

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BRUNA NICROSINI PAVEI

**MODELO DE PRECIFICAÇÃO COM BASE NAS PREMISSAS ORÇAMENTÁRIAS:
ENSAIO DA IMPLEMENTAÇÃO DOS INSTRUMENTOS EM UMA EMPRESA DO
RAMO METALÚRGICO**

CRICIÚMA

2013

BRUNA NICROSINI PAVEI

**MODELO DE PRECIFICAÇÃO COM BASE NAS PREMISSAS ORÇAMENTÁRIAS:
ENSAIO DA IMPLEMENTAÇÃO DOS INSTRUMENTOS EM UMA EMPRESA DO
RAMO METALÚRGICO**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel no curso de ciências contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. Esp. Juliano Vitto Dal Pont

CRICIÚMA

2013

BRUNA NICROSINI PAVEI

**MODELO DE PRECIFICAÇÃO COM BASE NAS PREMISSAS ORÇAMENTÁRIAS:
ENSAIO DA IMPLEMENTAÇÃO DOS INSTRUMENTOS EM UMA EMPRESA DO
RAMO METALÚRGICO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharel, no Curso de ciências contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Gerencial

Criciúma, 03 de Dezembro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Juliano Vitto Dal Pont – Especialista - (UNESC) - Orientador

Prof. Luiz Henrique Daufembach - Especialista - (UNESC) - Examinador

Prof. Realdo de Oliveira da Silva - Especialista - (UNESC) - Examinador

Dedico este trabalho aos grandes responsáveis pelas minhas conquistas, meus pais Catarina e Valdemar, meu irmão Gian Carlo e minha cunhada Elediane que sempre estiveram comigo.

AGRADECIMENTOS

A Deus por me conceder forças e sabedoria para alcançar meus objetivos e pelas oportunidades que recebi ao longo de minha vida.

Aos meus pais, Catarina e Valdemar por todo o incentivo, sendo que eles são os grandes responsáveis por cada objetivo conquistado em minha vida, muito obrigada por toda compreensão, pelo carinho e paciência desses últimos meses.

Ao meu Irmão Gian Carlo e minha Cunhada Elediane, por todo o apoio e pela ajuda para a conclusão deste trabalho. Muito obrigada por sempre estarem comigo em todos os momentos.

Ao meu orientador Juliano que foi imprescindível para a confecção deste trabalho, o meu muito obrigada por toda sua dedicação, empenho, paciência e atenção.

Aos meus queridos amigos que tive o prazer em conviver nesses anos de faculdade, cito-os: Andreia, Camila, Julia, Juliane e Roger, em especial Nissely e Marcelo, meus mais sinceros agradecimentos, por todos os momentos, tanto os de dificuldade como os muitos de alegria e de descontração.

Como não citar a Amanda? Que de uma colega de faculdade tornou-se uma grande amiga. Muito obrigada por tudo, por estar comigo em todos os momentos de aflição, por todo o apoio e também todos os momentos felizes, pelas risadas, pelas piadas, pela parceria e convivência nesses quatro anos e meio de estudos.

Aos administradores da empresa onde pude realizar o estudo de caso, José Carlos e Adolfo Menegon, muito obrigada por toda sua atenção no decorrer deste trabalho.

Ao corpo docente de Ciências Contábeis da UNESC, por todo o conhecimento transmitido aos acadêmicos.

Enfim a todos aqueles que contribuíram, direta ou indiretamente para a conclusão deste trabalho e para a realização dos meus objetivos, muito obrigada.

“É muito melhor lançar-se em busca de conquistas grandiosas, mesmo expondo-se ao fracasso, do que alinhar-se com os pobres de espírito, que nem gozam muito nem sofrem muito, porque vivem numa penumbra cinzenta, onde não conhecem nem vitória, nem derrota.”

Theodore Roosevelt

RESUMO

PAVEI, Bruna Nicrosini. **Gestão orçamentária e metodologia de precificação:** implementação dos instrumentos em um empresa do ramo metalúrgico. 2013. 72 p.
Orientador: Juliano Vitto Dal Pont. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O atual cenário econômico exige dos profissionais uma maior eficiência na gestão da empresa, e o processo de gestão é uma peça fundamental para a sustentabilidade dos negócios e para o auxílio do processo de obtenção de informações, pois o mesmo tem o intuito de auxiliar e fornecer subsídios para suprir as necessidades dos gestores tornando-se essencial para a tomada de decisão. Neste sentido as empresas buscam através do sistema orçamentário direcionar os objetivos primordiais da empresa. É correto afirmar que o sistema orçamentário é a etapa final do planejamento estratégico, sendo projetado em números estipulado por um período determinado. Para a formação das projeções das peças orçamentárias tomou-se como base dos dados obtidos através dos custos e da formação do preço de venda. O presente estudo foi aplicado a empresa Sulaço Comercio de Ferro e Aço e caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, tendo como método o levantamento de dados através de visitas e entrevistas com o administrador da empresa em estudo. Já no levantamento bibliográfico foi proporcionada através da visão de diversos autores ligados a área gerencial. Portanto o caso prático visa explanar o objetivos do processo orçamentário e a necessidade das informações para a formação do preço de venda.

Palavras-chave: Planejamento. Orçamento empresarial. Informação de Custos. Tomada de decisão. Formação do Preço de Venda.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1. Níveis de decisão e tipos de planejamento	16
Figura 2. Nomenclatura <i>SWOT</i>	19
Figura 3. Modelo <i>SWOT</i>	19
Figura 4. Funções administrativas.....	21
Figura 5. Estrutura Básica do Orçamento	25
Figura 6. Etapas para a elaboração de um planejamento orçamentário	29
Figura 7. Sistema de Informações Gerenciais.....	37
Figura 8. Custo, Preço e Valor	39
Figura 9. Competentes do Preço.....	40
Figura 10. Formação de Preço = Mark-up.....	42
Figura 11. Calculo Margem de Contribuição.	44
Figura 12. Ponto de Equilíbrio	45
Figura 13. Formula Cálculo Ponto de Equilíbrio	45
Figura 14. Formula Cálculo Ponto de Equilíbrio Contábil.....	47
Figura 15. Formula de calculo do ponto de equilíbrio financeiro	47
Figura 16. Formula de calculo do ponto de equilíbrio financeiro	48
Figura 17. Fluxograma do Processo Operacional	54
Figura 18. Produtos do setor de Cimento de Mineração	55
Figura 19. Produtos do setor Metal-Mecanico.....	55
Figura 20. Produtos fabricados sob encomenda	56
Figura 21. Produtos do Setor Ferroviário	56
Figura 22. Diagnostico Estratégico.....	59

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Principais Objetivos do Orçamento	23
Quadro 2. Exemplificação de cenários.....	27
Quadro 3. Cenários Sulaço	60
Quadro 4 . Formação do Preço de Venda.....	63
Quadro 5 . Orçamentos de Vendas Empresa Sulaço.....	65
Quadro 6. Projeção do Demonstrativo do Resultado do Exercício da Empresa Sulaço	67

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

FO	Forças
FR	Fracos
OP	Oportunidades
AM	Ameaças
BP	Balanço Patrimonial
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
MP	Matéria Prima
MOD	Mão-de-Obra Direta
CIF	Custo Indireto de Fabricação
EPEs	Empresa de Produção por encomenda
MC	Margem de Contribuição
PE	Ponto de Equilíbrio
PEC	Ponto de Equilíbrio Contábil
PEE	Ponto de Equilíbrio Econômico
PEF	Ponto de Equilíbrio Financeiro
ABM	Associação Brasileira de Metalurgia, Materiais e Mineração
IGP-M	Índice Geral de Preços
FGV	Fundação Getulio Vargas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 PLANEJAMENTO	15
2.1.1 Planejamento Estratégico.....	16
2.1.2 Planejamento Tático.....	17
2.1.3 Planejamento operacional	18
2.2 DIAGNÓSTICO	18
2.3 ORÇAMENTO	20
2.3.1 Conceito e Objetivos do Orçamento.....	21
2.3.2 Vantagens do Orçamento.....	23
2.3.3 Limitações do Orçamento.....	24
2.3.4 Estrutura Básica do Orçamento	25
2.3.4.1 Cenário.....	26
2.3.4.2 Premissas.....	27
2.3.4.3 Etapas para a elaboração do orçamento.....	28
2.3.5 Orçamento de Vendas.....	29
2.3.6 Orçamento de Despesas	30
2.3.7 Orçamento de despesas e receitas financeiras.....	31
2.3.8 Orçamento Investimentos e Financiamentos	32
2.3.9 Orçamento de Produção	33
2.3.9.1 Sub-orçamento de Custo de Matéria Prima (MP).....	34
2.3.9.2 Sub-orçamento de Custo de Mão de Obra Direta (MOD).....	34
2.3.9.3 Sub-orçamento de Custo Indireto de Fabricação (CIF)	35
2.4 NECESSIDADE DE INFORMAÇÃO DE CUSTO	36
2.4.1 Gestão de Custos ligada às Informações Gerenciais.....	36
2.4.2 Método de Formação de Preço de Venda.....	37
2.4.2.1 Componentes do preço	40
2.4.2.2 Método Baseado no Custo da Mercadoria	41
2.4.2.2.1 <i>Formação de preços sobre fabricação por encomenda</i>	42

2.4.2.3 Margem de Contribuição	43
2.4.2.4 Ponto de Equilíbrio	44
2.4.2.4.1 PE Contábil	46
2.4.2.4.2 PE Financeiro	47
2.4.2.4.3 PE econômico	48
3 METODOLOGIA	49
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	49
4 ESTUDO DE CASO	51
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	51
4.1.1 Mercado de Atuação	51
4.1.2 Descrição do processo produtivo	52
4.1.2.1 Caracterização dos Produtos	55
4.2 ETAPAS DO ESTUDO	57
4.3 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	57
4.3.1 Visão	58
4.3.2 Objetivos e Metas.....	58
4.3.3 Diagnostico Estratégico.....	59
4.3.3.1 Cenário Econômico	60
4.3.3.2 Custos Fixos e Variáveis	61
4.3.3.3 Formação do Preço de Venda.....	61
4.3.4 Premissas Orçamentárias	64
4.3.4.1 Premissas de Vendas.....	64
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	68

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo destaca o sistema orçamentário como uma ferramenta de gestão e sua importância dentro das organizações, com o enfoque adjacente na metodologia de precificação. Diante destas informações serão traçados o objetivo geral e objetivos específicos e também a elaboração da justificativa, que permite o aprofundamento do tema sobre o assunto pesquisado.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O cenário econômico é pautado por constantes mudanças que influenciam o mundo dos negócios, e por sua vez as organizações são submetidas pelo impacto proveniente da velocidade destas mutações, sem que as empresas estejam aptas às influências do mercado. Diante dessas transformações, a administração dessas empresas busca novas ferramentas que contribuem na melhoria dos processos de obtenção de informações necessárias para a tomada de decisão.

A instabilidade destes cenários podem trazer incertezas e insegurança durante o processo decisório, gerando assim dificuldades na sobrevivência das organizações. Para amenizar o nível de incerteza e insegurança do mercado podem-se utilizar além da contabilidade tradicional, outras ferramentas de controle que abrangem maior quantidade de parâmetros organizacionais.

Pode-se afirmar que o orçamento aliado a instrumentos adequados de precificação são ferramentas essenciais na gestão empresarial, pois tais ferramentas de controle gerencial contribuem para a realização de projeções futuras de fácil compreensão e para o aprimoramento do fluxo de informações de forma dinâmica. Dessa forma é possível antever as tendências, tanto positivas, quanto negativas da empresa em relação ao segmento em que atua.

As informações gerenciais auxiliam no processo de tomada de decisão, e sem essas ferramentas de controle, as atitudes administrativas podem trazer resultados insatisfatórios. Portanto, um bom orçamento é aquele que conduz a um processo de tomada de decisão coerente, porém para que se possam obter os dados corretos são necessários que a empresa estipule sua margem de lucro,

podendo assim formular a precificação dos produtos. É por esta razão que se diz que o orçamento não possui a obrigação de ser exato, porém se preços de vendas não forem analisados de forma correta poderá influenciar negativamente nas projeções do orçamento. Ou seja, essas ferramentas devem oferecer um bom cenário para que as decisões relevantes sejam tomadas corretamente.

Outro aspecto fundamental para estruturação do orçamento está na definição dos preços de venda praticados. A precificação adequada compreende uma linha tênue e pode consistir na diferença entre o sucesso ou fracasso da empresa. Cabe ainda ressaltar que o ponto de partida do sistema orçamentário está na definição do orçamento de vendas, sendo que este tem como base fundamental o volume e o preço de venda.

Diante das informações expostas anteriormente, faz-se o seguinte questionamento: Como estruturar uma metodologia de formação dos preços de venda, alinhada ao orçamento em uma empresa de pequeno porte do ramo metalúrgico?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral desse estudo consiste em delimitar os principais aspectos referentes a metodologia de precificação, correlacionando a mesma com o sistema orçamentário empresarial.

Desta forma, para alcançar o objetivo geral constituem-se os seguintes objetivos específicos.

- Apresentar as demonstrações econômicas orçadas, tais como o orçamento de vendas e a projeção do demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE);
- Elencar os principais custos no processo de fabricação;
- Realizar uma análise geral da empresa, para a formação do preço de venda.

1.3 JUSTIFICATIVA

Diante do atual cenário do mercado no que se refere ao nível de qualidade e competitividade, tornou-se difícil decidir que caminhos seguir para aperfeiçoar os resultados de um negócio. Por esse motivo se faz necessário a

utilização de ferramentas gerenciais, que auxiliam na organização das informações para que os empresários possam tomar algumas decisões necessárias com mais convicção.

Uma ferramenta essencial adotada pelas organizações é o orçamento, pois ele define o rumo em que a empresa deve seguir e alinhar a organização ao planejamento de forma a atender a necessidade e o objetivo de crescimento de seus negócios. No entanto, se a empresa não possuir um direcionamento claro de seus objetivos, poderá comprometer o desenvolvimento e continuidade de suas atividades.

Além das informações obtidas através do planejamento orçamentário, a empresa possui a necessidade do alcance de dados para a formação dos custos de produção e a precificação dos produtos a serem vendidos. A contabilidade de custos surge com o intuito de mensurar valores monetários no que diz respeito aos valores de agregados aos produtos e de resultados e vem para fortalecer uma importante ferramenta gerencial, pois tem a capacidade de transmitir aos gestores da empresa o conhecimento de cada produto.

A presente pesquisa tem como intuito verificar como a empresa Sulaço Comércio de Ferro e Aço Ltda pode utilizar o orçamento para melhorar e delimitar a utilização e obtenção de recursos, e fazer com que os gastos fixos e variáveis sejam supridos de forma coerente e regular. Durante o processo de implantação do orçamento é necessário fazer um levantamento de dados de produção, dentre eles, os dados utilizados a formação de preços.

A metodologia de formação de preços vem para contribuir na identificação da necessidade de aumento ou redução em linhas de produção, e identificar a quantificação das peças a serem produzidas para a mesma possa suprir os gastos embutidos na fabricação tendo assim uma margem de retorno de lucro, entre outras informações que podem ser transmitidas de acordo com a necessidade da organização. Tratando-se de informações gerenciais e necessidades das organizações, os custos permitem avaliar o preço de venda, a quantidade produzida, entre outras variáveis que interferem no resultado da empresa, além de controlar e reduzir gastos.

De acordo com Martins (2010) a contabilidade de custos possui algumas funções relevantes, tais funções auxiliam no controle de dados e ajudam nas tomadas de decisões, além de fornecer dados para o orçamento e outras formas de

previsão e fazer um acompanhamento dos dados efetivamente ocorridos para a comparação com valores anteriormente definidos.

O atual estudo de caso possui a pretensão de alinhar a contabilidade de custos e a formação do preço de venda ao planejamento orçamentário, pois ambos têm a função de obter dados, que auxiliam no controle e obtenção de recursos para o processo produtivo, além de ser uma ferramenta essencial para as tomadas de decisão.

