

COMPARAÇÃO ENTRE PROCESSO DO ORÇAMENTO (PLANEJADO) E PROCESSO DE PRODUÇÃO (REALIZADO)

COMPARISON BETWEEN BUDGET PROCESS (PLANNED) AND PRODUCTION PROCESS (PERFORMED)

COMPARACIÓN ENTRE EL PROCESO DEL PRESUPUESTO (PROYECTADO) Y EL PROCESO DE PRODUCCIÓN (REALIZADO)

Tatiane Teixeira¹
Tatiana Souto Maior de Oliveira²

Resumo

O processo de orçamento contempla um fluxo de etapas de produção predefinidas. Os responsáveis pelo orçamento precisam receber informações sobre imprevistos na produção, de modo que ajustem previsões de custo. Em vista disso, este artigo apresenta análise sobre a relação entre orçamento e processo de produção (*planejado x realizado*) em uma empresa da indústria gráfica, a fim de demonstrar a importância de informar desvios ao processo de orçamento, e o faz através de pesquisa bibliográfica, artigos e sites de empresas especializadas no tema. Assim, pretende-se evidenciar que o acompanhamento contínuo dos gastos em uma empresa é imprescindível para garantir equilíbrio entre o dinheiro que entra e o que sai.

Palavras-chave: custo; orçamento; processos; retorno das informações.

Abstract

Budgeting process includes a predefined productions steps flow. Budget's responsables need to receive information about unforeseen events in production, so that they can adjust cost forecasts. In view of this, this article presents an analysis of the relationship between budget and production process (*planned x realized*) in a printing company, in order to demonstrate the importance of informing deviations in the budget process, and does so through bibliographic research, articles and websites of companies specialize in the theme of this work. Thus, it is intended to show that the continuous monitoring of spending in a company is essential to ensure balance between the money that comes in and the money that goes out.

Keywords: cost; budget; processes; information's return.

Resumen

El proceso de presupuesto tiene un flujo de etapas de producción predefinidas. Los responsables por el presupuesto necesitan recibir informaciones sobre imprevistos en la producción para poder ajustar provisiones de costo. Por ello, este artículo presenta análisis sobre la relación entre presupuesto y proceso de producción (*proyectado x realizado*) en una empresa de la industria gráfica, con el fin de demostrar la importancia de la información sobre desviaciones del proceso de presupuesto, y lo hace por medio de revisión bibliográfica, de artículos y páginas web de empresas especializadas en el tema. Así, se pretende demostrar que el seguimiento continuo de los gastos en una empresa es imprescindible para garantizar equilibrio entre el dinero que entra y el que sale.

Palabras-clave: costo; presupuesto; procesos; flujo de informaciones.

1 Introdução

¹ Mestre em Engenharia de Produção, Doutoranda em Engenharia de Produção (UTFPR). E-mail: tteixeira888@gmail.com.

² Doutora em Administração com ênfase em tecnologia, possui em Mestrado em Gestão Urbana pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Avaliar se as realizações refletem o planejamento é bastante enriquecedor para a empresa, por confirmar que a empresa está no caminho certo, ou apresentará situações que implicarão melhorias no processo. Já que o objetivo de toda empresa é o lucro, é necessário basear seu preço de venda no custo de todos os processos que contemplam a produção do produto vendido. Tais custos devem ser cada vez menores, de modo que a empresa seja competitiva.

O objetivo deste artigo é analisar o comparativo entre o planejamento orçamentário e as realizações da empresa durante todo o processo de produção do pedido, desde compras e planejamento de produção até o efetivo processo de fabricação do material, de embalagem, de expedição e de entrega. Ademais, avalia-se como os desvios percebidos nessa cadeia retornam para o orçamento. Entenda-se como desvios aquilo que não está conforme o que foi definido em orçamento, ou seja, processos ou matéria-prima utilizados na produção (realizado) que não estão de acordo com o orçamento (planejado).

Saber se o preço de venda contempla o custo dos processos necessários para entregar o produto final ao cliente garante segurança ao empresário e o auxilia em suas decisões. Da mesma forma, ao perceber desvios, o empresário consegue definir ações corretivas para que futuras realizações correspondam ao planejamento financeiro.

