

## **ANÁLISE DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE PRODUTOS DE CONSUMO DOS ANOS DE 2011 A 2020**

### **ANALYSIS OF THE BUDGET PROCESS IN A COMPANY IN THE FIELD OF CONSUMER PRODUCTS FROM THE YEARS 2011 TO 2020**

*Julia Zanini dos Reis*

*Filipe Martins da Silva*

*Karen Hackbart Souza Fontana*

**Resumo:** Orçamento empresarial é uma ferramenta de gestão, nele projetam-se os gastos e as receitas, a fim de traçar os objetivos e metas para o período desejado. Nesta pesquisa, busca-se mostrar a sua aplicabilidade em uma empresa S/A, bem como a importância de monitoramento mensal dos valores orçados, realizados e suas variações. Para tanto, definiu-se como objetivo geral identificar os procedimentos adotados pela área de controladoria para controle e monitoramento mensal dos valores orçados e realizados. Utilizou-se a metodologia descritiva, qualitativa por meio de pesquisa documental e entrevista estruturada. A pesquisa revelou que há o controle orçamentário, porém, as variações não são justificadas e corrigidas.

**Palavras-chave:** Orçamento; Planejamento; Controle.

**Abstract:** Business budgeting is a management tool, in it are projected the expenses and revenues in order to outline the objectives and goals for the year. In this research, it is sought to show its applicability in a company S/A as well as the importance of monthly monitoring of budgeted and realized amounts and their variations. To this end, it was defined as a general objective to identify the procedures adopted by the controllership area for control and monthly monitoring of budgeted and realized values. The descriptive, qualitative methodology was used through documentary research and structured interviews. The research revealed that there is budget control, however, the variations are not justified and corrected.

**Keywords:** Budget; Planning; Control.

## **1. INTRODUÇÃO**

O mundo empresarial vive em constante mudança e, é essencial que as empresas realizem um bom planejamento interno, para que no futuro, erros e riscos sejam minimizados. Brey (2022) corrobora essa afirmação, quando diz que as constantes modificações dos cenários, as oscilações econômicas, as inovações tecnológicas e as exigências de atualizações influenciam na permanência da empresa no mercado.

Neste contexto, Dias (2011, p. 5) afirma que “no mundo atual e competitivo, já não é possível a ocorrência de controles que não objetivem a eficácia das operações e que, por questões meramente conceituais, criem, ao invés de segurança e agilidade, processos morosos e com acúmulo de trabalho aos colaboradores envolvidos”.

Para mitigar o exposto acima e, auxiliar na projeção da empresa, surge o orçamento empresarial. O orçamento empresarial permite colocar no papel os objetivos do negócio e traçar as metas para o período desejado. É considerado um instrumento de planejamento e controle organizacional, contempla o uso de recursos e investimentos buscando controlar e minimizar os custos e maximizar os lucros. (MATEUS, 2023).

Diante disso, possibilita o controle e comparação dos gastos realizados versus orçados e, isso é de suma importância, pois permite a saúde financeira da empresa e sua longevidade. Geralmente, esse controle é feito pela área de controladoria.

Na presente pesquisa, a área de controladoria é a responsável pela montagem, análise e divulgação de todas as informações gerenciais necessárias para a tomada de decisão. Após compilar todas as informações recebidas de outras áreas, os resultados são expostos no “*Book Gerencial*” para avaliação mensal dos gerentes, diretores e presidente da empresa. A controladoria elabora também, planilhas de consolidação e comparação os valores realizados e orçados pelas áreas. Entretanto, o controle acerca das variações não é efetuado.

Diante do exposto e, das necessidades verificadas diariamente na empresa, definiu-se a seguinte questão problema: Quais procedimentos são adotados pela área de controladoria para realizar o controle e monitoramento mensal dos valores orçados e realizados?

Sendo assim, tem-se como objetivo geral identificar os procedimentos adotados pela área de controladoria para realizar o controle e monitoramento mensal dos valores orçados e realizados. Além disso, os objetivos específicos compreendem: (1) descrever o processo orçamentário da empresa; (2) analisar o orçamento dos departamentos de recursos humanos, comercial e industrial da empresa “S/A” no período de 2011 e 2020; (3) elaborar uma proposta de procedimentos para monitoramento e controle dos valores orçados e realizados, a partir das informações gerenciais disponíveis.

Ao optar por esse assunto, levou-se em consideração a problemática envolvida na falta de monitoramento e controle dos valores orçados e realizados, bem como o impacto que pode trazer para a saúde financeira da empresa estudada, visto que não há ações corretivas quando existem variações.

