

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”  
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**DULCINEIDE AP. BARBOSA DE SOUZA SANTOS**  
**FRANCIELE KARINA ROCHA**

**CONTROLADORIA:**  
**ORÇAMENTO EMPRESARIAL**

MARÍLIA  
2012

DULCINEIDE AP. BARBOSA DE SOUZA SANTOS  
FRANCIELE KARINA ROCHA

CONTROLADORIA:  
ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Banca Examinadora da monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do UNIVEM/F.E.E.S.R., para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Resultado:

ORIENTADOR: \_\_\_\_\_  
Prof. Luís Otávio Simões

1º EXAMINADOR: \_\_\_\_\_  
Prof. Luiz Carlos Vinholo Martessi

2º EXAMINADOR: \_\_\_\_\_  
Prof. Rogério Canaciro

Marília, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2012.

SANTOS, Dulcineide Ap. Barbosa de Souza; ROCHA, Franciele Karina

Controladoria: Orçamento empresarial / Dulcineide Ap. Barbosa de Souza Santos; Franciele Karina Rocha; orientador: Luís Otávio Simões. Marília SP: [s.n.], 2012.

48 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Contabilidade) – Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM, Marília, 2012.

1. Controladoria 2. Professional Controller 3. Relação com outras ciências 4. Orçamento empresarial.

CDD: 657.15

DULCINEIDE AP. BARBOSA DE SOUZA SANTOS  
FRANCIELE KARINA ROCHA

CONTROLADORIA:  
ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Trabalho de curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:  
Prof. LUIS OTÁVIO SIMÕES

MARÍLIA  
2012

*À minha família, pelo apoio e compreensão.*

*A todos meus amigos pela torcida.*

*Dulcineide.*

*A toda minha família, por ter sempre me incentivado aos estudos e em  
minha formação como um todo, e ao meu noivo Luiz Paulo Vieira.*

*Franciele.*

## AGRADECIMENTOS

*Agradeço Primeiramente a Deus, por ter me dado oportunidade e perseverança para concluir mais essa etapa de minha vida. Muito obrigada.*

*Agradeço a minha família, em especial a minha mãe por ter acreditado que eu conseguiria realizar esse sonho, a minha irmã Natva, por ter acompanhado minha filha em eventos e momentos que não pude estar. Muito obrigada!*

*Agradeço ao meu marido Edson, por ter participado direta e indiretamente de todos os momentos que dediquei aos estudos. Agradeço principalmente a minha filha Amanda, por entender quando não pude estar presente e pelas horas de sono mal dormidas me esperando na saída da Faculdade. Muito obrigada!*

*Agradeço ao meu orientador, Prof. Luis Otávio Simões, pelo acompanhamento e orientação nesse trabalho. Muito obrigada!*

*Agradeço a Franciele Karina Rocha, por ter participado comigo desse trabalho. Muito obrigada!*

*Dulcineide.*

## AGRADECIMENTOS

*Agradeço a cima de tudo a Deus, por ter me guiado em todos os caminhos, me abençoado e protegido, para que eu pudesse conquistar meus objetivos.*

*Agradeço, aos meus pais e minha irmã, pelo auxílio em tudo que precisei, durante o período de curso e em toda minha vida.*

*Agradeço ao meu noivo Luiz Paulo Vieira, pelo carinho, apoio, e sua compreensão, pelos momentos que não pude lhe dedicar com total atenção.*

*Agradeço ao meu professor orientador, Luis Otávio Simões, e todos os demais professores pelo conteúdo e aprendizado transmitido.*

*Agradeço à Dulcineide Ap. Barbosa de Souza Santos, por ter participado comigo, não só deste trabalho, mas todos outros anteriores, durante o curso.*

*Muito obrigada a todos!*

*Franciele.*

*“Na vida temos que fazer o que achamos necessário. Sem medo de  
vaia, sem busca de aplauso. É como o pássaro que canta sem saber se  
tem plateia, como a flor desabrocha sem saber se estão olhando.*

*Portanto, é preciso, sempre, semear mais vida.”*

*Shunji Nishimura*

SANTOS, Dulcineide Ap. Barbosa de Souza; ROCHA, Franciele Karina. **Controladoria: Orçamento empresarial**. 2012. 48 f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2012.

## RESUMO

O presente trabalho foi constituído com o objetivo de estudar a área de controladoria com enfoque no orçamento empresarial. Através desta pesquisa é evidenciada a relevante importância da controladoria no que diz respeito aos seus controles, funções, mensurações precisas, relações com demais ciências e, principalmente, do auxílio nas constantes tomadas de decisões visando o desenvolvimento e a maximização de lucros da empresa.

Demonstra ainda que no topo desta área há o profissional, controller. Este é responsável por gerenciar toda a controladoria, transmitir à diretoria informações como, os resultados de análises realizadas e, sua posição econômica no auxílio do direcionamento da empresa. Também é destacado, quanto à necessidade do controller possuir um amplo nível de conhecimento e domínio de várias outras áreas ligadas à controladoria.

Entre as atribuições da controladoria é ressaltada a prática do orçamento empresarial, como método de planejamento e controle, que contribui na execução dos objetivos da empresa. Além disso, é apresentado os sub orçamentos que compõem a estrutura do orçamento empresarial e a importância da prática orçamentária para que os recursos econômicos, da empresa, sejam investidos de forma mais viável a obter maior lucratividade.

**Palavras-chave:** Controladoria. Profissional Controller. Relação com outras ciências. Orçamento empresarial.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CIF: Cost, Insurance and Freight ou Custo, Seguro e Frete.

CPV: Custo do Produto Vendido

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DRE: Demonstração de Resultado de Exercício

INSS: Instituto Nacional do Seguro Social

IR: Imposto de Renda

IRPJ: Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Kg.: Quilograma

ME: Material de Embalagem

MOD: Mão de Obra Direta

MP: Matéria Prima

OBZ: Orçamento de Base Zero

P&D: Pesquisa e Desenvolvimento

PEPS: Primeiro a Entrar Primeiro a Sair

Und.: Unidade

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1 – CONTROLADORIA .....	12
1.1 Origem, conceito e missão da controladoria. ....	12
1.1.1 Origem.....	12
1.1.2 Conceito.....	12
1.1.3 Missão da controladoria.....	13
1.2 Funções do órgão administrativo controladoria, do profissional da área e a relação com demais ciências. ....	13
1.2.1 Funções da controladoria.....	13
1.2.2 Profissional da Controladoria .....	14
1.2.2.1 Requisitos necessários ao desempenho da função de Controller .....	14
1.2.3 Controladoria no quadro geral das ciências.....	15
1.2.4 Relação da Controladoria com as demais ciências .....	15
1.2.4.1 Relação com a economia .....	16
1.2.4.1 Relação com a administração .....	16
1.2.4.2 Relação com a Contabilidade .....	16
1.2.4.3 Contribuições subsidiárias de outras ciências .....	17
1.3 Sistema de informações para a gestão econômica e a mensuração da informação .....	17
1.3.1 Entendimento de informação.....	17
1.3.2 Sistema de informações .....	17
1.3.3 Mensuração da informação.....	18
CAPÍTULO 2 – ORÇAMENTO .....	19
2.1 Conceito.....	19
2.2 História .....	19
2.3 Controle orçamentário .....	20
2.4 Cultura orçamentária .....	20
2.5 Orçamento e processo de gestão.....	20
2.6 Orçamento e controladoria .....	21
2.7 Orçamento geral .....	21
2.8 Orçamento empresarial.....	22
2.8.1 Conceito e objetivos .....	22
2.8.2 Orçamento de vendas.....	23
2.8.2.1 Orçamento de vendas á curto prazo.....	23
2.8.2.2 Orçamento de vendas á longo prazo.....	24
2.8.3 Orçamento de produção.....	24
2.8.4 Orçamento de consumo e compra de materiais diretos .....	25
2.8.5 Orçamento de (MOD) mão-de-obra direta .....	25
2.8.6 Orçamento de produtos indiretos.....	25
2.8.7 Orçamento de investimento .....	26
2.8.8 Orçamento de Capital .....	27
2.8.8.1 Motivo dos gastos de capital .....	27
2.8.8.2 Etapas do processo .....	28
2.8.9 Orçamento de despesas.....	28
2.8.9.1 Orçamento de despesas Administrativas e de vendas .....	29
2.8.9.2 Orçamento de despesas Tributárias .....	29
2.8.9.3 Orçamento de despesas Financeiras .....	30

2.9 Orçamento de base zero (OBZ) .....	30
CAPÍTULO 3 – ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL .....	31
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	45
REFERÊNCIAS .....	47

## INTRODUÇÃO

A área de controladoria, juntamente com o orçamento empresarial, possui alto grau de relevância nas organizações. Visto que, ambos agregam responsabilidades que podem resultar tanto ao bom direcionamento econômico e à garantia de continuidade da empresa, como também, se não forem eficientes, acarretarão ao mau negócio podendo até ocorrer o encerramento da empresa. As organizações começaram a sentir a necessidade de implantação da área de controladoria em seu negócio, a partir de fatores como:

... O maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamentos das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, criando a necessidade de um sistema contábil mais adequado para um controle gerencial mais efetivo. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p. 10)

Diante desse pressuposto, o primeiro capítulo abrange à conceituação de controladoria; a forma em que foi inserida nas empresas; e de forma analítica, relata o seu envolvimento, funções e relevância nas organizações. Além disso, trata detalhadamente o perfil do profissional responsável por toda a área de controladoria, e a relação da mesma com outras áreas afins.