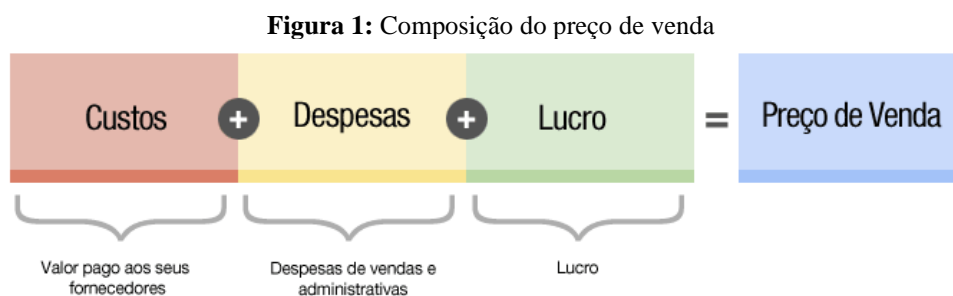
O segundo item deste trabalho apresenta o conceito de preço de venda e alguns questionamentos a fazer quando se trata do assunto. No terceiro item explicam-se algumas terminologias importantes para entender o que compõe o preço de venda. No quarto item, apresenta-se a classificação dos custos. O quinto item mostra a metodologia utilizada. Os resultados da pesquisa encontram-se no sexto item, e as conclusões no sétimo.

2 Preço de venda

O orçamento ou preço de venda consiste em verificar quais são as etapas do processo necessárias para produção do item, o que inclui matéria-prima, mão de obra e demais custos. Em sua reportagem, Haydée (2012) diz existirem duas formas de se chegar ao preço de venda. A primeira delas é um cálculo baseado nos custos e nas despesas; a segunda, uma definição do preço de venda fundamentada no mercado e nos clientes. Contudo, reforça a autora, o cálculo pelos custos precisa resultar em preço atrativo para os clientes. Ainda assim, é insensato estabelecer preço com base na concorrência sem saber se o valor cobrirá os custos de produção da empresa.

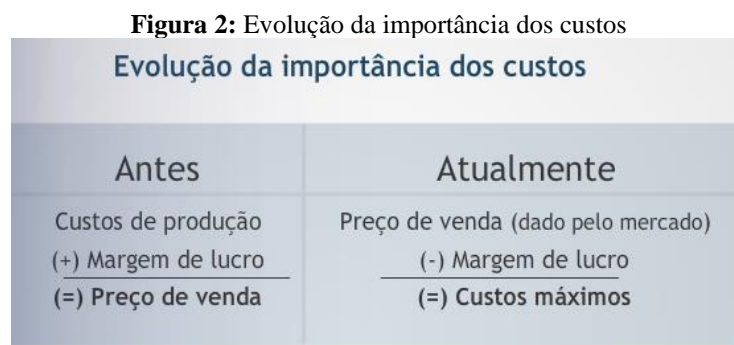
Todos os processos precisam estar alinhados e buscar o mesmo objetivo final: lucratividade. É muito importante que o maior número de pessoas saiba quanto custa cada coisa, para conscientização da necessidade de redução de custos.

Logullo (2015, [s.d.]) reforça que o primeiro passo para descobrir o preço de venda é saber quanto custa fornecer determinado produto ou serviço. A definição do preço de venda é tarefa fundamental para o sucesso da empresa. Cobrar o preço errado pode significar prejuízo para o negócio. Conforme a Figura 1, o valor deve ser suficiente para cobrir todos os custos de produção, todas as despesas com a venda, e, claro, obter lucro.



Fonte: Logullo (2015).

Megliorini (2007) apresenta, na Figura 2, qual deve ser a preocupação das empresas atualmente. O autor reforça que o foco é se orientar pelo preço oferecido no mercado, de modo que se reduzam ao máximo os custos e se tornem os processos mais eficientes.



Fonte: Megliorini (2007, p. 176).

