

AS NOVAS PERSPECTIVAS DO ORÇAMENTO DE CUSTOS

Rogério Joao Lunkes

Resumo:

Atualmente, os clientes esperam que cada nova geração de produtos seja melhor em qualidade, funcionalidade e que tenha seu preço reduzido. O orçamento tradicional não proporciona a flexibilidade necessária e o nível de informação para o desenvolvimento de ações no presente que venham a trazer competitividade e sobrevivência no futuro. A filosofia do orçamento de gestão é agregar e ampliar a gama de informações, incluindo outras ferramentas de gestão e focando em indicadores de desempenho chaves do negócio; sejam eles financeiros ou não financeiros. Melhorando com isso a confiabilidade das informações para a tomada de decisão. O orçamento de gestão possui as vantagens de ser dinâmico, fazer parte da estratégia da empresa, reconhecer as opções condizentes com o aumento do valor gerado, requerer ação multifuncional, valorizar o sistema de remuneração e realçar a importância do treinamento voltado para o desempenho.

Palavras-chave:

Área temática: *Contribuições da Gestão Orçamentária na Redução e Controle de Custos*

AS NOVAS PERSPECTIVAS DO ORÇAMENTO DE CUSTOS

Rogério João Lunkes
Mestrado pela Universidade Federal de Santa Catarina
Doutorando em Gestão de Negócios – UFSC (Tese)
UNICA – Centro de Educação Superior e Faculdade Decisão
Prof.: Estrutura e Análise de Balanços e Contabilidade Geral
Rua: Acelon Pacheco da Costa, 231 Apto 401 Bl. C
Itacorubi – Florianópolis – SC
Cep: 88034-040
E-mail: rogeriolunkes@bol.com.br

17) Contribuição da Gestão Orçamentária na Redução e Controle de Custos

AS NOVAS PERSPECTIVAS DO ORÇAMENTO DE CUSTOS

17) Contribuição da Gestão Orçamentária na Redução e Controle de Custos

RESUMO:

Atualmente, os clientes esperam que cada nova geração de produtos seja melhor em qualidade, funcionalidade e que tenha seu preço reduzido. O orçamento tradicional não proporciona a flexibilidade necessária e o nível de informação para o desenvolvimento de ações no presente que venham a trazer competitividade e sobrevivência no futuro.

A filosofia do orçamento de gestão é agregar e ampliar a gama de informações, incluindo outras ferramentas de gestão e focando em indicadores de desempenho chaves do negócio; sejam eles financeiros ou não financeiros. Melhorando com isso a confiabilidade das informações para a tomada de decisão.

O orçamento de gestão possui as vantagens de ser dinâmico, fazer parte da estratégia da empresa, reconhecer as opções condizentes com o aumento do valor gerado, requerer ação multifuncional, valorizar o sistema de remuneração e realçar a importância do treinamento voltado para o desempenho.

1. INTRODUÇÃO

As condições da atividade empresarial estão sempre mudando. MacRae (1999, p.112) aponta que são cinco as principais forças que estão redesenhando o mundo: a mudança da estrutura demográfica, o avanço tecnológico, o processo de globalização, a preocupação com o meio ambiente e o impacto das mudanças governamentais sobre a sociedade. Quanto às empresas, elas terão o futuro definido por seu capital intelectual, uma nova estrutura influenciada pela tecnologia e clientes bem diferentes.

O ambiente no qual os gestores devem elaborar suas estratégias sofre uma grande mudança de paradigma. Não se trata simplesmente do mundo industrial se transformando no mundo da informação. São também as linhas de fronteiras nacionais se apagando ou ficando permeáveis ao capital, informações, produtos e serviços, empresas e clientes. São ainda as empresas em forma de pirâmide dando lugar a modelos achatados, segundo Ohmae (1998, p.22).

O planejamento para o presente requer uma estratégia própria, uma visão de como a empresa precisa funcionar hoje (dadas suas competências e seus mercados-alvo) e qual o papel de cada função-chave. O planejamento para o futuro é feito com base em uma visão do futuro e, mais importante ainda, em uma estratégia para chegar lá.

QUADRO 1 - MEDIDA DE CONTROLE X HORIZONTE DE TEMPO

	Operacional	Estratégico
Hoje Amanhã	Operacional Controle Orçamentário	Controle estratégico dos fatores-chave do sucesso
	Relatórios detalhados do progresso	Monitoramento do progresso de grandes marcos

FONTE: ABELL (1999, p.114).

Bennett et al. (2001, p.17) asseveram que o desempenho organizacional é resultado de todos os esforços e atividades realizadas dentro de uma empresa. Essas ações constituem milhares de decisões e concessões mútuas, realizadas todos os dias individualmente, de início, as quais integram entre si (e com o mundo externo) para determinar a qualidade do desempenho da empresa. Cada ação, porém, ocorre em um ambiente idiossincrático: os indivíduos têm acesso a diferentes informações, possuem objetivos diferentes e enfrentam conseqüências diferentes a partir de suas ações.

Lawler (1998, p.12) argumenta que a maioria das empresas não leva em conta seus recursos humanos na hora de definir sua estratégia e isso gera uma série de problemas de implementação; não é possível planejar de forma abstrata, ignorando a situação dos empregados.

Bennett et al. (2001, p.16) afirmam que a maioria das abordagens tradicionais de estratégia supõe que o desempenho de uma empresa melhorará quando se conseguir descobrir e descrever detalhadamente a estratégia adequada. Contudo, segundo a revista *Fortune*, cerca de 70% dos fracassos vividos pelos executivos não decorrem de falhas no pensamento estratégico, e sim de má execução.

Embora existam inúmeras maneiras pelas quais o orçamento possa falhar, enumeram-se a seguir algumas falhas mais comuns:

- Falta de alinhamento entre estratégia e orçamento;
- Falta de estrutura dinâmica;
- Falta de ligação entre remuneração e medidas financeiras;
- Deficiências em técnicas de análise;
- Identificação inadequada do caso-base;
- Questões de concorrência e canibalização;
- Tratamento inadequado do risco;
- Pressupostos não-uniformes;
- Função financeira errada;
- Falta de integração;
- Medidas financeiras confusas;
- Controle inadequado.

