

# **ANÁLISE DAS VARIAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS PARA A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E DE RESULTADO ATENDENDO AOS PRECEITOS DO GECON: O CASO DE UMA EMPRESA COMERCIAL**

**Carlos Alberto Grespan Bonacim**

**ADRIANO ANTONIO NUINTIN**

**Lucileni Pereira Da Silva**

**RICARDO LUIZ MENEZES DA SILVA**

**PAULA CAROLINA CIAMPAGLIA NARDI**

**Roberto Vatan dos Santos**

## **Resumo:**

*A avaliação de desempenho é um procedimento fundamental para as atividades de planejamento e controle de desempenho e de resultados, sendo o orçamento uma das principais técnicas desse processo empresarial. No contexto da Gestão Econômica (GECON), a avaliação de desempenho é feita com base nos resultados gerados pelas atividades ligadas às áreas de responsabilidade dos gestores, necessitando de mensuração do desempenho tanto em termos físicos quanto monetários. Essas informações são evidenciadas pelas variações do orçamento quando esse é decomposto em orçamentos originais, orçamentos corrigidos, orçamentos ajustados, padrões, real a valores padrão e real a índices padrão. Esse trabalho apresenta uma forma de avaliação de desempenho e de resultado de uma empresa comercial do ramo de combustíveis a partir da aplicação do modelo de avaliação de desempenho e resultado no contexto da visão econômica. Por meio de um estudo de caso, foi aplicado o modelo desenvolvido por Guerreiro (1996) e ajustado por Santos (2005), utilizando os conceitos do orçamento flexível/variável. A partir do modelo ajustado sugerido por Santos (2005), é possível verificar a segregação das variações de eficiência (produtividade) e preços e, conseqüentemente uma adequada avaliação de desempenho e resultado.*

**Área temática:** *Controladoria*

## **Análise das variações orçamentárias para a avaliação de desempenho e de resultado atendendo aos preceitos do GECON: o caso de uma empresa comercial**

### **Resumo**

A avaliação de desempenho é um procedimento fundamental para as atividades de planejamento e controle de desempenho e de resultados, sendo o orçamento uma das principais técnicas desse processo empresarial. No contexto da Gestão Econômica (GECON), a avaliação de desempenho é feita com base nos resultados gerados pelas atividades ligadas às áreas de responsabilidade dos gestores, necessitando de mensuração do desempenho tanto em termos físicos quanto monetários. Essas informações são evidenciadas pelas variações do orçamento quando esse é decomposto em orçamentos originais, orçamentos corrigidos, orçamentos ajustados, padrões, real a valores padrão e real a índices padrão. Esse trabalho apresenta uma forma de avaliação de desempenho e de resultado de uma empresa comercial do ramo de combustíveis a partir da aplicação do modelo de avaliação de desempenho e resultado no contexto da visão econômica. Por meio de um estudo de caso, foi aplicado o modelo desenvolvido por Guerreiro (1996) e ajustado por Santos (2005), utilizando os conceitos do orçamento flexível/variável. A partir do modelo ajustado sugerido por Santos (2005), é possível verificar a segregação das variações de eficiência (produtividade) e preços e, conseqüentemente uma adequada avaliação de desempenho e resultado.

**Palavras-chave:** GECON. Avaliação de Desempenho. Variações Orçamentárias.

**Área Temática:** Controladoria.

### **1 Introdução**

Conforme Araújo (2001, p. 77) “para se tornarem competitivas, e sobreviverem no mercado, as organizações têm procurado tornar-se fornecedores de baixo custo, no longo prazo, gerenciando preços e lucratividade por produto ou serviço”. Welsh (1983) destaca a necessidade do estabelecimento de metas e objetivos, tanto para atividades empresariais quanto não empresariais, tais como o cumprimento de determinada missão ou obtenção de determinado resultado, de forma que é essencial que a administração do empreendimento bem como as outras partes interessadas conheçam esses objetivos. Porém, será impossível dirigir efetivamente as atividades e verificar a eficiência com que essas foram executadas sem que haja o planejamento, a coordenação e o controle das atividades empresariais, tornando esse processo fundamental para a consecução dos objetivos.

O processo orçamentário, ainda segundo Welsh (1983) está entre as principais técnicas de planejamento e controle de desempenho e de resultados, relativas aos enfoques e métodos de desenvolvimento de dados para o processo de tomada de decisão. Também para Horngren, Datar e Foster (2004) os orçamentos representam uma parcela significativa da maioria dos sistemas de controle de uma empresa, e explicam:

“O orçamento é a ferramenta contábil comum que as empresas usam para planejar e controlar o que elas precisam fazer para satisfazer seus clientes e ter sucesso no mercado. Orçamentos proporcionam uma medida dos resultados financeiros que uma empresa espera ter de suas atividades planejadas.” (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004, p. 165).

Os autores explanam que o primeiro passo do processo orçamentário é o planejamento do desempenho da empresa, sendo que, estando os planos em andamento, o desempenho pode ser medido pela comparação entre os orçamentos estabelecidos para tais planos e os resultados realizados.

A gestão de desempenho tem como objetivo administrar o que e como as ações são desenvolvidas, a fim de cumprir a missão da organização, desenvolvendo a capacidade de geração de receita e de valor (ARAÚJO, 2001).

Segundo Pereira (1993), fatores específicos causam as divergências entre os resultados planejados e os realizados:

“Alterações nos preços dos recursos e produtos/serviços, em função da inflação específica desses elementos; alterações ou ajustes efetuados nos planos originais de forma a adequá-los às novas realidades; atingimento de níveis de atividade diferentes dos planejados, em termos de quantidades ou volumes de produtos/serviços; eficiência relativa à execução das operações, em níveis diferentes dos planejados; e preços obtidos para os recursos, produtos e serviços divergentes dos padrões.” (PEREIRA, 1993, p. 244).

