

## **INTERFACES SISTÊMICAS: CONTABILIDADE, CUSTOS, CUSTO-PADRÃO E ORÇAMENTO**

**Rhaissa Fidalgo Garcêz Sant'ana<sup>1</sup>**

### **ABSTRACT**

Behind a company in all its sectors and activities, there are many details that need must be consolidated so that the company is effectively integrated. The consolidation of this information is the foundation for the smooth progress of activity for business and, not least, for the future of the same, as well as budget, goals, strategic and financial planning, among others.

Through systemic platforms and interfaces within the company, combined with a rich database and skilled professionals the direction of the company can be traced with the short, medium or long term goal. In order to demonstrate how you can achieve this level of planning, it uses two non-exclusive methods: standard cost and budget. With knowledge about these two methods, and its branches, we identify the most suitable for the final result to be achieved.

**Keywords:** systemic interfaces, budget, standard cost accounting

### **RESUMO**

Por detrás de uma empresa, em todos seus setores e atividades, existem inúmeras informações, que necessitam obrigatoriamente serem consolidadas para que a empresa seja efetivamente integrada. A consolidação dessas informações é a base para o bom andamento da atividade para empresa e, não menos importante, para o futuro da mesma, bem como orçamento, metas, planejamento estratégico e financeiro, entre outros.

Através de plataformas sistêmicas e suas interfaces dentro da empresa, combinado com uma base de dados rica e profissionais capacitados o rumo da empresa pode ser traçado, com objetivo a curto, médio ou longo prazo. A fim de demonstrar como é possível atingir este patamar de planejamento, utiliza-se dois métodos não excludentes: custo-padrão e orçamento. Com o conhecimento sobre estes dois métodos e suas ramificações, identificamos o mais adequado para o resultado final a ser atingido.

**Palavras-chave:** interfaces sistêmicas, orçamento, custo padrão, contabilidade.

---

<sup>1</sup>Estudante do Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais da Pontifícia Universidade de São Paulo (PUC-SP).

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca conceituar a necessidade de se trabalhar com o melhor formato possível de interfaces sistêmicas a fim de prover informações de qualidade e adaptadas a cada nível de usuário que precisa utilizá-la.

Em seguida, são explorados brevemente os conceitos de sistema-empresa com suas respectivas divisões, a fim de contextualizar a origem do sistema de informações e relacioná-lo com o sistema de gestão econômica.

Outro ponto diz respeito a composição dessas interfaces, destacando a construção de um sistema orçamentário e de um sistema de custo-padrão, buscando revelar seus propósitos e particularidades.

Por fim, é abordado o relacionamento entre os sistemas orçamentário e de custo-padrão para efeito de concretização e monitoramento dos objetivos da empresa traduzidos através de indicadores.

## 2. O SISTEMA-EMPRESA E SEUS SUBSISTEMAS

De acordo com Oliveira (2015), pode-se contextualizar empresa a partir de um conceito de sistema aderente ao seu papel previamente estipulado pela sua missão:

Uma empresa é um sistema, pois corresponde a um conjunto de partes que interagem com o propósito de cumprir sua missão. Trata-se de um sistema aberto, posto que efetua trocas com o ambiente, do qual recebe recursos e informações, usadas para que ela continue existindo e operando organizadamente.

A complexidade do sistema acaba por proporcionar a criação de subsistemas para otimizar as diversas faces que um sistema vem a possuir. Corroborando com essa ideia, Oliveira (2015) define a visão do sistema empresa disposto por 6 (seis) grandes subsistemas, a saber:

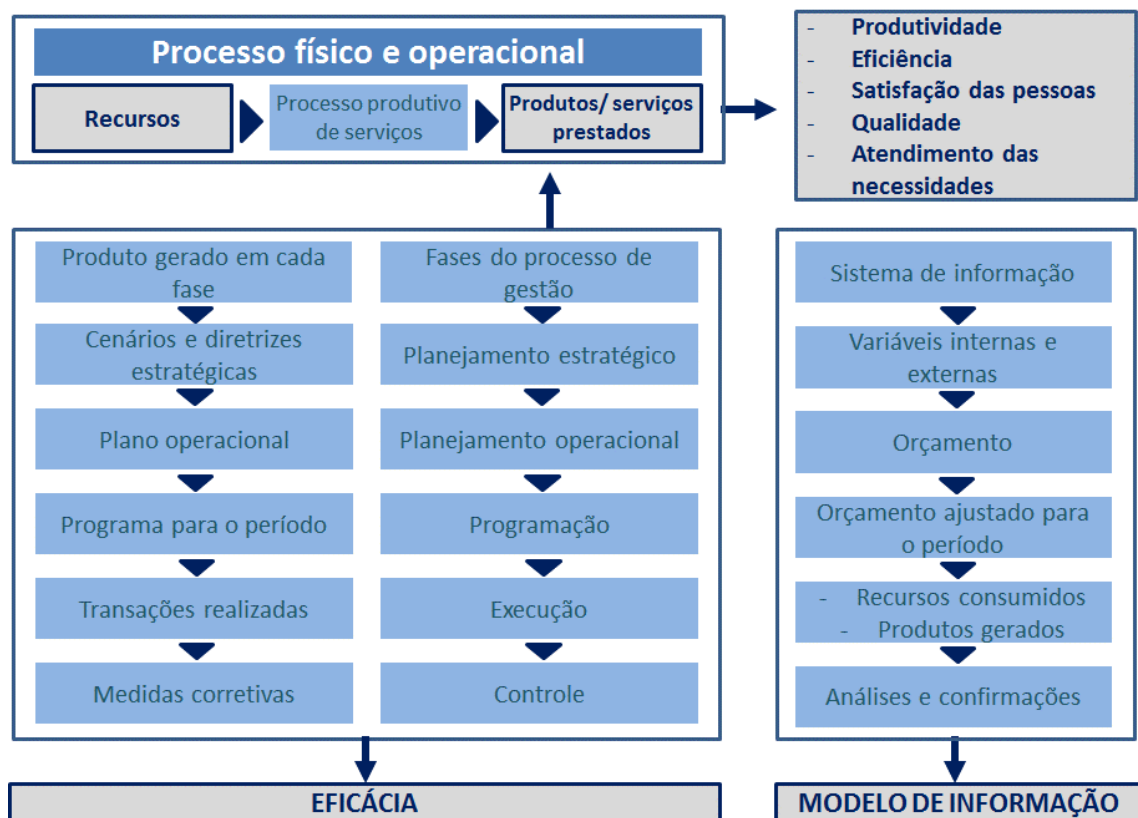
- Sistema Físico e Operacional: compreende a estrutura física, operacional, material da empresa combinada de tal forma que atinjam os objetivos estabelecidos pela empresa. Como exemplos tem-se máquinas, equipamentos, processos (também realizado por pessoas), etc.
- Sistema Institucional: compreende o conjunto de crenças e valores da empresa, transcritos aos interesses dos acionistas para maximização do valor da empresa, dispostos por drivers de performance (ex.: lucro líquido, EBITDA, etc).
- Sistema organizacional: compreende a organização no que tange a papéis e responsabilidades auferidos aos seus participantes. Em síntese, trata-se do organograma empresarial.
- Sistema sócio-político-psico-cultural: compreende a cultura organizacional da empresa, refletida pelo perfil de seus participantes, bem como a postura da alta administração e pesquisas de clima da empresa.
- Sistema de gestão: compreende a estratégia adotada pelos gestores sob a ótica de 3 (três) alicerces: planejar, executar e controlar.
- Sistema de informação: compreende o formato de consolidação de informações em diversos níveis de relevância de uma empresa, podendo ser disposto por perfis, que proporcionam interação compatível com o acesso a informações de cada