De acordo com Horgren (2000,p.125) pode-se dizer que a ferramenta orçamentária é quase que universal entre as empresas, e afirma que “os sistemas de orçamentos fazem com que os administradores olhem para frente, o que conseqüentemente os coloca em uma melhor posição para aproveitar as oportunidades”

Pode-se afirmar que para a empresa obter um bom processo orçamentário, ela deve definir aonde ela quer chegar e para que isso seja possível a mesma deve delimitar o resultado pretendido, tais ferramentas dizem a respeito de coordenação, controle e preparação de informações que auxiliam no procedimento administrativo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta etapa serão apresentados os conceitos relacionados ao processo de planejamento orçamentário e seus objetivos, destacando que a metodologia de formação de preços de venda, contribui amplamente com o intuito do processo de gestão, além de apresentar maiores informações sobre o assunto abordado.

2.1 PLANEJAMENTO

O planejamento pode ser considerado a mais básica das funções gerenciais, e na ótica de Oliveira (2002), aborda todas as dimensões empresariais, sendo este, desenvolvido para o alcance de uma ação desejada de um modo mais eficiente, eficaz e efetivo.

Por sua vez, Nakagawa (1993) afirma que planejamento pode ser definido como o ato de tomar decisões por antecipação, ou seja, através de definições de cenários e das tomadas de decisões mais prováveis para a continuidade e sustentabilidade da empresa.

Para Oliveira (2002 p, 45) o planejamento possui três níveis hierárquicos:

- Planejamento Estratégico;
- Planejamento Tático;
- Planejamento Operacional.

Oliveira (2002) evidencia os três tipos de planejamento como uma “pirâmide organizacional” de acordo com a figura 1.

Figura 1. Níveis de decisão e tipos de planejamento



Fonte: Adaptado de Oliveira (2002 p. 45).

Como é possível observar na ilustração anterior, existem diferentes níveis de planejamento. No topo da pirâmide está o nível estratégico, onde são tomadas as decisões estratégicas da organização. O nível tático refere-se ao planejamento tático, referente a setores ou áreas. Por fim o nível operacional que está diretamente ligado ao planejamento operacional, o qual refere-se às atividades cotidianas. Para um melhor entendimento dos níveis, será abordado de forma sucinta cada nível, para uma maior compreensão dos mesmos.

2.1.1 Planejamento Estratégico

No topo da pirâmide está o planejamento estratégico, o qual contempla o processo de formulação das estratégias da empresa e a decisão sobre os rumos empresariais. O planejamento estratégico tem como principal objetivo proporcionar a empresa uma posição favorável no mercado, de modo que ela possa se defender melhor de seus concorrentes. Conforme Porter (1991) o plano estratégico é o meio empregado ou o caminho determinado pela empresa para atingir o seu objetivo: ser competitiva e destacar-se frente aos seus concorrentes e consumidores.

A competitividade tem sido uma das grandes questões empresariais na atualidade, seja no mundo ou no Brasil. Segundo Silva (2001), as transformações na economia brasileira, ocasionadas, por exemplo, pela abertura de mercado e

estabilidade monetária fizeram com que as estratégias empresariais se voltassem cada vez mais para a longevidade da organização.

Na concepção de Oliveira (2002) o planejamento estratégico é considerado um processo administrativo, que proporciona à empresa uma sustentação mercadológica, para se estabelecer a melhor direção a ser seguida, otimizando assim, um grau de interação com o ambiente e atuando de forma inovadora e diferenciada.

Através da análise estratégica são definidos os focos do negócio, levando-se em conta a interação entre os ambientes internos e externos, assim como a adequação da empresa aos aspectos competitivos do negócio. No desenvolvimento da estratégia, as orientações estratégicas devem ser traduzidas em ações concretas para alcançar os objetivos almejados de forma efetiva.

2.1.2 Planejamento Tático

O planejamento tático está no nível intermediário da pirâmide, e localizado entre o planejamento estratégico e o planejamento operacional. De acordo com Oliveira (2002, p. 48) “o planejamento tático tem por objetivo otimizar determinada área de resultado e não a empresa como um todo”. Pode-se se dizer que o planejamento tático é um conjunto de indicadores e metas que permitem verificar se os objetivos estão sendo atingidos.

Como já citado anteriormente o planejamento tático envolve determinada unidade organizacional. Chiavenato (2004) destaca que o planejamento tático, geralmente é um plano de médio prazo e normalmente possui a vigência de um ano, diferentemente do planejamento estratégico que possui suas funções estendidas para longos prazos.

Por fim, pode-se avaliar que o planejamento tático consiste no *design* das unidades e serve para delinear as varias partes da organização, as quais são de suma importância para que a organização alcance o sucesso no decorrer do período.

2.1.3 Planejamento operacional

Dentre os 3 tipos de planejamento apresentados na pirâmide organizacional, o planejamento operacional esta na base da pirâmide, abrangendo as ações exclusivamente ações de caráter operacional.

Para definir melhor este planejamento, Oliveira (2004) destaca que o planejamento operacional é realizado através de documentos escritos, das metodologias de desenvolvimento e implantações de resultados específicos a serem alcançadas em cada processo da empresa.

Ainda na concepção de Oliveira, (2002, p.49) o planejamento operacional deve conter:

- Os recursos necessários para seu desenvolvimento e implantação;
- Os procedimentos básicos a serem abordados;
- Os produtos ou resultados finais esperados;
- Os prazos estabelecidos; e
- Os responsáveis por sua execução e implantação;

Oliveira (2004, p.49) destaca que “os planejamentos operacionais correspondem a um conjunto de partes homogêneas do planejamento tático”. Deste modo, pode-se afirmar que o planejamento operacional é um desdobramento do planejamento tático.

2.2 DIAGNÓSTICO

Para determinar o posicionamento estratégico de uma empresa, faz-se necessário a construção de estratégias coerente e consistentes. Neste sentido é fundamental a empresa realizar um diagnóstico ambiental. Para tal, são utilizadas algumas ferramentas, como a análise *SWOT*. A análise *SWOT* é uma das ferramentas pioneiras de gestão estratégica para verificar a posição da organização no ambiente.

Padoveze e Taranto (2009) afirmam sigla *SWOT* é composta pelas iniciais das palavras

Figura 2. Nomenclatura SWOT

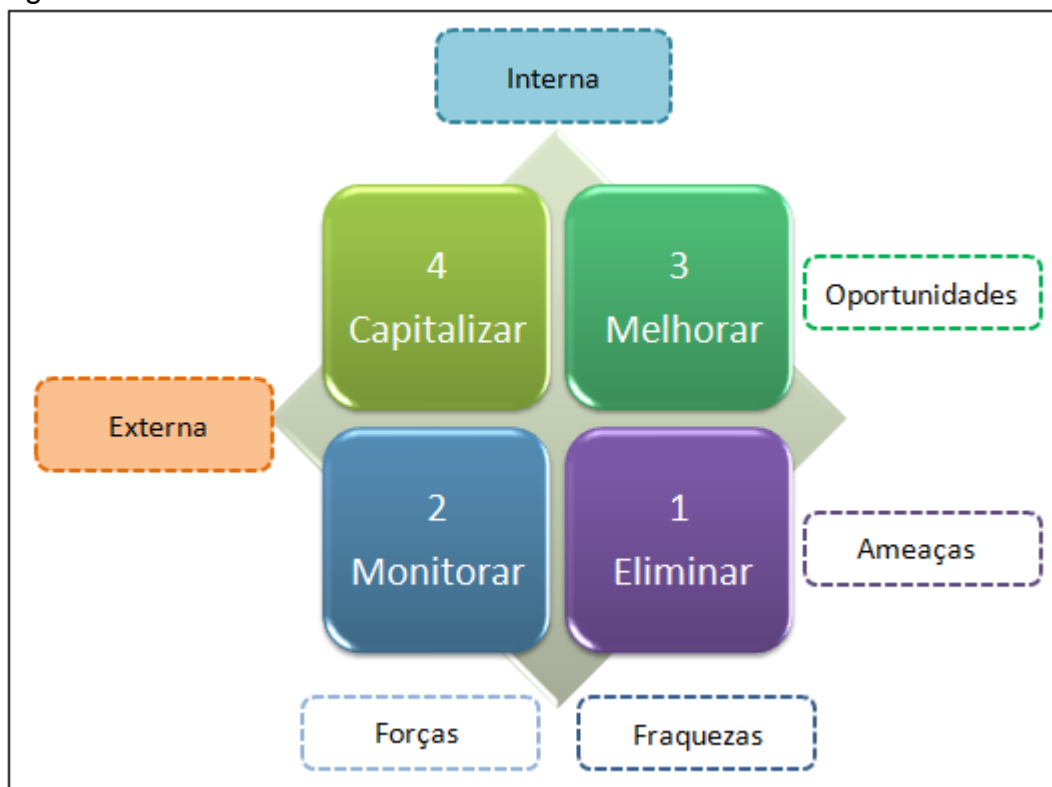
S	<i>Strengths</i>	→	Forças
W	<i>Weaknesses</i>	→	Fraquezas
O	<i>Opportunities</i>	→	Oportunidades
T	<i>Threats</i>	→	Ameaças

Fonte: Adaptado de Padoveze e Taranto (2009)

Ainda na ótica dos autores Padoveze e Taranto (2009) é possível definir diretrizes gerais para desenvolver a postura estratégica mais ajustada a cada fase de desenvolvimento do negócio, sem influências subjetivas. A análise SWOT permite avaliar a realidade externa da organização, numa inter-relação que indica os pontos fortes (FO) e os pontos fracos (FR) diante das oportunidades (OP) e ameaças (AM) externas. As forças são as competências que se revertem em vantagens competitivas. As fraquezas são os fatores internos desfavoráveis diante dos competidores. A análise permite escolher posturas estratégicas recomendáveis aos estágios do ciclo de vida organizacional.

A estrutura demonstrada na Figura 3 apresenta como a análise de SWOT pode ser descrita:

Figura 3. Modelo SWOT



Fonte: Adaptado de Padoveze e Taranto (2009)

Para Oliveira (2004) a análise *SWOT* começa com levantamentos, pesquisas e questionamentos a fim de se obter as informações mais precisas possíveis acerca do processo ou ambiente que está sendo analisado. Após a reunião das informações, estas são dispostas na tabela da análise *SWOT* e então as informações são avaliadas de forma matricial, de maneira que a relação entre elas determine o posicionamento da empresa no mercado.

O posicionamento de uma empresa de acordo com a análise *SWOT* pode seguir quatro linhas diferentes, devido à possibilidade de combinação entre os fatores. Quando os fatores mais influentes consistem em oportunidades e pontos fortes, diz-se que a empresa está em desenvolvimento; quando os fatores forem oportunidades e ponto fraco a empresa está em fase de crescimento; para ameaças e pontos fortes a empresa está em manutenção; e para ameaças e pontos fracos a empresa está em um processo de sobrevivência ou decadência.

2.3 ORÇAMENTO

O orçamento está relacionado diretamente com o processo de planejamento estratégico pelo fato de ter como função estimar e determinar a melhor relação entre os resultados e as despesas para atender as necessidades, características e objetivos da empresa no período. Dessa forma o estudo orçamentário colabora com a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, bem como, com a previsão de despesas.

Porém, vale ressaltar que a necessidade do sistema orçamentário vem desde o início da humanidade, pois de acordo com Passareli e Bomfim (2003) pode-se dizer que de uma maneira ou outra, o orçamento está presente conscientemente ou inconscientemente, ocasionalmente ou de modo sistemático, por escrito ou sob a forma de simples disposição mental.

Na visão de Lunkes (2007, p. 24) “a necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade. Os homens das cavernas precisavam prever a necessidade para longos invernos, com isso desenvolviam práticas antigas de orçamento”. Portanto, a ideia de orçar não é nova, e pode-se se dizer que é uma ferramenta essencial desde a antiguidade.

É possível observar que desde os séculos passados o ato de orçar está no cotidiano da humanidade, e desde aquela época até então, o orçamento reafirma sua importância, pois é considerada pelos gestores uma ferramenta essencial para o gerenciamento das empresas.

2.3.1 Conceito e Objetivos do Orçamento

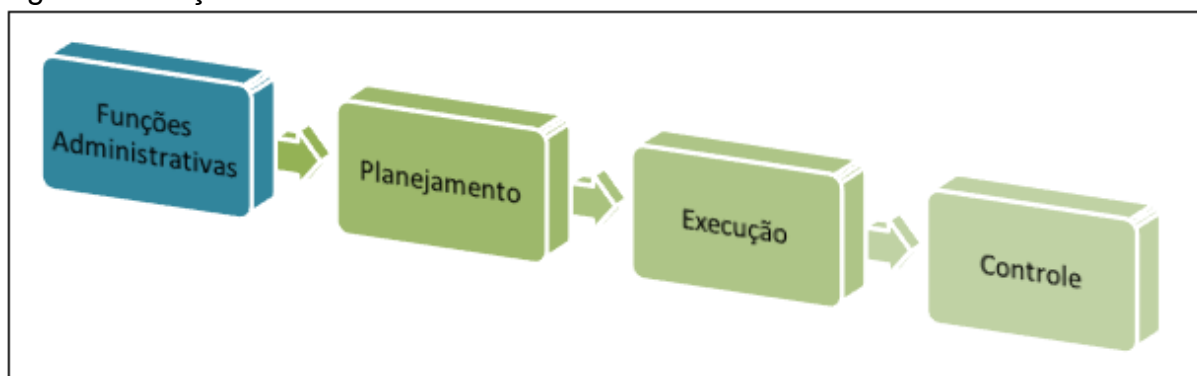
A importância do sistema orçamentário para a administração das empresas é facilmente perceptível nos na atualidade, apesar de sua relativa complexidade. Para Passareli e Bomfim (2003) a técnica orçamentária é uma aplicação complexa e necessita de prática constante e contínuo aperfeiçoamento.

Em síntese, o orçamento é a conversão do planejamento estratégico em número e índices, através de projeções baseada nas metas e objetivos previstos planejamento estratégico. Conforme Frezatti (2009) o orçamento é o plano financeiro para programar a estratégia da empresa para determinado exercício, e deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas.

De acordo com Passareli e Bomfim (2003, p.19) “pode-se dizer que o controle orçamentário é de primordial importância para o sucesso da empresa moderna”, pois através dele é possível analisar as técnicas administrativas, determinar e expressar as expectativas, os objetivos e os planos da empresa. Serve também coordenar os diferentes fatores produtivos e administrativos da empresa.

Para exemplificar as funções administrativas apresenta-se a figura 4 que demonstra como podem ser agrupados os itens para a formação de tais funções:

Figura 4. Funções administrativas



Fonte: Passareli e Bomfim (2003 p, 19)

Em síntese pode-se afirmar que a função administrativa baseia-se no tripé de planejamento, execução e controle. Portanto, sabe-se que o controle orçamentário e as funções básicas administrativas básicas são de suma importância para as informações gerenciais e para o desenvolvimento do sistema orçamentário. Para Padoveze (2004) orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos e considerando as alterações já definidas para o próximo exercício.

Lunkes *apud* Welsch (2007) destaca que o orçamento pode ser considerado como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido, ou seja, refere-se a um plano de ação futuro da administração.

De acordo com Frezatti (2009, p.47):

[...] o orçamento surge como sequência à montagem do plano estratégico, permitindo focar e identificar, num horizonte menor, de um exercício fiscal, as suas ações mais importantes. O orçamento existe para implementar as decisões do plano estratégico. Dessa forma, quando as decisões não forem tomadas no plano estratégico, e muitas vezes isso vai acontecer, algum impacto no gerenciamento dos elementos internos da empresa deve ocorrer.

Sendo assim, o orçamento tem a finalidade de elevar o rendimento dos recursos obtidos através das informações gerenciais e auxiliar na coordenação das atividades empresariais. É através do orçamento que as metas e as expectativas da empresa são formalizadas. Um ponto fundamental do orçamento é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma que estas trabalhem com o mesmo propósito, em busca dos planos de lucros.