Conforme explica Pereira (1993), na visão da gestão econômica, as variações orçamentárias decorrentes desses fatores devem ser evidenciadas por meio da decomposição dos orçamentos em: originais, corrigidos, ajustados, padrões, real a valores padrão e real a índices padrão.

Guerreiro (1996) desenvolveu um modelo de informação integrado ao processo de gestão, elaborado em uma estrutura que forneça elementos para avaliação de desempenho a partir das variações de: (i) inflação; (ii) ajuste dos planos; (iii) volume; (iv) eficiência; e (v) preço. Esse modelo foi posteriormente ajustado por Santos (2005).

O modelo ajustado (detalhado no tópico 4 desse estudo) oferece informações que permitem a segregação adequada das variações de eficiência (produtividade) e preços e, conseqüentemente, uma adequada avaliação de desempenho e resultado. Desta forma, os orçamentos e padrões apresentam os níveis de resultados e eficiência desejados na atividade empresarial e fornecem base de comparação com o realizado para a avaliação do desempenho na gestão econômica. (SANTOS, 2005).

Assim, esse trabalho tem o objetivo de apresentar uma forma de avaliação de desempenho e de resultado de uma empresa comercial do ramo de combustíveis a partir da aplicação do modelo de avaliação de desempenho e resultado à luz da visão econômica, conforme ajustado por Santos (2005), por meio de um estudo de caso.

## **2 Referencial teórico**

### **2.1 Avaliação de desempenho**

Avaliar é o processo de analisar, julgar ou atribuir um conceito sobre qualquer situação que necessite de uma apreciação. Tal análise é feita em relação a determinadas expectativas preestabelecidas com o objetivo de atingir determinado resultado. No contexto empresarial, o desempenho está ligado ao grau de atendimento de expectativas, e sua avaliação torna-se um instrumento capaz de proporcionar sua gestão de maneira eficaz. O desempenho pode assumir diferentes dimensões conforme o objeto ao qual é relacionado, ou seja, pode ser relativo à empresa como um todo, às suas áreas, funções ou cargos, bem como relacionado aos aspectos operacionais, econômicos e/ou financeiros das atividades. (PEREIRA, 1993).

Um processo de gestão necessita que o desempenho seja avaliado, afinal esse é um dos requisitos para o exercício do controle. Ainda segundo o autor, a atividade de controlar tem o objetivo de assegurar que os resultados planejados sejam realizados, por meio da correção do rumo que a empresa está tomando. E isso é feito a partir da avaliação de resultados e de

desempenho e da comparação entre os resultados realizados e planejados, sendo que os desvios identificados e suas causas são os objetos de correção.

Além disso, conforme Santos (2005) o controle no processo de gestão deve ser contínuo e recorrente, avaliando resultados e promovendo ações corretivas. Avaliar um desempenho passa a ser uma forma de tomada de decisões adequadas.

Segundo Catelli (2001, p. 146), o controle deve ser feito nas áreas operacionais e respectivas administrações assim como na empresa em sua totalidade, ou seja, com uma avaliação de desempenho global e analítica. O autor destaca que o controle deve envolver quatro etapas:

1. previsão dos resultados das decisões em termos de medidas de desempenho;
2. reunião das informações relativas ao desempenho real;
3. comparação entre o desempenho real e o previsto; e
4. verificação de quanto uma decisão foi eficiente e correção do procedimento que a produziu.

Santos (2005) destaca ainda, com relação à avaliação de desempenho, a característica de *accountability*, que significa necessidade de prestação de contas por parte do gestor responsável, que leva ao cumprimento de metas e objetivos e motiva os avaliados a buscarem melhores desempenhos para a empresa.

Deve-se destacar também a diferença entre mensuração e avaliação de desempenho. Para Pereira (1993), a avaliação de desempenho e mensuração de desempenho são expressões relativas às atividades distintas, que, portanto, não devem ser equiparadas. Na verdade, a avaliação e o controle necessitam que os resultados sejam mensurados e quantificados para que gerem bases de comparação com o planejado. O tópico 2.2, a seguir, explica detalhadamente tais distinções.

## 2.2 A Gestão Econômica – GECON

Objetivamente, o Sistema de Gestão Econômica (GECON) é um modelo conceitual de gestão baseada em resultados econômicos, tendo como um de seus principais processos a formulação de alternativas para apoio à tomada de decisões. Assim, para o GECON, o resultado econômico demonstra, de forma quantitativa, os esforços realizados por uma entidade na busca pela eficácia.

Segundo Catelli (2001, p. 30), o GECON é uma ferramenta gerencial de administração por resultados, que busca a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacionais. Diz respeito ao processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades e é estruturado com base na missão da empresa, em suas crenças e valores, em sua filosofia administrativa e em um processo de planejamento estratégico que busca a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico da empresa.

Conforme Santos (1997, p. 6), “a eficácia empresarial se caracteriza pelo grau de atingimento da missão do negócio e garantia de continuidade da entidade”. O autor defende, porém, que os diversos indicadores de eficácia, tais como posição de mercado, inovação, produtividade, rentabilidade, recursos físicos, financeiros etc. são pressupostos para o atingimento da eficácia, e não exatamente a eficácia.

O modelo de gestão do GECON preconiza que a eficácia da empresa é obtida com a obtenção da eficácia em cada transação realizada. Desta forma, o modelo requer a apuração do resultado econômico no menor nível possível, no caso a transação. Então, a partir de conceitos da teoria econômica, os pesquisadores do GECON têm procurado apurar e atribuir o resultado econômico a transações, atividades e áreas internas da entidade, favorecendo o processo de gestão voltado para a eficácia do negócio, que é refletida nesses resultados.