Hope (1999, p.42):

“adverte que freqüentemente o orçamento formal funciona como uma “camisa-de-força” que impede o aproveitamento das oportunidades “imprevistas” ou como um recurso para dirimir lutas internas de poder. Não é por acaso, portanto, que várias empresas européias decidiram

abolir seus sistemas de orçamento. As empresas detectaram, com precisão, geravam conflitos internos e impediam que os gestores alcançassem os objetivos”.

Kaplan (1998, p.326) complementa, nas empresas, a prática convencional de orçamentos é um processo de negociação envolvendo os chefes dos centros de responsabilidade e os executivos. Os gerentes dos centros de responsabilidade estão sempre em busca de mais recursos, enquanto os executivos tentam continuamente controlar os aumentos nos dispêndios autorizados para suas unidades. Resultado: o orçamento para o próximo ano baseia-se no do ano anterior, mais ou menos alguns pontos percentuais, dependendo do resultado das negociações entre executivos e a gerência.

As informações do orçamento tradicional recebem críticas por não responder questões importantes acerca do mercado, produtos, logística, clientes, capital intelectual, entre outras. As informações da contabilidade não são mais suficientes para a tomada de decisão. O mercado mudou e agora precisa-se agregar outras informações (qualitativas e quantitativas) ao processo de gestão.

Hope (1999, p.42) defende que o orçamento tradicional precisa de um motor novo; se antes ele era um instrumento de controle por excelência, agora deve ser uma ferramenta estratégica. Ele deve incluir questões como inovação constante, produtividade, gestão do conhecimento e foco no mercado, entre outros. Alguns dos atributos são demonstrados na figura 1.

FIGURA 1- EVOLUÇÃO DO GERENCIAMENTO



FONTE: FOSTER (2000, p.7).

Bennett et al. (2001, p.16) dizem que, para desenvolver o modelo organizacional correto, é necessário definir as atividades essenciais para alcançar certa estratégia e, em seguida, determinar os atributos

organizacionais que devem estar presentes para incentivar esses comportamentos. É necessário ainda alinhar a organização com a estratégia, descobrir como a organização impede a realização da estratégia, poder obter *insights* importantes a respeito do que deve mudar.

Beuren (1998, p.24) lembra que a complexidade do processo de mensuração está na identificação dos atributos ou eventos que se pretende mensurar e no sistema relacional numérico a ser aplicado para representar a inter-relação entre os mesmos. A designação de um conjunto de números, sem uma conveniente análise das relações entre os objetos ou eventos de interesse de medição, pode resultar em um processo de informações inadequado.

A pesquisa da Pain & Company sobre ferramentas de gestão demonstrou que a opção dos gestores é por ferramentas de opção lógica, segura e clássica, já testadas e aprovadas. A tendência mundial é de junção das ferramentas, formando sistemas integrados de gestão.

Nos dias atuais, com a escassez de recursos, a definição prévia dos gastos se torna necessária para bem aplicar tais recursos. A definição de onde e como são realizados os investimentos, direcionando as atividades que realmente são importantes, evita gastos desordenados e sem critérios. O controle orçamentário é indispensável para a administração de qualquer empresa, seja qual for o seu tamanho ou sua natureza. Basta lembrar que empresa sem orçamento é como navio sem rota definida ou avião sem plano de vôo.

Falhas na elaboração do orçamento são freqüentes em empresas de todos os portes, setores de atividade e origens. Para reduzi-las ou até eliminá-las, este trabalho sugere um novo sistema orçamentário integrado à estratégia geral da empresa, com três iniciativas simultâneas: relacionar estratégia e o orçamento de gestão; construir um sistema dinâmico de avaliação; e integrar o orçamento à cultura empresarial.

Hope sugeriu o orçamento com “novo motor”, porém, além do “novo motor” mais potente, novo design, e acrescido de mais opcionais e itens de serie. Isto vai ocorrer através de três iniciativas simultâneas: relacionar estratégia e o orçamento de gestão; construir um sistema dinâmico de avaliação; integrar o orçamento a cultura empresarial e torná-lo mais flexível. Mudando-se alguns aspectos e deixando outros que tornam o orçamento, apesar das críticas, um sucesso. A característica central desse orçamento é aproveitar os recursos que já existem na empresa para que os empregados e gestores procurem, encontrar e empregar as melhores práticas em vez de tentar reinventar a roda.

A idéia central é agregar conceitos, unir forças no sentido de produzir uma ferramenta prática e de fácil uso; e que possa ser flexível e acompanhar as mudanças no mundo dos negócios. O orçamento deixa de ser somente uma ferramenta de planejamento e controle e passa a ser, de maneira mais clara e ampla, um instrumento de gestão do negócio.