Lunkes *apud* Brookson (2007), afirma que os objetivos do orçamento são essenciais para o planejamento e o controle da empresa, já que estes coordenam as ações dos líderes de diferentes áreas da empresa. A estrutura demonstrada conforme a Quadro 1 especifica os principais objetivos do orçamento.

Quadro 1.
Principais Objetivos do Orçamento

Objetivos	Descrição
PLANEJAMENTO	Auxilia a programar atividades de um modelo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
COORDENAÇÃO	Ajuda a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
COMUNICAÇÃO	Informa mais facilmente os objetivos, oportunidades dos planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
MOTIVAÇÃO	Fornece estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
CONTROLE	Controla as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajuste onde necessário.
AVALIAÇÃO	Fornece bases para a avaliação de cada gerente, tendo em visto suas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: Brookson (2007, p.29)

Os objetivos apresentados acima são essenciais para a coordenação e desenvolvimento do orçamento, sendo que o mesmo pode ser utilizado como um instrumento de acompanhamento do desempenho das atividades da empresa.

2.3.2 Vantagens do Orçamento

O orçamento possui significativa importância no desenvolvimento das empresas devido ao apoio no planejamento, execução e controle do processo gerencial. No entanto, o orçamento apresenta outras vantagens, sendo que Lunkes (2007) destaca as seguintes:

- Obriga o estudo antecipado dos objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho para as unidades de responsabilidades;
- Melhora a comunicação entre todos os setores da organização;
- Colabora com a evolução dos colaboradores no que se refere ao planejamento futuro e não só com os problemas diários da organização;
- Exige maior comprometimento dos colaboradores devido a atribuição de responsabilidades;

- Proporciona um melhor entendimento do processo produtivo facilitando a otimização das atividades desenvolvidas;
- Cria de certa forma um sistema de metas a serem cumpridas e com isso facilita a avaliação do desempenho dos colaboradores podendo servir como base para remuneração variável.

Portanto as metas e as expectativas do orçamento podem ser formalizadas, basicamente direcionando os administradores e os coordenadores a se comprometer para que as metas estabelecidas sejam atingidas. Assim o desempenho de cada parte pode ser analisado, ou seja, controlado.

O orçamento, assim como qualquer outra ferramenta gerencial possui suas vantagens e desvantagens, porém as vantagens superam as desvantagens. Neste sentido, considerando-se o objetivo do estudo torna-se desnecessário enfatizar suas desvantagens, porém é importante destacar suas limitações.

2.3.3 Limitações do Orçamento

A utilização do orçamento com certeza permite gerar benefícios a organização, no entanto, esse tipo de sistema apresenta algumas limitações, e grande partes dessas limitações estão relacionadas ao controle para obtenção das informações necessárias para a elaboração do orçamento.

Segundo Passarelli e Bomfim (2004) o orçamento é uma ferramenta indispensável no desenvolvimento empresarial. No entanto, não substitui o administrador, visto que ótimas ferramentas em “mãos erradas” não irão contribuir para o resultado. Sendo assim, para o orçamento se aproximar ao máximo da situação real, muitas decisões administrativas corretas deverão ser tomadas e apenas um administrador competente irá proceder da melhor maneira possível.

Além disso, conforme Lunkes, (2007) após a elaboração e aplicação do orçamento ele não poderá ser mais alterado e com isso pode ocorrer que alguns setores da organização sejam cobradas metas utópicas, gerando grande estresse entre os colaboradores. Muitas vezes, esses colaboradores não correspondem bem a esta situação causando problemas de relacionamento, exigindo mais recursos, não se comportando de maneira ética no cumprimento das metas propostas e influenciando negativamente no resultado do planejamento elaborado.

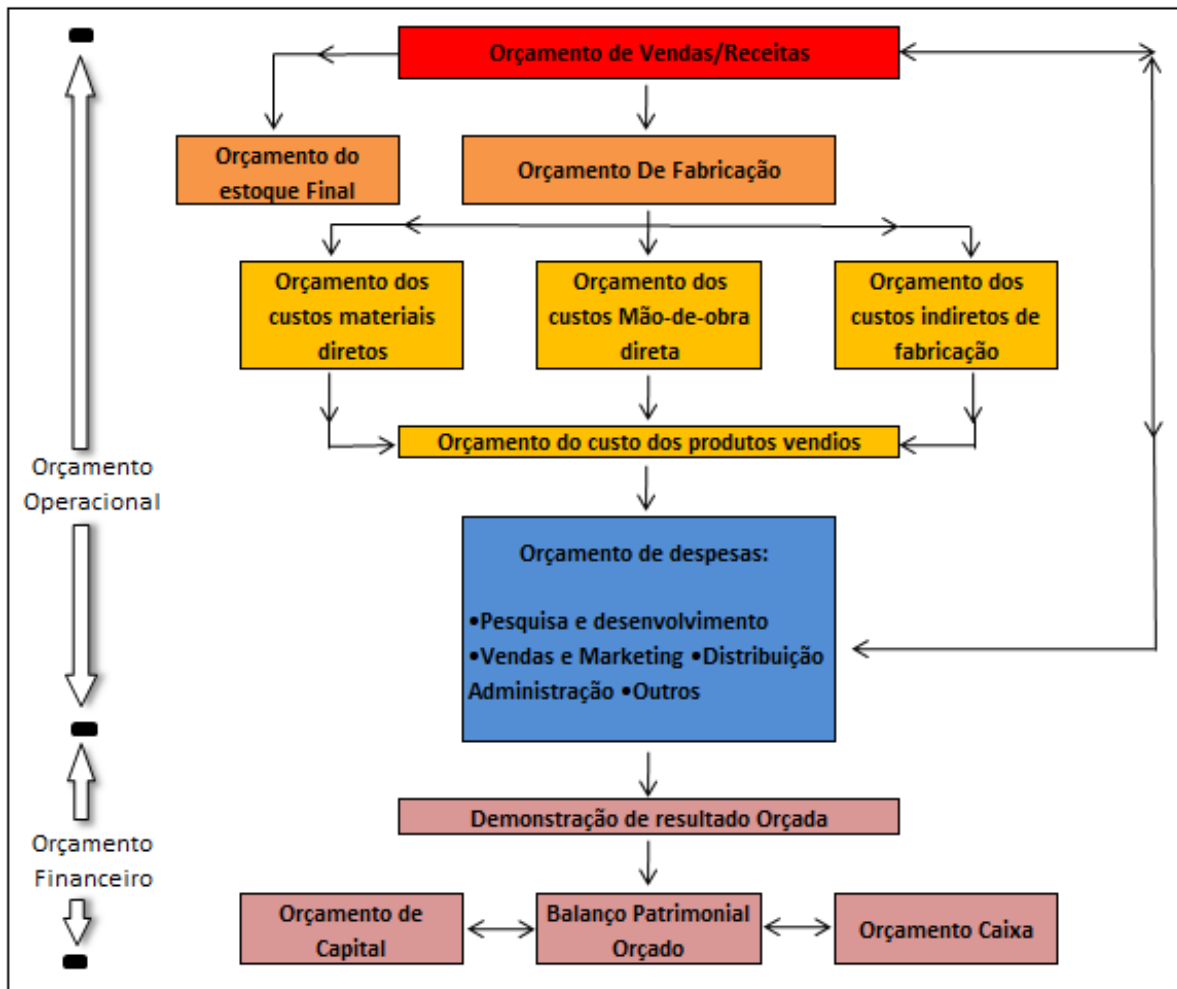
Portanto, o tempo para elaboração e execução do sistema orçamentário é elevado, pois todos os aspectos citados anteriormente devem ser levados em consideração.

2.3.4 Estrutura Básica do Orçamento

Após devidamente apresentados os fatores relacionados ao sistema orçamentário, será delineada a estrutura do orçamento, subdividida em etapas. Lunkes (2007) destaca que a estrutura básica do orçamento é formada a partir de projeções financeiras de orçamentos individuais de cada unidade da empresa, e também de um conjunto de orçamentos para determinado período.

Na Figura 5 será demonstrada de forma geral a estrutura básica do orçamento.

Figura 5. Estrutura Básica do Orçamento



Fonte: Adaptado de Horngren, (2007, p. 33)

A figura anterior tem o objetivo de descrever o modo de definição de uma estrutura orçamentária. A estrutura de orçamento é usada para definir os elementos estruturais e demonstrar como estes se relacionam hierarquicamente. A estrutura básica do orçamento é formada por peças, ou seja, projeções financeiras dos orçamentos individuais de cada unidade da empresa, que abrangem o impacto tanto das decisões operacionais, quanto das decisões financeiras.

O orçamento integra aspectos operacionais e financeiros e fixam objetivos para quantificar as atividades e suas datas de realização. De acordo com Sobanski (1994 p. 19) “o orçamento operacional de uma empresa inicia-se de vários sub-orçamentos: Sub-orçamento de vendas, despesas comerciais, matéria-prima, etc”. Para construção de uma visão global e detalhada do cenário organizacional, se faz necessário a realização do orçamento.

2.3.4.1 Cenário

A definição do cenário é a peça fundamental para a elaboração do orçamento, pois os cenários são construídos através informações coletadas de variáveis que englobam ambientes externos e poderão refletir em um futuro provável da organização.

De acordo com Cavalcanti (2007, p.146) “cenários são histórias construídas baseados em suposições do que pode acontecer no futuro”, o mesmo deve ser desenvolvido de forma planejada, buscando diferentes forças que auxiliem a empresa a buscar futuros plausíveis.

Frezatti (2004) desataca que na construção dos cenários deve conter dados sobre crescimento, recessão, disponibilidades ou falta de recursos e as organizações devem levar em conta os aspectos que afetam o cenário político, econômico e metodológico. De acordo com a Quadro 2 pode-se visualizar cada cenário de forma simplificada.

Quadro 2. Exemplificação de cenários.

Cenário Político	Consideram-se neste cenário os aspectos que passam afetar o negocio da organização
Cenário Econômico	O cenário econômico levam-se em consideração os elementos referentes ao crescimento da economia
Cenário Metodológico	O cenário mercadológico são analisados os clientes, fornecedores, concorrentes, entre outros.

Fonte: Frezatti (2004) Adaptado

Ainda de acordo com Padoveze (2012) através dos cenários, os gestores ficam preparados para agirem no caso de alguma de suas previsões se concretizarem, ou mesmo para não serem surpreendidos pelas adversidades do mercado. Portanto, é importante que seja elaborado todos os cenários possíveis que possam influenciar no crescimento e continuidade da organização.

Para Frezatti (2007) tanto o cenário quanto as premissas são base para a elaboração do orçamento, devendo ser definido antes da montagem do orçamento, pois contem informações indispensáveis para sua montagem.

2.3.4.2 Premissas

Para a elaboração do orçamento, é importante ter definida as diretrizes, objetivos e metas da empresa, pois é através desses fatores que a empresa poderá elaborar as premissas básicas. O desenvolvimento das premissas deve considerar os dados já disponíveis, permitindo uma visão sistêmica do futuro da empresa.

De acordo com Padoveze (2003, p.201) “as premissas decorrem do cenário escolhido” e a partir da definição de cenários, a empresa desenvolve suas premissas. É por esta razão que a empresa deve compreender o cenário econômico durante um período considerável antes de começar a elaborar suas premissas.

Na realização de um orçamento é necessário fundamentar suas premissas em hipóteses viáveis, possíveis e prováveis. Para Frezatti (2009, p.52), “as premissas são também denominadas de pressupostos, uma vez que são definidas por alguém na empresa antes de o processo de planejamento ser iniciado. Deve ser de alguma forma, resultado de algum nível de consenso entre os gestores”.

Após a definição das premissas, que servirão como base para a elaboração do orçamento, parte-se para a fundamentação das etapas de elaboração do mesmo.

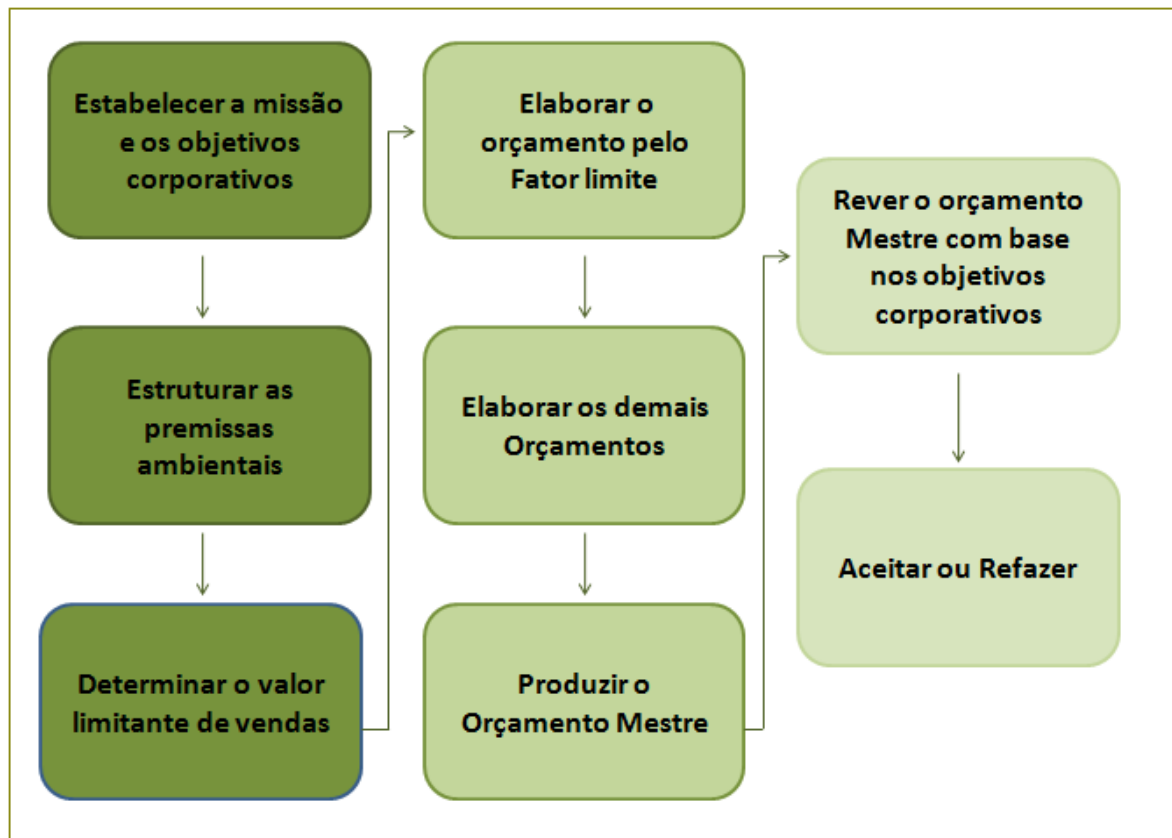
2.3.4.3 Etapas para a elaboração do orçamento

Devidamente apresentado os itens que compõe o orçamento, partiremos para as etapas de elaboração, sendo que a elaboração do orçamento é constituída por etapas, para que os trabalhos sejam mais bem realizados. De acordo com Padoveze e Taranto (2009), a primeira etapa para a elaboração do orçamento é definir o planejamento estratégico, onde nele estão inseridas a visão, missão e quais os objetivos da empresa para curto e longo prazo.

Em seguida determina-se a previsão de vendas. No orçamento de vendas será estipulado o quanto a empresa terá que vender e os tributos recorrentes sob os produtos. Este será relacionado com o orçamento de produção e diretamente relacionado ao custo dos produtos vendidos. Pode-se dizer que este orçamento serve de base para os outros orçamentos, pois é a partir da junção destes orçamentos que a empresa definirá seu orçamento mestre.

Padoveze e Taranto (2009) apresentam de uma forma sintética as etapas da elaboração do orçamento conforme a figura 6.

Figura 6. Etapas para a elaboração de um planejamento orçamentário



Fonte: Padoveze e Taranto (2009)

Após a conclusão do orçamento mestre, o mesmo deve ser analisado de acordo com os objetivos da empresa e encaminhado para a administração da empresa para a sua provação, caso seja reprovado, o orçamento devera ser refeito levando em consideração as observações já feitas.