No que se refere à prática orçamentária nota-se um histórico bastante antigo, e que veio passando por aperfeiçoamentos e ajustes conforme a demanda e particularidades de cada empresa. Logo, sua utilização tem como foco a obtenção de lucro e para tanto, exige uma longa etapa com análises, controles, dentre outros fatores, que englobam a execução dessa ferramenta.

Passa a ser abordado, a partir do segundo capítulo, o percurso do orçamento desde seu surgimento, sua inserção nas organizações, ao atual cenário de elevada valorização, que possui devido a efeitos como, os positivos resultados alcançados pelas empresas. Trata ainda, de vários tipos de orçamentos dando ênfase no orçamento empresarial.

No contexto de orçamento empresarial, é explorado os sub orçamentos como: o orçamento de vendas; orçamento de produção; orçamento de materiais diretos e indiretos; orçamento de MOD, entre outros, que são peças fundamentais do orçamento empresarial.

Em sequência, no terceiro capítulo consta a prática dos conceitos estudados, através da elaboração de um orçamento empresarial, como estudo de caso, fictício. Está exposto os sub orçamentos, a DRE, o fluxo de caixa e o balanço patrimonial. Dessa forma são

proporcionadas informações precisas para realizar análises e tomar ações que contribuam com o sucesso do negócio.

## **CAPÍTULO 1 – CONTROLADORIA**

### **1.1 Origem, conceito e missão da controladoria.**

#### **1.1.1 Origem**

A controladoria, importante ferramenta administrativa, teve seu surgimento no exterior vindo ao Brasil através das empresas multinacionais. Com o reflexo de aspectos econômicos, o frequente crescimento das organizações, acompanhou-se de grande demanda por aprimorar controles, auxiliando setores como: contabilidade, finanças, informática, administração e recursos humanos, sobretudo, garantindo aos gestores informações adequadas e confiáveis na obtenção de eficácia em tomadas de decisões.

Assim, Morante, (2008, p. 01) relata que a controladoria é:

... Um departamento criado no exterior e trazido pelas multinacionais para o Brasil, é reconhecidamente um órgão de importância capital para a sobrevivência, crescimento e consolidação das Empresas. Figura geralmente, como um departamento de assessoria à alta administração nos organogramas das grandes organizações.

#### **1.1.2 Conceito**

A área de controladoria tem fundamental importância às organizações, além disso, exerce a detalhada apuração de informações submetendo-se a constantes exigências e melhorias. Dessa forma, vem sendo cada vez mais valorizada.

Conforme Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 10):

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizado sob dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo;
- b) de gestão do sistema empresa; e como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

### **1.1.3 Missão da controladoria**

A geração de informações adequadas às diversas áreas da empresa é o fator preponderante da controladoria, com isso ela desempenha um papel importante no intuito de garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização.

De acordo com a definição de Mosimann e Fisch (1999, p. 90):

“... A missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio de integração de esforços em diversas áreas”.

## **1.2 Funções do órgão administrativo controladoria, do profissional da área e a relação com demais ciências.**

### **1.2.1 Funções da controladoria**

Entre os diversos autores que definem as funções da controladoria uns a caracterizam de forma mais ampla, outros, mais sucintas, porém, todos estão ligados à base de mensuração e controle. Envolvida por vários departamentos, como: Custos; Fiscal; Contábil e Planejamento, são várias as atividades e processos básicos realizados diária e periodicamente.

Assim, na visão de Heckert e Wilson (apud MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 91) as funções do órgão administrativo controladoria consistem em:

- a) A função de planejamento, que inclui o estabelecimento e a manutenção de um plano operacional integrado por meio de canais gerenciais autorizados, de curto e de longo prazo, compatível com os objetivos globais, devidamente testado e revisado, e abrangendo um sistema e os procedimentos exigidos;
- b) A função de controle, que inclui o desenvolvimento, o teste e a revisão por meios adequados dos padrões satisfatórios contra os quais deve-se medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões;
- c) A função de relatar, que inclui preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros e números para o uso da administração, envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo, e influências externas e preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, público em geral, conforme suas exigências.
- d) A função contábil, que inclui o estabelecimento e a manutenção das operações da contabilidade geral e da contabilidade de custos da fábrica, da divisão e da empresa como um todo, juntamente com os sistemas e métodos referentes ao projeto, instalação e custódia de todos os livros contábeis, os

registros e formas requeridos para registrar objetivamente as transações financeiras e adequá-las aos princípios contábeis, com o respectivo controle interno; e

e) Outras funções relacionadas, de responsabilidade primária, que incluem supervisão e operação de tais áreas como: impostos, abrangendo questões locais, estaduais e federais, relação com o fisco e a auditoria independente; seguros, em termos de adequação da cobertura e manutenção dos registros; desenvolvimento e manutenção de instruções padrão, procedimentos e sistemas; programas de conservação de registros; relações públicas com o mercado financeiro; e, finalmente, a coordenação de todos os sistemas e instrumentos de registro dos escritórios da empresa.

## **1.2.2 Profissional da Controladoria**

O principal responsável pela área de controladoria exerce a função de controller e tem como foco, gerenciar um sistema confiável de informação que atenda todos os setores de uma empresa além de informar ao principal executivo sobre as análises feitas e qual a sua posição econômica para auxiliá-lo em decisões e trazer melhorias que maximize o coeficiente a ser alcançado pela mesma.

Kanitz (1976, apud MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 88) afirma que:

... Os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. Além disso, as informações que chegam ao controller são predominantemente de natureza quantitativa, física, monetárias, ou ambas.

### **1.2.2.1 Requisitos necessários ao desempenho da função de Controller**

Com as novas demandas no mercado empresarial os profissionais de contabilidade que pretendem atuar na área de controladoria, necessitam além do domínio na área contábil, o conhecimento e domínio dos conceitos de outras áreas como, Administração; Estatística; Informática; etc. Este profissional, também necessitará de boa comunicação, iniciativa, visão voltada para o futuro, persistência, imparcialidade, cooperação, dentre outros requisitos preponderante ao cargo.

Segundo Figueiredo e Gaggiano, (2008, p.13), entre os requisitos necessários para desempenhar a função de Controller, na Controladoria, podem-se elencar:

- a) Um bom conhecimento do ramo de atividade ao qual a empresa se faz parte, assim como dos problemas e das vantagens que afetam o setor;
- b) Um conhecimento da historia da empresa e uma identificação com seus objetivos, suas metas e suas políticas, assim como com seus problemas básicos e suas possibilidades estratégicas;
- c) Habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos que são a base direcionadora de sua ação e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação das diversas combinações de dados;
- d) Habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

### **1.2.3 Controladoria no quadro geral das ciências**

Pode-se dizer que, existe relação entre a controladoria e as ciências matemáticas, mas isso não a qualifica como tal, logo, quanto à ciência físico-química e às naturais e biológicas, a controladoria se limita em absorver expressões que possibilitem o entendimento de fenômenos que envolvem o patrimônio das entidades, entretanto, com as ciências sociais e políticas a Controladoria se apresenta como um subgrupo, tendo por objeto de estudo a gestão econômica.