participante. Em suma, prezam pela sinergia de bases de dados da empresa, bem como a facilidade de utilização para os usuários.

## 2.2 INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO COM O SISTEMA DE GESTÃO

Nas palavras de Oliveira (2015), no objetivo de estudar a contabilidade gerencial, destaca-se o relacionamento entre o processo decisório e o sistema de informações. E, ainda, afirma-se que a eficácia das tomadas de decisão dentro de um processo gerencial é suportada por um sistema de informações capaz de integrar essas decisões ao processo, tal como podemos observar na figura abaixo.

Figura 2 – Relacionamentos entre o sistema físico, o sistema de gestão e o sistema de informação



Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

## 2.3 O SISTEMA DE INFORMAÇÕES

O sistema de informação tem por objetivo garantir a sinergia entre toda e qualquer figura e informação que impactam a empresa, sejam esses fatores pessoas, equipamentos, procedimentos, programas, entre outros.

O ciclo de alimentação e manutenção de insumos que compõe o sistema de informação proporciona devolutivas, comumente lidas como *feedbacks*, que ajudam a compreender as alterações e impactos gerados com as decisões tomadas anteriormente e, respeitando o grau de parametrização de cada sistema, pode atuar como instrumento de sugestão de próximos passos.

Um sistema de informação pode contemplar variáveis focadas por ambiente, que ajudam no direcionamento do planejamento estratégico e que é atribuído importância/relevância conforme orientação do gestor.

Oliveira (2015) expõe algumas subdivisões do ambiente organizacional, a saber:

- **Setor cliente:** refere-se às entidades que adquirem os produtos ou serviços da instituição
- **Setor concorrência:** abrange as entidades que competem com a entidade de estudo
- **Setor tecnológico:** envolve capacitação científica e tecnológica
- **Setor regulatório:** envolve desenvolvimentos políticos e reguladores
- **Setor econômico:** envolve dados de conjuntura econômica
- **Setor sociocultural:** refere-se às crenças e valores da população

Essas subdivisões podem ser lidas como variáveis de observação para a constituição do planejamento estratégico da empresa e sua consequente tradução em orçamento.

### 3. SISTEMA DE INFORMAÇÕES PARA GESTÃO ECONÔMICA

Conforme Guerreiro (apud Oliveira, A. B. S, 2015, p. 108), um sistema de informação para a gestão econômica é definido como:

[...] é o conjunto de subsistemas de pré-orçamentação, orçamentos, custos e contabilidade que reflete as decisões tomadas por ocasião do planejamento em termos monetários e, posteriormente, confronta os resultados reais com os planejados, possibilitando então as ações de controle.

Sendo assim, aproveitando as informações de outros sistemas que contemplem operações já realizadas, um sistema de informação orientado para gestão econômica, tem por objetivo estimular projeções baseadas em cenários definidos a critério do gestor. A determinação de cenários é suportada pelo acompanhamento do mercado, visando traduzir os eventos econômicos ocorridos, em impactos para inflar ou desinflar o conjunto de subsistemas definido acima, possibilitando tomadas de decisão alinhadas ao planejamento estratégico da empresa frente as condições de mercado.

#### 3.2 O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E AS PRINCIPAIS FUNÇÕES ORGANIZACIONAIS

Quando pensamos em orçamento, alguns conceitos surgem para consolidá-lo. Um deles é a eficácia empresarial, que visa revelar de forma comparativa o resultado que se almeja frente o resultado obtido. Em paralelo, a construção do resultado que se almeja para futuras comparações baseia-se em três conceitos fundamentais:

- **Missão:** contempla o objetivo máximo da empresa em determinado horizonte de tempo.
- **Continuidade:** trata-se das diretrizes que subsidiarão o atingimento da missão. Em outras palavras, são as condições criadas na empresa para garantir a sua sobrevivência e conclusão da missão. A continuidade é revelada a cada ideia nova e implantada que reflita em desenvolvimento, geração de lucro e/ou valor agregado, produtividade, eficiência, etc.

- **Resultados:** referem-se aos entregáveis dimensionados ao longo do tempo, que mostram o quão próximo, o quão viável se torna o objetivo definido pela empresa. O seu acompanhamento reflete a “escalada” rumo a missão.

A observação dos fatores acima, compõe uma visão de planejamento que deverá ser traduzido em um orçamento, instrumento chave para o controle dos objetivos definidos. Através do orçamento, será possível estabelecer leituras do quão eficaz a empresa se encontra em diversas fases.

O sistema com maior interação desse instrumento – o orçamento – é o sistema de informação contábil, por ser capaz de traduzir objetivos em indicadores de resultado. Essa leitura se dá pelo comparativo entre o planejado e o realizado das metas determinadas pelos gestores.