2.3.5 Orçamento de Vendas

O orçamento de vendas pode ser considerado o marco inicial no processo de elaboração de um orçamento, pois representa o ponto de partida de todo o processo orçamentário, estimando a quantidade que se pretender vender, definindo assim, o preço de venda de cada produto.

Passarelli e Bomfim (2003, p.51) afirmam que. "o fator básico das projeções de lucro das empresas situa-se, portanto, na estimativa de suas vendas expressas em unidades" Pois sem esta estimativa os demais setores da empresa,

tais como o de comercialização, compras, produtivos ou o administrativo, serão impossibilitados de se programarem para suas atividades futuras.

A formação do orçamento de vendas de acordo com Lunks (2007) é realizada através de previsões de vendas de um período predeterminado, estimando assim, a quantidade de vendas de cada produto ou serviço, definindo o preço a ser praticado, juntamente com os impostos incidentes e a receita a ser gerada, considerando a quantidade de clientes a serem atendidos. Geralmente ele serve de base para as outras peças orçamentárias

Existem muitos fatores que podem ser considerados e de diferentes modos para elaborar o orçamento de vendas, e um ponto de partida habitual para elaborar as previsões de vendas são os níveis de vendas dos anos anteriores. Para Lunkes (2007, p. 43) outros fatores e fontes de informação tipicamente usados na previsão de vendas podem ser:

- Dados históricos, como: Tendência de vendas da empresa, competidores e a indústria (se disponível);
- Tendências econômicas gerais ou fatores como: taxas inflacionárias, taxas de juros, crescimento da população e gasto pessoal, etc.;
- Fatores regionais e locais afetam as vendas;
- Mudanças de preço previstas em custos de compras e de vendas;
- Plano de marketing previsto;
- O impacto de novos produtos ou mudanças na linha de produtos inteira;
- Outros fatores, como eventos políticos e legais e mudanças de tempo.

Passarelli e Bomfim (2003) ressaltam ainda, que o orçamento de vendas é realizado através de projeções de vendas, e afetará de forma decisiva o desempenho da empresa durante um ano inteiro.

2.3.6 Orçamento de Despesas

Para que a organização possa obter resultados em curto prazo, as despesas devem ser cuidadosamente planejadas. Porém, os planejamentos das despesas não as diminuem, contudo serve como ferramenta para que os administradores da empresa possam fazer uma utilização correta de seus recursos.

De acordo com Sobanski (1994 p.53) “no orçamento de despesas apuram-se os centros de custos da área Comercial e da área Administrativa da Empresa”. Passareli e Bonfim (2004, p.82) complementam ao salientar que “na operação de uma empresa, ocorrem gastos indiretos das mais diversas naturezas: são gastos de produção, gastos administrativos, gastos financeiros, gastos de publicidade, etc.”. Para uma classificação mais específicas desses gastos, podem ser agrupados sob a denominação de “despesas”.

Para Padoveze (2003) as despesas mais comuns são:

- Energia Elétrica;
- Telecomunicações e comunicações;
- Despesas de Viagens, estadias e refeições;
- Gastos com consumo de água e esgoto;
- Publicidade, propaganda, brindes, anúncios, publicações;
- Comissões sobre vendas;
- Aluguéis e arrendamento mercantil;
- Fretes e carretos sobre vendas;
- Serviços de terceiros;
- Consultoria, acessória, auditoria externa;
- Jornais revistas e Livros;
- Associação de classe;
- Despesas Legais.

Conforme Padoveze (2005) o orçamento de despesas é a etapa mais trabalhosa do orçamento, pois consiste em elaborar peças orçamentárias para cada setor da empresa. E Moreira (2010) destaca ainda que o orçamento de despesas envolve todo o planejamento dos valores a serem gastos na comercialização e nas funções de apoio as atividades operacionais.

2.3.7 Orçamento de despesas e receitas financeiras

O orçamento de despesas e receitas financeiras surge através da necessidade das empresas em adquirirem capital de terceiros ou de receitas extras. De acordo com Sanvicente e Santos (2009) as despesas financeiras surgem

através dos financiamentos com o intuito de calcular os juros e as despesas já embutidos sobre o mesmo.

Padoveze (2009) complementa ao dizer que a empresa pode obter outras despesas financeira tais como as decorrentes de instituições bancárias, de serviços prestados pelo banco, dentre outras citadas a seguir:

- Empréstimos Bancários;
- Juros de mora por atraso de pagamento;
- Taxas Bancárias;
- Imposto sobre operações Financeiras;
- Perdas Cambiais.

Já as receitas Financeiras de acordo com Sanvicente e Santos (2009) podem ser destacados tais como:

- Aplicações Financeiras;
- Juros e Mora por atraso de recebimento;
- Ganhos Cambiais;
- Descontos Obtidos;
- Venda de ativos;
- Juros de títulos negociáveis;
- Variações Cambiais;
- Descontos Obtidos.

Padovese (2009) ressalta ainda que as receitas financeiras são provenientes das aplicações de excedentes de caixa, como por exemplo, as aplicações financeiras, serão calculas somente após o orçamento de caixa ou a demonstração do balanço patrimonial (BP) e a demonstração de resultados (DRE).

2.3.8 Orçamento Investimentos e Financiamentos

Para que as empresas possam expandir seus negócios, elas necessitam de investimentos, bem como os financiamentos necessários para suprir a necessidade de fundos para a sua aquisição. Tais investimentos e financiamentos precisam estar previstos nos orçamentos.

Para Padoveze (2009) o orçamento de investimentos e financiamentos tem o intuito de elaborar o orçamento dos demais itens do Balanço Patrimonial e da

Demonstração de Resultado que não estão no orçamento operacional, sendo que estes orçamentos consistem em estimativas de investimentos a serem utilizados para aquisição de receitas futuras.

O orçamento de investimentos procura estimar a necessidade de investimento da empresa. De acordo com Perez Jr, Pestana e Franco (1997) tal orçamento deve incluir programas de aumento ou redução de instalações, obras civis, equipamentos, reformas, melhoramentos, substituições ou outras decisões que exijam consumo de recursos.

Já para Padoveze (2009, p. 546) o orçamento de financiamento está “relacionado com a área de obtenção de fundos, bem como os pagamentos previstos”, e através da obtenção de novos fundos surge a necessidade de aquisição de ativo imobilizado, aumento de capital de giro, dentre outros. Tais orçamentos ficam restritos as áreas de finanças controladoria e a direção da empresas.

2.3.9 Orçamento de Produção

O orçamento de produção tem objetivo de informar as unidades organizacionais relacionadas com o processo produtivo e a quantidade a ser produzida, para assim, atender as necessidades de vendas e a política de estoques de produto acabado.

Na elaboração do orçamento de produção em unidades, deve-se levar em consideração a previsão de vendas, os estoques de produto acabado e o estoque de produtos em elaboração. Fernandes (2005) afirma que após a elaboração da previsão de unidades a serem vendidas, deve-se estipular o estoque esperado, tendo assim, quantidade que se pretende vender e a quantidade de produtos que a empresa deve manter em estoque. Dessa forma, a mesma terá conhecimento sobre a quantidade que deverá produzir.

Sendo assim, deve-se levar em consideração a importância da ligação entre o orçamento de vendas com o orçamento de produção, pois estes devem estar equilibrados para que a empresa não deixe de vender por falta de produção. Para elaborar o custo de produção deve-se dividir o orçamento em três sub-orçamentos: de custo de matéria prima, de mão-de-obra e de custos indiretos de produção.

2.3.9.1 Sub-orçamento de Custo de Matéria Prima (MP)

O sub-orçamento de custo de Matéria Prima é uma das etapas para a elaboração do orçamento de produção, e é através deste sub-orçamento que a empresa terá condições de avaliar as necessidades físicas de cada tipo de matéria-prima requerida pelos produtos a serem produzidos. De acordo com Lunkes (2010) o objetivo do orçamento do custo de matérias-primas, é comprar os materiais no momento certo e ao preço planejado, considerando uma quantidade média de MP em estoque, para suprir a produção a ser efetuada.

Lunkes (2007, p.47) define o orçamento de matéria prima como “padrões de consumo entre a quantidade de cada tipo de matéria-prima, o volume físico de produção e o consumo de matéria prima.” Para Bornia (2009, p.15) os custos de matéria-prima (MP) estão relacionados com os principais materiais integrantes do produto que podem ser convenientemente separados em unidades físicas específicas..

2.3.9.2 Sub-orçamento de Custo de Mão de Obra Direta (MOD)

O orçamento de mão de obra direta esta relacionado às atividades produtivas, departamentos e períodos, o volume e os custos das horas de mão de obras trabalhadas. Lunkes (2007, p. 48) afirma que “o orçamento de mão de obra direta tem como procedimentos a determinação do numero de horas necessárias para produzir cada produto”, ou seja, o intuito deste sub-orçamento é demonstrar a quantidade (horas) necessária para satisfazer as exigências de produção.

Os custos de mão de obra direta são aqueles que estão diretamente relacionados com os trabalhadores que exercem a confecção dos produtos. Para Bornia (2009) este custo representa o salário dos operários diretamente envolvidos com a produção. Hansen e Mowen (2001) destacam que, assim como os materiais diretos, a observação física pode ser usada para medir a quantidade de mão-de-obra consumida para produzir um produto ou serviço.

Desta forma, o orçamento de mão de obra direta constitui-se o orçamento de pessoal que estará diretamente envolvido com a produção, detalhando os custos diretamente envolvidos, como salários e encargos.

2.3.9.3 Sub-orçamento de Custo Indireto de Fabricação (CIF)

De acordo com Lunkes (2007, p.48) “o total do orçamento de custos indiretos depende do comportamento individual dos demais custos e do nível de fabricação”, ou seja, o CIF é todo o gasto industrial que não seja de forma direta como os custos de matéria prima e custo de mão de obra direta. O mesmo deve possuir um critério de rateio ou distribuição, para que seu valor seja alocado a cada produto.

De acordo com Hansen e Mowen (2001) todos os custos de produção, além dos materiais diretos e mão-de-obra direta, são reunidos em uma categoria chamada Custo Indireto de Fabricação (CIF). Bornia (2009, p. 16) afirma que esta classificação de Custo Indireto de Fabricação “teve origem nos primórdios da contabilidade de custos, quando os custos de MP e MOD representavam a grande maioria dos custos. O restante dos itens foram agrupados numa classe comum”.

Para exemplificar os custos indiretos de Fabricação Bornia (2009, p.16) destaca alguns itens como:

- Materiais Diretos
- Salários
- Encargos e Benefícios
- Depreciação de Equipamentos
- Depreciação de Imóveis
- Depreciação de Veículos
- Aluguel
- Imposto Predial e Territorial
- Energia Elétrica
- Material de Consumo
- Telefone
- Viagens
- Serviços de Terceiros

Moreira (1992) destaca que o CIF abrange aqueles custos decorrentes do processo produtivo que não podem ser identificados diretamente nos respectivos produtos, havendo assim um critério de distribuição. Deste modo, os valores de MP,

juntamente com o MOD e o CIF, formam o valor do custo unitário do produto fabricado, que multiplicado pela quantidade produzida expressam o valor do orçamento de produção. Após a elaboração do orçamento de produção e especificando os sub-orçamento, parte-se para o orçamento de despesas.

2.4 NECESSIDADE DE INFORMAÇÃO DE CUSTO

As informações obtidas através dos cálculos de custo de produção consistem em ferramenta essencial para a realização do orçamento de produção, visto que o mesmo tem o intuito de informar o gasto de cada produto produzido e delimitar o quanto a empresa deverá produzir, mantendo assim um equilíbrio entre o custo e o orçamento.

De acordo com Atkinson et al (2008), as organizações frequentemente necessitam de informações de custo para auxiliar na tomada de decisão, pois através das informações obtidas, os gerentes monitoram o custo dos processos operacionais para assegurar que os mesmos estejam sob controle e que a empresa use eficientemente seus recursos.

Hansen e Mowen (2001) destacam que o sistema de informação de custos são fundamentais para o planejamento e controle. Devem ajudar o gestor a decidir o que deve ser feito, porque deve ser feito e como deve ser feito.

2.4.1 Gestão de Custos ligada às Informações Gerenciais

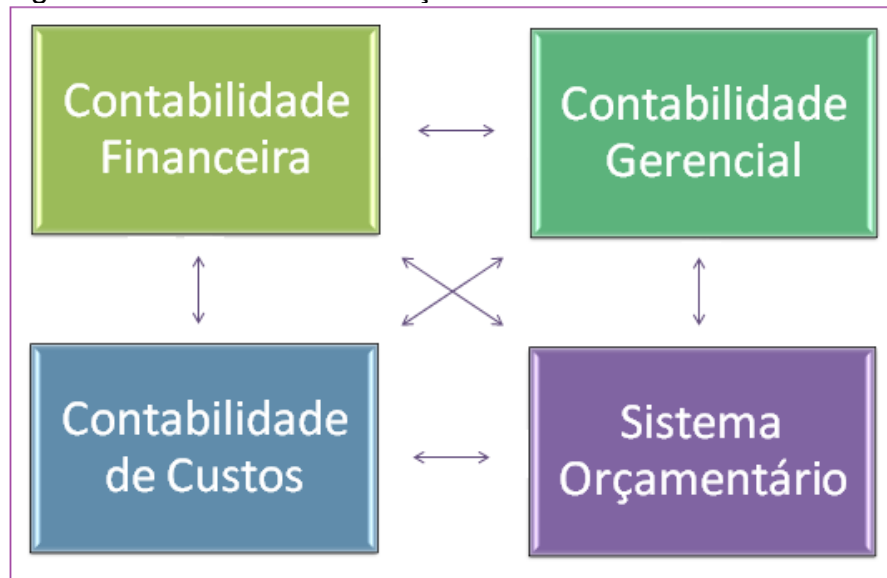
Diante da atual mudança de mercado e o crescimento constante das empresas, o sistema de gestão de custos passou a ser uma ferramenta essencial no auxílio e desempenho para novas missões empresariais. Na concepção de Martins (2010), a contabilidade de custos exerce duas funções relevantes para o sistema de informações gerenciais: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisão. Quanto ao controle, a sua principal ferramenta é o fornecimento de dados, mas no que tange a tomada decisão, seu papel fundamental consiste na alimentação de informações relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo.

Para Oliveira e Perez Jr. (2000), a contabilidade de custos vem criando alternativas que permitem um melhor gerencialmente das informações obtidas.

Pode-se dizer ainda, que a contabilidade de custos está diretamente relacionada a contabilidade gerencial, pois ambos possuem o objetivo de gerar informações úteis à administração das empresas, em todos os níveis.

Martins (2010) exemplifica na Figura 7, como a contabilidade Financeira, a de Custos e a Gerencial, além do Sistema Orçamentário, estão conectados ao Sistema de Informação:

Figura 7. Sistema de Informações Gerenciais



Fonte: Adaptado de Martins (2010, p. 22)

Portanto, podemos afirmar que a contabilidade de custos possui grande amplitude e permite constatar que as decisões diárias das organizações envolvem os custos empresariais. Bertó e Beulke (2005, p.6) afirmam que desta forma, “o sistema de custeio pode tanto servir como base para a estruturação do sistema orçamentário, como também se constituir em seu acompanhamento, em termos de gestão”.

Através das fundamentações aplicadas a teoria de custos, torna-se possível calcular o custo de um produto ou serviço, e através dele as organizações tem a possibilidade precificar seus produtos de modo adequado.

2.4.2 Método de Formação de Preço de Venda

Atualmente a formação do preço de venda de um produto está mais relacionado ao mercado externo do que propriamente pelo custo de produção. Deste

modo, o enfoque principal do custo está relacionado a composição do piso do preço de venda. Porém as decisões relativas à formação do preço podem ser consideradas como uma das maiores dificuldades encontradas pelos gestores.

De acordo com Dolan e Simon (1998), as principais dificuldades encontradas para a adoção da política de preços no contexto empresarial, estão relacionadas com a interdependência entre os produtos e os mercados; o acesso à alta gama de informações por parte dos consumidores e o contexto da crescente diversidade competitiva.