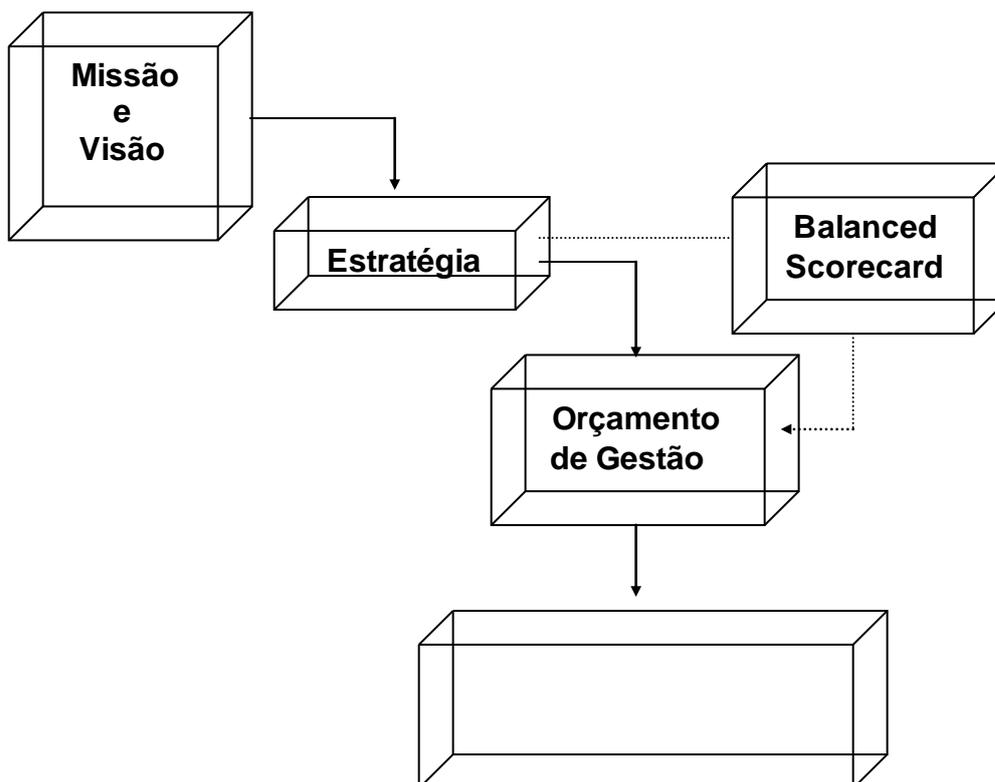
2. ORÇAMENTO DE GESTÃO

O orçamento de gestão é a expressão, em termos quantitativos, qualitativos, financeiros e não financeiros do planejamento estratégico para o período futuro. Tem como objetivo principal a mensuração do desempenho da

empresa, buscando gerar informação útil para a tomada de decisão. Ele é dinâmico, integra-se a estratégia da empresa, reconhece as opções condizentes com o aumento do valor gerado, requer ação multifuncional, valoriza o sistema de remuneração e realça a importância do treinamento voltado para o desempenho.

Para empresas que competem em mercados com mudanças aceleradas, o processo orçamentário é essencialmente temporário, adaptável e complexo, ou seja, com grande variedade de movimentos possíveis.

FIGURA 2 - SEQÜÊNCIA LÓGICA DO PROCESSO DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO



Orçamento de gestão possibilita a alta administração focalizar a atenção na definição de estratégias, redirecionando recursos quando a estratégia não está sendo consumada. O *balanced scorecard* poderá ser usado em conjunto com o orçamento de gestão.

O orçamento de gestão é estruturado e consolidado em função das medidas e metas estabelecidas, possibilitando o gerenciamento da organização em um único instrumento. O objetivo no primeiro momento do orçamento de gestão é comunicar a estratégia corporativa a toda à organização, analisar os objetivos estratégicos e correlacionar com as recompensar pessoas, identificar, analisar os resultados obtidos em relação às metas estabelecidas e dar o *feedback*.

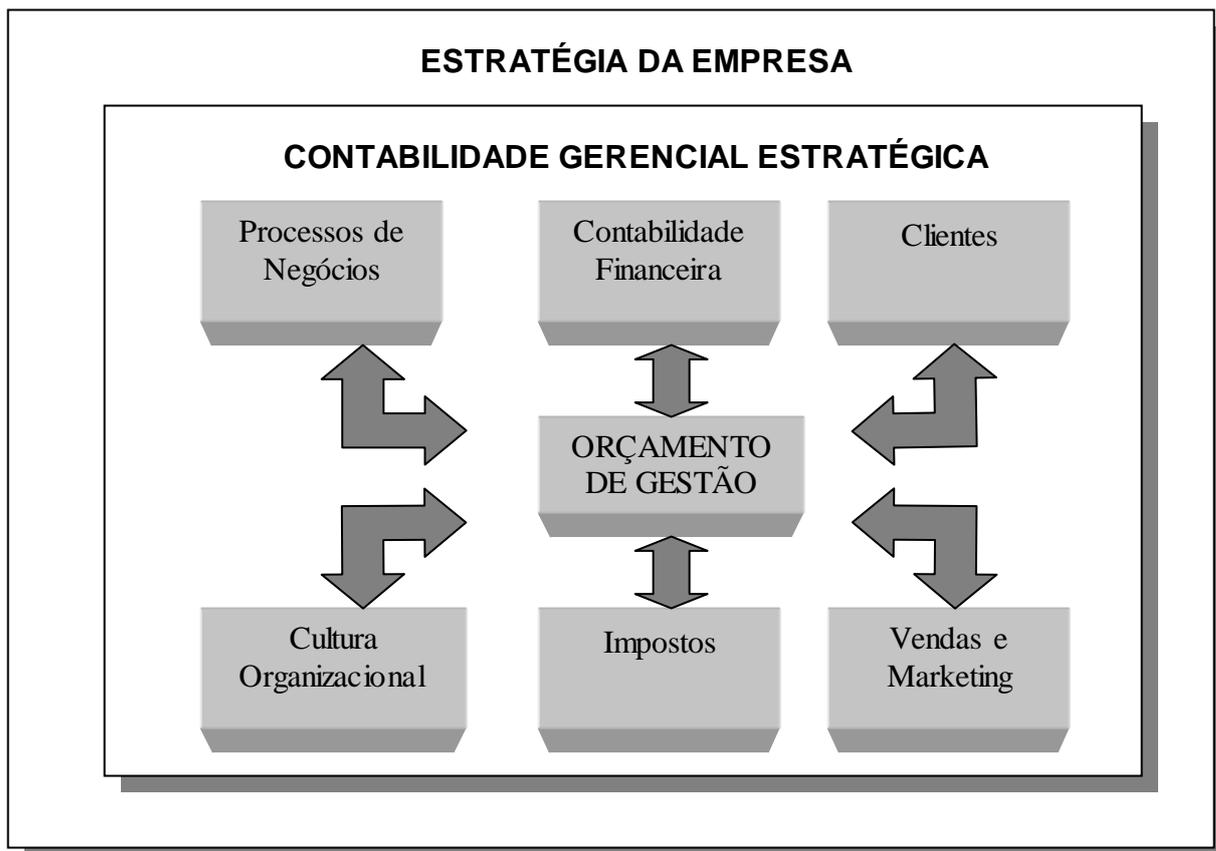
Fatores essenciais na elaboração e implementação do orçamento de gestão:

- Entender seus negócios e a corrente de eventos que impacta a performance;
- Definir o futuro alvo antes de ser reativo;
- Definir os fatores chaves do negócio;
- Entender e reduzir permanentemente a variação dos processos;

- Mudar seus sistemas de gestão:
Planejamento / Orçamentação e Contabilidade de Gestão;
- Comparar permanentemente a capacidade de recursos com o desempenho dos produtos e da empresa como um todo.

O exemplo básico apresentado a seguir do orçamento de gestão (fig.3) prevê o gerenciamento de seis perspectivas ou mais; porém, não temos a pretensão de afirmar que serão essas as bases para o gerenciamento em qualquer empresa. Cada organização deve encontrar sua base de informações necessárias a sua gestão, ou seja, seus fatores chaves do negócio.

FIGURA 3 - SINÓTICO DO ORÇAMENTO DE GESTÃO



3 - ORÇAMENTO DE CUSTOS¹

O orçamento de custos não deveria focar somente aspectos financeiros da contabilidade de custos. Há uma deficiência nesses relatórios financeiros que incluem somente aspectos que podem ser expressos em termos monetários: o fato dos gestores se concentrarem somente nessas variáveis e ignorarem outras variáveis importantes podem levar a decisões equivocadas e contraditórias.

¹ O trabalho aborda exclusivamente o orçamento de custos, sendo que o orçamento completo engloba outras peças.

Deve-se detalhar medidas de produtividade até seu limite mínimo, tendo sempre em mente a relação custo/benefício. Para tanto, precisa-se saber o que o pessoal produz ou poderia produzir, o que cada metro quadrado da fábrica produz e o que cada máquina, veículo ou computador produz. Só então pode-se determinar o quanto eficazmente aquele recurso em particular está sendo usado. Para Kaplan (1999, p.6), as empresa que organizam os custos por departamentos, ignorando que atividades e processos cruzam com frequência as fronteiras departamentais, estão completamente ultrapassadas.

O gestor pode obter recursos orçamentários somente quando comprovar o quão eficiente os utiliza. Assim, evita-se a corrida por recursos anuais pelos gestores, que serão liberados através de critérios científicos. A estrutura de custos serve para que se entenda realmente o custo da capacidade produtiva, particularmente o do excesso de capacidade, segundo Kaplan (1999, p.10).

A idéia é que o orçamento de custos deixe de ser um cheque em branco para gastar dinheiro sem conexão com desempenho. Conseqüentemente, o orçamento de custos, é um tipo híbrido entre o orçamento por atividades, custeio alvo, kaizen e a gestão estratégica de custos. É um modelo no qual a medida de produtividade, melhoria contínua e eficiência são critérios básicos na distribuição de recursos e avaliação de desempenho.

Deve-se considerar as melhorias contínuas de curto prazo e longo prazo que não estão atreladas somente ao corte de custos e aumento de produtividade. Geralmente há nas empresas imposição e pressão hierárquica para reduzir custos, o que pode causar efeitos negativos na motivação dos empregados, gerando aumento de produtividade e redução na qualidade do produto. A redução de custos e o aumento de produtividade são medidas que podem estar presentes nos relatórios orçamentários tradicionais. Porém, medidas relacionadas à motivação e ao aprendizado não são contempladas.

Os relatórios de custos devem ser ampliados para incorporar outras variáveis além de custos e produtividade ou receita. Relatórios orçamentários baseados somente nas variáveis financeiras não têm uma indicação pertinente aos resultados futuros que podem ser esperados de ações presentes. Não pode-se definir medidas para um setor/departamento ou gestor em particular até que se tenha noção clara da capacidade. O que acontece é que os orçamentos tradicionais estimam-se, geralmente, metas pouco desafiadoras e fáceis de serem atingidas. O interessante é focar nas medidas financeiras e não financeiras que possam trazer melhorias concretas à empresa, a curto e longo prazo.

Os relatórios orçamentários tradicionais detêm uma visão limitada da eficiência e da efetividade das operações atuais. Considere-se, por exemplo, uma situação onde o departamento de compras tenha atingido todos os custos orçados. O relatório sugere que o departamento de compras está sendo bem gerenciado. Porém, o departamento de produção foi prejudicado com a compra de materiais sem qualidade e atraso na entrega dos materiais. Apesar do esforço do departamento de produção, não foi possível atender todas as ordens de produção e houve atraso na entrega de produtos aos clientes. Conseqüentemente, o departamento de produção não atingiu os custos e níveis de produção estimados; portanto, está sendo mal gerenciado.

O ambiente cada vez mais competitivo é responsável pelas recentes mudanças na estrutura dos custos. Em muitas empresas, há investimentos pesados em tecnologia, junto a ciclos de vida menores dos produtos.

Resultado: a empresa é obrigada a antecipar a determinação dos custos, que agora devem ser projetados na fase de pesquisa e desenvolvimento. Uma grande proporção dos custos pode ser estimada, incluindo os custos de fabricação e entrega. Então, é conveniente projetar os custos de fabricação e entrega quando do desenvolvimento do produto.

As empresas mundiais estão competindo atualmente em termos de qualidade de produto, prazo de entrega, confiabilidade, serviço pós-venda e satisfação do cliente. Nenhum destas variáveis é diretamente medida pelos orçamentos tradicionais. É bem possível a empresa estar reduzindo seus custos, mas não em função de maior eficiência operacional e sim em função de inovação tecnológica. Enfocando principalmente em custos, os gestores poderão estar ignorando metas estratégicas importantes.