A Controladoria ocupa-se de fatos exteriores relacionados com a atividade econômica do homem, limitado ao âmbito das empresas. Cabe a Controladoria, como ramo do conhecimento, estudar o comportamento e controle econômico das riquezas das empresas, em face das ações humanas. (MOSIMANN; FISCH, 1999. p.101).

### **1.2.4 Relação da Controladoria com as demais ciências**

Mesmo estando relacionada a outras ciências, a controladoria estabelece sua autonomia, mas, com significativa contribuição de áreas como:

- Econômica;
- Administrativa e
- Contábil.

Com o surgimento de uma série de fenômenos econômicos, sociais, políticos, educacionais, tecnológicos, ecológicos e regulatórios a controladoria tornou-se um instrumento indispensável para fornecer informações necessárias à compreensão desses fenômenos.

A Controladoria pode ser conceituada como conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de administração, economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão Econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia. (MOSIMANN; ALVES; FISCH, 1993 apud FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p. 12)

#### **1.2.4.1 Relação com a economia**

Desde a necessidade, por parte da Economia, em relatórios vindos da Controladoria para mensurar a eficiência e eficácia os recursos econômicos à contribuição da Economia com “o estudo da criação, transformação e distribuição dos recursos econômicos na sociedade” para o desenvolvimento da Controladoria, remetem a afinidade entre elas. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 102)

#### **1.2.4.1 Relação com a administração**

Na gestão de recursos econômicos o ramo de conhecimento Administração depende de informações, providas pela Controladoria, com o intuito de se basear nessas informações no momento de tomada de decisões econômicas. Além disso, “... no âmbito interno das empresas, cada gestor deve justificar sua atividade em relação aos demais gestores, constituindo um princípio organizacional bastante explorado pela Controladoria”. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 102)

#### **1.2.4.2 Relação com a Contabilidade**

A contabilidade possui contribuição fundamental à ciência da Controladoria e vice-versa, pois, é dentro da Controladoria que o profissional contábil realiza “uma série de atividades ligadas por um conjunto progressivo de passos, começando com a observação, a coleta, o registro, a análise e, finalmente, a comunicação da informação aos usuários.” (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p. 22)

Essa analogia também está destacada na própria estrutura da Controladoria que, consiste na divisão por “duas grandes áreas: a área contábil e fiscal e a área de planejamento e controle.” (PADOVEZE, 1998, p. 110)

### **1.2.4.3 Contribuições subsidiárias de outras ciências**

A ciência Psicológica passa a contribuir com a Controladoria através do “estudo dos estímulos causados pelos relatórios gerenciais aos gestores com o fim de provocar um comportamento racional e eficiente do seu destinatário”. Já a Sociologia estabelece vínculo a partir da “teoria das organizações, incluindo as relações de autoridade e responsabilidade”, e principalmente, “do processo de comunicação, no que tange à informação de caráter econômico” além de outros. E no que diz respeito à Matemática e a Estatística, contribuem com “instrumentos para o aperfeiçoamento da adoção de decisões”, o “sistema de avaliação e principalmente, a atribuição de valores numéricos, em termos físicos e monetários, aos eventos econômicos.” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 108)

## **1.3 Sistema de informações para a gestão econômica e a mensuração da informação**

### **1.3.1 Entendimento de informação**

Para o contexto contábil a definição de um dado e uma informação é bem distinta. “A contabilidade faz uma distinção geral relevante entre dados e informação. Os dados podem ser definidos como mensuração ou descrições de objetos ou eventos.” No entanto a informação “provoca o efeito surpresa na pessoa que recebe”, assumindo o papel de “comunicar uma mensagem, ter um valor superior ao seu custo e ser capaz, potencialmente, de evocar uma resposta do tomador de decisão.” (HENDRIKSEN, 1977, apud NAKAGAWA, 1995, P. 59)

### **1.3.2 Sistema de informações**

O sistema de informação é caracterizado por Turban; Leidner; Mclean e Wetherbe (2010, p. 59) “como um sistema que coleta, processa, armazena, analisa e dissemina dados e informações para um propósito específico”, dentro desse sistema, ainda pode haver outros sistemas menores definidos como “aplicativos”. Conseqüentemente para que esses sistemas desenvolvam sua atividade e cumpram seus papéis, é essencial a participação de elementos como: “hardware, software, dados, procedimentos e pessoas”, logo, as conexões de sistemas são feitas através de “redes eletrônicas”.

Grandes organizações, órgãos públicos, ou até mesmo as menores empresas, dependem de um ou vários sistemas, auxiliando constantemente em sua gestão. Na área de controladoria o sistema de informação contábil é a principal ferramenta que permite aos gestores se basearem para a tomada de decisão. Tendo em vista que, os sistemas “gerido pela controladoria dependem do modelo de mensuração definido e dos conceitos de riqueza que a empresa adota”. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 127)

### **1.3.3 Mensuração da informação**

Figueiredo e Caggiano, (2008, p. 18) conceitua a mensuração como “uma proposta que visa expressar em forma de padrão as metas já claramente definidas em relação às quais decisões serão tomadas”.

Para realizar a mensuração devem ser estabelecidos atributos e, modelo de decisão, adotado pela empresa. Visto que, o modelo da mensuração contábil “é a unidade monetária, considerando os dois aspectos: tempo e valor”, além de identificar-se “como uma mensuração de desempenho econômico expressa em termos financeiros”. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p. 19)

## **CAPÍTULO 2 – ORÇAMENTO**

### **2.1 Conceito**

Com a finalidade de planejar o futuro da empresa o orçamento empresarial, faz parte das atribuições da controladoria e contabilidade gerencial, e se destaca como uma importante ferramenta nas empresas cujo objetivo é obter lucro. (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

### **2.2 História**

O desenvolvimento e a utilização de orçamento têm histórico muito antigo, com vestígios de práticas orçamentárias desde os homens das cavernas, pois, “precisavam prever a necessidade de comida para os longos invernos”. Foi através dos antigos romanos que a palavra Orçamento se originou, utilizando o termo Fiscus, logo chegou à França onde a instituíram por Bouge ou Bougette, transformando-se em Bougett para fazer parte da língua inglesa entre os anos 1400 e 1450. (LUNKES, 2003, P. 53)

Durante o século XIX muitas mudanças em metodologias e práticas orçamentárias teve expressivo desenvolvimento, com principal realização na França, durante o governo de Napoleão, onde houve a implantação de um sistema de contabilidade uniforme. Os Estados unidos, no século XX, desenvolveu diversos “conceitos e uma série de práticas para planejamento e administração financeira,” que inseriu na cidade de Nova Iorque, tornando-a primeira cidade com orçamento público. Para empresas privadas identificou-se a primeira implantação em 1919 e partir de então, “em 1921, o Congresso norte-americano aprovou a obrigatoriedade do orçamento público”. (LUNKES, 2003, p. 37)

Aqui no Brasil, a partir de 1970, as empresas começaram a implantar expressivamente o Orçamento. Assim foram surgindo diferentes métodos e enfoques para tratá-lo, primeiramente:

- Ao orçamento empresarial, e posteriormente;
- O orçamento contínuo;
- O orçamento de base zero;
- O orçamento por atividades;
- Orçamento perpétuo;
- Orçamento de tendência e

- Orçamento incremental (ZDANOWICZ, 1983, apud, LUNKES, 2003, p. 37-38)

### **2.3 Controle orçamentário**

“Administrar é prever.” Prever é planejar e orçar. O controle orçamentário é o instrumento básico e indispensável para assegurar à empresa industrial o maior rendimento dos meios econômicos empregados na produção e o equilíbrio de suas finanças. (CAMPIGLIA E CAMPIGLIA, 1993, p 291)

### **2.4 Cultura orçamentária**

Para que o processo orçamentário alcance todos os setores, a empresa deve ter uma cultura definida que foque o envolvimento das pessoas no desenvolvimento e na busca dos objetivos, visando o sucesso do grupo.

A cultura orçamentária é uma subcultura da cultura geral da empresa. Ela tem como base o modelo do processo orçamentário adotado pela empresa e vai ganhando contornos e características próprias pela ação dos gestores responsáveis. Por esse processo à medida que o tempo vai passando. Assim, é fundamental que a empresa tenha consciência de que a cultura orçamentária deve ser saudável, impedindo que esta se forme de maneira distorcida em dos aspectos que tem suscitado muitas críticas à validade do orçamento. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 12).