Bruni (2012) orienta para que as organizações não estipulem o preço de venda de forma equivocada, pois o mesmo poderá arruinar os negócios, sendo que o preço deve ser visto como uma consequência. Portanto, a oferta do produto deve ser similar ao existente no mercado, praticando o preço da concorrência e esforçando-se para incorrer os gastos e impostos sejam inferiores aos preços praticados

A definição seguida por Souza et. al. (2006), é de que as formações do preço de venda estão relacionados a diversos fatores, tanto internos quanto os externos. Já Bertó e Beutlke (2005, p.7) definem o preço de venda da seguinte forma:

Uma vez conhecidos os preços de mercado (e dos competidores), estruturando o custo piso e avaliados os níveis de desempenho, configura-se a habilitação técnica para se formular as políticas de produtos e preços. Essas políticas compõem um mix qualitativo e quantitativo de produtos, como programa de vendas e produção, de modo a propiciar um retorno adequado em termos de desempenho e de conformidade com as metas de preços.

Na concepção de Bomfim e Passareli (2006) um dos aspectos fundamentais para a precificação está ligada a fatia de mercado em que a empresa está inserida, podendo aumentar ou diminuir sua participação. Bruni (2012) complementa ainda que umas das etapas mais importantes de qualquer empresa diz respeito a definição dos preços em que a mesma irá praticar.

Para que os processos de precificação sejam definidos Kotler e Armstrong (1999) apresentam 3 metodologias que normalmente são utilizadas para a formação de preço: a partir da concorrência; a partir dos custos de produção e a partir do valor percebido pelo consumidor. Deste modo diversos fatores necessitam ser avaliados no estabelecimento do preço do produto ou serviço.

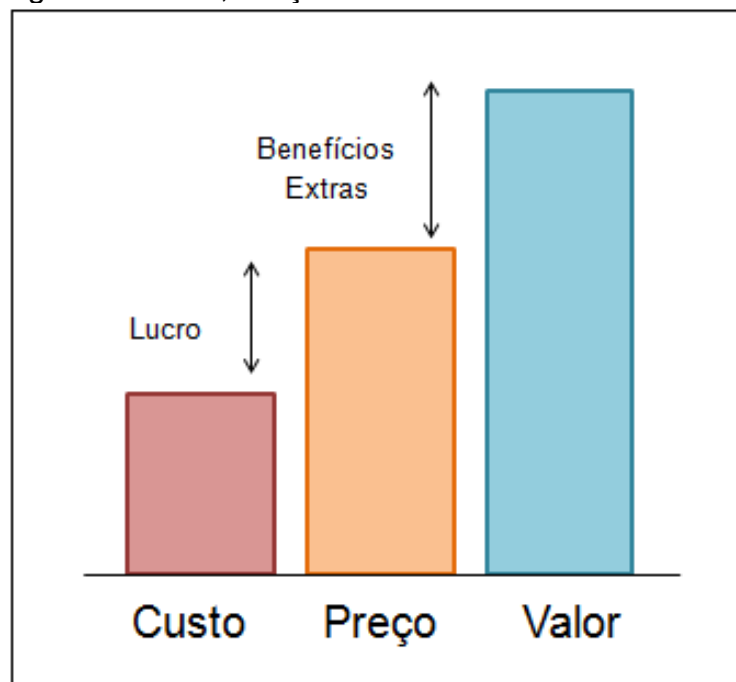
A definição de preços baseado nos custos, é basicamente o valor adicionado aos custos. Bomfim e Passareli (2006 p.461) destacam que “a relevância

dos estudos de custos persiste como critério fundamental de julgamento de preços que venham a ser ditados pelo mercado”, ou seja, os mesmos servem para apurar a lucratividade permitida através dos preços estipulados.

Bruni (2012) destaca que a formação do preço empregadas através da concorrência geralmente não leva em consideração seus custos e demanda, já que a concorrência é que determina o preço a praticar. A oferta de tais preços é estipulada através do quanto a empresa irá cobrar, tanto pode ser maior ou menor que o preço estipulado pelos concorrentes, ou como eles irão fixar seus preços.

Para estipular o valor percebido Bruni (2012) destaca ainda que o mesmo é formado através do quanto o cliente está disposto a pagar pelo produto. Para entender melhor a ideia do autor, será demonstrado na figura 6 a diferença entre o preço e o custo, onde decorrem o lucro desejado pela empresa e também a diferença entre o valor e o preço que decorrem os benefícios extras desejados pelo mercado.

Figura 8. Custo, Preço e Valor



Fonte: Bruni (2012, p.248)

Para exemplificar melhor a figura 8. Bruni (2012) diz que de modo geral, as técnicas utilizadas para construir o preço de venda com base nos custos incorridos, podem ser mensuradas e analisadas sob diferentes óticas, porém todo

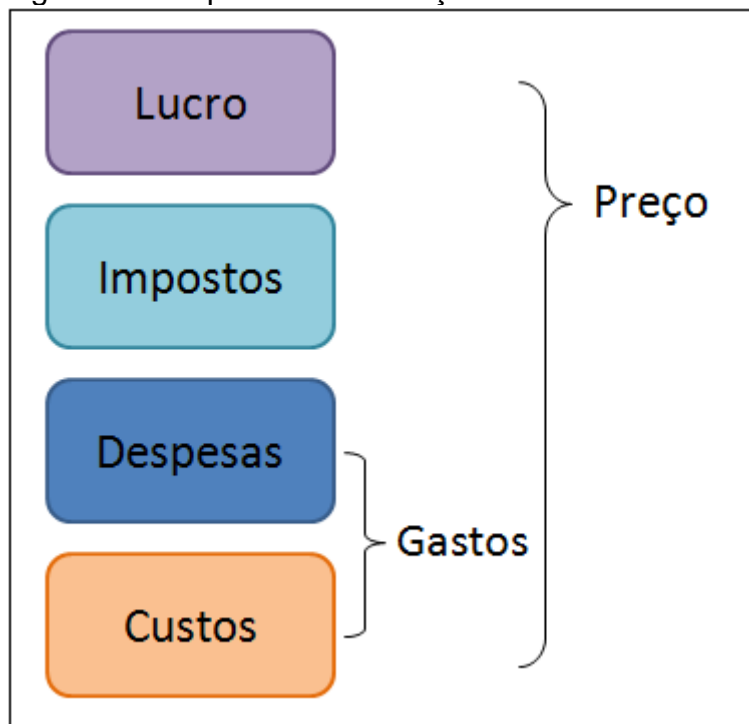
preço de produto estará limitado ao mercado, ou seja, pelo valor atribuído pelo clientes ao produto ou serviço comercializado.

Portanto, é perceptível como esses diversos fatores influenciam no estabelecimento do preço do produto ou serviço, porém além de definir o preço de venda, a maioria das empresas calculam sua margem de lucro sobre cada produto, por meio de um *Mark-up*, ou seja, calcula um percentual sobre os custos incorridos para determinar o preço.

2.4.2.1 Componentes do preço

Como já visto anteriormente o preço de venda pode ser praticado por diversos fatores, Porém Bruni (2012) destaca que existem quatro componentes que caracterizam o preço dos produtos, sendo eles os custos, as despesas, os impostos e o lucro. A figura 9 traz de forma sucinta a caracterizações destes componentes.

Figura 9. Componentes do Preço



Fonte: Bruni (2012, p. 249)

Para uma maior exemplificação dos componentes utilizados para a formação de preço Bruni (2012) faz alguns comentários relevantes sobre cada um deles. De acordo com o autor os custos decorrem dos gastos produtivos ou incorporados no produto, enquanto as despesas correspondem aos gastos

comerciais ou de vendas, já os impostos derivam dos diversos tributos incidentes sobre o preço do produto e logo após estipula-se o lucro que a empresa deseja obter.

2.4.2.2 Método Baseado no Custo da Mercadoria

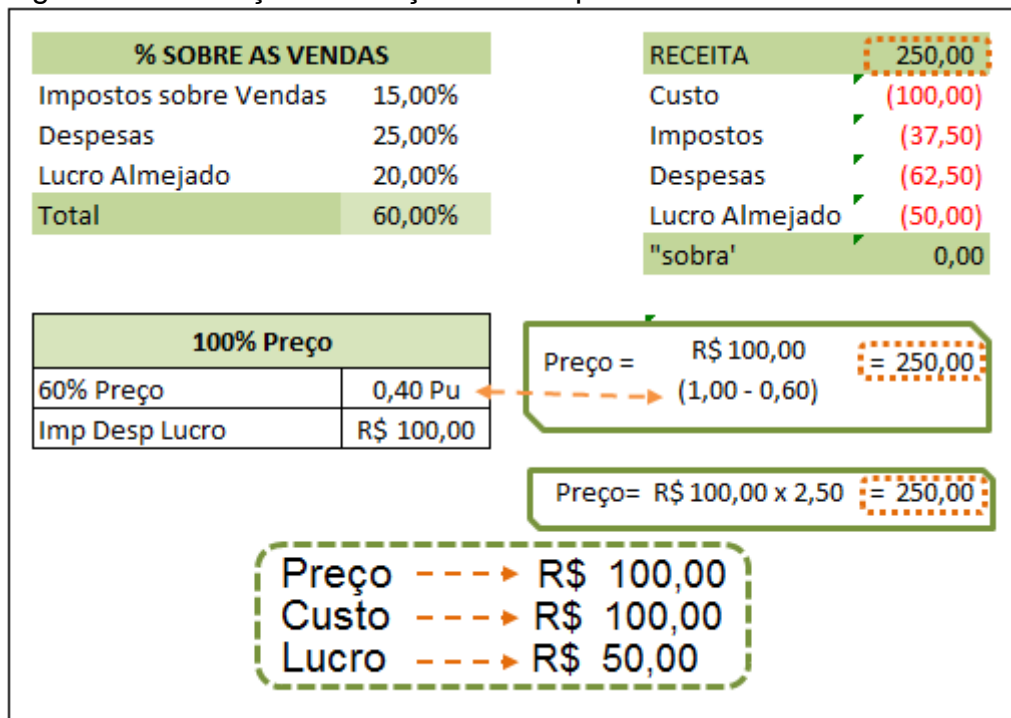
Visando a sobrevivência das empresas, os gestores buscam métodos diversos, e o preço de venda dos produtos é aquele que afeta mais rapidamente a competitividade, o volume de vendas e a lucratividade das empresas.

Tomando como base os custos para a formação de preço, o estudo em questão utiliza-se do *Mark-up* como uma ferramenta essencial neste processo, com o intuito de estipular um índice de lucratividade. Cogan (1999, p. 133) explica que o *Mark-up* “é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. Esse índice é tal que cobre os impostos e as taxas aplicadas sobre as venda, as despesas administrativas fixas, os custos indiretos fixos de fabricação e lucro”.

Mendes (2009) complementa ao dizer que a política de Mark-up é determinado pela adição de um percentual no preço de venda de um produto, estipulado sobre o custo, geralmente o fixo, mas pode ser variável.

Deste modo, a figura 10 visa exemplificar o índice sobre os custos unitários para a formação do preço de venda.

Figura 10. Formação de Preço = Mark-up



Fonte: Elaborado pela Autora

Como pode-se analisar a figura 10 o método do *Mark-up* tem por finalidade de suprir os custos associados ao processo de vendas, ou seja, os impostos, despesas administrativas, despesas de vendas, custo indiretos de produção e sobre o lucro. Portanto, o *Mark-up* é a referencia que se utiliza para definir o preço de venda do produto, tomando como embasamento o custo do produto e os custos embutidos no seu processo de fabricação.

2.4.2.2.1 Formação de preços sobre fabricação por encomenda

Diante das informações obtidas através do método de formação de preço de venda, pode-se observar que diversos fatores influenciam para formação de preço, e no atual ambiente empresarial as organizações encontram dificuldades em delegar estas tarefas.

As empresas de produção por encomenda encontram uma dificuldade ainda maior para formar seus preços. Para Souza et.al. (2006) estas empresas que trabalham com produtos customizados, tem como principal referencia os custos incorridos para precificar seus produtos, sendo assim, o processo de estimativa correto dos custos se torna essencial neste processo.

A principal característica das empresas que possuem um sistema de produção por encomenda, é o fato dos custos serem elaborados de forma distinta para cada item, ao contrário de empresas que utilizam um sistema de informação contínua, sendo que os produtos são bastante similares.

De acordo com Souza et. al. (2006), as empresas mais comum a se utilizarem de produção por encomenda são as indústrias, apesar de muitas prestadoras de serviços também se utilizarem deste processo. As empresas de Produção por encomenda – EPEs, geralmente trabalham para atender as especificações de seus clientes.

2.4.2.3 Margem de Contribuição

A margem de contribuição (MC) é caracterizada através de uma abordagem do Método de Custeio Variável, no qual pode ser alocado aos produtos. Martins (2006, p. 198) argumenta que “no MC, somente os custos variáveis são alocados aos produtos, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado”. Sendo assim a MC nada mais é que o valor que sobra de cada unidade do produto vendido.

De acordo com Perez Junior, Oliveira e Costa (2005) complementam que a margem de contribuição pode ser apresentada como uma técnica de análise fundamental para as decisões gerenciais, podendo assim viabilizar a redução dos custos, o aumento das vendas ou lucro, o autor acrescenta ainda que a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis.

Para facilitar o entendimento da margem de contribuição Silva e Lins (2010) apresentam formula de MC conforme Figura 11. :

Figura 11. Calculo Margem de Contribuição.

MC = PV - (CV + DV)	
MCU =	Margem Contribuição
PV =	Preço de Venda
CV =	Custo Variável
DV =	Despesas Variáveis

Fonte: Silva e Lins (2010)

O autor acrescenta ainda que a margem de contribuição pode ser definida como a parcela restante do valor de cada produto agrega a empresa coberto pelos seus custos do processo de produção. Bornia (2002) destaca ainda a margem de contribuição representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixas para a geração do lucro por produto.

De acordo com Beulke e Bertó (2005) através do estudo da margem de contribuição tem-se a oportunidade de identificar a necessidade da manipulação da política de preços. Nesse sentido podemos afirmar que essa ferramenta de gestão, proporciona a identificação das variáveis que estão afetando o lucro de um determinado produto.

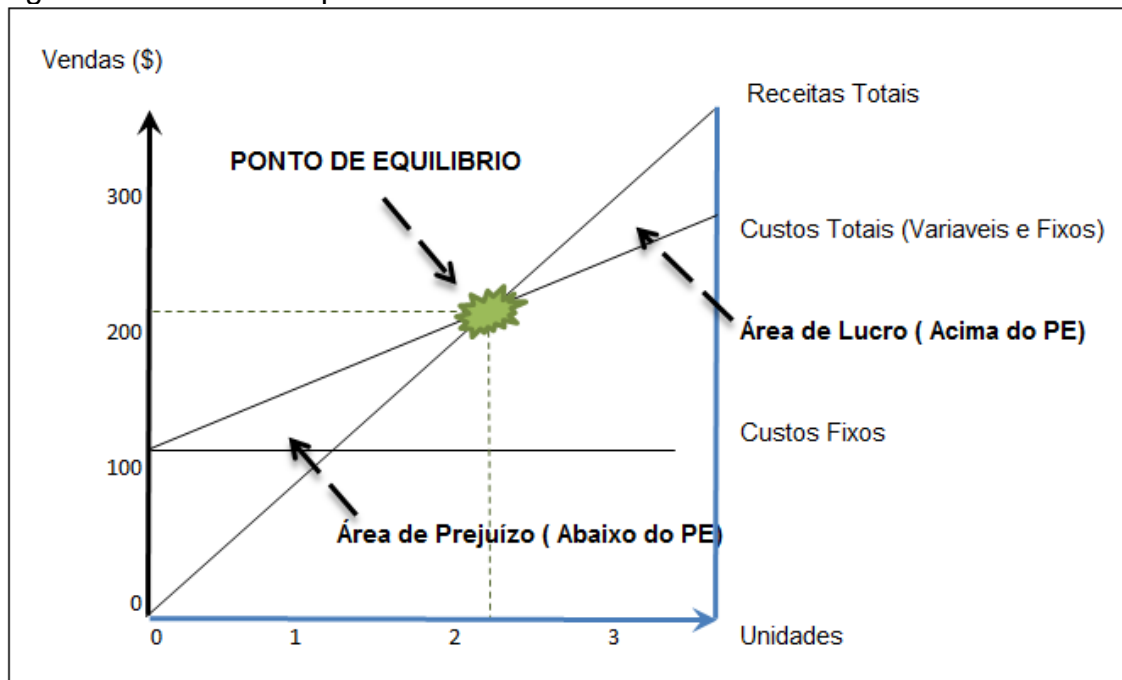
2.4.2.4 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio nada mais é do que um nível de atividade necessário para recuperar as despesas e os custos de uma empresa. Portanto, o ponto de equilíbrio é o nível de atividade em que as receitas devem de igualar as despesas, e consequentemente o lucro será igual a zero.