### 3.3 ASPECTOS CONCEITUAIS E BENEFÍCIOS DO ORÇAMENTO

Nas palavras de Oliveira, A. B. S (2015, p. 116), temos por orçamento sua definição como “uma expressão formal e quantitativa dos planos de uma entidade. Do ponto de vista prático, na maioria das vezes é a quantificação econômico-financeira do plano para o próximo exercício”.

A estrutura que envolve o orçamento, conforme Oliveira, A. B. S (2015, p. 116):

Para que seja eficaz, torna-se necessário promover sua integração com o sistema de informação contábil, que deve contemplar o mesmo plano de áreas de responsabilidades, plano de contas e estrutura de produtos, por exemplo. Os orçamentos das áreas são consolidados na forma de demonstração de resultados, balanço patrimonial e fluxo de caixa para toda a organização.

Apoiando-se nos estudos de Catelli, Armando (2001, p. 251), podemos dividir o orçamento em duas fases:

- a. Pré-orçamentação: [...] consiste da interação entre o sistema de gestão e o sistema de informações, na fase de planejamento operacional, quando do levantamento, avaliação e seleção dos cursos de ação alternativos. Com base em previsões do comportamento das variáveis internas e externas à empresa, em determinado período, são feitas simulações que devem servir à avaliação dessas alternativas, em nível global ou das áreas. Já nessa fase, deve-se procurar conciliar os esforços setoriais na direção mais favorável à empresa em sua totalidade, em termos dos

- resultados desejados. As alternativas devem, portanto, ser avaliadas em função de suas contribuições aos resultados globais da empresa; e
- b. Orçamentação: após selecionadas as alternativas de ação, são elaborados os planos operacionais que deverão orientar a execução das atividades nas diversas áreas de responsabilidade. Os orçamentos refletem a quantificação desses planos.

No que tange a benefícios do orçamento, Welsch (apud Oliveira, A. B. S 2015, p. 116) cita:

- Coordenação das atividades de maneira apropriada
- Tomada de decisões antecipada sobre o curso de ações
- Definição das funções e responsabilidades de cada área de resultado da empresa
- Utilização dos recursos disponíveis de modo mais eficiente
- Avaliação do progresso da realização dos objetivos e do desempenho das áreas e de seus gestores

Em paralelo, também podemos citar como benefícios:

- Acompanhamento de impactos positivos e negativos frente o orçado, visando expor a contribuição de cada linha orçada na exposição do realizado
- Histórico de estratégia traduzida em indicadores para orçamento, refletindo o planejamento estratégico da empresa ao longo do tempo

Apesar de apresentar inúmeros benefícios, o orçamento, por ser um instrumento de controle, a finalização desse documento percorre um caminho comumente árduo nas companhias. Isso ocorre em virtude da negociação necessária entre áreas para se chegar às metas. Pode haver a intenção de maximizar os ganhos da companhia, mas sempre buscando um formato menos oneroso para si em termos de responsabilidade com o resultado. Esse processo de busca consensual sobre o orçamento a ser seguido, geralmente se encerra com a palavra final dos acionistas, que buscam expor as suas expectativas e o ritmo de atingimento das mesmas com o aval de algum cenário orçamentário.

Esse processo de definição do orçamento pode ser mais bem recepcionado quando existe uma sinergia entre as áreas na construção do documento, buscando refletir as reais condições de contribuição de cada nível hierárquico, além de promover a divulgação dos parâmetros a serem perseguidos como metas da empresa entre todos os funcionários, minimizando possíveis desconfortos com o documento acordado.



## Estrutura básica do orçamento

Conforme Oliveira, A. B. S (2015, p. 118), a estrutura básica de um orçamento compreende:

Figura 3 – Composição do orçamento mestre



Fonte: Autora

Em suma, tem-se um orçamento mestre, que funciona como uma visão agrupada de todos os orçamentos da companhia. Esse orçamento pode ser subdividido em orçamento operacional, focado em expressar as “receitas” e “consumos” de cada área para realizar a sua operação no documento e o orçamento financeiro, focado em expressar as entradas e saídas planejadas em virtude das operações da companhia, como por exemplo as contratações de funcionários previstas para o exercício, o as vendas projetadas, provisionamento de tributos frente as receitas obtidas, compra de estoques, receita de aplicações financeiras, entre outros.

### 3.4 TIPOS DE ORÇAMENTO

Dependendo do perfil dos gestores e momento de cada empresa, é possível adotar distintos modelos de orçamento para traduzir o planejamento estratégico da empresa. Neste trabalho, serão expostos quatro tipos de orçamento praticados no mercado: o orçamento de tendências, o orçamento base zero, o orçamento estático e o orçamento flexível.

Conceituando o **orçamento de tendências**, compreende o uso de informações históricas como modelo de plotagem das expectativas de planejamento da empresa com fatores externos (cenários econômicos). Nas palavras de Oliveira, A. B. S (2015, p. 120), é válido observar que:

Apesar de definir o orçamento do período seguinte em termos conceituais, esse tipo de orçamento traduz a visão de planejamento que entende as tendências em vigor até o momento em que continuarão a vigorar no período planejado. Na grade maioria das vezes, essa visão se aplica. No entanto, em alguns momentos, essas tendências se rompem, e é exatamente aí que estão as grandes oportunidades e ameaças ao negócio. Por isso, em um enfoque mais pragmático do processo orçamentário, este não se limita ao reconhecimento e ao uso de tendências passadas por médias móveis, modelos de regressão ou outra técnica do tipo.

Já o **orçamento base zero**, diferencia-se em princípios do orçamento de tendências, pois sua base de construção é focada em justificativas de atividades, em vez de performance histórica para alcançar os objetivos propostos, além de exigir maior riqueza de detalhes para projeção, quando comparado ao orçamento de tendências.

Referente ao processo orçamentário desse modelo, Oliveira, A. B. S (2015, p. 120) expõe que:

A análise dos processos proporciona a oportunidade de promover melhorias, permitindo visualizar e eliminar atividades desnecessárias, que não agregam valor ao cliente ou ao negócio e que, uma vez eliminadas, não resultam em perdas, mas, ao contrário, em economia de recursos indevidamente consumidos.