Nesse sentido, o autor destaca que o melhor indicador de eficácia da empresa é o lucro

econômico, que sintetiza os demais indicadores físicos e financeiros. Esse lucro não é o contábil, calculado a partir de normas contábeis ou de legislação, mas sim aquele calculado por meio de um sistema de mensuração que de fato possa mostrar o patrimônio econômico da empresa e suas mutações.

Para que a empresa consiga alcançar uma correta mensuração do resultado econômico, ela necessita de um modelo. No Brasil, um modelo de mensuração de resultado econômico, o sistema GECON, começou a ser estruturado no final dos anos setenta pelo professor Armando Catelli da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, a partir de suas percepções relativas às necessidades da gestão empresarial e da convicção de que a contabilidade deveria oferecer aos seus usuários informações de maior relevância para tomada de decisões. (Guerreiro, Catelli e Dornelles, 1997, p. 3).

Segundo Guerreiro, Catelli e Dornelles (1997), “o GECON – Gestão Econômica é um modelo gerencial para administração por resultados econômicos, que incorpora um conjunto de conhecimentos integrados visando a eficácia empresarial”. Esse modelo integra quatro diferentes elementos: (i) modelo de gestão, relativo aos princípios, crenças e valores que orientam e tem impacto sobre as diversas variáveis empresariais, e especialmente o processo de tomada de decisões; (ii) modelo de decisão, relativo ao processo de tomada de decisões; (iii) modelo de mensuração do resultado, relativo ao processo de mensuração física e monetária dos eventos relacionados às decisões planejadas e realizadas; (iv) modelo de informação, relativo ao processo de geração de informações gerenciais.

Conforme complementam os autores citados anteriormente, trata-se de um sistema ligado ao processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades, com o enfoque na excelência empresarial e na otimização do desempenho econômico da empresa, sempre buscando atender as necessidades informativas dos diversos gestores na tomada de decisão.

A avaliação de desempenho no contexto da gestão econômica, segundo explica Pereira (1993) é feita com base nos resultados gerados pelas atividades ligadas às áreas de responsabilidade dos gestores, necessitando de mensuração do desempenho tanto em termos físicos quanto monetários.

Santos (2005) mostra, por outro lado, a ineficiência de avaliação tradicional, feita apenas por meio de aspectos físico-operacionais ou de custos para as diversas áreas de responsabilidade, o que não reconhece o esforço individual dos diversos gestores. Além disso, a receita de vendas e conseqüentemente os lucros são apenas reconhecidos no momento da venda quando se trata do modelo tradicional, diferentemente do modelo GECON, que não espera o produto ou serviço ser vendido para reconhecer receita, complementa Bonacim *et al* (2006).

Os conceitos de “avaliação de resultados” e “avaliação de desempenho” são distintos ao se considerar o fato de que nem todas as receitas e custos incorridos em determinada atividade são diretamente relacionados aos produtos ou serviços gerados por ela.

Na visão da gestão econômica, o processo de avaliação de desempenho ocorre a partir da comparação entre os resultados econômicos gerados pelas atividades sob responsabilidade dos gestores e os respectivos resultados planejados, permitindo identificar a contribuição desses e de suas áreas nos resultados globais.

Já a avaliação de resultados tem como objetivo a avaliação de como os resultados econômicos de produtos e serviços, originados das atividades empresariais, contribuíram para o resultado global da empresa (SANTOS, 2005; PEREIRA, 1993).

Assim, segundo Santos (2005) a avaliação de resultados implica na confrontação das receitas de produtos e serviços com seus custos variáveis e diretamente identificáveis, resultando na margem de contribuição. Na visão do resultado econômico, a avaliação de desempenho dos gestores é feita para cada evento econômico que ocorre em sua área de

responsabilidade, medindo-se receitas e custos, inclusive os indiretos identificáveis.

A tabela 1 ilustra as diferenças entre a avaliação de resultado e avaliação de desempenho.

Tabela 1: Avaliação de resultado *versus* Avaliação de desempenho

<b>Avaliação de Resultado <i>versus</i> Avaliação de Desempenho</b>	
Avaliação de Resultado.	Avaliação de Desempenho
- Refere-se a produtos e serviços.	- Refere-se às atividades agrupadas por áreas, segundo a responsabilidade de seus gestores.
- Imputa-se somente custos variáveis.	- Imputa-se custos variáveis e fixos quando diretamente associados a resultados.
- Comparações entre padrões.	- Comparações entre orçamentos.
- Avalia a eficiência.	- Avalia a eficácia.

Fonte: SANTOS (2005, p. 125)

Ainda segundo o autor, na avaliação de resultados, o realizado é analisado em relação a padrões pré-estabelecidos, que são níveis de eficiência ótimos no âmbito das atividades empresariais, e pressupõe-se a análise de rentabilidade de produtos e serviços, sendo em essência, a avaliação da eficiência.

A avaliação de desempenho, por se tratar de uma peça do processo decisório, deve permitir medidas corretivas tempestivas, promovendo a eficácia e não apenas mensurando-a. Por isso é fundamental que o orçamento flexível seja utilizado.

O orçamento flexível reflete os custos para uma faixa de atividade, sendo ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real ou receita e medidas de custos reais. Conforme Lunkes (2003) as bases do orçamento flexível foram lançadas no início de 1970 na Alemanha por Kilger e Plaut, conhecidas como “GrenzPlankostenrechnung” ou GPK. O sistema considerava dois princípios básicos: os centros de responsabilidade com o controle e o cálculo de custo por produto, e a separação entre custos variáveis e fixos por centro.