Para Martins (2010) o objetivo principal do ponto de equilíbrio consiste em apurar um determinado numero de escala produtiva de atividade, expresso pela quantidade de produtos. Já para Padoveze (2009), pode-se encontrar o ponto de equilíbrio quando a margem total de contribuição da quantidade vendida se iguala aos custos e despesas fixas, calculando desta forma, os parâmetros necessários para uma amostragem da capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo.

A figura 12 tem o intuito de facilitar o entendimento do ponto de equilíbrio:

Figura 12. Ponto de Equilíbrio



Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p.119)

Wernke (2005) destaca que para chegar ao ponto de equilíbrio é necessário vender duas unidades, ou obter um faturamento de R\$ 200,00. Sendo assim a venda a maior resultara em lucro e consequentemente a venda a menor resultará em prejuízo. Portanto a empresa atinge seu ponto de equilíbrio quando as vendas forem suficientes para cobrir seus custos e despesas.

Na concepção de Berti (2009, p.147) o ponto de equilíbrio “é o momento em que o resultado das operações da empresa é nulo” ,ou seja, quando o total das receitas total é igual a soma dos custos e despesas totais, podendo verificar assim se a empresa obtém um resultado positivo (lucro) ou negativo (prejuízo).

Para entender melhor a formula de calculo do ponto de equilíbrio Duboys (2006) o apresenta da seguinte forma:

Figura 13. Formula Cálculo Ponto de Equilíbrio

$$PE = \frac{\text{Custos e Despesas Fixas}}{\text{Preço de Venda} - (\text{Custos e Despesas Variáveis})}$$

Fonte: Duboys (2006, p. 142)

Desta forma, empresa pode conhecer a composição de seus gastos bem como ficar a par da quantidade necessária a ser produzida, para atender a sua necessidade de vendas. Esta ferramenta permite que a empresa possa planejar os níveis de lucros desejados.

De acordo com Bornia (2002) existem 3 tipos de pontos de equilíbrio pelos custos e despesas levados em consideração por cada caso sendo eles:

- Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)
- Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)
- Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF)

Bornia (2002) destaca ainda que o Ponto de Equilíbrio Contábil considera em sua fórmula de cálculo os custos e despesas relacionados a atividade da empresa, já o ponto de equilíbrio econômico considerado os custos e despesas e dos custos de oportunidade referente ao capital próprio e o ponto de equilíbrio financeiro considera dos gastos referente ao desembolso para a empresa.

2.4.2.4 1 PE Contábil

O ponto de equilíbrio contábil pode ser obtido tanto em unidades quanto em valor. E deve ser levado em conta aos custos fixos contábeis relacionados com o funcionamento da empresa. De acordo com Bornia (2002) o ponto de equilíbrio contábil destaca dos demais PE, pois levam em consideração todos os custos e despesas contábeis mensurados pela contabilidade e que não foram empregados pela empresa. Para chegar a fórmula do ponto de equilíbrio contábil Wernke (2001) destaca a fórmula a seguir conforme a figura 14.

Figura 14. Formula Cálculo Ponto de Equilíbrio Contábil

PEC unit. =	$\frac{\text{Custos Fixos \$}}{\text{Margem de Contribuição \$}}$
PEC Valor =	$\frac{\text{Custos Fixos \$}}{\text{Margem de Contribuição \%}}$

Fonte: Wernke (2001)

De acordo com Silva e Lins (2010) para que a empresa atinja o ponto de equilíbrio contábil, tal ponto deve se igualar a zero. Martins (2010) entende também que o PEC é uma ferramenta importante para as decisões gerenciais, porém não leva em consideração o custo de oportunidade, portanto tal análise deve ser acompanhada pelos demais tipos de ponto de equilíbrio.

2.4.2.4.2 PE Financeiro

O ponto de equilíbrio financeiro pode ser verificado financeiramente pela quantidade de vendas ou pela prestação de serviços, em tese o ponto de equilíbrio Financeiro desconsidera os gastos não desembolsáveis registrados meramente pelos efeitos contábeis. Para Wernke (2001) o ponto de equilíbrio financeiro deve excluir os gastos registrados contabilmente que não geram desembolso para a organização. Desta forma o autor destaca a fórmula de cálculo do ponto de equilíbrio financeiro conforme a figura 15.

Figura 15. Formula de calculo do ponto de equilíbrio financeiro

PEF =	$\frac{\text{Gastos Fixos - Gastos Não Desembolsáveis + Dívidas do Período}}{\text{Margem de Contribuição \$}}$
-------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Wernke (2001)

Com a aplicação do ponto de equilíbrio financeiro a empresa pode visualizar o nível de operações que poderá lhe trazer um equilíbrio financeiramente falando. De acordo com Martins (2006) a aplicação do PEF se dá em função da necessidade de geração de caixa da empresa e é considerado com uma ferramenta de auxílio na gestão financeira da empresa.

2.4.2.4.3 PE econômico

O ponto de equilíbrio tem o intuito de proteger o patrimônio líquido da empresa e visa abordar o custo de oportunidade mesmo que o resultado contábil seja nulo. Martins (2006) destaca que o PEE deve obter um retorno mínimo exigido pelo capital que foi empregado a empresa.

Para uma análise do PEE a figura 16 traz a fórmula do mesmo:

Figura 16. Fórmula de cálculo do ponto de equilíbrio financeiro

$$\text{PEE} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixas} + \text{Margem de Lucro}}{\text{Margem de Contribuição } \$}$$

Fonte: Wernke (2001)

Para Borna (2002) o ponto de equilíbrio mostra a rentabilidade real que a atividade escolhida traz, portanto esta ferramenta agrega em sua fórmula a margem de lucro desejada pelos gestores da empresa, permitindo assim possíveis comparações com as alternativas de investimento de capital.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo descreve todo o enquadramento metodológico do estudo, em seguida apresenta-se os procedimentos abordados para a obtenção das informações necessárias para a elaboração do mesmo.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para a elaboração desta etapa, torna-se necessário a utilização de procedimentos metodológicos para o desenvolvimento do estudo em questão, abrangendo todo assunto a ser pesquisado, com o intuito de atingir o objetivo geral.

Após a definição do tema, problema, objetivos a justificativa, faz-se necessário a caracterização da pesquisa bibliográfica na elaboração do referencial teórico, aperfeiçoando assim, o tema do estudo a ser realizado.

De acordo com Lakatos e Marconi (2001, p. 183) “a pesquisa bibliográfica abrange toda a bibliografia já tornada publica em relação ao tema de estudo”, onde o mesmo tem por finalidade colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, sejam através de publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, entre outros.

A presente pesquisa tem caráter descritivo, no que se refere à caracterização da empresa, com apresentação de dados que será a base para o desenvolvimento desta pesquisa. Pois de acordo com Furasté (2007) a pesquisa descritiva tem o objetivo de observar, descrever, analisar e registrar os fatos sem qualquer tipo de interferência.

Para a abordagem do problema, o estudo busca compreender o processo de forma qualitativa, que na concepção de Maury (2006) a pesquisa qualitativa compreende análises mais profundas em relação ao fenômeno que esta sendo estudado.

A intenção do estudo abordado, proporciona uma modelagem para a implementação do sistema orçamentário dentro da organização a ser pesquisada, no entanto, após a realização do referencial teórico serão apresentados estudos feitos em uma organização de forma pratica.

De acordo com Dmitruk et al (2004) o estudo de caso com como finalidade um estudo intensivo de um caso particular ou de vários casos para avaliar e tomar decisões ou propor ações.

Desta forma o caso prático terá sua fonte de dados de forma primaria, já que os dados a serem analisados serão realizados em conjunto com a empresa objeto do estudo.

4 ESTUDO DE CASO

Nesta etapa do presente estudo apresenta-se a empresa objeto, com o intuito de desenvolver um caso prático aplicada a empresa Sulaço Indústria de Ferro e Aço, com a proposta de um modelo precificação aliadas ao orçamento. O objetivo deste estudo tem a pretensão de empregar o orçamento como um instrumento de apoio para os processos gerenciais.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A história da empresa surgiu através do desejo de dois amigos em abrir seu próprio negócio. Anteriormente os atuais sócios, trabalhavam como vendedores, e foi através de sugestões de seus próprios clientes que a ideia de abrir sua própria empresa de fundição se concretizou.

Fundada em 21 de agosto de 2008, a empresa possui sua trajetória de muito trabalho e dedicação. No início a organização funcionava nos fundos da casa de um de seus sócios, porém como as vendas só vinham aumentando, surgiu a necessidade de mudar-se para um pavilhão maior, que suprisse a demanda de produção.

Atualmente a Sulaço Comércio de Ferro de Aço Ltda, possui sua sede própria em Criciúma, e conta com a participação de 27 colaboradores. Sua principal atividade é a comercialização de produtos siderúrgicos e metalúrgicos e Serviços de usinagem, tratamento e revestimento de metais.

4.1.1 Mercado de Atuação

Atualmente a empresa de estudo em questão é uma organização formada por profissionais com mais de 15 anos de experiência em fundição e que se dedica na fabricação e usinagem de peças fundidas em Ferro, Aço e Ligas Especiais, além de prestar suporte técnico em desenvolvimento de novas ligas e melhorias dimensionais. E sua capacidade de produção é de 30 toneladas/mês.

Segundo um estudo realizado pela ABM (associação Brasileira de Metalurgia, Materiais e Mineração) a siderurgia ocupa um papel de destaque na

economia brasileira. Sendo que o Brasil produz em média 33 bilhões de toneladas/ano de aço bruto e exporta para mais de 100 países.

Em vista desse importante desempenho da siderurgia, que serve de alicerce para várias cadeias produtivas, o consumo interno de minério de ferro pela siderurgia é de cerca de 15% da quantidade produzida no país. Portanto, o setor siderúrgico nacional estará suprindo, no médio e longo prazo, com o melhor produto disponível no mercado mundial.

4.1.2 Descrição do processo produtivo

Dentre todos os processos de fabricação a fundição é o caminho mais curto entre a matéria prima e a peça acabada em condição de utilização. Na fundição pode-se produzir peças de algumas gramas até peças pesando mais de 200 toneladas.

Verificou-se durante o estudo que o processo produtivo é feito de forma tanto manual quanto industrial e conta com a colaboração direta de funcionários para conclusão do mesmo. Nesta etapa, apresentam-se de forma simplificada todas as fases de fabricação das peças, com o intuito de esclarecer o processo fabril da empresa. As etapas de fundição podem ser feitas de uma forma simplificada e agrupadas em:

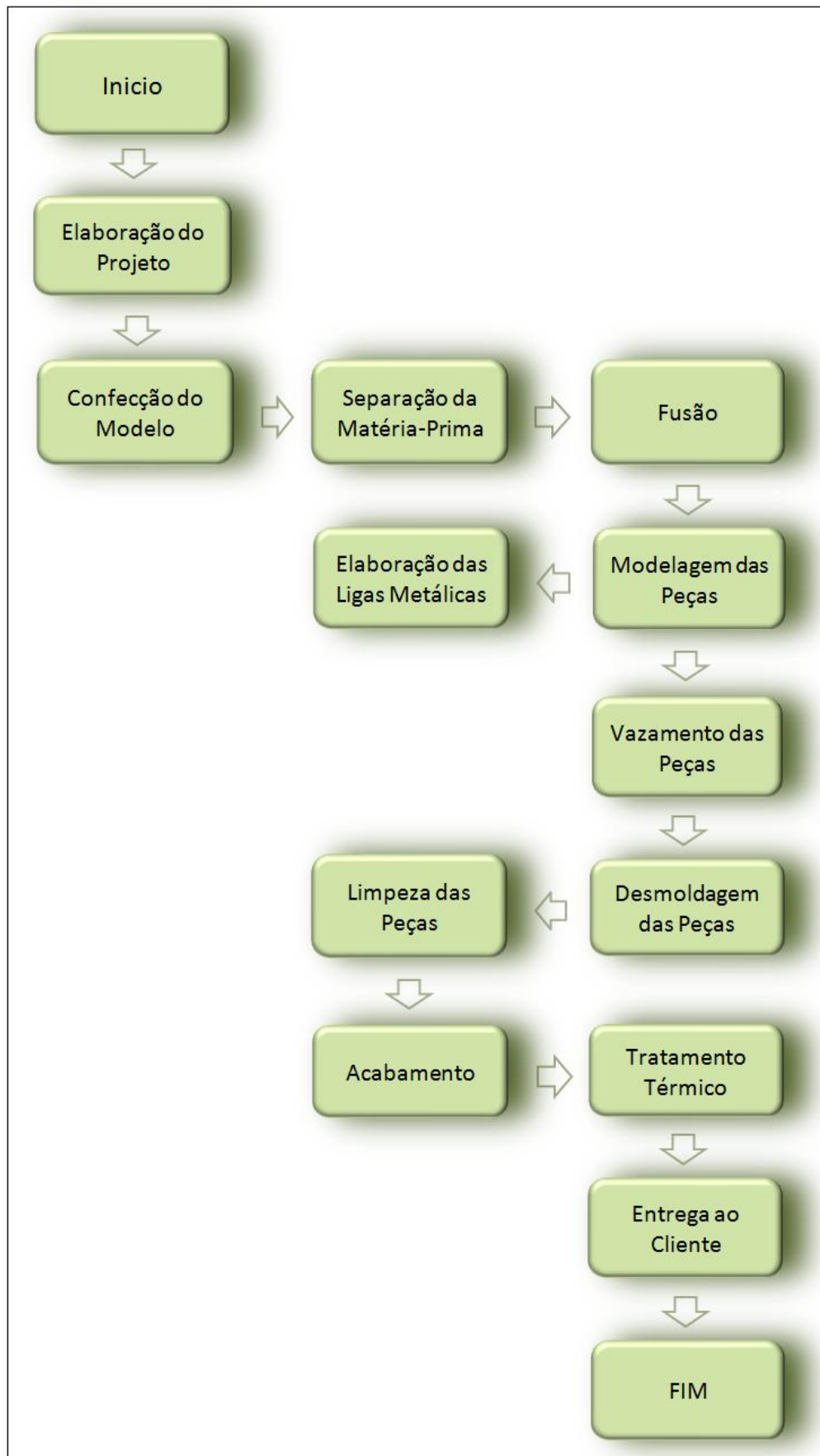
- I. **Elaboração do Projeto de Fundição:** A elaboração do projeto de fundição consta em analisar detalhadamente o desenho da peça pronta em condições de uso, a fim de definir todo o processo de produção, que dependerá da quantidade de peças a serem produzidas. Nesta etapa obtém o projeto do modelo da peça a ser fabricada.
- II. **Confecção do Modelo:** Na confecção do modelo, que é a segunda etapa do processo, obtém-se uma peça em madeira ou de metal dependendo do tamanho da peça a ser produzida. O modelo dará origem a peça metálica e o mesmo possuem dimensões diferentes, pois é necessário prever alterações de medidas, já que na passagem do metal líquido para o metal sólido há uma contração, como também na etapa do resfriamento.
- III. **Moldagem das peças:** Na etapa de moldagem, são utilizados materiais que possam resistir a altas temperaturas, como a areia

cerâmica ou mesmo material metálico. No caso da empresa estudada é utilizado o molde de areia, e neste caso os materiais precisam ser preparados para serem utilizadas na fundição, que normalmente são misturadas com resinas, através de um equipamento chamado de misturador. Após este processo obtém-se o modelo que dará forma a peça

- IV. **Elaboração da Liga Metálica:** Na fundição pode ser utilizado ligas metálicas de aço, ferro fundido, latões, bronze, liga de alumínio entre outros. As ligas são fabricadas em fornos de fusão, no caso da Sulaço utiliza-se o forno a indução. Neste processo a carga metálica é colocada dentro do forno e é iniciada a fusão.
- V. **Vazamento das peças:** O vazamento das peças consiste em preencher o vazio deixado pelo modelo do molde, com o metal líquido. Após o vazamento da peça o metal solidifica-se dentro do molde.
- VI. **Desmoldagem das peças:** Após a solidificação, as peças passam pelo processo de resfriamento que ocorre ainda dentro do molde, este é o momento da desmoldagem. Como no caso da empresa é feito através de caixa de areia, a peça passa por um equipamento vibratório para facilitar a desmoldagem. Após esta etapa a peça é repassa para setor de acabamento depois que for totalmente limpa.
- VII. **Acabamento:** A peça pode ser repassado ao setor de usinagem quando requerido, para a confecção de furos e pintura das peças. Após esta etapa os produtos são embalados e enviado aos clientes.
- VIII. **Tratamento térmico:** Em algumas peças pode ser necessário um tratamento térmico, para adquirir mais dureza ao produto. Este tratamento consiste no aquecimento da peça a uma determinada temperatura dentro de um forno em um determinado período, para depois fazer o resfriamento.