### **2.5 Orçamento e processo de gestão**

O orçamento pode ser dividido em orçamento em longo e curto prazo.

No orçamento em longo prazo são considerados os investimentos e procedimentos visando à expansão e continuação da empresa, já no orçamento em curto prazo é analisado como, quando, quanto e quais os recursos serão utilizados para a realização do projeto orçamentário.

“O planejamento visando longo prazo e a continuidade da empresa, sem ter um horizonte final definido, é denominado Planejamento estratégico e tem como principal objetivo gerar macrodiretrizes para os negócios e para a estrutura da organização.” (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 04).

Padoveze e Taranto, (2009, p. 06) defendem que o processo orçamentário deve ser feito apenas para o próximo exercício, ou seja, para os próximos 12 meses, em um processo rotativo também denominado Rolling Budget.

Figueiredo e Caggiano (2008, p. 21), explicam que “o processo orçamentário será sempre definido com base na identificação do modelo de gestão e do processo de administração implementado na empresa; em decorrência disso, requer perfeita integração do sistema de gestão como o sistema de informação”.

## **2.6 Orçamento e controladoria**

Apesar de, em algumas empresas, o setor de finanças ser o responsável pelo sistema orçamentário, a condução do orçamento assim como o sistema orçamentário devem ser de responsabilidade da controladoria.

Segundo Padoveze e Taranto, (2009, p. 17):

O principal motivo de o orçamento ser de responsabilidade da controladoria, reside no fato de que o orçamento deve ser estruturado com base no sistema de contabilidade geral ou de contabilidade societária, que também é de responsabilidade do controller. O sistema orçamentário, por sua vez, deve ser de responsabilidade da controladoria também pelo motivo de que a análise das variações se dá tomando como referência o valor orçado versus o valor realizado. Como o valor realizado é obtido no sistema de contabilidade geral, há a necessidade de otimização dos sistemas de informação, que também é de responsabilidade do controller.

## **2.7 Orçamento geral**

Assim como em uma empresa existem diversas áreas, com o orçamento não poderia ser diferente, o que gera a necessidade de adaptação de um orçamento específico para cada departamento, e todos contribuindo para o êxito do orçamento geral.

Conforme Oliveira (2009, p. 290):

Haverá um orçamento geral, compostos de numerosos orçamentos parciais para departamentos e divisões. Esses orçamentos são divididos de acordo com as sub unidades menores da empresa. Os objetivos da receita são expressos no orçamento de vendas, e as metas de despesas, no orçamento de despesas. Tais metas devem ser alcançadas para que se possa obter o lucro líquido e o retorno do investimento planejado.

Oliveira (2009, p. 290) ainda explica que:

A simples preparação de um orçamento pode vir a ser de considerável valor para uma empresa, no entanto seu maior valor reside nos aspectos de planejamento e na sua utilização para fins de coordenação e controle durante o período, ou seja, no sistema de gestão da empresa.

## **2.8 Orçamento empresarial**

Teve seu surgimento na administração pública no ano de 1919. Logo, destacou-se com significativa utilização por empresas “a partir de 1950, quando surgiram grandes obras de escritórios, como Welsch, Gordn e Hilton, entre outros, que difundiram o orçamento empresarial pelo mundo.” O orçamento empresarial possui variações em seu detalhamento conforme a necessidade de cada empresa. (LUNKES, 2003, p. 53)

### **2.8.1 Conceito e objetivos**

O orçamento empresarial antecipa os acontecimentos, a fim de facilitar as tomadas de decisões em situações que poderão surgir no decorrer das atividades da empresa.

Padoveze e Taranto (2009, p. 03) definem que o orçamento empresarial:

“É a expressão quantitativa de um plano de ação que se caracteriza como um modelo de programação de atividades.”

Na visão de Figueiredo e Caggiano (2008 p. 20) “Orçamento é um instrumento direcional. Constitui-se de planos específicos em termos de datas e de unidades monetárias, visando orientar a administração para atingir os fins específicos em mente, ou seja, os objetivos empresariais”.

O orçamento empresarial estabelece e coordena objetivos para planejar a direção que a empresa tomará nos próximos doze meses. Para que o orçamento seja eficaz ele deverá ser formal e atingir toda a hierarquia da Empresa, não podendo ser um processo ditatório, pois o comprometimento e motivação de todos estão entre os itens de maior importância para que o orçamento dê certo e atinja o nível esperado.

Orçamento é a ferramenta de controle, por excelência, de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia. (Padoveze 2003 p. 189)

Padoveze (2003 p.190) lista alguns dos princípios gerais para a estrutura do plano orçamentário:

- Orientação para os objetivos;
- Envolvimento dos gestores;
- Comunicação integral;
- Expectativas realísticas;
- Aplicação Flexível e;
- Reconhecimento dos esforços individuais e de grupo.

## **2.8.2 Orçamento de vendas**

O orçamento de vendas projeta, dentro de um período, a quantidade; o preço unitário praticado e o valor total a ser vendido, seja á curto ou longo prazo. Além dessa finalidade, também é utilizado como base para a elaboração de outros planejamentos envolvidos.

Welsch (1996, p. 95) afirma que:

“A menos que haja um plano de vendas realista, praticamente todos os outros elementos de um plano de resultados serão diretamente incorretos ou não corresponderão à realidade.”

Na elaboração do orçamento de vendas, primeiramente, deve ser determinado “os fatores limitadores ou restrições”, que em algum momento poderão alterar o que foi proposto para a maximização das vendas, através da análise “de seu ambiente interno e externo”. (LUNKES, 2003, p. 54)

Aos fatores internos são analisados elementos internos da organização que englobam: “a capacidade produtiva, vendas e marketing, P&D e engenharia, gestão e finanças,” dentre outros elementos. Já os fatores externos são mais difíceis de serem apurados e envolvem: “mercado, competitividade, economia e governo, tecnologia e sociedade e cultura.” Os próximos passos a serem realizados são a determinação dos objetivos, a análise das tendências de mercado e enfim a opinião da equipe de vendas. (LUNKES, 2003, p. 54-55)

### **2.8.2.1 Orçamento de vendas a curto prazo**

O orçamento de curto prazo é definido por doze meses antecedendo o momento que se inicia o orçamento de longo prazo, logo, ambos são interligados.

Nos três primeiros meses, além do acompanhamento diário, a reavaliação minuciosa do planejamento é realizada mensalmente e a partir de então, passa a ser trimestralmente. As revisões periódicas “são feitas em termos de unidades e valores monetários”, para cada produto, segmentos ou grupos de produtos, dependendo do tipo e tamanho da indústria. (WELSCH, 1996, p.97)

### **2.8.2.2 Orçamento de vendas a longo prazo**

O orçamento de longo prazo é um dos primeiros do ciclo de planejamento, e seu período de avaliação corresponde a ciclos anuais, pois, possui uma escala ampla de produtos a serem analisados.

Deste modo, Welsch, (1996, p. 96) afirma que:

“As decisões estratégicas expressam as ações previstas para a consecução dos objetivos de longo prazo estabelecidos pela administração”, e visam “tirar o melhor proveito possível do comportamento das variáveis não controláveis”.

### **2.8.3 Orçamento de produção**

A estimativa do valor a ser produzido, dentro de um exercício orçamentário, consiste na soma dos estoques desejados com a quantidade a ser vendida, e esse valor subtraído pelos estoques iniciais. Com a quantidade de produção obtida, pela projeção de vendas, o orçamento de produção também deverá considerar:

Fabricação – estoques de matérias-primas elevadas para equilibrar a demanda -; produtos acabados para estabilizar a fabricação; compras – em maior volume minimizam os custos e despesas gerais de aquisição -; e finanças – estoques pequenos minimizam investimentos, riscos de perdas, melhorando o fluxo de caixa. (LUNKES, 2003, p. 58)

Para Welsch (1996, p. 128) “o planejamento, a programação e a execução das atividades de fabricação”, é função dos gestores de produção, pois, “possuem o conhecimento direto da capacidade da fábrica e do pessoal da produção, da disponibilidade de matérias-primas e do andamento da produção”.

Após a aprovação do orçamento de produção, o mesmo servirá como base à elaboração dos orçamentos de mão de obra direta; matérias-primas e custos indiretos de

produção. Além de, permitir aos gestores a obtenção de equilíbrio entre “as vendas, os estoques e a produção para que seja alcançado o mais baixo nível de custos possível”.