A análise principia na elaboração dos pacotes de decisão que permitem aos gestores estabelecer prioridades, avaliar hipóteses, alternativas e mensurar o custo-benefício, e aos administradores aprovar ou rejeitar a (s) atividade (s).

Conforme mencionado na citação, o orçamento base zero trabalha a partir de pacotes de decisão, definido por Pyhrr (apud Oliveira, A. B. S, 2015, p. 121) como:

Um documento que identifica e descreve uma atividade específica de modo que a administração possa: 1) avalia-la e priorizá-la em relação a outras atividades que concorram para a obtenção de recursos limitados e 2) decidir aprová-la ou rejeitá-la.

Como pontos de execução de um pacote de decisão, tem-se:

- Elencar as atividades realizadas atualmente;
- Agrupar essas atividades em processos;
- Traduzir os objetivos plotados para o exercício seguinte através de atividades (algumas coincidirão com as atividades do exercício atual), mensurando a contribuição de cada uma;
- Agrupar essas novas atividades em processos;

- Avaliar quais atividades e processos (antigos e recentemente criados) são lidos como fundamentais para o atingimento dos objetivos, sempre observando a ótica de redução de custos e geração de valor;
- Refinar as atividades agrupadas, formando os pacotes de decisão;
- Analisar a disponibilidade de recursos frente os pacotes de decisão levantados para definição de prioridades de execução;
- Aprovar os pacotes definidos.

Sobre o **orçamento estático**, como seu próprio nome referencia, após a sua construção, não existem aberturas de revisão / flexibilização do orçamento definido. De acordo com Oliveira, A. B. S (2015, p. 124):

Esse tipo de orçamento se baseia em volumes fixos de produção ou de vendas. O referido modelo não permite alterações [...]

O orçamento estático pressupõe um nível de atividade a ser praticado: as variações são aferidas ao final do período. Assim, são calculadas as variações totais em relação a volumes e preços originalmente planejados. Não são realizadas adaptações nos totais desse orçamento.

O acompanhamento, o controle e a análise das variações acabam ficando comprometidos, uma vez que não são feitos ajustes no plano.

Considerando as incertezas que o Brasil enfrenta em seu governo, reforçado pela onda de denúncias relacionadas aos representantes políticos do país, bem como instituições públicas e privadas de grande porte, envolvidas em concessões/ negociações de caráter duvidoso e as taxas de inflação e desemprego em patamares relativamente altos, é válida a reflexão sobre a adoção de modelos de orçamento com maior flexibilidade do que o descrito acima, onde é possível espelhar em projeções considerando as oscilações que o mercado tem descrito.

Por fim, tem-se o **orçamento flexível**, que, ao contrário do orçamento estático, apresenta como principal característica a facilidade de ajuste no orçamento em virtude do cenário econômico. Entretanto, essa característica exige um bom mapeamento das alterações realizadas a cada mudança de cenário, a fim de garantir uma correta avaliação dos indicadores definidos inicialmente, devido a “recalibragem” a que foram submetidos.

Reforçando essa mensagem, Oliveira, A. B. S (2015, p. 125) exemplifica:

Em momentos de crise, por exemplo, seu não reconhecimento e a fixação de metas de lucros irreais, sem os recursos necessários para sua consecução, levariam ao descrédito e à falta de compromisso. Quando

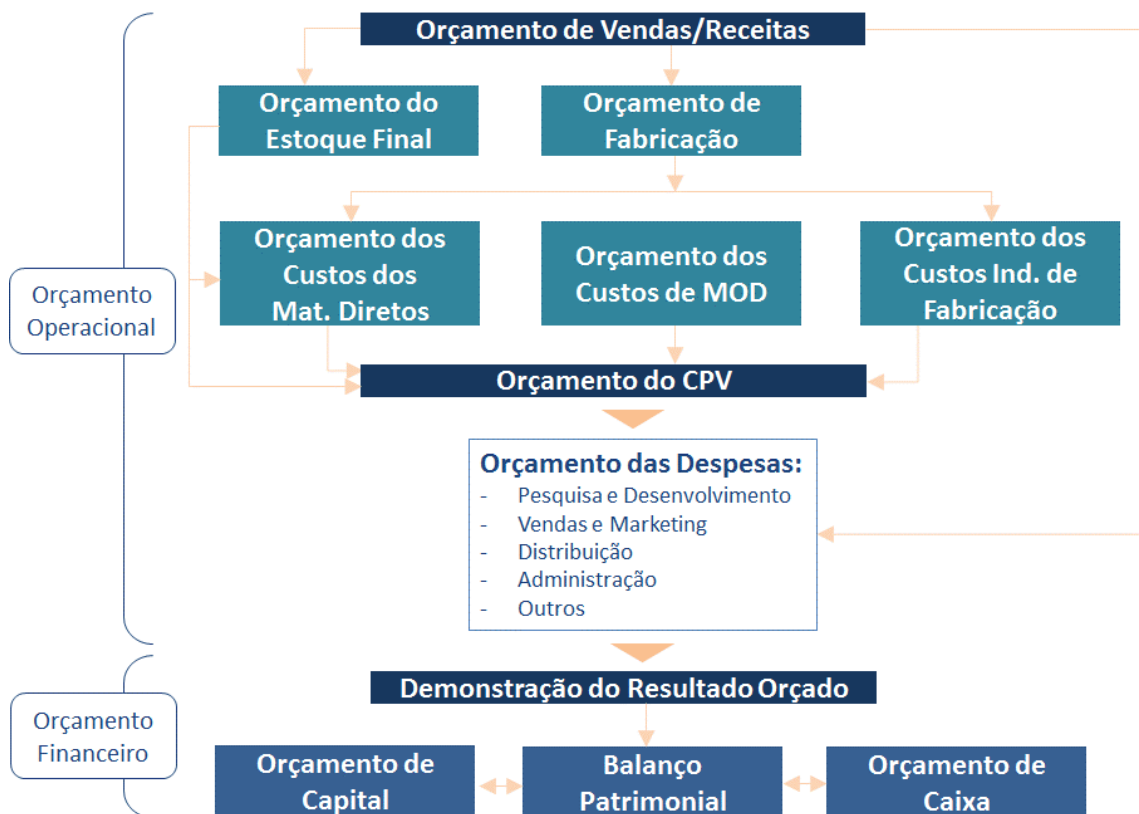
variações relevantes são previstas, os totais orçados são ajustados de acordo com o novo nível de atividade e os novos valores reais de receita e de custo.