Após todas essas etapas, as peças estão prontas para serem utilizadas nas mais variadas aplicações, fazendo do processo de fundição um importante segmento na indústria nacional. A fim de esclarecer essas etapas a Figura 17 demonstra o fluxograma do processo operacional:

Figura 17. Fluxograma do Processo Operacional



Fonte: Elaborado Pela Autora

4.1.2.1 Caracterização dos Produtos

Atualmente a Sulaço fabrica uma ampla linha de peças de reposição para os diversos segmentos da indústria de Cimento e Mineração, Metal-mecânica e Cerâmica, Peças sob encomenda tais como: Celulose, Válvulas e Bombas, Ferroviário.

Para os setores de Cimento e Mineração a SULAÇO produz peças fundidas resistentes a Impacto, Abrasão e como:

- Martelo para Britador;
- Barra de Impacto para Britador;
- Grelhas e Suporte do Resfriador.

Figura 18. Produtos do setor de Cimento de Mineração



Fonte: www.sulaco.com.br

Para o setor metal-mecânico a SULAÇO produz uma grande variedade de peças brutas e usinadas feito por encomenda para as mais diversas aplicações, fabricadas em diferentes materiais atendendo as especificações técnicas solicitadas. Tais produtos são:

- Pinos Centro
- Anel e Prato de Encosto
- Eixos e Mancal

Figura 19. Produtos do setor Metal-Mecânico



Fonte: www.sulaco.com.br

Sob encomendas a SULAÇO produz peças em ligas especiais resistentes a corrosão e desgaste para vários tipos de aplicação como:

- Válvulas
- Carcaça de Bombas
- Rotores

Figura 20. Produtos fabricados sob encomenda



Fonte: www.sulaco.com.br

Para o setor ferroviário a SULAÇO produz diversas peças de acordo com as mais rígidas exigências de qualidade quanto ao grau de acabamento, tolerâncias dimensionais, ensaios mecânicos não destrutivos tais como: tração, dureza, PM, ultra som além da composição química segundo as normas ASTM e AAR:

- Sapatas de Freios
- Ponta de Agulha
- Cunha de Fricção

Figura 21. Produtos do Setor Ferroviário



Fonte: www.sulaco.com.br

Após a apresentação e o detalhamento do processo produtivo e dos produtos elaborados pela empresa, os próximos tópicos demonstram as variáveis para a formação do preço de venda que servira como base para a elaboração do sistema orçamentário.

4.2 ETAPAS DO ESTUDO

Para realizar a análise dos dados da empresa, inicialmente, foram coletadas informações obtidas através de relatórios contábeis e estudou-se todo o processo operacional da organização, a fim de facilitar o entendimento dos valores aplicados neste estudo, aprimorando assim o conhecimento da metodologia utilizada pela empresa na atribuição dos gastos às linhas de produção e de comercialização.

Primeiramente, para elaborar as projeções e os demonstrativos que serão apresentados no presente estudo, buscou-se conhecer todo o processo produtivo da empresa e os custos alocados a cada setor, para que na etapa seguinte fosse possível realizar a formação do preço de venda.

Na terceira etapa deste estudo compreende em utilizar os dados obtidos através da formação do preço de venda para então constituir as projeções orçamentárias. Ao iniciar o processo orçamentário, analisaram-se os dados da empresa de anos anteriores para obter uma compreensão da situação atual.

Portanto, verificou-se o que a empresa de estudo em questão produziu e vendeu no ano anterior, utilizando como base os relatórios contábeis referentes ao ano de 20x2, como também elencou-se o processo operacional dos produtos fabricados pela mesma, a fim de definir como deverá ser alocado os custos de produção para então estipular o preço de venda e o lucro almejado pela organização. Salientando que os dados demonstrados do seguinte estudo de caso são fictícios.

4.3 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Nesta etapa do estudo de caso, desenvolve-se a proposta do planejamento estratégico, pois assim como qualquer outra instituição a Sulaço definiu sua visão de futuro e seus objetivos quanto a questões a curto e longo prazo, estabelecendo assim, suas metas para manter a sobrevivência e o crescimento eficaz da empresa.

4.3.1 Visão

A visão da organização é considerada a etapa inicial para o planejamento estratégico, ou seja, é a expressão que define onde a empresa deseja estar no futuro, o que pretende ser e como pretende estar em um período determinado. Deste modo a empresa Sulaço define sua visão desta forma:

“Ser Ser uma Empresa referência no seu ramo de atuação, competitiva e confiável no âmbito técnico e comercial, visando a solução das necessidades dos seus clientes relativas ao fornecimento de peças fundidas, usinagem e caldeiraria.”

Após definida visão da empresa, observa-se a necessidade de diagnosticar os fatores internos e externos, que auxiliaram na obtenção de resultados favoráveis para o futuro da empresa.

4.3.2 Objetivos e Metas

- Após definida a Visão, os administradores da Sulaço definiram seus objetivos e metas Aumentar o faturamento da empresa em 20% para os próximos meses;
- Atingir a produção em 30 toneladas/mês;
- Manter o preço competitivo em nível de mercado;
- Investir em novos maquinários, como a compra de um forno de tratamento;
- Aumentar a capacidade produtiva em níveis compatíveis ao aumento das vendas.

para os próximos períodos, a fim de assegurar a sustentabilidade dos negócios. Através dos objetivos demonstrados, pode-se analisar a aspiração de crescimento da empresa.

Para viabilizar cada um dos objetivos da empresa, é feita uma análise do ambiente em que a empresa se enquadra. Porém como a empresa não possui um planejamento formalizado, os objetivos apresentados darão o embasamento para a elaboração das premissas orçamentárias e para a elaboração do orçamento projetado.

4.3.3 Diagnostico Estratégico

Esta etapa do estudo de caso permite avaliar as variáveis internas e externas da empresa, possibilitando a assimilação da situação em que a mesma se encontra. Para que seja possível fazer esta análise, utiliza-se a ferramenta do diagnóstico estratégico, esta análise pode ser feita de varias formas, e neste caso utilizou-se a análise *SWOT*, considerada por muitos autores uma ferramenta de fácil manuseio.

Portanto, após a verificação dos fatores relevantes para cada ambiente, foram avaliados tanto os pontos fortes e pontos fracos, como também as oportunidades e ameaças.

Figura 22. Diagnostico Estratégico



Fonte: Elaborado pela Autora

Feita a análise dos indicadores internos e externos, a empresa pode elaborar projetos para aproveitar e realizar projetos através das oportunidades e ameaças e também amenizar as ameaças e os pontos fracos.

4.3.3.1 Cenário Econômico

Para que a empresa possa caracterizar seu cenário econômico, a mesma deve tomar conhecimentos dos fatores que influenciarão direta ou indiretamente no seu mercado de atuação. Desta forma foi realizado um levantamento dos dados extraídos de projeções realizadas pelo BC (Banco Central) referente ao PIB anual como também os dados sobre a inflação, a economia brasileira como também a projeção de expansão da produção industrial, a fim de fundamentar as informações de caráter econômico.

Quadro 3. Cenários Sulaço

CENÁRIOS	Projeções	
	<u>2013</u>	<u>2014</u>
Expansão Industrial	2,11%	3,00%
Economia Brasileira - IBGE	1,50%	
Inflação – IGP-M/FGV	7,81%	
Concorrentes Diretos	1	
Concorrentes Indiretos	3	

Fonte: Elaborado pela autora

Analisando essas informações, verifica-se que o Índice Geral de Preços do Mercado (IGP-M), analisado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), alcançará um total de 7,81% de inflação anual. Tal informação será essencial para a variação da formação do preço de venda.

Outro fato relevante é a análise de expansão industrial, que neste ano se manteve em 2,11% com uma projeção de aumento de 3,00% para o ano de 2014, enquanto a Economia brasileira de acordo com os dados no IBGE, a economia cresceu 1,50% no segundo semestre deste ano.

Pode-se observar que o setor Metalúrgico apresenta expressiva importância no cenário econômico brasileiro, com vasta cadeia produtiva dos segmentos ligados à metalurgia, usinagem e produção de manufaturados metálicos, contudo a empresa Sulaço visa utilizar estas oportunidades com o intuito de crescimento de 30%.

Porém identificou-se a presença de 1 concorrentes diretos e 3 concorrentes indiretos, por este motivo a empresa deve estar atenta para possíveis variáveis como: preço, benefício aos clientes dentre outros para se manter competitiva no mercado.

Após análise do cenário da empresa, serão definidos os itens relevantes para a formação do preço de venda, analisando os dados do mercado e o levantamentos dos custos fixos e variáveis, estipulando assim a margem de lucratividade pretendida pela empresa.

4.3.3.2 Custos Fixos e Variáveis

Uma das características que influenciam na formação do preço de venda, são os custos, tanto os fixos que são inalteráveis mesmo na variação do volume produzido, quanto os custos variáveis que são necessários para a apuração do custo de produção. Diante disso, verifica-se que os custos são vértices fundamentais para estabelecimentos da precificação dos produtos e construção do sistema orçamentário.

Após elencar os custos fixos e variáveis, parte-se para a etapa de formação do preço de venda. Tais dados são de suma importância para a elaboração no mesmo.

4.3.3.3 Formação do Preço de Venda

Para a formação do preço de venda, a empresa deve definir os elementos que compõe o mesmo. Entende-se que a precificação dos produtos, nada mais é o que o valor monetário que a empresa cobra a seus clientes através de uma transação comercial. Porém para que a empresa possa obter um resultado favorável com a venda dos produtos, além de cobrir seus gastos com a produção é necessário que ela imponha um valor desejável para a obtenção de lucros.

Neste sentido foram elencados todos os gastos que englobam o processo produtivo, sendo eles os custos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis. Estipulando também a margem de lucro desejada pela Empresa. Assim ela pode definir o valor em que agregará ao produto.

Conforme Quadro 5 pode analisar a definição e a metodologia utilizada para a formação do preço de venda, nesta etapa foram elencados todos os custos fixos embutidos no produto conforme o processo de fabricação tais como : Serviços de Terceiros, Fundição, Moldagem, Usinagem e Acabamento, como também os custos variáveis como os impostos a comissão e o frete, que pode alterar conforme o volume de faturamento.

Através da formação do preço de venda, podem-se obter dados relevantes para a estruturação do orçamento, podendo assim presumir os valores de lucro, o que dará auxílio para a elaboração as premissas e o orçamento de vendas.

Quadro 4 . Formação do Preço de Venda

		Peso MP (kg)	Custo MP (kg)	Custo Total MP	Terceirização	Fundição	Moldagem	Usinagem	Acabamento	Sub1	Impostos Federais	ICMS	Comissão	Frete	Lucro	Sub2	Preço de Venda
						4,33	1,55	1,02	0,11								
Mineração e Cimento	Barra de Impacto	210,00	0,91	191,10	-	909,30	-	-	23,10	1.123,50	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	2.021,77
	Martelo para Britador	32,00	2,87	91,84	-	138,56	-	30,60	3,52	264,52	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	476,01
	Grelhas e Suporte do Resfriador	46,00	9,75	448,50	-	199,18	-	-	5,06	652,74	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	1.174,63
Metal- Mecânico	Pinos Centro	12,00	0,93	11,16	-	51,96	-	153,00	1,32	217,44	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	391,29
	Anel e Prato de Encosto	7,00	1,25	8,75	-	30,31	-	-	0,77	39,83	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	71,68
	Eixos e Mancal	13,00	98,56	1.281,28	-	56,29	-	2.448,00	1,43	3.787,00	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	6.814,83
Sob- encomenda	Valvula	30,00	2,08	62,40	-	129,90	-	-	3,30	195,60	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	351,99
	Carçaça de Bombas	40,00	131,75	5.270,00	-	173,20	-	7.344,00	4,40	12.791,60	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	23.018,90
	Rotores	35,00	142,60	4.991,00	-	151,55	-	-	3,85	5.146,40	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	9.261,11
Ferroviário	Sapatas de Freio	20,00	0,43	8,60	-	86,60	-	-	2,20	97,40	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	175,27
	Ponta de Agulha	15,00	13,73	205,95	-	64,95	-	-	1,65	272,55	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	490,46
	Cunha de Fricção	18,00	15,26	274,68	-	77,94	-	-	1,98	354,60	5,93%	14,50%	7,00%	2,00%	15,00%	44,43%	638,11

Fonte: Elaborado pela autora

4.3.4 Premissas Orçamentárias

Para a elaboração do orçamento a empresa deve estipular as premissas a serem usadas. Inicialmente terá como base os cenários previstos e os objetivos estratégicos. Assim serão definidas as premissas para cada peça orçamentária.

4.3.4.1 Premissas de Vendas

Para a elaboração das premissas de vendas, a empresa projeta um aumento no faturamento de 20% em relação ao ano de 20x2. Este fator é absolutamente viável visto que a empresa atualmente possui ociosidade de capacidade produtiva. Outro fator importante é o fato de a empresa não ter pequenas variações quanto à sazonalidade, sendo que isto torna seu aumento de produção gradativo. Quanto ao seu preço de venda, a empresa a empresa manterá em nível de mercado, com o índice de inflação a 7,81% conforme o IGP-M/FGV.

Já os impostos sobre as vendas a Sulaço é tributada pelo regime do lucro presumido, neste caso a empresa está obrigada ao recolhimento do tributo estadual, o ICMS que gera em torno de 14,50% sobre os produtos e também os impostos federais como PIS, COFINS, CSLL, IRPJ, que gera em torno de 5,93% sobre os produtos. Definida as premissas de vendas pode-se elaborar o orçamento de vendas.

Na página seguinte está estruturado o orçamento de vendas, o qual tem como pressuposto básico, o volume projetado de vendas, de acordo com as expectativas dos gestores e o preço de venda proposto para cada um dos produtos. Cabe destacar que a precificação seguiu critérios rigorosos, quanto a análise e formatação das informações, visto que o preço de venda é aspecto fundamental na construção e sustentabilidade do faturamento corporativo.