#### **2.8.4 Orçamento de consumo e compra de materiais diretos**

O consumo de materiais diretos é obtido da quantidade a ser produzida, no período planejado, multiplicada pela quantidade de cada material direto utilizado na unidade do produto. Welsch (1996, p. 156) enfatiza que “o planejamento de matérias-primas deve impedir a acumulação de estoques excessivos e faltas de estoque, pois ambos podem ser extremamente caros para a empresa.”

Os custos de matérias-primas são levantados no orçamento de compra. A partir desse ponto, “o setor de compras providencia a aquisição das quantidades estimadas” negociando com os fornecedores o melhor preço e sua entrega no momento certo. (LUNKES, 2003, p. 60)

#### **2.8.5 Orçamento de (MOD) Mão de Obra Direta**

Ainda com base na quantidade de produção estimada o orçamento de mão de obra direta obtém as horas de trabalho necessárias para atender essa produção e:

...Com base na quantidade e na qualidade de empregados necessários para atingir a fabricação planejada, estimar o custo da MOD de fabricação, para que os custos dos produtos possam ser calculados; apresentar subsídios ao departamento de pessoal, para que este possa planejar as atividades de recrutamento, seleção e treinamento; proporcionar ao orçamento de caixa informações a respeito do desembolso necessário para o pagamento da MOD; e fornecer ao controle administrativo dado por centro de custos e o custo-padrão da MOD. (ZDANOWICZ, 1983, p. 83-84 apud LUNKES, 2003, p. 61-62)

Tendo em vista que, vários departamentos de produção e centros de custos necessitam de distintas abordagens para o cálculo de mão de obra direta, diversas empresas assumem vários métodos, ou sub orçamentos, na elaboração desse planejamento. (WELSCH, 1996, p. 165)

#### **2.8.6 Orçamento de produtos indiretos**

Os custos indiretos de produção envolvem elementos que não são diretamente identificáveis e não fazem parte fisicamente do produto. Exemplos destes são: “... impostos,

seguros, depreciação, materiais de consumo, luz, água, gás, manutenção” entre outros. (WELSCH, 1996, p. 178)

A elaboração desse orçamento envolve a estimativa de custos indiretos a cada departamento de produção, e seu total deverá ser rateado aos produtos produzidos. Ressalta-se ainda que, há relevante complexidade no “controle de custos e rateio dos custos aos produtos fabricados” principalmente quando se trata de “casos numerosos”, porém, nesses casos os mesmos são tratados como um só problema (WELSCH, 1996, p. 179-183)

### **2.8.7 Orçamento de investimento**

É um fator essencial para que uma organização alcance seus objetivos orçamentários. Tendo em vista que:

As empresas que querem permanecer competitivas necessariamente terão que investir montantes cada vez maiores de recursos em seus ativos, sem qualquer certeza de colher resultados positivos. Para piorar a situação, as necessidades e os cenários mudam a qualquer momento, portanto fica evidente que não há margem para erros quando se definem, elaboram e implementam investimentos de longo prazo. (LUNKES, 2003, p.66)

Welsch (1996, p. 236-237) relata que o orçamento de investimento além de focar na contenção e redução de gastos:

“... Deve estar apoiado em um planejamento administrativo adequado que restrinja as despesas a investimentos economicamente justificáveis e proteja a organização contra a estagnação em termos da manutenção, substituição e aquisição de imobilizado.”

Sendo assim, os recursos orçamentários são controlados através de projetos, e estes são classificados de acordo com seu objetivo para que a aplicação de recursos se inicie pelos mais essenciais.

Lunkes, (2003, p. 67) defende essa importância de gestão, por meio de projetos, devido a “... Necessidade de abordagem sistemática em investimentos; integração entre as abordagens estratégica e operacional; escassez de recursos, com poucas fontes de financiamento e caras; e aliada a investimentos cada vez mais dispendiosos e de risco.”

O orçamento de investimento deve estar atrelado aos objetivos estratégicos da empresa, para que os recursos sejam investidos em projetos que tragam um bom valor de

retorno e, além disso, estabeleça o crescimento futuro da empresa. Logo, para averiguar se o retorno a ser obtido será viável são utilizadas ferramentas de avaliação de risco como, por exemplo, o método payback.

Também se ressalta que é de extrema importância ser considerado o “compromisso, treinamento e remuneração de gestores e empregados valorizando atitudes e ações que agregam valor à empresa”, pois, do contrário não obterá sucesso em sua implantação. (LUNKES, 2003, p. 68-71)

### **2.8.8 Orçamento de Capital**

A Organização necessita ter sempre em mente os objetivos que deverão ser alcançados em longo prazo. Os investimentos na empresa são essenciais e em se tratando de ativo imobilizado não poderia ser diferente.

Os investimentos de longo prazo representam gastos substanciais de fundos que comprometem uma empresa com determinada linha de ação. Em consequência, ela deve ter procedimento para analisar e selecionar adequadamente seus investimentos de longo prazo. Deve ser capaz de medir os fluxos de caixa e aplicar técnicas de decisão apropriadas. (GITMAN, 2004, p. 304)

O orçamento de capital é definido por Gitman (2004, p. 304) como “processo de avaliação e seleção de investimentos de longo prazo compatíveis com o objetivo de maximização da riqueza do proprietário da empresa”.

Já Campiglia e Campiglia (1993, p. 341), de forma detalhada, define que:

Orçamento de capital consiste na avaliação e na análise econômica de projetos de investimento mediante o emprego de métodos adequados cujas conclusões orientam a tomada de decisão de investir, ou não, ou ainda, dentre varias alternativas, a de optar pela mais vantajosa e que melhor atenda os objetivos da empresa investidora.

#### **2.8.8.1 Motivo dos gastos de capital**

Os principais motivos dos gastos de capital em uma empresa são a ampliação, substituição ou a renovação de ativos imobilizados ou de obtenção de outro benefício menos tangível, no longo prazo. Um gasto de capital se difere do gasto operacional pelo período em

que a empresa espera obter os benefícios esperados. Os gastos com o ativo imobilizado são gastos de capital, mas nem todos os gastos de capital são classificados como ativos imobilizados. (GITMAN, 2004)

### **2.8.8.2 Etapas do processo**

Segundo Gitman (2004 p. 304):

“O processo de orçamento de capital compreende cinco etapas distintas, mas interdependentes”:

1. Geração de propostas. Essa etapa consiste nas propostas feitas em todos os níveis da organização e cabe ao departamento financeiro revisá-las, examinando com mais cautela aquelas que envolvem desembolsos substanciais.

2. Revisão e análise. Nessa etapa é feita a revisão e a análise formal para avaliar se as propostas são adequadas e determinar sua viabilidade econômica. Após esse procedimento, elabora-se um relatório sumário para os responsáveis pela tomada de decisão.

3. Tomada de decisão. Nessa etapa geralmente cabe ao conselho de administração autorizar os gastos, além de determinado valor.

4. Implantação. Após a aprovação, os gastos são realizados e os projetos implantados.

5. Acompanhamento. Nesta etapa é feito o monitoramento para verificar se os custos e benefícios ocorreram conforme esperado e projetado, caso contrário, poderá haver intervenção. (GITMAN, 2004)

### **2.8.9 Orçamento de despesas**

No orçamento de despesas devem constar todos os gastos inerentes à fabricação, estocagem e venda do produto, exceto o custo de produção. Sendo as despesas:

- Administrativas;
- De vendas;
- Tributárias e;
- Financeiras.

Padoveze e Taranto, (2003, p.237) relata que:

A terceira fase da elaboração das peças orçamentárias está ligada à orçamentação das despesas departamentais. É a parte mais trabalhosa do orçamento, pois consiste em elaborar pelo menos uma peça orçamentária para cada setor da empresa, a cargo de um responsável. Além disso, a variedade de despesas tende a ser significativa.