Para embasar o estudo, a primeira seção, compõem-se desta introdução. Na segunda seção, tem-se o referencial teórico com os conceitos e estudos sobre o tema abordado. Na terceira seção, encontra-se a metodologia utilizada. Após, na quarta seção, apresenta-se a coleta de dados e exposição dos resultados encontrados. Por fim, na quinta e última seção, descreve-se as considerações finais.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção apresentam-se os conceitos pertinentes para este estudo. São eles: Planejamento Estratégico, Orçamento Empresarial e suas vantagens e desvantagens, Controle e Análise Orçamentária.

### 2.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O Planejamento Estratégico é um processo gerencial relevante para empresas de qualquer porte. Um bom planejamento impulsiona a empresa na direção correta, auxilia a antecipar-se às ameaças e fazer um diagnóstico de oportunidades e melhorias. (ANDRADE, 2020). Já para Fischmann e Almeida (2018, p. 14) planejamento estratégico é:

Uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização cria a consciência das suas oportunidades e ameaças, dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar riscos.

Segundo Oliveira (2018) a atividade de planejamento possui complexidade em decorrência de diversas variáveis, por exemplo: (i) sua própria natureza, (ii) processos contínuos sobre o futuro desejado, (iii) avaliação de ações alternativas, (iv) processo decisório permanente e de qualidade; (v) contexto ambiental – externo e não controlável – interdependente e mutável. Para que o planejamento aconteça com eficiência e eficácia nas organizações, e assessorar na tomada de decisões Frezatti (2013, p. 12) comenta que:

O planejamento e controle em uma organização exigem que as responsabilidades sejam definidas, por unidades de negócio, por departamento, ou mesmo por centros de resultado, dependendo do conceito utilizado. [...]. Sem a definição de responsabilidades, tanto a autoridade como a cobrança de resultados não pode ser exercida.

Existem diversos tipos de orçamentos e cada um tem sua peculiaridade e objetivo. O orçamento do tipo estático é tradicionalmente utilizado na maioria das empresas. (HOJI, 2017). Entretanto, é possível que determinadas áreas, utilizem outros tipos de orçamento. No Quadro 1 apresenta-se os tipos de orçamentos:

### Quadro 1 – Tipos de Orçamentos

<b>Modelo</b>	<b>Descrição</b>
<b>Estático</b>	É o mais utilizado pelas empresas, principalmente multinacionais. Uma vez elaborado, o orçamento não pode mais ser alterado. Assim, todas as variações entre o valor orçado e real devem ser justificadas pelos gestores.
<b>Flexível</b>	São feitas projeções com diversos tipos de atividades. Os valores realizados podem se enquadrar em qualquer nível de atividade orçado. O orçamento flexível dificulta a continuidade do processo orçamentário, pois contraria o fundamento do orçamento, que é antecipar o que vai acontecer.
<b>Contínuo</b>	Os períodos do orçamento contínuo são móveis. A cada mês encerrado, um novo período é considerado, com a exclusão do mês encerrado e acréscimo de um novo mês ao final do período orçamentário.
<b>Tendências</b>	Ele toma como base os dados históricos. É um método que funciona relativamente bem, desde que os cenários econômicos não sofram mudanças significativas. Hoji e Silva alertam para o uso desse tipo de orçamento, por ser projetado o futuro com base em dados históricos. Eventos do período passado que não irão ocorrer no próximo, devem ser excluídos, assim como eventos que não ocorreram no passado, devem ser considerados no novo período orçamentário.
<b>Base Zero</b>	Este tipo de orçamento desconsidera os dados do passado. Esse conceito determina que dados históricos não podem ser utilizados na elaboração do orçamento para não repetir erros ou incorporar ineficiências que possam ter existido no passado. O orçamento base zero (OBZ) pode apresentar benefícios significativos, porém seus controles são mais burocráticos e volumosos.
<b>Baseado em atividades</b>	O orçamento baseado em atividades é um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa para atingir seus objetivos estratégicos, concentrar atividades e recursos. Esse orçamento analisa os produtos ou serviços e as atividades necessárias à sua produção. Baseia-se no conceito do método de “custeio baseado em atividades” que atribui custos a atividades por meio de direcionadores e, em seguida, aos produtos e serviços, considera a relação de causa e efeito.
<b><i>Beyond Budgeting</i></b>	Esse tipo de orçamento se caracteriza por ser um processo de gestão flexível, que não utiliza um orçamento anual de resultados. Cada gestor considera as demandas de sua área e realiza esse planejamento tendo em conta as métricas do seu segmento.

Fonte: Adaptado de Hoji (2017) e Frezzati (2013).

No Quadro 1 verifica-se que são diversas as opções para criação de um orçamento. Como já mencionado anteriormente, o mais utilizado pelas empresas é o estático. Independentemente do tipo de orçamento adotado pela empresa as variações entre os valores orçados e realizados devem ser justificadas pelo gestor.