Hornngren, Foster e Datar (2004) explicam a diferença entre os orçamentos estático e flexível, sendo que o primeiro é elaborado com base no nível de produção planejado no início do período, e o segundo, utiliza custos e receitas orçados com base no nível real de produção no período do orçamento, sendo elaborado no final do período, ou seja, quando a produção real já é conhecida.

Hornngren, Foster e Datar (1997) criaram um método baseado em cinco etapas para a elaboração do orçamento flexível, considerando que todos os custos em relação ao nível de fabricação são variáveis ou fixos:

1. determinação do preço orçado unitário de venda, dos custos variáveis orçados, por unidade, e dos custos fixos orçados;
2. determinação da quantidade real de medidas de receitas;
3. determinação do orçamento flexível da receita com base na receita unitária orçada e no número real de medidas da receita;
4. determinação da quantidade real das medidas de alocação dos custos; e
5. elaboração do orçamento flexível de custos, baseados nos custos variáveis unitários orçados, custos fixos e quantidade real das medidas de custo.

Para Santos (2005) a possibilidade de avaliação de desempenho e de resultado a partir dos conceitos do orçamento flexível/variável e da análise das variações orçamentárias entre o planejado e o realizado é uma contribuição positiva do GECON. Os conceitos do orçamento

flexível na avaliação de desempenho e de resultado, a partir da visão da Gestão Econômica, foram inicialmente aplicados por Pereira (1993) e Guerreiro (1996). Os modelos sugeridos por tais autores oferecem o cálculo das variações orçamentárias entre o realizado e o orçado.

A partir desses modelos, Santos (2005) propõe um modelo ajustado, no qual a análise da variação total é coerente com as variações analíticas. No cálculo de variações analíticas são consideradas as alterações das colunas: realizado ao padrão, real a valores corrigidos e o efetivamente realizado, o que permite segregar as variações de eficiência e preços. Assim, esse modelo é coerente por evidenciar que o total das variações orçamentárias calculadas de maneira analítica é igual à diferença entre o orçado original e o efetivamente realizado.

### 3 Metodologia

O trabalho científico pode ser abordado por diferentes métodos. Segundo Lakatos e Marconi (2001, p. 106) os principais métodos de abordagem de um trabalho científico são o método indutivo (conexão ascendente), método dedutivo (conexão descendente), método hipotético-dedutivo (formulação de hipóteses e conexão descendente) e método dialético.

Neste trabalho utilizara-se o método de abordagem hipotético-dedutivo para alcançar o objetivo e testar as hipóteses formuladas. Uma vez identificado o método de abordagem, deve-se escolher o método de procedimento. Lakatos e Marconi (2001, p. 106) citam alguns métodos de procedimentos como o histórico, comparativo, monográfico ou estudo de caso, estatístico, tipológico, funcionalista, estruturalista, e o etnográfico para serem utilizados no trabalho científico.

Neste trabalho utiliza-se o método de procedimento Estudo de Caso que, de acordo com Gil (1996; p.121) pode ser identificado quatro fases: delimitação da unidade-caso; coleta de dados; análise e interpretação de dados e redação do relatório, o que é feito nesse trabalho a partir de um exemplo ilustrativo.

De acordo com Yin (2005, p. 32):

“Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

O autor ainda destaca cinco componentes de um projeto de pesquisa que são importantes para estudos de caso: (1) uma questão para estudo; (2) suas proposições, se houver; (3) sua unidade de análise; (4) a lógica que une as informações às proposições; e por fim: (5) o critério para interpretar os resultados.

Já Martins (2006) define estudo de caso como uma estratégia de pesquisa caracterizada pela análise profunda e intensa de uma unidade social que pede avaliação qualitativa. Um estudo de caso é uma pesquisa empírica que: (i) investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real; (ii) as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes; (iii) múltiplas fontes de evidências são utilizadas.

Este trabalho pode ser caracterizado como um estudo de caso, o qual analisa o modelo de relatório gerencial sob a ótica do GECON, obtida por meio dos conceitos de orçamento flexível/variável e da análise das variações orçamentárias entre o planejado e o realizado. Deve-se destacar que os autores não têm a pretensão de criar um modelo único de relatório gerencial que seja utilizado por toda e qualquer empresa, mas sim demonstrar que os conceitos abordados ao longo deste estudo podem ser incorporados nos relatórios gerenciais das empresas, as quais podem adaptá-los.

Por meio de entrevistas com o gerente da empresa, foram levantadas informações relevantes para estudo e entendimento de demonstrações gerenciais internas, além disso, teve-se acesso a documentos não publicáveis de uso interno da empresa qualificando o estudo como uma pesquisa documental.

Essas informações obtidas, juntamente com um embasamento conceitual, permitiram o

desenvolvimento de um novo relatório gerencial que possui algumas diferenças, as quais representam um avanço, se comparado com o relatório utilizado pela empresa. O estudo foi realizado com esforço para que todas as evidências informacionais obtidas pela empresa fossem apresentadas de forma justa. Os dados foram analisados imparcialmente, ou seja, adotou-se uma postura crítica.

#### **4 Aplicação do modelo de avaliação**

O modelo de avaliação de desempenho e de resultado sugerido por Santos (2005), foi aplicado em uma sociedade de capital fechado, de médio porte, cuja atividade é a revenda de combustíveis automotivos, filtros e lubrificantes, além de prestação de serviços de lavagem e borracharia.

A empresa possui atualmente 14 funcionários, funcionando 24 horas por dia. Atuante há 6 anos no mercado, a empresa pertence a um grupo que está no mercado há 20 anos. Para o desenvolvimento do trabalho, a aplicação do modelo proposto limitou-se aos combustíveis automotivos revendidos, ou seja, gasolina, álcool e diesel, que representam 90% do faturamento da empresa.