Há necessidade de medidas claras e objetivas, oportunas e pertinentes que ajudem os gestores da cadeia de valor, nas iniciativas de ações corretivas apoiadas na estratégia da empresa. Estas mudanças resultam em uma ênfase maior nas medidas de desempenho não financeiras que provêm da realimentação das variáveis chaves do negócio. Este enfoque está baseado em medidas não financeiras como: qualidade, confiabilidade, flexibilidade e prazo de entrega. Tais fatores são vistos como cruciais na atual conjuntura econômica.

Na elaboração do orçamento, há dois fatores importantes a serem considerados. Primeiro, o aspecto da projeção das metas, quais indicadores são chave do sucesso da empresa e que parâmetros serão usados para a projeção. Segundo, que sistema de informação será usado para avaliar e monitorar se o que foi projetado realmente foi atingido.

Entende-se que as medidas definidas sejam avaliadas e comparadas com dados da própria empresa (pesquisa e desenvolvimento) ou através de *benchmarking*, podendo comparar, quando possível, com:

- a) O ano anterior;
- b) Os nossos competidores;
- c) Os objetivos e metas fixadas pelos gestores;
- d) As medidas semelhantes em outras regiões, outros países etc.

Os métodos tradicionais do orçamento de custos dão ênfase excessiva aos métodos de custeio. Segundo Shank (1997, p.45), quando o orçamento de custos passa a ser um jogo ou uma forma de comportamento, um ritual, deixa de ser uma ferramenta útil.

A teoria do orçamento de custos que será apresentada aqui não é totalmente nova, é diferente porque não serão somente analisados aspectos como matéria-prima, mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação, da contabilidade tradicional de custos; mas também aspectos estratégicos de custos como: mercado, clientes, produtos e fornecedores, ou seja, a cadeia de valor, entre outros.

O orçamento de custos na verdade inicia com a projeção do orçamento de vendas e marketing. Tudo começa com o alinhamento da empresa em relação ao mercado, qual o desejo dos clientes e o preço que estão dispostos a pagar. A análise do mercado tem um fator crucial na determinação do orçamento de custos.

A partir do preço admissível pelo produto e o lucro esperado a longo prazo pela empresa, é estimado o orçamento de custos. Seu objetivo primordial é garantir que cada produto, durante todo o seu ciclo de vida, contribua para

cumprir a cota de lucro que lhe foi conferida nos objetivos de lucro a longo prazo.

A área de pesquisa e desenvolvimento trabalha, geralmente, sob pressão para lançar um produto de maior valor agregado e dentro dos custos esperados. A pressão deve ser exercida não somente internamente, mas também sobre fornecedores; já que atualmente grande parte dos componentes que formam um produto, chegando a mais de 80% do total em certas empresas, é comprada de terceiros. Os fornecedores formam uma força importante que deve ser considerada já no princípio do orçamento.

O processo de custeio dos componentes deve iniciar o orçamento de custos. Os custos dependem muito das estimativas dos fornecedores. O preço dos componentes deve ser negociado e estabelecido no estágio inicial do orçamento, já que o fornecedor deve definir melhor a redução de custos que precisa atingir.

As empresas que conseguem reduzir substancialmente os custos de um produto durante seu ciclo de vida analisam de forma diferente o ciclo de vida, que reflete as reduções esperadas nos custos de produção durante a fase de fabricação. Somente com melhoria contínua é possível eliminar custos e permanecer no mercado com lucratividade (Monden, 1999).

Com as negociações entre as áreas de vendas e marketing, pesquisa e desenvolvimento, produção e fornecedores, pode-se estabelecer o custo do produto. Os custos orçados de todos os componentes são comparados com os preços estabelecidos pelos fornecedores. Caso algum preço de componente não tenha atingido sua meta orçamentária, a empresa continua negociando até chegar a um acordo. Essa negociação pode partir de dados históricos ou análise de mercado, e pode ter algumas premissas:

- Preços historicamente praticados, que devem ser revistos para atingir novas metas de redução de custos;
- Quando a importância relativa de determinada função relevante muda de uma geração de produto para outra;
- Mudanças na tecnologia com ganhos em termos de custos.

Caso a empresa produza parte ou todos os componentes, a metodologia não mudará na sua essência. As áreas envolvidas na produção do produto (ou peça/componente) da empresa terão que estabelecer seus custos alvos.

A determinação dos valores de redução-alvo como parte da formulação do orçamento de gestão inicia com o cálculo do valor da melhoria do lucro-alvo da empresa, definido como a diferença entre o lucro-alvo (lucro orçado) e o lucro estimado. Para atingir esse valor de melhoria de lucro-alvo, a empresa deve determinar seu valor-alvo de custo *kaizen*, ou seja, o valor de redução de seu custo-alvo. Esse valor deve ser decomposto no orçamento para o próximo período de negócios e elaboradas metas para atingir o lucro orçado, segundo Monden (1999, p.224).

A alocação dos valores de redução-alvo às atividades específicas ajuda a motivar os empregados a trabalharem para atingir a melhoria que estabeleceram em seu processo, além de auxiliar no sentido de que toda a empresa atinja o lucro operacional orçado.

4 – PROPOSTA PARA O ORÇAMENTO DE CUSTOS

A proposta do orçamento de custos segue os seguintes passos:

1ª Etapa: Previsão dos preços dos componentes a serem comprados dos fornecedores. A negociação com os fornecedores vai determinar se a empresa os comprará e qual o preço a ser pago ou vai produzi-los.

2ª Etapa: Estimativa do consumo de materiais e mão-de-obra pela área de pesquisa e desenvolvimento do produto.

No custo unitário dos materiais e dos componentes devem ser incluídos os custos relacionados à compra ou produção, como: custos de compra, manuseio, transporte, seguro, impostos, inspeção de qualidade, entre outros.