## 2.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Segundo o dicionário Aurélio, a palavra orçamento tem dois significados: 1. Ato ou efeito de orçar; avaliação; 2. Cálculo da receita e dos gastos.

O orçamento é uma ferramenta de gestão organizacional, possui informações quantitativas, econômicas e financeiras, a fim de propor possíveis mudanças futuras às atividades da empresa. Trata-se de uma previsão, que auxilia na tomada de decisão. (ANDRADE, 2020).

O processo orçamentário de uma empresa envolve diversas áreas da mesma. Elas devem estar integradas para facilitar a visualização e compreensão dos usuários. Marion e Ribeiro (2011, p. 198) explicam que o processo orçamentário engloba três elementos fundamentais, sendo eles: previsão, orçamento e controle:

Previsão: estudo antecipado das alternativas de ação diante dos objetivos desejados. Orçamento: definição e formalização do plano de ação com especificação dos objetivos e meios para alcançá-los. Controle: comparação do desempenho real com o padrão fixado no orçamento, para levantar e analisar as variações visando apurar possíveis arestas que possam estar retardando a plena realização do sistema.

Sponem e Lambert (2016) trazem em sua pesquisa a afirmativa que existem cinco padrões de prática orçamentária, sendo elas: orçamento padrão: vincula o orçamento à estratégia da empresa; orçamento coercitivo: usado para atribuir responsabilidades, incentivar; orçamento interativo: é uma ferramenta de gerenciamento; orçamento solto: não é usado para controle, apenas para formular estratégias; orçamento indicativo: não tem uso aparente para a empresa, dá apenas a ilusão de racionalidade.

### 2.3 VANTAGENS E LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO

Em relação às vantagens do uso do orçamento, destacam-se: disciplina de gastos; avaliação de desempenho; democratização da informação; integração de planos; definição de responsabilidades; otimização de recursos; evidenciação de objetivos, políticas e premissas-chave. (NASCIMENTO; REGINATO, 2015). Para isto, há necessidade de uma visão sistêmica da empresa, bem como definir previamente os seus objetivos, facilitar a comunicação entre os colaboradores, dar maior responsabilidade aos gestores, dentre outras (LUNKES, 2007).

Entretanto, o mesmo autor cita algumas limitações orçamentárias: (i) inflexibilidade para alterações; (ii) tempo de elaboração muito longo; (iii) uso excessivo das bases históricas; (iv) aplicação de percentuais gerais sem análise prévia do departamento e (v) análise tardia dos resultados.

Nascimento e Reginato (2015) complementam outros pontos que merecem atenção: (i) decisões equivocadas em função da elaboração de premissas erradas; (ii) “gorduras” orçamentárias introduzidas pelos gestores; (iii) “administração criativa” no sentido de conveniência aos gestores geralmente ocorre quando há um mecanismo de avaliação de desempenho vinculado ao orçamento; (iv) projeções baseadas em um cenário determinado, pois existem variações no mercado e crises econômicas a serem administradas.

Para mitigar as limitações orçamentárias, o orçamento deve delegar poderes, cada gestor com as suas responsabilidades, tende a gerir melhor seus recursos, bem como ajustá-los às atividades prioritárias permitindo a integração das atividades de diversas áreas para o alcance do objetivo global. (HOJI, 2010). O autor afirma ainda, que o orçamento por si só, não é garantia de sucesso. Deve-se gerenciar as limitações orçamentárias e ajustá-las à realidade de cada empresa.

## 2.4 CONTROLE E ANÁLISE ORÇAMENTÁRIA

Uma das funções do orçamento empresarial é ser utilizado como ferramenta de controle comparando os números planejados com os realizados em determinado período. (MELO et al, 2017). Padoveze (2010, p. 562) acrescenta que o controle orçamentário é:

Etapa que acontece após a execução das transações dos eventos econômicos previstos no plano orçamentário. Não se concebe um plano orçamentário sem o posterior acompanhamento entre os acontecimentos reais versus os planejados e a análise de suas variações. A base do controle orçamentário é o confronto dos dados orçados contra os dados reais obtidos pelo sistema de informação contábil. As variações ocorridas entre os dados reais e os dados orçados permitirão uma série de análises, identificando se as variações ocorridas foram decorrentes de plano, preços, quantidades, eficiência [...]

O autor também apresenta um quadro básico de controle orçamentário e fala que “todas as peças orçamentarias devem ser objeto dos relatórios de acompanhamento em relação ao realmente acontecido”. (PADOVEZE, 2010 p. 274). No Quadro 2, demonstra-se o modelo de relatório de controle orçamentário proposto pelo autor.

**Quadro 2 – Modelo de Relatório de Controle Orçamentário**

Discriminação	DO MÊS - R\$				ATÉ O MÊS - R\$				Dados Anuais		
	Real	Orçado	Variação	%	Real	Orçado	Variação	%	Real + Orçado	Orçado	Var. %
Receita/Despesa											
Centro de custo											

Fonte: Padoveze (2010, p. 563).