Quadro 5 . Orçamentos de Vendas Empresa Sulaço

	JAN/20x3	FEV/20x3	MAR/20X3	ABR/20X3	MAIO/20X3	JUN/20X3	JUL/20X3	AGO/20X3	SET/20X3	OUT/20X3	NOV/20X3	DEZ/20X3	Acumulado
Volume de Vendas													
Barra de Impacto	17	7	13	11	17	13	22	19	14	18	9	26	186
Martelo para Britador	51	21	39	33	53	39	66	58	42	55	28	80	564
Grelhas e Suporte do Resfriador	46	18	35	29	47	34	59	51	37	49	25	71	503
Pinos Centro	112	45	86	72	116	85	145	126	92	120	61	175	1.235
Anel e Prato de Encosto	546	219	415	349	563	411	701	614	445	582	296	851	5.993
Eixos e Mancal	6	3	5	4	7	5	8	7	5	7	4	10	71
Valvula	222	89	169	142	229	167	286	250	181	237	121	347	2.441
Carcaça de Bombas	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	2	14
Rotores	2	1	2	1	2	2	3	2	2	2	1	3	23
Sapatas de Freio	335	134	255	214	346	252	430	376	273	357	182	522	3.676
Ponta de Agulha	90	36	68	57	93	68	115	101	73	96	49	140	985
Cunha de Fricção	31	12	23	20	32	23	39	34	25	33	17	48	337
%	1.459,88	585,59	1.110,63	934,06	1.506,66	1.099,36	1.875,33	1.640,85	1.190,04	1.557,27	792,83	2.275,86	16.028,38
Politica de Preços													
	PREÇO DE VENDA												
Barra de Impacto	2.021,77	2.021,77	2.021,77	2.021,77	2.021,77	2.021,77	2.021,77	2.021,77	2.021,77	2.021,77	2.021,77	2.021,77	24.261,24
Martelo para Britador	476,01	476,01	476,01	476,01	476,01	476,01	476,01	476,01	476,01	476,01	476,01	476,01	5.712,12
Grelhas e Suporte do Resfriador	1.174,63	1.174,63	1.174,63	1.174,63	1.174,63	1.174,63	1.174,63	1.174,63	1.174,63	1.174,63	1.174,63	1.174,63	14.095,56
Pinos Centro	391,29	391,29	391,29	391,29	391,29	391,29	391,29	391,29	391,29	391,29	391,29	391,29	4.695,48
Anel e Prato de Encosto	71,68	71,68	71,68	71,68	71,68	71,68	71,68	71,68	71,68	71,68	71,68	71,68	860,16
Eixos e Mancal	6.814,83	6.814,83	6.814,83	6.814,83	6.814,83	6.814,83	6.814,83	6.814,83	6.814,83	6.814,83	6.814,83	6.814,83	81.777,96
Valvula	351,99	351,99	351,99	351,99	351,99	351,99	351,99	351,99	351,99	351,99	351,99	351,99	4.223,88
Carcaça de Bombas	23.018,90	23.018,90	23.018,90	23.018,90	23.018,90	23.018,90	23.018,90	23.018,90	23.018,90	23.018,90	23.018,90	23.018,90	276.226,80
Rotores	9.261,11	9.261,11	9.261,11	9.261,11	9.261,11	9.261,11	9.261,11	9.261,11	9.261,11	9.261,11	9.261,11	9.261,11	111.133,32
Sapatas de Freio	175,27	175,27	175,27	175,27	175,27	175,27	175,27	175,27	175,27	175,27	175,27	175,27	2.103,24
Ponta de Agulha	490,46	490,46	490,46	490,46	490,46	490,46	490,46	490,46	490,46	490,46	490,46	490,46	5.885,52
Cunha de Fricção	638,11	638,11	638,11	638,11	638,11	638,11	638,11	638,11	638,11	638,11	638,11	638,11	7.657,32
	44.886,05	44.886,05	44.886,05	44.886,05	44.886,05	44.886,05	44.886,05	44.886,05	44.886,05	44.886,05	44.886,05	44.886,05	538.632,60
Produtos													
	ORÇAMENTO DE VENDAS												
Barra de Impacto	34.236	13.733	26.046	21.905	35.333	25.781	43.979	38.480	27.908	36.520	18.593	53.372	375.885
Martelo para Britador	24.454	9.809	18.604	15.646	25.238	18.415	31.413	27.486	19.934	26.086	13.281	38.123	268.489
Grelhas e Suporte do Resfriador	53.799	21.580	40.929	34.422	55.523	40.513	69.109	60.468	43.855	57.388	29.217	83.870	590.676
Pinos Centro	44.018	17.656	33.487	28.163	45.428	33.147	56.544	49.474	35.882	46.954	23.905	68.621	483.280
Anel e Prato de Encosto	39.127	15.695	29.767	25.034	40.381	29.464	50.261	43.977	31.895	41.737	21.249	60.996	429.582
Eixos e Mancal	44.018	17.656	33.487	28.163	45.428	33.147	56.544	49.474	35.882	46.954	23.905	68.621	483.280
Valvula	78.254	31.389	59.533	50.068	80.761	58.929	100.523	87.954	63.790	83.474	42.498	121.992	859.165
Carcaça de Bombas	29.345	11.771	22.325	18.776	30.285	22.098	37.696	32.983	23.921	31.303	15.937	45.747	322.187
Rotores	19.563	7.847	14.883	12.517	20.190	14.732	25.131	21.989	15.947	20.868	10.624	30.498	214.791
Sapatas de Freio	58.690	23.542	44.650	37.551	60.571	44.196	75.392	65.966	47.842	62.605	31.873	91.494	644.374
Ponta de Agulha	44.018	17.656	33.487	28.163	45.428	33.147	56.544	49.474	35.882	46.954	23.905	68.621	483.280
Cunha de Fricção	19.563	7.847	14.883	12.517	20.190	14.732	25.131	21.989	15.947	20.868	10.624	30.498	214.791
Total	489.085	196.183	372.081	312.926	504.758	368.304	628.267	549.714	398.685	521.712	265.612	762.453	5.369.780

Fonte: Elaborado pela Autora

4.3.4.2 Premissas de Produção

As premissas de produção envolvem todas as projeções do volume a ser produzido, dentre essas projeções deve-se destacar todos os custos com mão de obra, matéria prima e gastos indiretos de fabricação.

Para a elaboração do volume de produção a empresa estipula aumentar 30% ao ano da sua capacidade de produção, sendo que hoje a Sulaço fabrica 30.000 toneladas/mês.

O consumo de matéria-prima será reflexo direto do volume de produção determinado para o período.

4.3.4.3 Demonstração do Resultado Projetado

Um das peças mais importantes para o orçamento é o Demonstrativo do Exercício, pois é através dele que a empresa poderá analisar verificar se houve lucro ou prejuízo no período.

De acordo com o DRE projetado pela Sulaço, pode-se verificar que a empresa obteve um aumento significativo em seu faturamento, atendendo assim os objetivos requeridos pela empresa.

Para maior compreensibilidade do assunto cabe uma análise detalhada do DRE apresentado na sequência.

Em termos gerais, os índices apresentados são relativamente animadores. Dentre os aspectos que merecem menção é fundamental mencionar a margem líquida na ordem de 13,91% e a margem bruta que atingiu 54,78% em termo acumulados para o período orçado.

Quadro 6. Projeção do Demonstrativo do Resultado do Exercício da Empresa Sulaço

Descrição Conta	JAN/20x3	FEV/20x3	MAR/20x3	ABR/20x3	MAIO/20x3	JUN/20x3	JUL/20x3	AGO/20x3	SET/20x3	OUT/20x3	NOV/20x3	DEZ/20x3	Acumulado 20x3
RECEITA BRUTA DE VENDAS	489.085,42	196.182,64	372.081,48	312.926,30	504.758,15	368.303,91	628.266,51	549.713,50	398.684,66	521.712,37	265.611,62	762.452,96	5.369.779,52
													-
DEDUÇÕES	- 106.792,08	- 42.836,59	- 81.244,20	- 68.327,64	- 110.214,23	- 80.419,37	- 137.182,35	- 120.030,26	- 87.053,02	- 113.916,19	- 57.996,45	- 166.482,04	- 1.172.494,43
DEVOLUÇÕES DESCONTOS E ABATIMENTOS	- 6.871,93	- 2.756,48	- 5.227,96	- 4.396,79	- 7.092,14	- 5.174,88	- 8.827,50	- 7.723,79	- 5.601,75	- 7.330,36	- 3.732,00	- 10.712,90	- 75.448,47
IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES S/VENDAS	- 99.920,15	- 40.080,11	- 76.016,25	- 63.930,84	- 103.122,09	- 75.244,49	- 128.354,85	- 112.306,47	- 81.451,28	- 106.585,84	- 54.264,45	- 155.769,14	- 1.097.045,96
RECEITA LÍQUIDA	382.293,33	153.346,05	290.837,27	244.598,67	394.543,92	287.884,54	491.084,16	429.683,24	311.631,64	407.796,18	207.615,17	595.970,92	4.197.285,09
													-
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	- 172.870,66	- 69.342,12	- 131.514,80	- 110.605,99	- 178.410,29	- 130.179,59	- 222.065,19	- 194.300,08	- 140.917,88	- 184.402,88	- 93.882,28	- 269.494,33	- 1.897.986,07
													-
LUCRO BRUTO	209.422,68	84.003,92	159.322,48	133.992,68	216.133,63	157.704,95	269.018,97	235.383,17	170.713,76	223.393,30	113.732,89	326.476,60	2.299.299,02
													-
RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS	- 106.521,10	- 122.351,99	- 117.028,03	- 134.292,89	- 122.012,01	- 122.012,01	- 145.408,64	- 138.338,87	- 124.746,28	- 135.818,77	- 112.769,70	- 157.485,43	- 1.538.785,72
DESPESAS DE VENDAS	- 17.656,44	- 33.487,33	- 28.163,37	- 45.428,23	- 33.147,35	- 33.147,35	- 56.543,99	- 49.474,22	- 35.881,62	- 46.954,11	- 23.905,05	- 68.620,77	- 472.409,82
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	- 88.864,66	- 88.864,66	- 88.864,66	- 88.864,66	- 88.864,66	- 88.864,66	- 88.864,66	- 88.864,66	- 88.864,66	- 88.864,66	- 88.864,66	- 88.864,66	- 1.066.375,90
RESULTADO OPERACIONAL	102.901,58	- 38.348,07	42.294,45	- 300,21	94.121,62	35.692,94	123.610,33	97.044,29	45.967,48	87.574,52	963,18	168.991,17	760.513,29
													-
PROVISÕES PARA IR E CSL	- 1.872,81		- 769,76		- 1.713,01	- 649,61	- 2.249,71	- 1.766,21	- 836,61	- 1.593,86	- 17,53	- 3.075,64	- 14.544,74
Despesa com CSLL	- 823,21		- 338,36		- 752,97	- 285,54	- 988,88	- 776,35	- 367,74	- 700,60	- 7,71	- 1.351,93	- 6.393,29
Despesa com IRPJ	- 1.049,60		- 431,40		- 960,04	- 364,07	- 1.260,83	- 989,85	- 468,87	- 893,26	- 9,82	- 1.723,71	- 8.151,45
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	101.028,77	- 38.348,07	41.524,69	- 300,21	92.408,60	35.043,33	121.360,62	95.278,09	45.130,87	85.980,67	945,65	165.915,53	745.968,55

Fonte: Elaboração pela Autora

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Planos estratégicos e orçamentários são instrumentos de gestão que contribuem amplamente para o processo de gestão empresarial. Além destes, identificar a sistematização dos preços é outro aspecto efetivamente relevante. A empresa não precisa necessariamente seguir um processo padrão para a obtenção de informações, porém deve utilizar as ferramentas corretas que serão de suma importância para adquirir um sistema de informação eficaz, podendo assim atingir os objetivos desejados pela organização.

Devido à importância do tema abordado, o objetivo geral deste trabalho consiste em analisar os custos decorridos no processo de produção e aplicá-los de forma correta para a formação de preço dos produtos, que tem por finalidade servir como base para as elaborações das peças orçamentárias e aplicá-los em uma empresa de pequeno porte do ramo metalúrgico.

Delimitado o objetivo geral cabe buscar o alcance dos objetivos específicos, e dessa forma prosseguiu-se para o estudo metodológico aplicado a gestão de custos e estruturação orçamentária contemplada no capítulo a qual evidencia a fundamentação teórica do assunto.

Desta forma, conclui-se que os fatores elencados para a formação de precificação dos produtos são essenciais para que a empresa possa obter o lucro desejável, portanto ela deve elaborá-lo de forma correta para que a mesma possa atingir seu objetivo. O método de precificação se dá através da obtenção de dados dos custos fixos e variáveis inclusos no produto, bem como as demais informações básicas, com o intuito de utilizar essas informações como uma ferramenta de gestão. Além de permitir aos usuários dessas informações, que fiquem informados sobre a estrutura dos custos e identificar e quantificar o total necessário de vendas que irá trazer a quantia de lucros desejada pelos gestores.

Através dos métodos de obtenção de informações foram essenciais na elaboração do presente estudo para que os objetivos fossem alcançados. Desta forma pode-se dizer que os objetivos delimitados foram alcançados através da formalização da precificação dos produtos, como também a elaboração das premissas orçamentárias que terá definida as diretrizes, objetivos e metas da empresa e com a elaboração do modelo orçamentário e aplicado a empresa Sulaço Comércio de Ferro e Aço.

Portanto, constata-se que a elaboração de um modelo de precificação e o sistema orçamentário podem ser adotadas como ferramenta de gestão contribuindo de forma altamente positiva pra o desenvolvimento dos negócios.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et. al. **Contabilidade Gerencial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de Custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRUNI, Adriano Leal. **Administração de Custos, preços e Lucros**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- CAVALCANTI, Marly. **Gestão estratégica de negócios**: evolução, cenários diagnósticos e ação. 2 ed. São Paulo: Atlas 2001.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- COGAN, Samuel. **Custos e Preços**: formação e análise. São Paulo: Pioneira, 1999.
- DOLAN, R.J. e SIMON, H. **O poder dos preços**: as melhores estratégias para ter lucro. São Paulo: Futura, 1998.
- DUBOYS, Alexys; KULPA, Luciana; SOUZA, Luis Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos. São Paulo: Atlas, 2006.
- FERNANDES, Rogério Mario, **Orçamento Empresarial**: uma abordagem Conceitual e metodológica com prática através de simulador. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005
- FREZATTI, Fábio, **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. 5º Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**: Contabilidade e Controle. 1 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. LTC : Rio de Janeiro, 2000
- LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2ª ed. São Paulo: Atlas S.A, 2007.
- KOTLER, P. e ARMSTRONG, G. **Princípios de marketing**. 7ª ed., Rio de Janeiro, Prentice-Hall do Brasil, 1999.
- LUNKES, Rogério João, **Manual do Orçamento**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas. 2007.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENDES, Judas Tadeu Grassi. **Economia: Fundamentos e Aplicações**. 2ª Ed. São Paulo: Pearson, 2009.

MOREIRA, Jose Calos. **Orçamento empresarial: Manual de Elaboração**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a Controladoria: conceitos, sistemas, implementações**. São Paulo: Atlas, 1993

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PEREZ JR., José Hernandez. **Contabilidade de Custos: Para Não Contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: Conceitos Metodologia, Praticas**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: Conceitos Metodologia, Praticas**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luiz; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento Empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luiz, **Controladoria: estratégica e operacional**. São Paulo: Thomson, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luiz, **Controladoria Básica**. São Paulo: Thomson, 2004.

PASSARELLI, João; BOMFIM, E. A. **Orçamento empresarial: como elaborar e analisar**. 1ª ed. São Paulo: Thomson, 2004. **Controladoria de gestão: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PORTER, M. E. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 9a. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

SANVICENTE, Antonio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Christian Luiz Da. **Competitividade E Estratégia Empresarial: Um Estudo De Caso Da Indústria Automobilística Brasileira Na Década De 1990**. **Revista FAE**, Curitiba, v.4, n.1, p.35-48, jan./abr. 2001.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de Custos: Contabilidade, Controle e Análise**. São Paulo: Atlas, 2010.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Controladoria como instrumento de gestão.** Curitiba: Juruá, 2008.

SOBANSKI Jaert J. **Prática de Orçamento Empresarial: Um exercício programado.** 3ª Ed. São Paulo: Atlas 1994.

SOUZA, Antônio Artur de et.al. Análise de sistemas de informações utilizados como suporte para os processos de estimação de custos e formação de preços.
ABCustos Associação Brasileira de Custos. Minas Gerais: v 1, n 1. set./dez. 2006.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática.** São Paulo: Atlas, 2001.