No cálculo dos tempos da mão-de-obra direta, devem ser considerados: as necessidades pessoais, tempo de descanso, troca de ferramentas, entre outras. Pode-se incluir indicadores como: capacidade e habilidade, grau de formação, motivação, grau de complexidade da tarefa, entre outros.

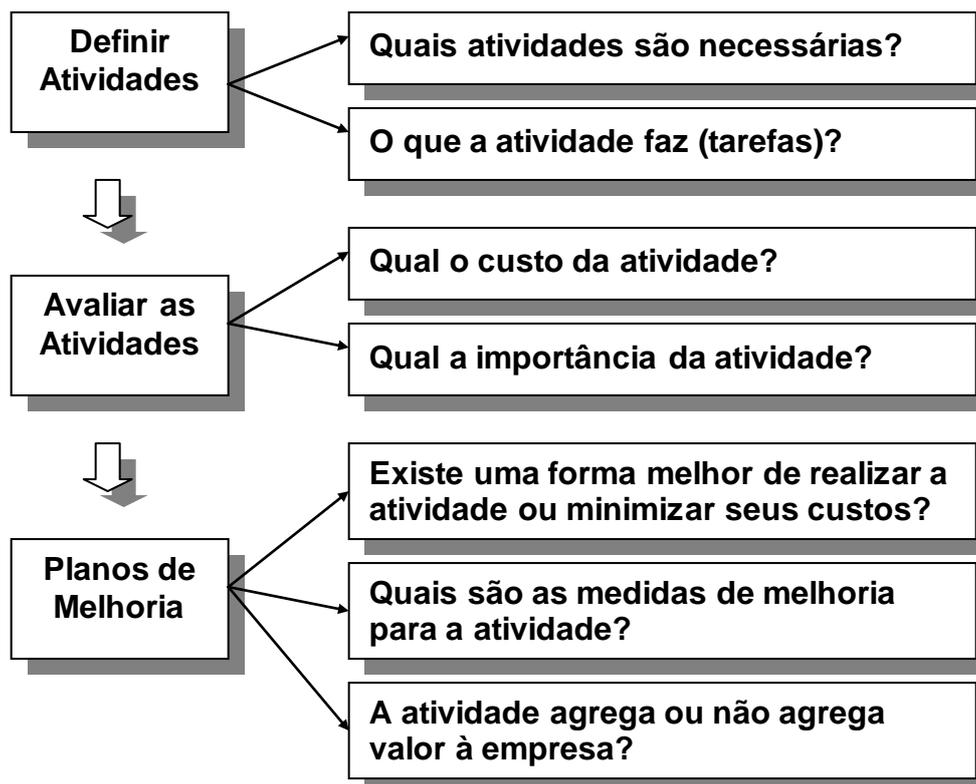
3ª Etapa: Estimativa dos custos das atividades principais e de apoio pelas próprias áreas envolvidas.

Os custos das atividades devem incluir todos os gastos realizados para manter a atividade, incluindo a depreciação. Caso a empresa deseje calcular em separado a depreciação não utilizando os métodos de depreciação exigidos pelo fisco, poderá fazê-lo pelo custo de re aquisição ou utilizando outro método contábil ou tempo.

É importante selecionar e listar todos os direcionadores que sejam necessários para alocar os recursos utilizados. Esses direcionadores podem ser determinados a partir do desenvolvimento do produto.

Antes de estimar os custos das atividades, é importante determinar com clareza se a atividade é essencial ou pode ser reduzida ou até eliminada. Para tanto, é importante responder a algumas questões (fig.4).

FIGURA 4 - QUESTÕES IMPRESCINDÍVEIS NA FORMULAÇÃO DO ORÇAMENTO DE CUSTOS



4ª Etapa: Determinação dos investimentos a serem feitos baseados nas melhorias apresentadas pelas respectivas áreas.

A empresa deve selecionar projetos que agreguem maior valor ao negócio ou produto, melhorar a eficiência operacional e com isso minimizar seus custos. A figura 5 demonstra as questões imprescindíveis na aprovação o projeto.

FIGURA 5 - QUESTÕES A SEREM RESPONDIDAS NA APROVAÇÃO DO PROJETO



É importante desenvolver um plano de investimentos baseado em projetos, porque os atuais investimentos ultrapassam as atividades ou tradicionais departamentos. As melhorias e redução de custos devem ser projetadas com visão sistêmica de toda cadeia de valor.

O lucro a longo prazo pressupõe investimentos na fábrica, compra de novas máquinas e equipamentos mais modernos e eficientes, treinamento de empregados, entre outros.

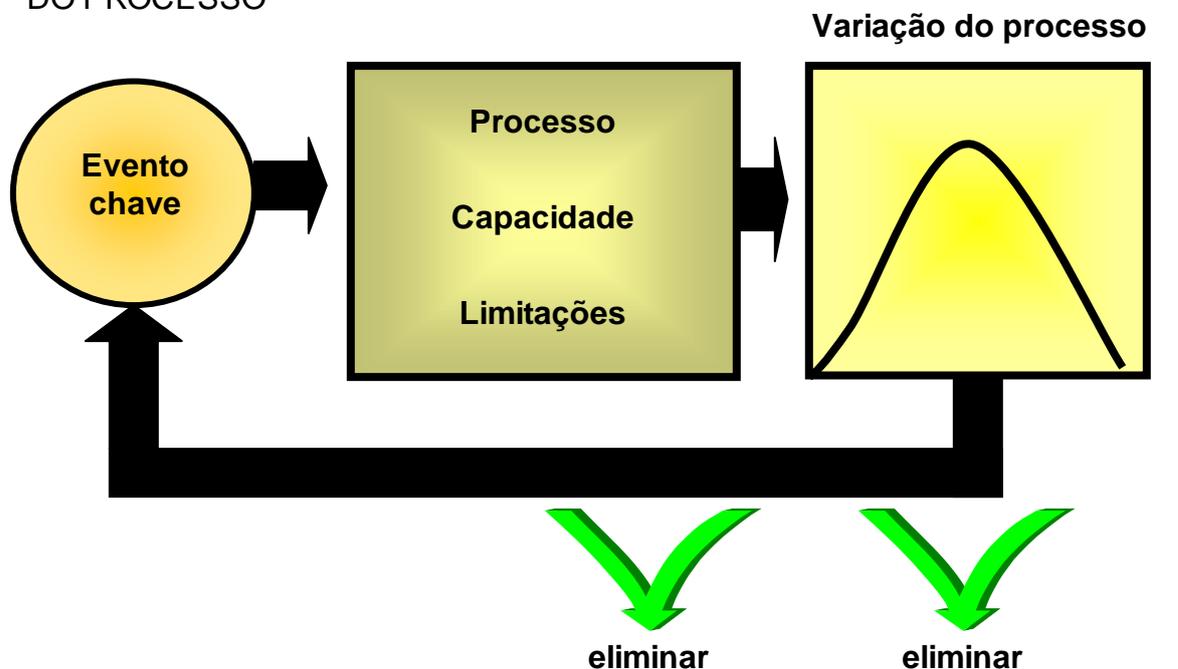
TABELA 1 - EXEMPLO ILUSTRATIVO DO ORÇAMENTOS DE CUSTOS