Com o auxílio do Quadro 2 - Modelo de Relatório de Controle Orçamentário, torna-se possível efetuar análises das variações. A partir disso, decisões podem ser tomadas a fim de realizar melhorias.

Crepaldi (2017) comenta que caso uma variação orçamentária seja relevante, de acordo com critérios pré-estabelecidos pela organização, ela deve ser levada a administração,

para que sejam identificadas as causas e quais medias corretivas e preventivas devem ser elaboradas para evitar sua ocorrência novamente.

### 3. METODOLOGIA

Esta pesquisa classifica-se quanto ao seu objetivo como descritiva, pois descreve as características de determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relação entre as variáveis. A utilização de técnicas padronizadas é uma de suas características mais significativas. (GIL 2022).

Quanto à abordagem delinea-se como qualitativa, pois infere no significado do fenômeno estudado. Utilizou-se como estratégia de pesquisa o estudo de caso, possibilitando um maior entendimento do tema abordado (YIN, 2015). Para isto, efetuou-se um levantamento com base em entrevistas estruturadas, pesquisa documental e observação sistemática.

Segundo Gil (2022) a pesquisa de levantamento caracteriza-se pela interrogação direta aos entrevistados, solicitam-se informações sobre o assunto abordado, sendo possível realizar análises e obter conclusões acerca dos dados coletados.

A empresa objeto deste estudo, caracterizada como “S/A” (Sociedade Anônima), é uma indústria do ramo de produtos de consumo que produz facas, tesouras e alicates. Possui mais de 120 anos de história e suas unidades fabris estão localizadas em Gravataí, Caxias do Sul e Guarulhos, além de subsidiárias nos Estados Unidos, Argentina e Hong Kong. A “S/A” possui aproximadamente 2.500 colaboradores.

Primeiramente, realizou-se um levantamento por meio de amostragem intencional com os gestores de cinco centros de custos com maior representatividade de valor orçado da empresa em análise, correspondendo a 277 centros de custos e 19 gerentes e, posteriormente os dados foram analisados. Calauto e Beuren (2013, p. 126) comentam que esse tipo de amostragem “consiste em selecionar amostras com base em informações disponíveis e que sejam consideradas representativas da população”.

Para as entrevistas, utilizou-se um roteiro previamente estabelecido, com perguntas direcionadas às pessoas selecionadas (CALAUTO; BEUREN, 2013), três gestores foram entrevistados, eles são responsáveis pelas áreas de RH, Comercial e Industrial.

Como evidência documental, a empresa “S/A” disponibilizou planilhas orçamentárias, chamadas de “OxR” (Orçado *versus* Realizado) no período de 2011 a 2020. Nelas constam os valores orçados e realizados de cada ano. Com a coleta desses dados, identificou-se a variação em porcentagem, previsto *versus* realizado, de cada centro de custo.

Por requerer uma descrição mais detalhada, a analista de controladoria, efetuou a observação sistemática gerando informações complementares. Para Marconi e Lakatos (2015), quando há o controle da situação, se usa essa forma de observação.

#### **4. LEVANTAMENTO DE DADOS**

Para analisar as diferenças existentes entre orçado *versus* realizado, utilizou-se o critério adotado por Atkinson (2008): “favorável” quando o custo real é menor que o estimado, e “desfavorável” quando o custo real exceder ao estimado. Busca-se saber também o grau de relevância percebido pelos gestores quanto a confecção do orçamento anual.

##### **4.1 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO**

Com base na observação da analista de controladoria, percebe-se que a empresa considera importante a elaboração do orçamento anual. Identificou-se que todas as áreas se envolvem no processo e, cada gestor é responsável por planejar o orçamento do seu setor e enviar para a controladoria.

A controladoria é a área responsável por supervisionar a entrega das planilhas orçamentárias, analisar as informações e agrupá-las a fim de elaborar as modelagens financeiras. Como produto do processo orçamentário tem-se: os demonstrativos de resultados, fluxo de caixa, balanço patrimonial e outras projeções.

O processo orçamentário ocorre anualmente e é elaborado no final do mês de setembro. As planilhas orçamentárias de cada centro de custos são zeradas e enviadas aos gestores. Eles projetam os valores para o próximo ano e comparam com o orçamento do ano anterior. Em dezembro, após a apuração de todos os dados, o orçamento é apresentado para a aprovação do presidente, diretores e conselheiros, caso não seja liberado, as áreas responsáveis fazem a revisão, para que assim seja aprovado.

Com a revisão efetuada e o aval da alta administração, o orçamento é encaminhado para os gestores de cada área. Desta forma, eles têm conhecimento de suas metas para o próximo ano e conseguem planejar juntamente com suas equipes.