Ainda ressalta que:

É importante assinalar que é recomendável a elaboração do orçamento de despesas da forma mais analítica possível, levando em conta as características do plano de contas da contabilidade tradicional. De fato, o orçamento elaborado de forma sintética é admissível apenas em situações extraordinárias, como o primeiro ano da implantação do sistema orçamentário ou em ambientes com inflação crônica. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 144)

### **2.8.9.1 Orçamento de despesas Administrativas e de vendas**

As despesas administrativas estão relacionadas com a administração geral e finanças, assim como os encargos sociais da administração, incluindo a contribuição do INSS sobre honorários dos diretores. (HOJI, 2004)

O Orçamento de Despesas de Vendas visa dimensionar os recursos necessários para dar suporte às vendas orçadas. A maioria das despesas de vendas é de natureza fixa. Algumas despesas de vendas e distribuição são variáveis, isto é, varia em função do volume de vendas. O orçamento de Despesas Administrativas tem a finalidade de determinar os recursos que serão despendidos com a gestão da empresa. (HOJI 2004, p. 424)

### **2.8.9.2 Orçamento de despesas Tributárias**

As despesas tributárias são os gastos que a empresa assumirá referente à carga tributária gerada, devido às atividades de produção e comercialização dos produtos.

Destaca-se que, as Despesas Operacionais são aquelas necessárias à comercialização do produto e à administração da empresa, bem como, os encargos tributários gerados pela atividade operacional. (FABRETTI, 2009 p. 225)

### **2.8.9.3 Orçamento de despesas Financeiras**

As despesas financeiras estão relacionadas à operação de crédito de curto ou longo prazo, que normalmente as empresas buscam como capital de giro ou capital fixo para investir em determinados setores, tendo em vista a melhoria das atividades e a maximização de lucros.

Além das despesas financeiras com financiamentos e empréstimos, a empresa incorre em outros gastos financeiros. São os gastos necessários para atividades normais junto aos estabelecimentos bancários ou despesas financeiras marginais a outras operações, que costumam ser considerados despesas financeiras pela contabilidade. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 169)

## **2.9 Orçamento de base zero (OBZ)**

Este método orçamentário, não utiliza o ano anterior como base para a elaboração do orçamento presente, fato que o descaracteriza da forma clássica de orçamento. O intuito do orçamento de base zero é projetar “todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez”, e exige que “todas as atividades estejam justificadas e priorizadas antes de serem tomadas as decisões relativas à quantia de recursos a serem alocados a cada departamento ou atividade”. Dessa forma cabe a cada gestor da organização “apresentar justificativas para apropriações dos recursos, levando-se em consideração o custo/benefício ou a análise evolutiva dos acontecimentos”. (LUNKES, 2003, p. 92-94)

Ao planejamento do orçamento de base zero, Pyhrr (1973, p. 5 apud LUNKES, 2003, p. 94) estabelece apenas duas etapas indispensáveis:

“Identificação dos pacotes de decisão;  
E priorização dos pacotes de decisão”.

Os pacotes de decisão consistem na determinação de uma atividade específica através de documento descrito, onde haverá uma análise pelos gestores, a fim de aceitá-la ou reprová-la, e conseqüentemente, ser classificada em relação às outras atividades que também necessitam de recursos. (LUNKES, 2003, p. 94)

### **CAPÍTULO 3 – ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL**

A empresa Fictícia Ltda., após ter recebido a pesquisa de mercado sobre a expectativa de vendas, solicitou ao departamento de Controladoria a simulação de um orçamento para o ano de 2013, conforme Abaixo:

Sistema de controle de estoque utilizado pela Empresa o PEPS

#### **PROJEÇÃO DE VENDAS PARA O PERÍODO:**

Produto A: 8.200 unidades no período

Produto B: 3.700 unidades no período

Produto C: 2.400 unidades no período

Produto D: 5.400 unidades no período

Produto E: 10.000 unidades no período

#### **VALOR DE VENDA DOS PRODUTOS:**

Produto A: R\$ 13,00 por unidade

Produto B: R\$ 25,00 por unidade

Produto C: R\$ 12,20 por unidade

Produto D: R\$ 15,00 por unidade

Produto E: R\$ 9,25 por unidade

#### **ESTOQUE INICIAL DO PRODUTO ACABADO:**

Produto A – 620 unidades ao custo de R\$ 6,20

Produto B – 300 unidades ao custo de R\$ 4,00

Produto C – 260 unidades ao custo de R\$ 7,10

Produto D – 590 unidades ao custo de R\$ 8,00

Produto E – 700 unidades ao custo de R\$ 4,50

**ESTOQUE DE PRODUTO ACABADO DESEJADO NO PERÍODO:**

Produto A – 410 unidades

Produto B – 185 unidades

Produto C – 192 unidades

Produto D – 378 unidades

Produto E – 500 unidades

**INSUMOS (MP - Matéria Prima /ME - Materiais de embalagens)****CONSUMO DE MATÉRIA PRIMA:**

Produto A 1,20 kg de MP por Unidade produzida ao custo de R\$ 1,20 o Kg.

Produto B 1,50 kg de MP por Unidade produzida ao custo de R\$ 1,20 o Kg.

Produto C 1,45 kg de MP por Unidade produzida ao custo de R\$ 1,20 o Kg.

Produto D 1,25 kg de MP por Unidade produzida ao custo de R\$ 1,20 o Kg.

Produto E 1,55 kg de MP por Unidade produzida ao custo de R\$ 1,20 o Kg.

**ESTOQUE INICIAL DE MATÉRIA PRIMA:**

Produto A – 240 Kg ao custo de R\$ 0,50

Produto B – 110 Kg ao custo de R\$ 1,00

Produto C – 72 Kg ao custo de R\$ 1,20

Produto D – 162 Kg ao custo de R\$ 0,80

Produto E – 300 Kg ao custo de R\$ 0,75

**ESTOQUE FINAL DESEJADO DE MATÉRIA PRIMA:**

Produto A – 250 Kg

Produto B – 175 Kg

Produto C – 210 Kg

Produto D – 150 Kg

Produto E – 165 Kg

**CONSUMO DE MATERIAL DE EMBALAGEM:**

Produto A - 01 peça por Unidade produzida ao custo de R\$ 1,20 a unidade.

Produto B - 01 peça por Unidade produzida ao custo de R\$ 1,25 a unidade.

Produto C - 01 peça por Unidade produzida ao custo de R\$ 1,15 a unidade.

Produto D - 01 peça por Unidade produzida ao custo de R\$ 1,20 a unidade.

Produto E - 01 peça por Unidade produzida ao custo de R\$ 1,30 a unidade.

**ESTOQUE INICIAL DE MATERIAL DE EMBALAGEM:**

Produto A – 250 unidades ao custo de R\$ 1,00

Produto B – 300 unidades ao custo de R\$ 1,05

Produto C – 95 unidades ao custo de R\$ 1,10

Produto D – 125 unidades ao custo de R\$ 1,15

Produto E – 140 unidades ao custo de R\$ 1,25

**ESTOQUE FINAL DESEJADO DE MATERIAL DE EMBALAGEM:**

Produto A – 150 unidades

Produto B – 220 unidades

Produto C – 110 unidades

Produto D – 150 unidades

Produto E – 120 unidades

**GASTOS / CUSTOS DIVERSOS****RECURSOS HUMANOS – (MOD – Mão de obra direta):**

Custo padrão para cada unidade produzida 0,30 horas

Custo / preço médio de mão de obra R\$ 5,20 por hora

**CUSTOS INDIRETOS:**

Custos Indiretos: estimativa dos últimos dois anos 8,5% sobre o faturamento (vendas totais).

Depreciação média dos anos anteriores 10%, sobre o ativo imobilizado, no valor de R\$ 195.000,00 reais.

**DESPESAS COMERCIAIS E ADMINISTRATIVAS:**

Despesas com vendas 8% sobre o faturamento (Vendas)

Despesas administrativas 6,80% sobre o faturamento (vendas)

**OUTRAS INFORMAÇÕES:**

Imposto de Renda 15% e CSLL 9%

**ORÇAMENTO EFETUADO PARA:**

Vendas;

Produção: consumo de insumos; compra de insumos; mão de obra direta;

Custos indiretos de produção;

Despesas operacionais (comerciais e administrativas);

Estoques finais;

CPV (Custos dos Produtos Vendidos);

DRE (Demonstração de Resultado de Exercício);

Fluxo de Caixa;

Balanço.