### 3.5 EXEMPLOS DE ORÇAMENTO EMPRESARIAL E SEUS SUBORÇAMENTOS

A fim de clarificar o conceito de orçamento exposto nesse trabalho, será abordada uma visão de orçamento empresarial, que consiste na sinergia de todos os orçamentos de uma companhia, sempre buscando o alinhamento com o planejamento da companhia.

Conforme Lunkes (apud Soares, Rodrigo L., 2004, p. 26), um exemplo adaptado de um orçamento global pode ser apresentado da seguinte forma:

Figura 4 – Exemplo de orçamento global



Fonte: Adaptado de Lunkes

Considerando os suborçamentos que compõe o orçamento mestre, temos:

**Orçamento de Vendas:** De acordo com Oliveira, A. B. S (2015, p. 126), “Do ponto de vista de outras áreas empresariais, a previsão de vendas é uma peça básica para o desenvolvimento do planejamento, pois condiciona as demais fases do processo global”.

Figura 5 – Exemplo de Orçamento de Vendas

Projeção Anual de Vendas					
Dados	Trimestre				Total Anual
	1	2	3	4	
Unidades	10.000	8.000	11.000	11.000	40.000
PV unit.	\$250	\$250	\$250	\$250	\$250
Proj. de fat.	\$2.500.000	\$2.000.000	\$2.750.000	\$2.750.000	\$10.000.000

Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

**Orçamento de Produção:** Nas palavras de Oliveira, A. B. S (2015, p. 127):

A confecção do orçamento de produção leva em consideração a meta de vendas, que vai determinar as quantidades de produtos ou serviços que devem ser fabricados ou desempenhados para atender ao volume de vendas projetado. Nessa etapa será necessário projetar o estoque, os custos e as despesas envolvidas no processo produtivo.

Figura 6 – Exemplo de Orçamento de Produção

Orçamento de Produção					
Descrição	Trimestre				Total Anual
	1	2	3	4	
Vendas (em unidades)	10.000	8.000	11.000	11.000	40.000
(+) Estoques de prod. acabados definidos	500	1.000	2.000	500	500
(=) Total necessário no período	10.500	9.000	13.000	11.500	40.500
(-) Estoques inicial de prod. acabados	500	500	1.000	2.000	500
(=) Unidades a serem produzidas	10.000	8.500	12.000	9.500	40.000

Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

**Orçamento de Matéria Prima:** De acordo com Oliveira, A. B. S (2015, p. 127), “O orçamento de matéria prima corresponde à projeção dos volumes a serem comprados e estocados, nos vários períodos, de todas as matérias primas necessárias à fabricação dos produtos nos volumes planejados no orçamento de vendas”.

Figura 7 – Exemplo de Orçamento de Matéria-Prima

Orçamento de Matéria Prima					
Descrição	Trimestre				Total Anual
	1	2	3	4	
Prod. Planejada (#)	10.000	8.500	12.000	9.500	40.000
(x) Qtd de MP por unid.	100	100	100	100	100
(=) Necessidade de MP	1.000	850	1.200	950	4.000
(-) Estoque disponível no início do período	200	100	300	200	200
(+) Estoque final de MP a ser mantido	100	300	200	100	100
(=) Qtd de MP p/ compra	900	1.050	1.100	850	3.900
(x) Custo unit. p/ grama	\$500	\$650	\$520	\$480	\$542
(=) Compras projetadas	450.000	682.500	572.000	408.000	2.112.500

Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

**Orçamento de mão de obra direta:** Trata-se de um orçamento que, nas palavras de Oliveira, A. B. S (2015, p. 128), exige envolvimento dos gerentes de produção, a fim de avaliar os custos com salários de pessoal, horas extras, contratações e demissões que envolvem o processo produtivo. Com isso, tem-se a possibilidade de estimar a necessidade de recursos humanos, considerando os aspectos de custos com seleção, treinamento, organização e controle.

Figura 8 – Exemplo de Orçamento de Mão de Obra Direta

Orçamento de Mão de Obra Direta					
Descrição	Trimestre				Total Anual
	1	2	3	4	
Volume planejado de produção	10.000	8.500	12.000	9.500	40.000
(x) Qtd de MOD por unid. Produzida (horas)	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25
(=) Qtd de horas necessárias p/ MOD	2.500	2.125	3.000	2.375	10.000
(-) Salário p/ hora (considerar obrig. trab)	\$50	\$50	\$50	\$50	\$50
(+) Total do custo com MOD	\$125.000	\$106.250	\$150.000	\$118.750	\$500.000

Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

**Orçamento de custos indiretos de fabricação:** Referente a composição desse orçamento, Oliveira, A. B. S (2015, p. 129), define os custos indiretos de fabricação como:

Todos os itens de produção que por sua natureza ou finalidade não podem ser denominados matéria prima ou mão de obra direta são definidos como CIF (custos indiretos de fabricação), isto é, são os custos para que se tenha capacidade de produzir, custos de estrutura.

De maneira geral eles são divididos em custos fixos e custos variáveis, e a estimativa desse tipo de custo é complexa, pois determinados custos podem ser fixos até certo nível de produção e depois se tornar variáveis e vice-versa.