A empresa elabora o orçamento original (coluna 1 da tabela 2) no início do ano contendo a previsão de volumes, preços e custos dos combustíveis a serem comercializados mensalmente. Os dados coletados para o trabalho referem-se ao mês de entressafra (dezembro a março) da cana-de-açúcar, quando ocorrem variações nos custos do álcool anidro e hidratado, influenciando os custos da atividade. Os preços considerados referem-se à média histórica entre as vendas a vista e a prazo, praticados durante o ano de 2005.

Durante a execução dos planos, o orçamento original é atualizado com os preços-padrão vigentes resultando o orçamento corrigido (coluna 2 da tabela 2). Os custos e os preços vigentes refletem o mercado e as condições de vendas concedidas aos clientes.

O orçamento ajustado (coluna 3 da tabela 2) reflete a nova realidade do mercado, referindo-se ao novo volume comercializado pela empresa devido a suas estratégias e metas. Para a sua elaboração consideram-se os volumes ajustados e os mesmos valores-padrão do orçamento corrigido.

As alterações nos resultados previstos devido aos níveis reais de atividades são evidenciados na coluna realizado ao padrão (coluna 4 da tabela 2), considerando para sua elaboração os índices e valores padrões relativos ao orçamento ajustado.

O orçamento real a valores corrigidos (coluna 5 da tabela 2) reflete a eficiência relativa às operações, considerando os volumes e índices realmente atingidos, no caso em estudo devido a atividade os índices-padrão são os mesmos, já que a unidade de venda de combustível é sempre 1 (um) litro.

Os volumes, valores e índices realmente obtidos pela empresa são evidenciados no orçamento real efetivamente realizado (coluna 6 da tabela 2). Como no orçamento ajustado, os custos refletem a condução da empresa em suas compras, influenciado pelas características do mercado. Os preços e volumes refletem o desempenho da empresa na forma de conquista de mercado e condições de vendas praticadas.

Na tabela 2 apresenta-se o orçamento flexível com a análise das variações segundo o modelo ajustado proposto por Santos (2005). Devem ser consideradas para todas as tabelas as seguintes terminologias chamadas “dimensões orçamentárias na gestão econômica”:

1. Orçamento original = Planos originais;
2. Orçamento corrigido = Valores ajustados aos índices de preços;
3. Orçamento ajustado = Incorpora alterações de planos;
4. Padrão / Realizado ao padrão= Orçamento ajustado a volumes reais;

5. Real a valores corrigidos = Volumes e índices realizados com valores ajustados; e  
 6. Efetivamente realizado = Quantifica os valores realizados.

Tabela 2 (1ª parte) – Orçamento flexível e avaliação de desempenho e de resultado

Itens	Orçamentos (flexível/variável)			Padrão	Real	
	Orçamento original	Orçamento corrigido	Orçamento ajustado	Realizado ao padrão	Valores corrigidos	Efetivamente realizado
	1	2	3	4	5	
	volumes orçados originais	volumes orçados originais	volumes orçados ajustados	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos
	índices-padrão originais	índices-padrão originais	índices-padrão ajustados	índices-padrão ajustados	índices-reais atingidos	índices-reais atingidos
	valores-padrão originais	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores reais obtidos
<b>Vendas</b>						
<b>Gasolina</b>						
Quantidade	160.000	160.000	162.000	166.000	166.000	166.000
x Índice-padrão	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
x Preço	2,51	2,48	2,48	2,48	2,48	2,45
(=) Valor \$	401.600,00	396.800,00	401.760,00	411.680,00	411.680,00	406.700,00
<b>Alcool</b>						
Quantidade	42.000	42.000	41.000	40.000	40.000	40.000
x Índice-padrão	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
x Preço	1,61	1,57	1,57	1,57	1,57	1,59
(=) Valor \$	67.620,00	65.940,00	64.370,00	62.800,00	62.800,00	63.600,00
<b>Diesel</b>						
Quantidade	45.000	45.000	47.000	48.000	48.000	48.000
x Índice-padrão	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
x Preço	1,86	1,85	1,85	1,85	1,85	1,84
(=) Valor \$	83.700,00	83.250,00	86.950,00	88.800,00	88.800,00	88.320,00
<b>Soma das vendas</b>	<b>552.920,00</b>	<b>545.990,00</b>	<b>553.080,00</b>	<b>563.280,00</b>	<b>563.280,00</b>	<b>558.620,00</b>
<b>Custos diretos variáveis</b>						
<b>Gasolina</b>						
Quantidade	160.000	160.000	162.000	166.000	166.000	166.000
x Índice-padrão	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
x Preço	2,06	2,10	2,10	2,10	2,10	2,12
(=) Valor \$	329.600,00	336.000,00	340.200,00	348.600,00	348.600,00	351.920,00
<b>Alcool</b>						
Quantidade	42.000	42.000	41.000	40.000	40.000	40.000
x Índice-padrão	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
x Preço	1,32	1,34	1,34	1,34	1,34	1,36
(=) Valor \$	55.440,00	56.280,00	54.940,00	53.600,00	53.600,00	54.400,00
<b>Diesel</b>						
Quantidade	45.000	45.000	47.000	48.000	48.000	48.000
x Índice-padrão	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
x Preço	1,56	1,58	1,58	1,58	1,58	1,60
(=) Valor \$	70.200,00	71.100,00	74.260,00	75.840,00	75.840,00	76.800,00
<b>Soma custos diretos variáveis</b>	<b>455.240,00</b>	<b>463.380,00</b>	<b>469.400,00</b>	<b>478.040,00</b>	<b>478.040,00</b>	<b>483.120,00</b>
<b>Margem de Contribuição Operacional</b>						
	97.680,00	82.610,00	83.680,00	85.240,00	85.240,00	75.500,00