A controladoria é responsável pelo controle mensal do orçamento, porém esses controles, são apenas demonstrados em relatórios, as variações não são justificadas e corrigidas. É elaborado mensalmente um relatório chamado “*Book* Gerencial” que contém um conjunto de informações que são repassadas para a diretoria e gerentes, ele é dividido por segmento de negócio e constam as informações consolidadas referentes ao mês em análise.



Todas essas informações são coletadas, apuradas e divulgadas dentro do cronograma estabelecido, porém não é feita uma análise detalhada sobre as variações ocorridas entre os valores orçados e realizados, faz-se apenas uma comparação entre o real e orçado do mês atual e do anterior.

Quando a variação é relevante, por exemplo, o real é o dobro do orçado, os gerentes e diretores questionam sobre essa diferença e, a controladoria faz a “abertura de contas” para identificar onde se encontra tal variação. Entretanto, como já mencionado, isso ocorre somente quando a variação é percebida.

As entrevistas foram realizadas com os gestores das áreas de RH, Comercial e Industrial, O Quadro 3 apresenta as perguntas efetuadas:

### Quadro 3 – Entrevista com os gestores

1- Você considera importante a realização do orçamento anual?
2- Você gestor, realiza algum controle dos valores orçados com o que está sendo realizado durante o ano?
3- A área de controladoria realiza algum controle e repassa para você?
4- As informações divulgadas mensalmente pela controladoria no " <i>Book Gerencial</i> " ajudam na tomada de decisões?
5- Para você, existe necessidade de aprimoramento dos controles existentes?
6- Se houvesse um monitoramento mais rígido por parte da controladoria, você colaboraria para justificar as variações encontradas entre orçado e realizado? Tomaria atitudes de monitoramento com sua equipe?

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

O Quadro 3 evidencia as perguntas feitas para cada gestor. Para a primeira pergunta, tanto a gestora de RH quanto os gestores comercial e industrial responderam que consideram importante a confecção do orçamento anual pela empresa. Entretanto, quando questionados sobre o controle do que está sendo realizado em comparação com o orçado, apenas a gestora de RH sinalizou que faz o acompanhamento e utiliza para esse controle a planilha “OxR” (orçado *versus* realizado) que é disponibilizada e atualizada pela controladoria semanalmente, os demais gestores tem acesso a planilha, mas não realizam controle.

Em relação às informações divulgadas pela controladoria mensalmente no “*Book Gerencial*”, todos concordam que auxiliam na tomada de decisão. O gestor industrial alegou que a partir das informações ali disponibilizadas, pode tomar ações internas.

De forma unânime, os gestores concordaram que há necessidade de aprimoramento dos controles existentes. A gestora de RH acredita que os dados poderiam ser apresentados de forma mais dinâmica com as aberturas dos gastos lançados em cada conta facilitando a identificação das possíveis variações. Já o gestor comercial enfatiza que seria interessante receber alertas cada vez que as variações ocorrerem.

Os gestores enfatizaram que se houvesse um controle mais rígido, iriam colaborar com a área responsável para justificar as variações apontadas e adotariam uma política de monitoramento com suas equipes.

Com base nas respostas, percebe-se que os gestores consideram que o orçamento empresarial pode contribuir para o planejamento e controle da empresa “S/A”.

#### 4.2 ANÁLISE ORÇAMENTÁRIA

Após a entrevista com os gestores, com os dados disponibilizados pela analista de controladoria da empresa, efetuou-se a análise dos valores orçados, realizados e variações dos centros de custos referente ao período de 2011 e 2020. Os gastos que englobam essa análise são expostos a seguir no Quadro 4:

**Quadro 4 – Gastos de RH, Marketing, Comercial, Facas e Alicates.**

<b>Departamentos</b>	<b>Despesas e Custos</b>
RH	Água, energia, salários e encargos, transporte, benefícios, treinamentos, manutenção de <i>software</i> , correio, aluguel de veículos, material de expediente, marketing.
Marketing	Viagens, publicidade, correio, aluguel de veículo.
Comercial	Comissões, fretes, bonificações, PCLD, salários e encargos, transporte, benefícios, correio, viagens, aluguel de veículos, publicidade, manutenção de <i>software</i> , PPR.
Facas	Materiais auxiliares, água, energia, salários e encargos, transporte, benefícios, depreciação, manutenção e conservação.
Alicates	Materiais auxiliares, água, energia, salários e encargos, transporte, benefícios, depreciação, manutenção e conservação.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

No Quadro 4 observa-se que os departamentos industriais possuem os mesmos gastos. Já RH, comercial e marketing têm suas peculiaridades. A seguir, na Tabela 1, apresenta-se a análise dos valores realizados e orçados no período de 2011 e 2020.