Figura 9 – Exemplo de Orçamento de Custos Indiretos de Fabricação

Orçamento de Custos Indiretos de Fabricação					
Descrição	Trimestre				Total Anual
	1	2	3	4	
Horas de MOD	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25
Qtd de MP	100	100	100	100	100
Volumes	10.000	8.500	12.000	9.500	40.000
CIF variáveis (Vol x (QMP + HMOD) x \$0,20*)	\$200.500	\$170.425	\$240.600	\$190.475	\$802.000
CIF fixos	\$150.000	\$150.000	\$150.000	\$150.000	\$600.000
CIF total	\$350.500	\$320.425	\$390.600	\$340.475	\$1.402.000

Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

**Orçamento de despesas:** Compreende gastos de diversas naturezas, incorridos para viabilizar o negócio em algum nível de interação. Como exemplo, temos:

- *Despesas Operacionais:* Altamente correlacionadas aos gastos provenientes da administração e venda dos produtos.
- *Despesas de Vendas:* Corresponde aos gastos dedicados a força de vendas dos produtos, desde salários até viagens, propagandas, etc.
- *Despesas Administrativas:* Pertence ao grupo de despesas operacionais, porém com menor proximidade as atividades de geração do produto. Em geral, compreende os custos fixos da empresa.
- *Despesas Financeiras e Tributárias:* A execução do negócio (venda dos produtos gerados), implica em tributações desde a sua confecção até a realização da venda, que são lançadas como despesas tributárias. As despesas financeiras são orçadas quando existe a necessidade de captar recursos junto a instituições financeiras, seja por empréstimos, financiamentos, emissão de debêntures, notas promissórias, entre outros.

**Orçamento de Caixa:** Esse orçamento serve como um planejamento de entradas e saídas para identificar de que forma será possível honrar as expectativas dos acionistas. Através dele, temos um mapa de contribuição dos recebimentos proveniente das vendas



realizadas frente os desembolsos necessários para o negócio. De acordo com Oliveira, A. B. S (2015, p. 132):

O orçamento de caixa é um instrumento para a gestão financeira da entidade. Permite otimizar o resultado econômico, agregando o resultado financeiro ao resultado operacional. De um ponto de vista mais imediato, busca assegurar recursos monetários suficientes para atender às operações da empresa estabelecidas nas outras peças orçamentárias, embasando políticas de captação e aplicação.

Na elaboração do orçamento de caixa serão utilizadas as projeções de vendas, produção e despesas operacionais considerando os prazos médios de recebimento de vendas, estocagem e pagamento de compras, bem como as futuras aquisições de itens do ativo imobilizado, os aumentos de capital social da empresa e as participações em empresas coligadas e/ou controladas.

Figura 10 – Exemplo de Orçamento de Caixa

Orçamento de Caixa					
Descrição	Trimestre				Total Anual
	1	2	3	4	
Saldo inicial de caixa	\$-	\$1.577.000	\$2.470.325	\$4.110.225	\$-
Recebimentos de vendas	\$2.500.000	\$2.000.000	\$2.750.000	\$2.750.000	\$10.000.000
Outros recebimentos	\$-	\$-	\$-	\$-	\$-
Total dos recebimentos	\$2.500.000	\$2.000.000	\$2.750.000	\$2.750.000	\$10.000.000
<b>Saldo total de caixa disponível</b>	<b>\$2.500.000</b>	<b>\$3.577.000</b>	<b>\$5.220.325</b>	<b>\$6.860.225</b>	<b>\$10.000.000</b>
Desembolsos					
Pgto de compras	450.000	682.500	572.000	408.000	2.112.500
Pgto de salários	\$125.000	\$106.250	\$150.000	\$118.750	\$500.000
Pgto dos CIF	\$348.000	\$317.925	\$388.100	\$337.975	\$1.402.000
<b>Total de desembolsos</b>	<b>\$923.000</b>	<b>\$1.106.675</b>	<b>\$1.110.100</b>	<b>\$864.725</b>	<b>\$4.014.500</b>
Receb. (-) Pgtos	\$1.577.000	\$893.325	\$1.639.900	\$1.885.275	\$5.985.500
<b>Saldo de caixa</b>	<b>\$1.577.000</b>	<b>\$2.470.325</b>	<b>\$4.110.225</b>	<b>\$5.995.500</b>	<b>\$5.985.500</b>

Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

**Demonstrativo de resultado:** Compreende a consolidação das receitas e despesas provenientes de todos os âmbitos do negócio.

Figura 11 – Exemplo de Demonstrativo do Resultado

Demonstrativo do Resultado	
Receita de Vendas	\$10.000.000
(-) CPV = EI + compras - EF	\$2.164.500
Lucro Bruto	\$7.835.500
(-) Despesas Operacionais	\$1.902.000
Lucro do Período	\$5.993.500

Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

**Balanco Patrimonial:** Exibe em fotos a evolução do atingimento dos objetivos da companhia, através das alterações nos grupos de contas patrimoniais, seja por aumento de caixa, alavancagem financeira com a contratação de empréstimos, entre outros.

Figura 12 – Exemplo de Balanco Patrimonial

Balanco Patrimonial					
Ativo	Início do período	Final do período	Passivo	Início do período	Final do período
Caixa	\$-	\$5.985.500	Contas a Pagar	\$-	
Estoques	\$100.000	\$48.000	Patrim. Líq.		
Imobilizado	\$200.000	\$190.000	Capital	\$300.000	\$300.000
			Lucro do período	\$-	\$5.993.500
Total do Ativo	\$300.000	\$6.233.500	Total do Passivo + PL	\$300.000	\$6.233.500

Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

Após a construção, validação e consolidação dos orçamentos, a controladoria terá a missão de refinar os orçamentos apresentados a fim de levantar oportunidades de melhorias em custos e aumento de eficiência dos valores apresentados. Mediante a finalização dessa

etapa, o documento será submetido à aprovação pelos acionistas e após aval, será compartilhado com a empresa, a fim de executá-lo no exercício seguinte.

### 3.6 O CUSTO PADRÃO E SEUS SISTEMAS

O conceito de custo padrão, bem como sistemas correlacionados a custo padrão remetem fortemente ao conceito de eficiência empresarial, que consiste na maximização do lucro e minimização de custos incorridos, refletindo um bom desempenho econômico e agregando valor para a empresa.

Nas palavras de Oliveira, A. B. S (2015, p. 132):

O custo padrão [...] é um custo objetivado, que se deseja alcançar; traz um grau de desafio, de preferência passível de mensuração estatística.

O atual ambiente hipercompetitivo, permeado por mudanças rápidas e frequentes, gerou críticas à utilização de um sistema de padrões, no sentido de que a empresa poderia realizar, dentro dos padrões, processos ultrapassados pela competição. A ideia é que os padrões sejam gerados com base nos estudos das operações de acordo com critérios técnicos (*benchmarking*), sendo revisados periodicamente. O período dessa revisão depende do tipo de mercado do negócio.