Tabela 2 (2ª parte) – Orçamento flexível e avaliação de desempenho e de resultado

Itens	Preços projetados 7	Ajustes dos planos 8	Volume 9	Produtivid/ Eficiência 10	Preço 11	Soma das variações 12	Cálculo intermediário 13	Realizado 14	Varição total sobre orçam. original 15
	1-2	2-3	3-4	4-5	5-6				
<i>Vendas</i>									
<b>Gasolina</b>									
Quantidade		(2.000)	(4.000)	-		(6.000)		166.000	
x Índice-padrão								1	
x Preço	0,03				0,03	0		2,45	
(=) Valor \$	(4.800,00)	4.960,00	9.920,00		(4.980,00)	5.100,00	(5.100,00)	406.700,00	(5.100,00)
<b>Alcool</b>									
Quantidade		1.000	1.000	-		2.000		40.000	
x Índice-padrão								1	
x Preço	0,04				(0,02)	0,02		1,59	
(=) Valor \$	(1.680,00)	(1.570,00)	(1.570,00)		800,00	(4.020,00)	4.020,00	63.600,00	4.020,00
<b>Diesel</b>									
Quantidade		(2.000)	(1.000)	-		(3.000)		48.000	
x Índice-padrão								1	
x Preço	0,01				0,01	0,02		1,84	
(=) Valor \$	(450,00)	3.700,00	1.850,00		(480,00)	4.620,00	(4.620,00)	88.320,00	(4.620,00)
<b>Soma das vendas</b>	<b>(6.930,00)</b>	<b>7.090,00</b>	<b>10.200,00</b>	<b>-</b>	<b>(4.660,00)</b>	<b>5.700,00</b>	<b>(5.700,00)</b>	<b>558.620,00</b>	<b>(5.700,00)</b>
<i>Custos diretos variáveis</i>									
<b>Gasolina</b>									
Quantidade		(2.000)	(4.000)			(6.000,00)		166.000	
x Índice-padrão								1,00	
x Preço	(0,04)				(0,02)	(0,06)		2,12	
(=) Valor \$	(6.400,00)	(4.200,00)	(8.400,00)		(3.320,00)	(22.320,00)	(22.320,00)	351.920,00	(22.320,00)
<b>Alcool</b>									
Quantidade		1.000	1.000			2.000		40.000	
x Índice-padrão								1,00	
x Preço	(0,02)				(0,02)	(0,04)		1,36	
(=) Valor \$	(840,00)	1.340,00	1.340,00		(800,00)	1.040,00	1.040,00	54.400,00	1.040,00
<b>Diesel</b>									
Quantidade		(2.000)	(1.000)			(3.000)		48.000	
x Índice-padrão								1,00	
x Preço	(0,02)				(0,02)	(0,04)		1,60	
(=) Valor \$	(900,00)	(3.160,00)	(1.580,00)		(960,00)	(6.600,00)	(6.600,00)	76.800,00	(6.600,00)
<b>Soma custos diretos variáveis</b>	<b>(8.140,00)</b>	<b>(6.020,00)</b>	<b>(8.640,00)</b>	<b>-</b>	<b>(5.080,00)</b>	<b>(27.880,00)</b>	<b>(27.880,00)</b>	<b>483.120,00</b>	<b>(27.880,00)</b>
<b>Margem de Contribuição Operacional</b>									
	(15.070,00)	1.070,00	1.560,00	-	(9.740,00)	(22.180,00)	22.180,00	75.500,00	22.180,00

Além do cálculo analítico das variações orçamentárias Santos (2005) propõe ainda uma segregação considerando cada elemento que compõe o orçamento cuja variação impacta na variação total sobre o orçamento original, de forma que é possível obter o valor do desvio de cada um desses fatores, conseqüentemente a soma desses itens é a variação total.

Assim, para melhor compreensão do resultado do modelo aplicado, a partir dos dados da tabela 3 relativos ao item gasolina, as tabelas 4 a 8 demonstram os cálculos de todas as variações orçamentárias.

Tabela 3: Orçamento flexível do custo direto-variável do item gasolina.

Itens	Orçamentos (flexível/variável)			Padrão	Real	
	Orçamento	Orçamento	Orçamento	Realizado	Valores	Efetivamente
	original 1	corrigido 2	ajustado 3	ao padrão 4	corrigidos 5	realizado 6
	volumes orçados originais	volumes orçados originais	volumes orçados ajustados	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos
	índices- padrão originais	índices- padrão originais	índices- padrão ajustados	índices- padrão ajustados	índices-reais atingidos	índices- reais atingidos
	valores- padrão originais	valores- padrão ajustados	valores- padrão ajustados	valores- padrão ajustados	valores- padrão ajustados	valores reais obtidos
<b>Custos diretos variáveis</b>						
<b>Gasolina</b>						
Quantidade	160.000	160.000	162.000	166.000	166.000	166.000
x Índice-padrão	1	1	1	1	1	1
x Preço	2,06	2,10	2,10	2,10	2,10	2,12
(=) Valor \$	329.600,00	336.000,00	340.200,00	348.600,00	348.600,00	351.920,00

A tabela 4 apresenta o valor correspondente às variações dos preços projetados em relação à variação total, conseqüente de erros na estimativa de preços orçados:

Tabela 4 - Orçamento flexível e cálculos da variação da inflação (preços projetados) do custo direto do item gasolina