**Tabela 1 – Análise dos valores realizados e orçados.**

RH					COMERCIAL				MARKETING			
Ano	Real	Orçado	%	F/D	Real	Orçado	%	F/D	Real	Orçado	%	F/D
2011	2.938	2.918	1%	D	3.475	4.141	-16%	F	2.243	2.457	-9%	F
2012	3.141	3.101	1%	D	3.406	4.113	-17%	F	2.418	5.205	-54%	F
2013	3.401	3.353	1%	D	3.426	3.458	-1%	F	3.829	3.760	2%	D
2014	4.159	3.622	15%	D	9.380	5.245	79%	D	1.350	3.011	-55%	F
2015	3.595	4.378	-18%	F	7.506	7.041	7%	D	1.165	1.310	-11%	F
2016	2.962	3.124	-5%	F	8.529	8.059	6%	D	1.078	554	95%	D
2017	3.056	3.597	-15%	F	8.314	8.725	-5%	F	805	1.505	-47%	F
2018	2.429	3.333	-27%	F	8.446	8.695	-3%	F	815	1.267	-36%	F
2019	2.649	2.712	-2%	F	8.528	8.442	1%	D	801	1.205	-34%	F
2020	2.683	2.816	-5%	F	8.905	9.702	-8%	F	895	857	4%	D

  

FACAS					ALICATE			
Ano	Real	Orçado	%	F/D	Real	Orçado	%	F/D
2011	4.189	4.146	1%	D	10.784	12.074	-11%	F
2012	3.752	4.332	-13%	F	10.365	14.329	-28%	F
2013	4.187	4.420	-5%	F	10.695	14.124	-24%	F
2014	4.417	4.710	-6%	F	9.858	16.256	-39%	F
2015	5.182	5.412	-4%	F	10.467	14.591	-28%	F
2016	6.143	5.941	3%	D	12.402	16.453	-25%	F
2017	5.880	6.238	-6%	F	12.054	16.232	-26%	F
2018	6.645	6.437	3%	D	13.905	16.713	-17%	F
2019	7.391	7.757	-5%	F	15.224	19.894	-23%	F
2020	7.204	7.975	-10%	F	15.818	20.861	-24%	F

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

A Tabela 1 apresenta os departamentos RH, Comercial, Marketing, Industriais Facas e Alicate, bem como os seus respectivos valores anuais realizados, orçados e variações. Conforme observado pela analista de controladoria, as variações percebíveis pelos gestores, geralmente, são aquelas com grande variação. Isso ocorreu no departamento de marketing em 2012 (-54%) e 2014 (-55%). Essas variações negativas significam que a situação está favorável para a empresa, ou seja, o valor realizado está menor que o valor orçado. Já em 2014 e 2016 há variações positivas de 79% e 95% nos departamentos marketing e comercial, respectivamente. Logo, essas variações são desfavoráveis, o valor realizado está maior que o orçado.

Nota-se, ainda na Tabela 1, que apenas o departamento de “Alicates” não superou os valores orçados durante o período analisado, e por isso apresenta classificação favorável, “F”, em todos os anos. Já os demais departamentos, a classificação das variações foi mutável.

Destaca-se também, os departamentos administrativos. Eles possuem mais volatilidade, para cumprir o orçamento dos gastos. Já os industriais, conseguem manter o realizado dentro do planejado.

#### 4.3 PROPOSTA DE MONITORAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Durante o estudo analisou-se apenas os cinco centros de custos com maior representatividade de valor orçado. Entretanto, essa proposta pode ser aplicada a todos os setores da empresa.

Conforme exposto por Padoveze (2010) não é possível a realização de um controle orçamentário se não elaborar a análise e acompanhamento de suas variações posteriormente, comparando os acontecimentos reais versus os planejados e a analisando as causas de suas variações.

Sendo assim, propõem-se à empresa “S/A” um plano de monitoramento e controle orçamentário que contempla, além do “*Book Gerencial*” já disponibilizado pela controladoria após o fechamento mensal da contabilidade: (i) divulgação de relatórios comparativos do valor orçado *versus* realizado; (ii) os gestores responsáveis por suas áreas devem justificar as variações encontradas; (iii) cabe à controladoria preencher tais relatórios e identificar o cumprimento das metas estabelecidas.

O relatório baseia-se no modelo proposto por Padoveze (2010) evidenciado anteriormente no Quadro 2, contempla: valor do mês; consolidado do ano; centros de custos; abertura dos gastos e; variação. A seguir no Quadro 6 apresenta-se a proposta de relatório.