O custo-padrão é consubstanciado nas fichas-padrão [...], desenvolvida por meio de um estudo cuidadoso de operações específicas e se volta para a produção de uma unidade do produto.

### 3.7 CUSTO PADRÃO DEPARTAMENTAL

Ao longo do trabalho, foi apresentada uma visão de orçamento orientado a partir da relevância das atividades levantadas para atingimento dos objetivos propostos pela companhia. Aliando ao conceito de custo-padrão, tem-se o nascimento do custo-padrão departamental, que consiste na análise das atividades alocadas por departamento, a fim de elaborar um custo-padrão para determinado volume de atividade que servirá como base de comparação<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>Oliveira, A. B. S *Contabilidade Gerencial*. 1 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015. p.139

Tal levantamento é realizado a nível de centro de custos, que ao fim do período são comparados ao nível de atividades realizado por cada setor, que, conforme Oliveira, A. B. S (2015, p. 140):

Considerando-se horas operacionais, valor dos materiais, área, energia elétrica, etc. Em seguida, procede-se à projeção do custo-padrão de cada elemento de custo variável no nível das atividades do período e da apuração do total previsto, com a adição dos fixos. Dessa forma, torna-se possível [...] comparar a variação na eficiência departamental e sua importância na explicação das variações entre o resultado orçado e o realizado.

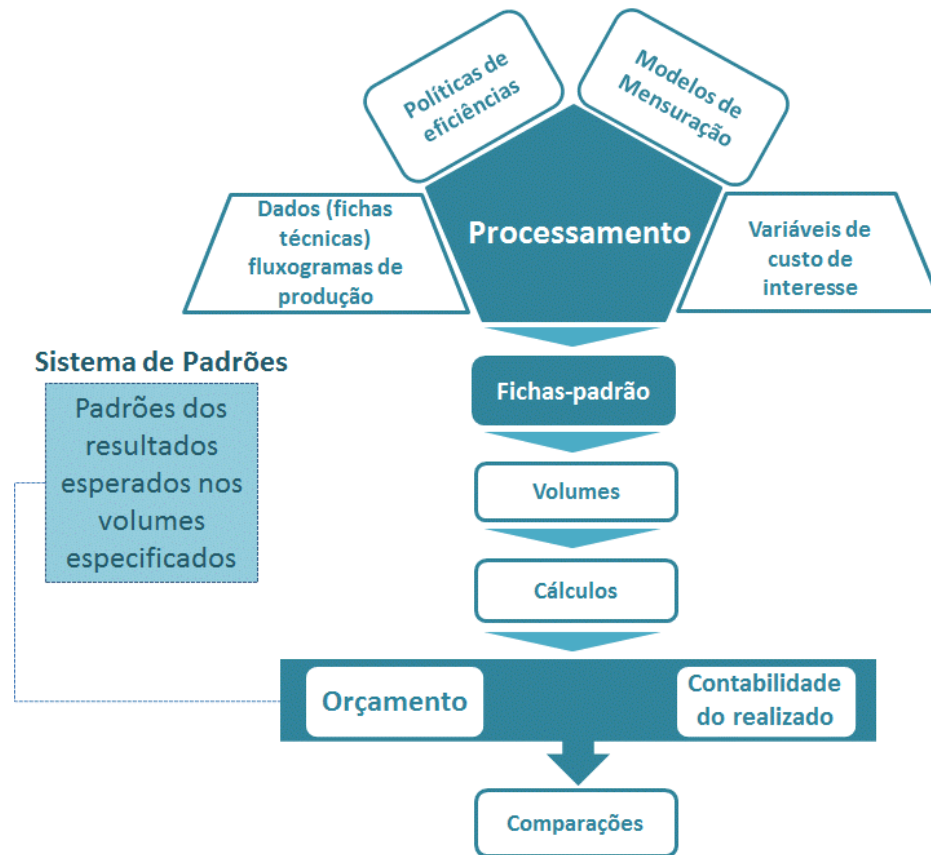
#### 4.2 A utilidade e benefícios na adoção de um sistema de custo-padrão

Para expor o quão útil e a variedade de benefícios que a adoção de um sistema de custo-padrão pode trazer à empresa, levantou-se uma série de apontamentos elencados por Oliveira, A. B. S (2015, p. 140):

- A **utilidade** de um sistema de custo-padrão **será maior, quanto mais próximos da realidade** forem os **padrões** estabelecidos.
- Com esse sistema, é possível realizar o **planejamento** da empresa conforme as **políticas de eficiência preestabelecidas**.
- Tal sistema proporciona ao gestor, **focar em indicadores** que ficaram extremamente fora do padrão definido.
- O uso de padrões possibilita a **determinação a priori do custo** de todos os produtos.
- Permite **analisar a eficiência no consumo** de cada elemento do custo.

O autor também se utiliza de figuras para ilustrar o relacionamento entre o custo-padrão e o orçamento, bem como a composição de uma ficha padrão, conforme demonstrado abaixo:

Figura 13 – Relacionamento entre custo-padrão e orçamento



Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

Figura 14 – Exemplo de Ficha Padrão

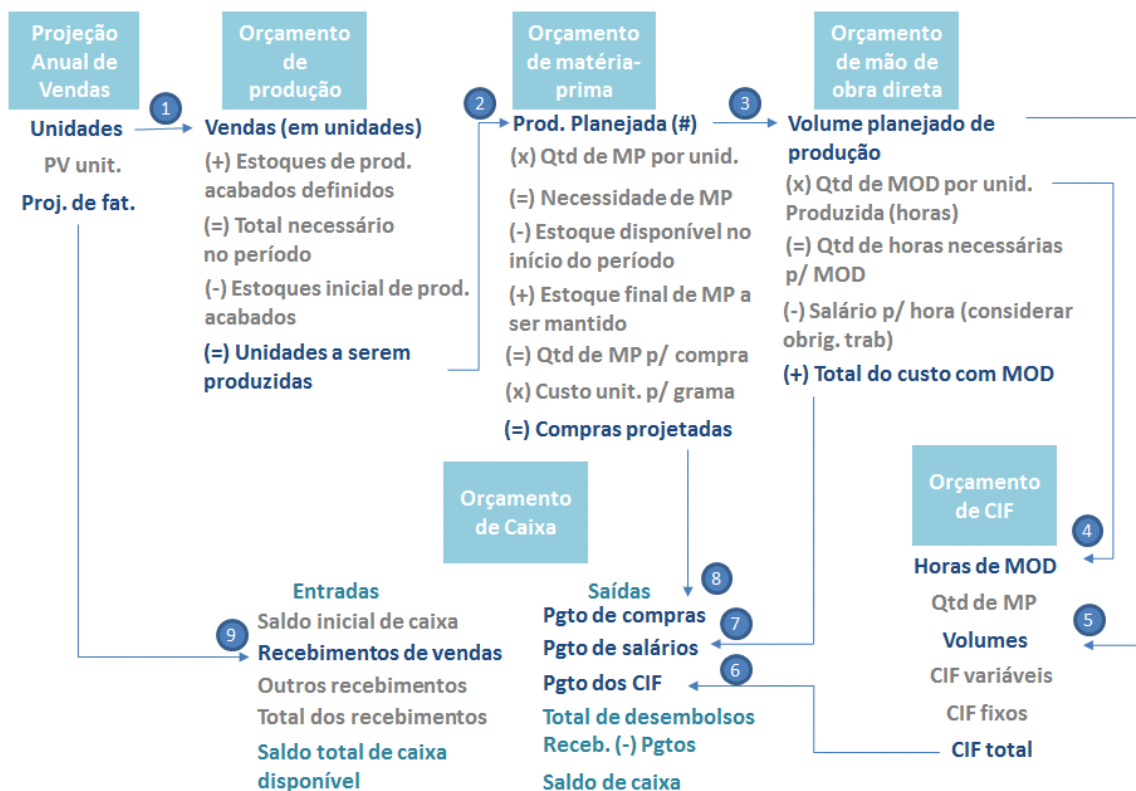
Itens	Quantidade	Unidade	Preço	Preço
Matéria-Prima	10	Tonelada	\$95	\$950
Custo de Transformação	1	Tonelada	\$150	\$150
<b>Total</b>				<b>\$1.100</b>

Fonte: Guerreiro, 1989. (Ficha inspirada em um caso de usina de açúcar e álcool)

### Relacionamentos sistêmicos

A construção de um sistema orçamentário consiste na geração de informações projetadas por diversas áreas, sendo que a finalização da projeção de determinada variável, acaba por ser de extrema utilidade para a continuidade das demais linhas a serem orçadas. Como exemplo, a figura abaixo representa a sinergia entre as informações geradas em diversos orçamentos, clarificando as ramificações de um sistema orçamentário.

Figura 15 – Sinergia entre informações geradas em diversos orçamentos



Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

Oliveira, A. B. S (2015, p. 143), discorre sobre o relacionamento entre o custo-padrão com o sistema orçamentário:

Ele se constitui na forma pela qual os padrões de eficiência da empresa são incorporados ao plano. De posse do sistema de padrões, é possível atribuir o impacto da variação de eficiência ao resultado obtido.

[...]

Apesar de o orçamento e o sistema de custo-padrão estarem relacionados com a limitação de custos e objetivos de controle, o orçamento diz respeito a limites totais para os custos das atividades e da empresa como um todo no

período orçado, ao passo que os custos-padrão se relacionam aos produtos e processos ou operações de fabricação individuais.

Por fim, o autor também exibe um quadro resumo, a fim de evidenciar as particularidades de cada sistema:

Figura 16 – Comparativo entre Orçamento e Custo Padrão

Orçamento	Custo-padrão
Reporta os custos esperados	Reporta os custos a serem incorridos se o desempenho desejado for atingido
Enfatiza não exceder custo-padrão	Enfatiza redução de custos, devem ser sempre desafiadores
Habitualmente para todas as áreas da empresa	Frequentemente utilizado apenas na produção, no entanto é passível de uso em toda a empresa
Pode ter um nível de eficiência maior ou menor do que o contemplado nos padrões	Incorpora a política de eficiência desejada pela empresa. Incorpora um grau de desafio, passível de mensuração estatística

Fonte: Adaptado de Oliveira (2015)

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho buscou apresentar a importância da definição de objetivos de uma empresa, refletido através de sua missão, crenças e valores e posteriormente traduzidos em um planejamento estratégico com horizontes de tempo a critério de cada instituição.

Ademais, o trabalho buscou expor brevemente a contribuição que a utilização de sistemas de informação de forma adequada, com informações de qualidade e bem trabalhadas proporciona, mas que isso somente é possível, quando é realizado um planejamento prévio, focando na construção de orçamentos embasados e dispostos em diversos cenários. A partir disso, o objetivo do trabalho começa a ser explorado com maior intensidade, pois aborda-se as metodologias de orçamento comumente praticadas, mostrando que a visão dos acionistas em conjunto com a equipe de gestão são agentes fundamentais na determinação do orçamento mais adequado. Isto é, buscam expressar a necessidade de detalhamento de projeção de cada linha, seja a nível departamental, tal como retratado no orçamento base zero – orçamento focado na minimização de ineficiências e que requer extrema minúcia para sua execução e controle – ou de forma mais macro, tal como o orçamento de tendências – focado em projeção de linhas mais robustas (visão acumulada de áreas e funções) com base em premissas de cenário econômico -.

Outra abordagem relevante foi a adoção de um sistema de custo padrão para monitoramento de eficiência em operações, onde o estabelecimento de *targets* para orientação sobre o quão aderente cada atividade / operação / área está quando comparada a sua performance esperada.



## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. Tese de Doutorado apresentado à FEA/USP – São Paulo, 1989

LUNKES, Rogério Joao. *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas, 2003

MELLO, Márcio R. *Sistema integrado de custo-padrão, orçamento e contabilidade como instrumento de mensuração e avaliação de desempenho econômico – Estudo de caso da Gerdau rio-grandense*. Dissertação de Mestrado apresentado à Universidade do Vale do Rio dos Sinos – São Leopoldo, 2002

OLIVEIRA, A. B. S *Contabilidade Gerencial*. 1 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015

SOARES, Rodrigo L. *O ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO: O caso da empresa Alfa*. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à UFSC – Florianópolis, 2004