Itens	Orçamentos (flexível/variável)			Padrão	Real		Variações
	Orçamento	Orçamento	Orçamento	Realizado	Valores	Efetivamente	Preços
	original 1	corrigido 2	ajustado 3	ao padrão 4	corrigidos 5	realizado 6	projetados 7
	volumes orçados originais	volumes orçados originais	volumes orçados ajustados	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos	<b>1-2</b>
	índices- padrão originais	índices- padrão originais	índices- padrão ajustados	índices- padrão ajustados	índices-reais atingidos	índices- reais atingidos	
	valores- padrão originais	valores- padrão ajustados	valores- padrão ajustados	valores- padrão ajustados	valores- padrão ajustados	valores reais obtidos	
<b>Custos diretos variáveis</b>							
<b>Gasolina</b>							
Quantidade	160.000	160.000	162.000	166.000	166.000	166.000	
x Índice-padrão	1	1	1	1	1	1	
x Preço	2,06	2,1	2,1	2,1	2,1	2,12	<b>-0,04</b>
(=) Valor \$	329.600,00	336.000,00	340.200,00	348.600,00	348.600,00	351.920,00	<b>-6.400,00</b>

A tabela 5 traz o valor correspondente às variações dos ajustes dos planos, ou alteração do volume planejado, que fornece, segundo Guerreiro (1999) as diferenças entre o planejamento de curto prazo e o planejamento de médio e longo prazo, sendo na verdade o ajuste entre esses planos.

Tabela 5 – Orçamento flexível e cálculos da variação de ajustes dos planos do item gasolina.

Itens	Orçamentos (flexível/variável)			Padrão	Real		Variações
	Orçamento original 1	Orçamento corrigido 2	Orçamento ajustado 3	Realizado ao padrão 4	Valores corrigidos 5	Efetivamente realizado 6	Ajustes dos planos 8
volumes orçados originais	volumes orçados originais	volumes orçados originais	volumes orçados ajustados	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos	2 - 3
índices-padrão originais	índices-padrão originais	índices-padrão originais	índices-padrão ajustados	índices-padrão ajustados	índices-reais atingidos	índices-reais atingidos	
valores-padrão originais	valores-padrão originais	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores reais obtidos	
<b>Custos diretos variáveis</b>							
<b>Gasolina</b>							
Quantidade	160.000	160.000	162.000	166.000	166.000	166.000	-2.000
x Índice-padrão	1	1	1	1	1	1	-
x Preço	2,06	2,10	2,10	2,10	2,10	2,12	
(=) Valor \$	329.600,00	336.000,00	340.200,00	348.600,00	348.600,00	351.920,00	-4.200,00

Na tabela 6 apresenta-se o valor correspondente às variações de volume sobre a variação total, que retrata a diferença entre o volume real de atividade e o volume planejado ajustado.

Tabela 6 – Orçamento flexível e cálculos da variação de volume do item gasolina.

Itens	Orçamentos (flexível/variável)			Padrão	Real		Variações
	Orçamento original 1	Orçamento corrigido 2	Orçamento ajustado 3	Realizado ao padrão 4	Valores corrigidos 5	Efetivamente realizado 6	Volume 9
volumes orçados originais	volumes orçados originais	volumes orçados originais	volumes orçados ajustados	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos	3 - 4
índices-padrão originais	índices-padrão originais	índices-padrão originais	índices-padrão ajustados	índices-padrão ajustados	índices-reais atingidos	índices-reais atingidos	
valores-padrão originais	valores-padrão originais	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores reais obtidos	
<b>Custos diretos variáveis</b>							
<b>Gasolina</b>							
Quantidade	160.000	160.000	162.000	166.000	166.000	166.000	-4.000
x Índice-padrão	1	1	1	1	1	1	
x Preço	2,06	2,1	2,1	2,1	2,1	2,12	
(=) Valor \$	329.600,00	336.000,00	340.200,00	348.600,00	348.600,00	351.920,00	-8.400,00

O item produtividade eficiência também deve ser alvo da mesma análise, expressando a variação da quantidade entre recursos utilizados e os que deveriam ser consumidos conforme o padrão, porém nesse estudo de caso esse tipo de variação não ocorre já que o índice-padrão é o litro do combustível.

Uma última variação pode ser analisada, relativa a preços, que, segundo Pereira (1993) reflete os desvios ocorridos devido à obtenção de preços diferentes dos planejados. O valor correspondente à variação de preços em relação à variação total está apresentado na tabela 7:

Tabela 7 – Orçamento flexível e cálculos da variação de preço (custo direto) do item gasolina

Itens	Orçamentos (flexível/variável)			Padrão	Real		Variações
	Orçamento original	Orçamento corrigido	Orçamento ajustado	Realizado ao padrão	Valores corrigidos	Efetivamente realizado	Preço
	1	2	3	4	5	6	11
	volumes orçados originais	volumes orçados originais	volumes orçados ajustados	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos	volumes reais atingidos	5 - 6
	índices-padrão originais	índices-padrão originais	índices-padrão ajustados	índices-padrão ajustados	índices-reais atingidos	índices-reais atingidos	
	valores-padrão originais	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores-padrão ajustados	valores reais obtidos	
<b>Custos diretos variáveis</b>							
<b>Gasolina</b>							
Quantidade	160.000	160.000	162.000	166.000	166.000	166.000	
x Índice-padrão	1	1	1	1	1	1	
x Preço	2,06	2,1	2,1	2,1	2,1	2,12	<b>-0,02</b>
(=) Valor \$	329.600,00	336.000,00	340.200,00	348.600,00	348.600,00	351.920,00	<b>-3.320,00</b>

E por fim, a tabela 8 e o gráfico de participação das variações sobre o total fornecem um resumo das variações de todos os fatores que causam as divergências entre os resultados planejados e os realizados, evidenciados na decomposição dos orçamentos.

Tabela 8- Orçamento flexível e cálculos da variação total do item gasolina.