ORÇAMENTO DE VENDAS			
Descrição	Unidades	Valor Unitário	Valor. Total
Produto A	8200	R\$ 3,00	R\$ 106.600,00
Produto B	3700	R\$ 25,00	R\$ 92.500,00
Produto C	2400	R\$ 12,20	R\$ 29.280,00
Produto D	5400	R\$ 15,00	R\$ 81.000,00
Produto E	10000	R\$ 9,25	R\$ 92.500,00
<b>TOTAL</b>			<b>R\$ 401.880,00</b>

ORÇAMENTO DE PRODUÇÃO					
Descrição	Produto A	Produto B	Produto C	Produto D	Produto E
Venda	8200	3700	2400	5400	10000
+ Estoque desejado	410	185	192	378	500
(-) Estoque Inicial	(620)	(300)	(260)	(590)	(700)
= Produção necessária	<b>7990</b>	<b>3585</b>	<b>2332</b>	<b>5188</b>	<b>9800</b>

ORÇAMENTO DE CONSUMO DE INSUMOS
---------------------------------

MATÉRIA PRIMA			
Descrição	Quantidade Kg	MP por Und.	MP necessária
Produto A	7990	1,20	9.588
Produto B	3585	1,50	5.377,50
Produto C	2332	1,45	3.381,40
Produto D	5188	1,25	6.485
Produto E	9800	1,55	15.190
<b>TOTAL</b>			<b>40.021,90</b>

MATERIAL DE EMBALAGEM			
Descrição	Quantidade	ME por Und.	ME necessário
Produto A	7990	1,00	7.990
Produto B	3585	1,00	3.585
Produto C	2332	1,00	2.332
Produto D	5188	1,00	5.188
Produto E	9800	1,00	9.800
<b>TOTAL</b>			<b>28.895</b>

TOTAL DE CONSUMO DE INSUMOS EM CADA PRODUTO
---

Matéria prima	Produto A	Produto B	Produto C	Produto D	Produto E
Produção	9588	5377,5	3381,4	6485	15190
+ Estoque desejado	250	175	210	150	165
(-) Estoque Inicial	(240)	(110)	(72)	(162)	(300)
= Necessidade Compra	<b>9598</b>	<b>5442,5</b>	<b>3519,4</b>	<b>6473</b>	<b>15055</b>

Material de Embalagem	Produto A	Produto B	Produto C	Produto D	Produto E
Produção	7990	3585	2332	5188	9800
+ Estoque desejado	150	220	110	150	120
(-) Estoque Inicial	(250)	(300)	(95)	(125)	(140)
= Necessidade Compra	<b>7890</b>	<b>3505</b>	<b>2347</b>	<b>5213</b>	<b>9780</b>

<b>ORÇAMENTO DE COMPRA DE INSUMOS</b>
---------------------------------------

<b>MATÉRIA PRIMA</b>			
Descrição	Quantidade Kg	Valor por Und.	MP necessária
Produto A	9598	R\$ 1,20	R\$ 11.517,60
Produto B	5442,5	R\$ 1,20	R\$ 6.531,00
Produto C	3519,4	R\$ 1,20	R\$ 4.223,28
Produto D	6473	R\$ 1,20	R\$ 7.767,60
Produto E	15055	R\$ 1,20	R\$ 18.066,00
<b>TOTAL</b>			<b>R\$ 48.105,48</b>

<b>MATERIAL EMBALAGEM</b>			
Descrição	Quantidade Und.	Valor por Und.	ME necessário
Produto A	7890	R\$ 1,20	R\$ 9.468,00
Produto B	3505	R\$ 1,25	R\$ 4.381,25
Produto C	2347	R\$ 1,15	R\$ 2.699,05
Produto D	5213	R\$ 1,20	R\$ 6.255,60
Produto E	9780	R\$ 1,30	R\$ 12.714,00
<b>TOTAL</b>			<b>R\$ 35.517,90</b>

<b>ORÇAMENTO DE MÃO DE OBRA DIRETA</b>			
Descrição	Quantidade horas	Valor por Und	MOD necessária
Produto A	7990	R\$ 2,60	R\$ 20.774,00
Produto B	3585	R\$ 2,60	R\$ 9.321,00
Produto C	2332	R\$ 2,60	R\$ 6.063,20
Produto D	5188	R\$ 2,60	R\$ 13.488,80
Produto E	9800	R\$ 2,60	R\$ 25.480,00
<b>TOTAL</b>			<b>R\$ 75.127,00</b>

(Custo/preço médio de MOD R\$ 5,20 por hora) - Custo padrão para cada unidade produzida 0,30 horas.

ORÇAMENTO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO
---

CIF – BASE – 8,5% SOBRE RECEITA			
Descrição	Valor receita	Percentual	Valor monetário
Produto A	R\$ 106.600,00	8,5%	R\$ 9.061,00
Produto B	R\$ 92.500,00	8,5%	R\$ 7.862,50
Produto C	R\$ 29.280,00	8,5%	R\$ 2.488,80
Produto D	R\$ 81.000,00	8,5%	R\$ 6.885,00
Produto E	R\$ 92.500,00	8,5%	R\$ 7.862,50
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 401.880,00</b>		<b>R\$ 34.159,80</b>

DEPRECIÇÃO - 10% SOBRE IMOBILIZADO		
Descrição	Qtde. Produzida	Valor Depreciação
Produto A	7990	R\$ 5.392,11
Produto B	3585	R\$ 2.419,36
Produto C	2332	R\$ 1.573,77
Produto D	5188	R\$ 3.501,16
Produto E	9800	R\$ 6.613,60
<b>TOTAL</b>	<b>28895</b>	<b>R\$ 19.500,00</b>

Depreciação 10% sobre R\$ 195000,00= 19500,00 (R\$ 19.500,00 / pela quantidade total de produção \* quantidade produzida de cada produto).

ORÇAMENTO DE DESPESAS OPERACIONAIS
------------------------------------

Despesas com Vendas

8% sobre vendas = R\$ 401.880,00 = R\$ 32.150,40

Despesas Administrativas

6,8% sobre vendas = R\$ 401.880,00 = R\$ 27.327,84

ORÇAMENTO DE ESTOQUE FINAL
----------------------------

MATÉRIA PRIMA			
Descrição	Quantidade Kg	Valor Unitário	Valor Total
Produto A	250	R\$ 1,20	R\$ 300,00
Produto B	175	R\$ 1,20	R\$ 210,00
Produto C	210	R\$ 1,20	R\$ 252,00
Produto D	150	R\$ 1,20	R\$ 180,00
Produto E	165	R\$ 1,20	R\$ 198,00
<b>TOTAL</b>			<b>R\$ 1.140,00</b>

MATERIAL DE EMBALAGEM			
Descrição	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total
Produto A	150	R\$ 1,20	R\$ 180,00
Produto B	220	R\$ 1,25	R\$ 275,00
Produto C	110	R\$ 1,15	R\$ 126,50
Produto D	150	R\$ 1,20	R\$ 180,00
Produto E	120	R\$ 1,30	R\$ 156,00
<b>TOTAL</b>			<b>R\$ 917,50</b>

PRODUTO ACABADO			
Descrição	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total
Produto A	410	R\$ 7,02	R\$ 2.878,86
Produto B	185	R\$ 8,50	R\$ 1.571,60
Produto C	192	R\$ 7,23	R\$ 1.388,17
Produto D	378	R\$ 7,29	R\$ 2.754,96
Produto E	500	R\$ 7,22	R\$ 3.611,33
<b>TOTAL</b>			<b>R\$ 12.204,93</b>

CUSTOS DE PRODUÇÃO
--------------------

MATÉRIA PRIMA	
Estoque Inicial	R\$ 671,00
(+) Compras	R\$ 48.105,48
(-) Estoque final	R\$ (1.140,00)
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 47.636,48</b>

MATERIAL DE EMBALAGEM	
Estoque Inicial	R\$ 988,25
(+) Compras	R\$ 35.517,90
(-) Estoque final	R\$ (917,50)
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 35.588,65</b>

TOTAL DE CUSTOS POR TIPO DE PRODUTO
-------------------------------------

PRODUTO A	
Matéria Prima	R\$ 11.337,60
Material de embalagem	R\$ 9.538,00
Mão de Obra Direta	R\$ 20.774,00
Custos Indiretos	R\$ 9.061,00
Depreciação	R\$ 5.392,11
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 56.102,71</b>

PRODUTO B	
Matéria Prima	R\$ 6.431,00
Material de embalagem	R\$ 4.421,25
Mão de Obra Direta	R\$ 9.321,00
Custos Indiretos	R\$ 7.862,50
Depreciação	R\$ 2.419,36
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 30.455,11</b>