	INDICADORES de OCORRÊNCIA	INDICADORES TESTEMUNHA	VARIAÇÕES (+) ou (-)
Custo dos Insumos			
• Material Direto	R\$	R\$	R\$
• Componentes ou Peças	R\$	R\$	R\$
• Mão-de-Obra	R\$	R\$	R\$
Custo das Atividades			
• Atividade de Corte	R\$	R\$	R\$
• Atividade de Moldagem	R\$	R\$	R\$
• Atividade de Fundição	R\$	R\$	R\$
• Atividade de Pesquisa e Desenvolvimento	R\$	R\$	R\$
• Atividade de Vendas/Marketing	R\$	R\$	R\$
• Atividade de Logística	R\$	R\$	R\$

• Atividade de Pós-Venda	R\$	R\$	R\$
• Atividade Administrativa	R\$	R\$	R\$
• Atividade Financeira/Contábil	R\$	R\$	R\$
• Atividade de Informática	R\$	R\$	R\$
CUSTO TOTAL	R\$	R\$	R\$
PARCEIRO EXTERNO			
• Qualidade da MP	%	%	%
• Prazo de Entrega	Tempo	Tempo	Tempo
• Taxa de Rendimento	%	%	%
• Número de Parceiros	X	X	X
PARCEIRO INTERNO			
• Conhecimento	X	X	X
• Motivação	X	X	X
• Produtividade	X	X	X
• Acesso a Informação	X	X	X
• Treinamento	X	X	X

O objetivo do orçamento de custos é minimizar constantemente a variação do processo e o excesso de capacidade. As variações podem ser em função de mudanças na engenharia do produto ou do processo, valor agregado lançado dos volumes atuais ou dos volumes de atraso de entrega, retrabalho ou outras perdas correspondentes, tempo perdido, entre outros.

FIGURA 6 - GESTÃO DAS VARIAÇÕES E DO EXCESSO DE CAPACIDADE DO PROCESSO



$$\text{Custo atual} = \text{Custo processo} + \text{Var. do processo} + \text{Excesso de capacidade}$$

FONTE: BRIMSON (2000, p.10).

5ª Etapa: Apresentação das informações em níveis, comparando valores atuais de custos com custos orçados e custos reais incorridos. Quando do lançamento do produto, pode-se usar como custo atual o custo determinado pela área de pesquisa e desenvolvimento.

TABELA 2 - TRATAMENTO DADA A INFORMAÇÃO NO ORÇAMENTO DE CUSTOS

Nível 1	INDICADORES OCORRÊNCIA	INDICADORES TESTEMUNHA	VARIAÇÕES (+) ou (-)
Custos Totais/Mês			
Nível 2			
Custo por Atividades Prazo de Entrega Número Reclamações			
Nível 3			
Custo por Tarefa Custo por Cliente Reclamação/Cliente Motivação dos Empregados			

5. CONCLUSÃO

O gerenciamento dos custos começa nos primeiros estágios de desenvolvimento do produto. A gestão de custos nessa etapa aumenta consideravelmente a condição de reduzir custos durante o ciclo de vida do produto. A gestão de custos passa a ser *a priori*, ou seja, de forma mais estratégica e; não apenas *a posteriori*, através do controle orçamentário tradicional.

O enfoque do orçamento de gestão é estabelecer de forma objetiva e integrada as informações chaves ao bom desempenho do negócio. Com as tecnologias existentes, é fundamental a informatização do orçamento, buscando agilidade e confiabilidade das informações.

A participação de todos os membros da organização e a flexibilidade, são fatores imprescindíveis ao sucesso do orçamento. A *performance* é resultado de todos os esforços e atividades realizadas na empresa. Essas ações constituem milhares de decisões e concessões mútuas, realizadas todos os dias individualmente. A flexibilidade do orçamento aumenta a responsabilidade de empregados e gestores nas decisões e intervenções, porque modifica o rumo anteriormente traçado.

O orçamento é uma decorrência do planejamento estratégico, com o delineamento das oportunidades, os riscos e ameaças, os pontos fortes e fracos da empresa. Assim como a bússola, o GPS, indica à direção; o orçamento de gestão funciona como um guia e um instrumento de condução que nos permite chegar onde queremos. Assim como o navegador precisa de instrumentos para sua navegação, também o gestor precisa de seus instrumentos para conduzir bem seus negócios.