**Quadro 6 – Proposta de Controle Orçamentário.**

COMERCIAL	dez/20				CONSOLIDADO 2020			
	Real	Orçado	Var. Abs.	Var. %	Real	Orçado	Var. Abs.	Var. %
<b>TOTAL</b>	<b>1.016.001</b>	<b>805.184</b>	<b>210.817</b>	<b>26%</b>	<b>8.904.746</b>	<b>9.701.631</b>	<b>-796.885</b>	<b>-8%</b>
<b>TOTAL DESP. VARIÁVEIS</b>	<b>801.965</b>	<b>627.999</b>	<b>173.966</b>	<b>28%</b>	<b>6.657.205</b>	<b>7.140.702</b>	<b>-483.497</b>	<b>-7%</b>
Comissões S/ Vendas	373.442	332.788	40.654	12%	3.956.429	3.783.313	173.116	5%
Frete S/ Vendas	407.584	237.321	170.263	72%	2.584.038	2.697.999	-113.961	-4%
Bonificações	3.357	13.896	-10.539	-76%	41.110	150.202	-109.092	-73%
PCLD	17.582	43.994	-26.412	-60%	75.628	509.188	-433.560	-85%
<b>TOTAL DESPESAS FIXAS</b>	<b>214.035</b>	<b>177.185</b>	<b>36.850</b>	<b>21%</b>	<b>2.244.846</b>	<b>2.560.932</b>	<b>-316.086</b>	<b>-12%</b>
Salários e Adicionais	61.453	26.522	34.931	132%	633.448	643.991	-10.543	-2%
Encargos Sociais	17.490	9.893	7.597	77%	192.571	217.639	-25.068	-12%
Provisão 13º Salário	6.740	6.812	-72	-1%	71.778	81.740	-9.962	-12%
Provisão de Férias	8.791	8.833	-42	0%	98.061	105.992	-7.931	-7%

Rescisões	10.297	-	10.297		77.669	-	77.669	
Transporte	516	592	-76	-13%	9.906	13.046	-3.140	-24%
Alimentação	4.934	4.208	726	17%	54.113	47.972	6.141	13%
Benefícios	5.105	6.071	-966	-16%	74.524	72.103	2.421	3%
Correio e Celular	1.125	1.500	-375	-25%	11.013	18.000	-6.987	-39%
Viagens e Estadias	3.013	7.500	-4.487	-60%	34.861	90.000	-55.139	-61%
Aluguel	2.761	2.435	326	13%	39.257	29.220	10.037	34%
Comunicações	346	607	-261	-43%	3.778	7.128	-3.350	-47%
Mensalidades	79	75	4	5%	547	900	-353	-39%
Depreciação	2.988	3.926	-938	-24%	35.741	47.116	-11.375	-24%
Manutenção	0	75	-75	-100%	159	900	-741	-82%
Public. e Marketing	82.933	96.250	-13.317	-14%	868.815	1.156.500	-287.685	-25%
Demais Contas	3	100	-97	-97%	751	1.200	-449	-37%
Manut. Software	5.462	1.787	3.675	206%	37.855	27.485	10.370	38%

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Apresentam-se em destaque, no Quadro 6, as variações positivas, ou seja, o valor realizado superou o orçado, isto significa situação desfavorável. As maiores variações apontadas estão nas contas de: manutenção de software (206%); salários e adicionais (132%); encargos sociais (77%) e frete sobre vendas (72%). Há também, a conta de rescisão que não foi planejada. Com o relatório em mãos, os gestores devem justificar o porquê destas variações. Posteriormente às justificativas, a controladoria preenche o relatório de monitoramento com as justificativas. A seguir o Quadro 7 traz uma proposta de relatório para monitoramento e controle de despesas.

### Quadro 7 – Proposta de Monitoramento dos Gastos

COMERCIAL	dez/20				CONSOLIDADO 2020			
	Real	Orçado	Var. Abs.	Var %	Real	Orçado	Var. Abs.	Var %
Comissões S/ Vendas	373.442	332.788	40.654	12%	3.956.429	3.783.313	173.116	5%
Justificativa:								
Fretes S/ Vendas	407.584	237.321	170.263	72%	2.584.038	2.697.999	-113.961	-4%
Justificativa:								
Salários	61.453	26.522	34.932	132%	633.448	643.99)	-10.543	-2%
Justificativa:								
Encargos Sociais	17.490	9.893	7.597	77%	192.571	217.639	-25.067	-12%
Justificativa:								
Rescisões	10.297	-	10.297	100%	77.669	-	77.669	-100%
Justificativa:								
Manut. Software	5.462	1.787	3.675	206%	37.855	27.485	10.370	38%
Justificativa:								

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

O Quadro 7 mostra a proposta de monitoramento dos gastos, a base de dados foi extraída do Quadro 6. Nesta proposta, constam as variações desfavoráveis para a empresa, abertas por conta seguidas de um campo para inserir a justificativa de tais variações.