PRODUTO C	
Matéria Prima	R\$ 4.057,68
Material de embalagem	R\$ 2.677,05
Mão de Obra Direta	R\$ 6.063,20
Custos Indiretos	R\$ 2.488,80
Depreciação	R\$ 1.573,77
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 16.860,50</b>

PRODUTO D	
Matéria Prima	R\$ 7.717,20
Material de embalagem	R\$ 6.219,35
Mão de Obra Direta	R\$ 13.488,80
Custos Indiretos	R\$ 6.885,00
Depreciação	R\$ 3.501,16
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 37.811,51</b>

PRODUTO E	
Matéria Prima	R\$ 18.093,00
Material de embalagem	R\$ 12.733,00
Mão de Obra Direta	R\$ 25.480,00
Custos Indiretos	R\$ 7.862,50
Depreciação	R\$ 6.613,60
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 70.782,10</b>

CUSTO POR UNIDADE	
Produto A	<b>R\$ 7,02</b>
Produto B	<b>R\$ 8,50</b>
Produto C	<b>R\$ 7,23</b>
Produto D	<b>R\$ 7,29</b>
Produto E	<b>R\$ 7,22</b>

Custo por unidade = (Total de custos dividido pela produção necessária)

CPV - CUSTO DO PRODUTO VENDIDO
--------------------------------

PRODUTO A	
Estoque inicial	R\$ 3.844,00
Compras	R\$ 56.102,71
Estoque final	R\$ (2.878,86)
CPV	<b>R\$ 57.067,85</b>

PRODUTO B	
Estoque inicial	R\$ 1.200,00
Compras	R\$ 30.455,11
Estoque final	R\$ (1.571,60)
CPV	<b>R\$ 30.083,51</b>

PRODUTO C	
Estoque inicial	R\$ 1.846,00
Compras	R\$ 16.860,50
Estoque final	R\$ (1.388,17)
CPV	<b>R\$ 17.318,33</b>

PRODUTO D	
Estoque inicial	R\$ 4.720,00
Compras	R\$ 37.811,51
Estoque final	R\$ (2.754,96)
CPV	<b>R\$ 39.776,55</b>

PRODUTO E	
Estoque inicial	R\$ 3.150,00
Compras	R\$ 70.782,10
Estoque final	R\$ (3.611,33)
CPV	<b>R\$ 70.320,77</b>

ORÇAMENTO DE CPV	
Estoque inicial:	
Matéria Prima	R\$ 671,00
Material de embalagem	R\$ 988,25
+ Compra de insumos:	
Matéria Prima	R\$ 48.105,48
Material de embalagem	R\$ 35.517,90
(-) Estoque final MP+ME	R\$ 2.057,50
= MP e ME consumido	R\$ 83.225,13
+ Custo de Mão de Obra Direta	R\$ 75.127,00
= Custos diretos	R\$ 158.352,13
+ Custos indiretos de produção	R\$ 53.659,80
= Custo total de produto acabado	R\$ 12.011,93
+ Estoque inicial de produto acabado	R\$ 14.760,00
(-) Estoque final de produto acabado	R\$ 12.204,93
= CPV TOTAL	<b>R\$ 214.567,00</b>

FLUXO DE CAIXA	
Saldo inicial	R\$ 0,00
Entradas:	
Recebimento de clientes	R\$ 401.880,00
TOTAL ENTRADA	<b>R\$ 401.880,00</b>
Saídas:	
MOD	(R\$ 75.127,00)
Custos indiretos	(R\$ 34.159,80)
Despesas comerciais	(R\$ 32.150,40)
Despesas administrativas	(R\$ 27.327,84)
Fornecedor Balanço X1	(R\$ 100.042,63)
TOTAL SAÍDA	<b>(R\$ 268.807,67)</b>
SALDO FINAL	<b>R\$ 133.072,33</b>

DRE – Demonstração de Resultado de Exercício	
Receita de vendas	R\$ 401.880,00
(-) CPV	R\$ 214.567,00
= Lucro bruto operacional	R\$ 187.313,00
(-) Despesas de vendas	R\$ 32.150,40
(-) Despesas administrativas	R\$ 27.327,84
= Lucro antes do IR	R\$ 127.834,76
(-) Provisão IRPJ	R\$ (19.175,21)
(-) Provisão CSLL	R\$ (11.505,13)
= LUCRO LÍQUIDO	<b>R\$ 97.154,42</b>

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
Caixa	R\$ 5.000,00	IRPJ	R\$ 19.175,21
Clientes	R\$ 133.072,33	CSLL	R\$ 11.505,13
Estoque:			
M.P./M.E.	R\$ 2.057,50		
Produtos acabados	R\$ 12.204,93		
Imobilizado	R\$ 195.000,00	CAPITAL	R\$ 200.000,00
Depreciação	R\$ 19.500,00	LUCRO	R\$ 97.154,42
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 327.834,76</b>	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 327.834,76</b>

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

No primeiro capítulo, esse trabalho teve como objetivo demonstrar a importância da controladoria nas empresas, garantindo aos gestores informações confiáveis capaz de auxiliá-los nas tomadas de decisões. Além disso, concluímos que a controladoria está voltada à garantir o crescimento; a maximização dos resultados e a continuidade da empresa.

Através desse trabalho também procuramos demonstrar a importância do controller, que é o profissional responsável pela área de controladoria. Chegamos ao consenso de que, além da própria área, este deve possuir o conhecimento de várias ciências, para ter uma ampla visão da organização e auxiliar, os demais gestores, com informações precisas.

Sendo assim entendemos que a controladoria está ligada com as áreas, econômica, administrativa e contábil. Logo, possui relação com as demais ciências, e estas passam a contribuir com a controladoria através de instrumentos para aperfeiçoamento, avaliação e principalmente, a atribuição de valores numéricos, em termos físicos e monetários, aos eventos econômicos.

No segundo capítulo, focamos no orçamento empresarial, que é uma das mais importantes ferramentas da controladoria e contabilidade gerencial. Procuramos contar um pouco de sua história, a fim de entender sua importância e necessidade dentro das empresas.

Aprendemos que o orçamento empresarial antecipa os acontecimentos, e estabelece e coordena os objetivos da empresa. Para sua eficiência entendemos que é necessário o envolvimento de todos os setores e pessoas da empresa, assim o orçamento atingirá o objetivo previsto. Na elaboração do orçamento notamos que, mais uma vez, há a importância e a participação do controller, pois, é de responsabilidade do setor de controladoria, a condução do orçamento, assim como o sistema orçamentário.

No terceiro capítulo, simulamos a elaboração do orçamento empresarial de uma empresa Fictícia, afim, de demonstrar todo o processo para mensurar cada informação da empresa. Nessa Simulação utilizamos o sistema de distribuição e controle de estoque PEPS, projetamos um valor para vendas; produção; consumo de insumos; mão de obra direta; custos indiretos de produção; despesas operacionais e estoques finais.

A partir da apuração dos orçamentos estipulados utilizamos tais informações para a realização do orçamento de Custos dos Produtos Vendidos, e em seguida calculamos o fluxo de caixa, que resultou em um saldo relativo para esse caso.

Concluimos com a Demonstração de Resultado do Exercício, onde, observamos os reflexos positivos, do orçamento, que contribuíram para a obtenção de lucro, e da mesma forma, demonstramos o Balanço Patrimonial.

## REFERÊNCIAS

CAMPIGLIA, A. O. ; CAMPIGLIA, O. R. P. **Controle de gestão: Controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: Teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GITMAN, Lawrence Jefferey. **Princípios de administração financeira**. 10. ed. São Paulo: Addison Wesley, 2004.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira: Uma abordagem prática: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, análise, planejamento e controle financeiro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KANITZ, Stephen Charles. **Teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

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

MORANTE, A. S.; JORGE F. T. **Controladoria: Análise financeira, planejamento e controle orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MOREIRA, José Carlos. **Orçamento empresarial: Manual de elaboração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOSIMANN, C. P.; ALVES, O. C.; FISCH, S. **Controladoria: Seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina, 1993.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: Seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: Conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria: Fundamentos do controle empresarial.** São Paulo: Saraiva, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: Fundamentos e análise.** São Paulo: Atlas, 1998.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: Conceitos, estrutura, aplicação.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial: Novos conceitos e técnicas.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

TURBAN, E.; LEIDNER, D.; MCLEAN, E.; WETHERBE, J. **Tecnologia da informação para gestão.** 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.