	Quant.	Índice Consumo	Preço	Valor (\$)	Colunas
Orçamento original	160.000	1	2,06	329.600	1
Orçamento corrigido	160.000	1	2,10	336.000	2
Orçamento ajustado	162.000	1	2,10	340.200	3
Realizado ao padrão	166.000	1	2,10	348.600	4
Real a valores corrigidos	166.000	1	2,10	348.600	5
Efetivamente realizados	166.000	1	2,12	351.920	6
Variações (%)					
<b>Variações</b>	Colunas	Variações (\$)	Colunas	s/ base	Participação s/ total
Preços projetados (inflação)	7	-6.400	(1-2)	-1,90%	29%
Ajuste dos planos	8	-4.200	(2-3)	-1,20%	19%
Volume	9	-8400	(3-4)	-2,50%	37%
Produtividade (eficiência)	10	0	(4-5)	0%	0%
Preço	11	-3.320	(5-6)	-0,90%	15%
Variação total	12	-22.320	(1-6)	-6,80%	100%

Além de resumir todas as variações, a tabela 8 permite que os gestores identifiquem os fatores responsáveis pelas maiores variações entre os orçamentos planejados e realizados, com o intuito de direcionar esforços para corrigir ou ajustar os orçamentos a serem realizados no futuro, para que eles estejam mais próximos da realidade.

No caso em estudo, os três maiores fatores responsáveis pela variação são volume, preços projetados (inflação) e ajustes dos planos. Por exemplo, a variação do volume de gasolina vendida poderia ser esclarecida pelo gestor responsável pela previsão de vendas para que, se possível, ser incorporada no modelo de previsão da empresa.

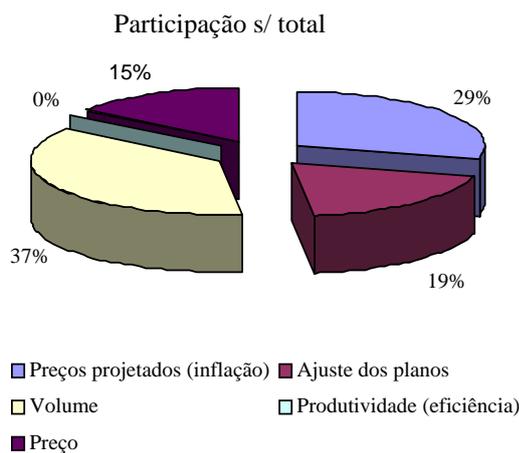


Gráfico 1: Participação das variações totais sobre o total

O gráfico 1 complementa a análise feita na tabela 8 ao evidenciar os fatores, e suas respectivas participações na variação total entre os resultados orçados e realizados, para que possa ser dada prioridade em termos de correção aos mais representativos.

## 5 Considerações finais

Pretendeu-se nesse artigo avaliar o desempenho e o resultado de uma empresa comercial aplicando o modelo desenvolvido por Guerreiro (1996) e ajustado por Santos (2005).

A avaliação de desempenho refere-se às atividades desempenhadas por cada gestor, comparado com os resultados planejados. A avaliação de resultado refere-se aos resultados econômicos gerados pelos produtos e serviços nas atividades da empresa, conforme preconizado por Pereira (1993).

Para o sistema de Gestão Econômica as transações, eventos e atividades não geram somente custos, mas também resultados econômicos. O modelo permite identificar quais atividades estão contribuindo ou não para a formação do resultado global da empresa, permitindo que os gestores escolham alternativas de decisão.

A avaliação de desempenho e de resultado sob a ótica do GECON é obtida por meio dos conceitos de orçamento flexível/variável e da análise das variações orçamentárias entre o planejado e o realizado. O modelo aplicado consegue segregar adequadamente as variações de eficiência (produtividade) e preços.

O resultado da variação total do caso em estudo, conforme tabela 2, é de \$ 22.180 refletindo as variações entre o orçamento original e o efetivamente realizado. A variação total é explicada pela variação dos preços das vendas, dos custos diretos e dos volumes. Como a atividade da empresa em estudo é comercial o índice padrão permanece o mesmo não causando variações no item produtividade.

Conclui-se que o modelo representa uma importante ferramenta de suporte ao processo decisório, pois possibilita a identificação dos fatores responsáveis pelas variações entre os orçamentos planejados e realizados, o que permite a implementação tempestiva de correções durante a execução dos planos, de maneira a influenciar positivamente o desempenho e o resultado da empresa.

## Referências

- ARAÚJO, A. O. **Contribuição ao estudo de indicadores desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica**. 2001, p. 160. Tese (doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- BONACIM, C. A; *et. al.* **Mensuração do Resultado Econômico: um estudo comparativo entre as metodologias do GECON e do EVA<sup>®</sup>**. In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, Brasil: 2006.
- CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica (GECON)**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GUERREIRO, R. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GUERREIRO, R.; CATELLI, A.; DORNELLES, J.A. **A controladoria sob o enfoque Gecon – Gestão Econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil**. In: Congresso Internacional de Contabilidade, Finanças e Administração. Havana, Cuba: 1997.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Cost Accounting: a managerial emphasis**. 9 ed., New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1997.
- HORNGREN, C.T.; DATAR, S.M.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. 11 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos da metodologia científica**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- LUNKES, R. J. **Manual de Orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, G.de A. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**. 1 ed. SP: Atlas, 2006.
- PEREIRA, C. A. **Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenhos para gestão econômica**. 1993, p. 278. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.
- SANTOS, R.V. **Gestão Econômica (GECON): Novos desafios da “controladoria” na gestão empresarial**. In: **V Congresso Internacional de Custos**, Acapulco, Gro. México: 1997.
- \_\_\_\_\_. **Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica GECON**. São

Paulo: Saraiva, 2005.

WELSCH, G.A. **Orçamento Empresarial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1983.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e método**. Traduzido por Daniel Grassi. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.