Após justificadas, os gestores e a controladoria conseguem ter uma visão ampla das variações, afim de buscar soluções para que não ocorram novamente ou, se for o caso, considerá-la para o próximo orçamento.

#### 4.4 CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS

Foi possível observar, ao longo do estudo, que a área de controladoria disponibiliza informações dos gastos mensais aos gestores. Entretanto, conforme as entrevistas realizadas, identificou-se que os mesmos, apesar de terem acesso às informações relevantes, não realizam nenhum tipo de monitoramento. Os gestores relataram que se houvesse um controle mais rígido iriam colaborar com a área responsável para justificar as variações encontradas e adotariam uma política de monitoramento com suas equipes.

Com a proposta citada no tópico anterior, os departamentos conseguem visualizar as variações ocorridas e possibilita ajustes nos processos operacionais no intuito de minimizar os riscos de gastos futuros. Acredita-se que estes relatórios ajudam a manter as metas dentro planejado para o ano, e auxiliam na confecção do orçamento para o ano seguinte.

### 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento deste estudo possibilitou aprimorar os conhecimentos acerca de um orçamento empresarial e visualizar a relevância de um bom planejamento empresarial. A realização do orçamento anual possibilita a tomada de decisões, porém há a necessidade de realizar o controle mensalmente para que as metas estabelecidas sejam cumpridas.

Foi verificado que a empresa “S/A” não realiza o monitoramento e controle dos valores orçados e realizados. As variações observadas pela diretoria e gerência ocorrem apenas quando o realizado era mais que o dobro do orçado, sem nenhuma ação corretiva adotada.

A partir dessa constatação, as entrevistas com os gestores foram realizadas a fim de auxiliar na proposta de monitoramento e controle dos gastos. Os gestores expuseram o desejo de contribuir para tal, desde que haja mais rigidez nos processos de monitoramento e controle.

Sendo assim, foi elaborada uma proposta de monitoramento, a ser conduzida pela área de controladoria, que contempla um relatório dos valores: realizados e orçados, gastos

mensais, variações e consolidado. Após a divulgação desse relatório, os gestores devem justificar as variações ocorridas e, assim, se necessário, tomarem decisões corretivas, bem como contribuir para a melhoria na elaboração orçamentária para o próximo orçamento.

Diante o exposto, conclui-se que tanto o objetivo geral quanto os específicos foram atingidos à realização do estudo, visto que o processo orçamentário da empresa foi descrito e analisado, além de proposto o monitoramento e controle orçamentário.

No âmbito acadêmico, o desenvolvimento do estudo contribui ao evidenciar a relevância do controle orçamentário para a busca da saúde financeira das empresas. Já a nível gerencial, a proposta de monitoramento aqui apresentada poderá contribuir para o acompanhamento dos gastos, ações corretivas e melhoria na tomada de decisões. Ainda, os procedimentos propostos ajudam a controladoria a aprimorar as informações que são divulgadas mensalmente no “*Book Gerencial*”, além de tornar o processo orçamentário ainda mais relevante para a empresa.

Em face desse contexto, deixa-se como sugestão para estudos futuros a implementação dos relatórios para os departamentos não estudados, visto que a empresa realiza o orçamento da mesma forma para todos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Inacilma Rita Silva. **Orçamento empresarial e planejamento estratégico**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2020. 92 p. ISBN: 978-8292-237-8.

ATKINSON, Anthony A. **Contabilidade gerencial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEUREN, Ilse Maria (org) et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BLEY, Cristiano André. A utilização do orçamento empresarial como ferramenta de gestão em uma empresa familiar do segmento de silvicultura. **Saber Humano: Revista Científica da Faculdade Antonio Meneghetti**, v. 12, n. 20, 2022.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**. teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MELO, Hildegardo Pedro Araújo de et al. O uso do orçamento como instrumento de gestão à formulação de estratégia e controle: um estudo de caso em empresa do setor agroindustrial da paraíba. **Revista Ambiente Contábil**, v. 9, n. 1, p. 290-305, 2017.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FISCHMANN, Adalberto A.; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro D. **Planejamento estratégico na prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

HOJI, Masakazu. **Orçamento empresarial: passo a passo**. São Paulo: Saraiva, 2017.

HOJI, Masakazu; SILVA, Hélio Alves. **Planejamento e controle financeiro**. São Paulo: Atlas, 2010.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnica de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARION, José Carlos; RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução á contabilidade gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MATEUS, Pedro Paca Kieza. **Os tipos de orçamentos empresariais**. São Paulo: LisbonPress, 2023. ISBN: 9789893750988. *E-book*.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos-metodologia-práticas**. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial. um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SPONEM, Samuel.; Lambert, Caroline. Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: a configurational approach. **Management Accounting Research**, 30 (1), p. 47-61, 2016.