6. BIBLIOGRAFIA

- ABELL, Derek F. Duplo Planejamento. **Revista HSM Management**, N.13, jul-ago/99.
- ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial** – Introdução à Contabilidade. São Paulo: Editora Atlas, 1970.
- BARBIERI, Carlos. **BI – Business Intelligence** – Modelagem & Tecnologia. Rio de Janeiro: Editora Axcel Books, 2001.
- BEEEMER, C.Britt, SHOOK, Robert L. Marketing Estratégico – Tudo o que Mega e Micro Empresários Devem Saber para Conquistar Novos Clientes. São Paulo: Editora Futura, 1998.
- BENNETT, Jeffrey W., PERNSTEINER, Thomas E., kocourek, Paul F., HEDLUND, Steven B. Um Novo Modelo para Implementar a Estratégia. **Revista HSM Management**, N.26, mai-jun/2001.
- BEUREN, Ilse Maria. A Informação como Suporte ao Processo de Avaliação do Desempenho da Estratégia Empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Florianópolis, No. 102, Nov-Dez/96.
- **Gerenciamento da Informação** – Um Recurso Estratégico no Processo de Gestão Empresarial. 2ª. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- BHATTACHARYA, Keron. Strategic Budgets. **Revista Management Accounting**, Dez/87.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos**: Uma Abordagem Metodológica de Controle Interno. Florianópolis, Tese - UFSC, 1995.
- BOISVERT, Hugues. **Contabilidade Baseada em Atividades e Controle de Gestão** (Apostila). Québec, 1997.
- *La Comptabilité de Management*: Price de décision et Gestion. 2ª.Ed.Québec, 1999.
- BRIMSON, James. **Conceitos Avançados de Gestão da Cadeia de Valor** - Value Stream Management. São Paulo, 2000 (palestra).
- CHIMERINE, Lawrence. A Mágica do Planejamento. **Revista HSM Management** Ano 1 Vol.4 Set/Out/97.
- FERNANDES, Almir. **Administração Inteligente** – Novos Caminhos para as Organizações do Século XXI. São Paulo: Editora Futura, 2001.
- HEWITT, Wendy. What are Budgets for? **Revista Management Accounting**. N. 4, Apr/98.
- HOPE, Anthony. Gestão Financeira na Terceira Onda. **Revista HSM Management**, jul-ago/99.
- KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo & Desempenho** – Administre Seus Custos Para Ser Mais Competitivo. São Paulo: Editora Futura, 1998.
- KOONTZ, Harold, O'DONNELL, Cyril, WEIHRICH, Heinz. **Administração**: organização, planejamento e controle. 14ª. Ed. São Paulo: Editora Pioneira, 1987.
- KUCZMARSKI, Thomas D. Criatividade e Inovação. **Revista HSM Management**, Ano 1 Vol.6 Jan/Fev/98.
- LAWLER III, Edward. Estratégia Versus Funcionários. **Revista HSM Management**, N.10, set-out/98.

- LOPES, Carlos T. Guimarães. **Planejamento e Estratégia Empresarial**. 5ª. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1976.
- LUNKES, Rogério João. O Uso do Orçamento por Atividades para Melhorar o Desempenho da Empresa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, mai-jun/2000.
- MCRAE, Hamish. O Mundo em 2020. **Revista HSM Management**, N.13, julho/99.
- MINTZBERG, Henry, AHLSTRAND, Bruce, LAMPEL, Joseph. **Safári de Estratégia – Um Roteiro pela Selva do Planejamento Estratégico**. Porto Alegre: Editora Bookman, 2000.
- A Queda e a Ascensão do Planejamento Estratégico. **Revista Exame**, 14 de setembro de 1994.
- MONDEN, Yasuhiro. **Sistema de Redução de Custos – Custo-Alvo e Custo Kaizen**. Porto Alegre: Editora Bookman, 1999.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH, Sílvia. **Controladoria – Seu Papel na Administração de Empresas**. 2ª.Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999.
- NORTHRIDGE, Royston L. Productivity-Controlled Budgets. **Revista Management Accounting**, fev/93.
- OHMAE, Kenichi. Os Novos Limites da Empresa. **Revista HSM Management**, N.8, mai-jun/98.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico – Conceitos, Metodologia e Práticas**. 8ª.Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1994.
- PENNINGS, Johannes M. **Introduction On the Nature and Theory of Strategic Decisions**. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1985.
- PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva – Técnicas para Análise de Indústria e da Concorrência**, 15ª. Ed. Editora Campus: Rio de Janeiro, 1980.
-**Competição – Estratégias Competitivas Essenciais**. 4ª.Ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1999.
- A Hora da Estratégia. **Revista HSM Management**, Ano1 Vol.5 Nov/Dez/97.
- SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos: Como Reinventar e Redefinir Sua Estratégia de Custos Para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos**. 2ª.Ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.
- SIMONS, Robert. **Levers of Control – How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. Boston: Editora Harvard Business, 1995.
- SLYWOTZKY, Adrian J., MORRISON, David J., MUNDT, Kevin A., MOSER, Ted, QUELLA, James A. Profit Patterns. HSM Management – Book Summary, 2000.
- STEINER, George A. **Top Management Planning**. New York: Harper & Row, 1991.
- TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão Estratégica**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- TUNG, Nguyen H. **Orçamento Empresarial e Custo – Padrão**. 4ª Ed. São Paulo: Edições Universidade - Empresa, 1994.
- **Planejamento e Controle Financeiro das Empresas Agropecuárias**. São Paulo: Edições Universidade – Empresa, 1990.
- VASCONCELLOS FILHO, Paulo de, FERNANDES, Marcos Antônio da Cunha, DIAS, José Maria A. M. **Planejamento Empresarial – Teoria & Prática**. Rio de Janeiro: Editora LTC, 1982.

- ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento Operacional**. Porto Alegre: Editora Sagra, 1984.
- WATTS, Jonh. **Accountingin the Business Environment**. 2^a . Ed. London: Pitman Publishing, 1996.
- WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Editora Atlas, 1973.
- WHITELEY, Richard. Foco no Cliente. **Revista HSM Management**, set-out/1997.
- WOOD, Frank, SANGSTER, Alan. **Business Accounting 2**. 7^a. Ed. London: Pitman Publishing, 1996.