Segundo a *Metrics*³, manter o registro completo dos custos estimados no orçamento e dos custos reais de produção permite analisar as variações entre previsto e realizado, para identificar os principais problemas que devem ser foco de ações de melhoria. Além disso, esclarece a *Metrics*, uma empresa pode identificar os produtos e clientes mais rentáveis, bem como direcionar esforços para aumentar sua lucratividade. Tal análise permite tomar decisões

³ Disponível em: <http://www.metrics.com.br/pos>. Acesso em: 9 ago. 2021.

assertivas, pois, é possível ajustar possíveis desvios, e definir preços justos que contemplem todo o processo, além de proporcionar visualização de quais produtos geram mais lucratividade.

3 Terminologias

Conforme Megliorini (2007), para entender a sistemática de apuração de custos é necessário conhecer o significado dos principais termos utilizados nesta área.

Santos (2013) apresenta como exemplo de **gasto** uma ferramenta adquirida pela empresa, utilizada para fabricação de determinado produto, que não é o item final propriamente dito. O pagamento dessa ferramenta, como de qualquer bem ou serviço, gera um **desembolso**.

Megliorini (2007) complementa que **gastos** correspondem aos compromissos financeiros assumidos por uma empresa para aquisição de recursos consumidos no ambiente fabril, de mercadorias para revenda, de recursos para realização de serviços, e para consumo no ambiente de administração e comercial.

Santos (2013) explica que **custo** é o valor dos bens e/ou serviços consumidos na produção de outros bens ou serviços, ou seja, é a matéria-prima necessária para fabricar um produto X, acrescentados a isto a mão de obra e outros custos indiretos — como depreciação, óleos, etc. — em um processo produtivo. Megliorini (2007) confirma que **custos** são a parcela dos gastos consumida no ambiente fabril para a fabricação do produto, pela aquisição de mercadorias para revenda e para realização de serviços; Cortiano (2014) concorda que **custos** são gastos para obtenção de um produto ou execução de um serviço.

Santos (2013) descreve que, por vezes, em um processo produtivo, para se entregar dez unidades do produto X, produzem-se 13 unidades deste item, entre as quais três são rejeitadas por apresentarem defeito. Trata-se, neste caso, de uma perda irreparável, já que esses produtos não podem mais ser recuperados no processo produtivo. Nesse sentido, o maior problema é que, não raro, empresas agregam tal perda como custo diretamente aplicado ao produto, quando se trata de consequência de incompetência que não deve ser considerada custo.

A partir do conceito apresentado por Santos (2013), percebe-se a importância da análise do processo para definição de ações de melhoria, com objetivo de redução de perdas.

Despesas são definidas por Megliorini (2007) como a parcela dos gastos para administrar uma empresa e fazer vendas, isto é, para gerar receita. Cortiano (2014) afirma que

despesas são gastos para produzir receita e para administração da empresa. Santos (2013) detalha que aqueles produtos e/ou serviços consumidos de forma indireta, isto é, que não se relacionam diretamente com o bem — como impostos, despesas administrativas, comerciais, etc. — são considerados despesa.

Cortiano (2014) afirma que **investimentos** são gastos de uma empresa com a aquisição de bens que serão ativados (máquinas, equipamentos, estrutura, etc.). O conceito de **investimentos**, para Megliorini (2007), diz respeito à parcela dos gastos registrada em contas do ativo da empresa. Podem se referir à aquisição de matéria-prima, de mercadorias para revenda e de materiais diversos (registrados em contas representativas do estoque), de máquinas ou veículos (registrados em contas do ativo imobilizado), ou mesmo à compra de ações de outras empresas.

4 Classificação dos custos

Megliorini (2007) comenta que os custos precisam ser classificados para atender diversas finalidades para as quais são apurados. As duas classificações básicas são aquelas que permitem determinar o **custo de cada produto fabricado**, — identificados como diretos e indiretos, e as que permitem determinar o **comportamento em diferentes volumes de produção** nos quais a empresa pode operar, distribuídos entre custos fixos e variáveis.

Para Megliorini (2007) todos os gastos ocorridos na divisão de fábrica são classificados como **custos**. Assim, a matéria-prima, a mão de obra, a energia elétrica, a depreciação e até mesmo o café, os materiais de higiene/limpeza consumidos pela divisão de fábrica constituem custos.

Santos (2013) diz que o **custo direto** é identificado na origem e facilmente atribuído a determinado produto, como a matéria-prima e a mão de obra direta. Já o **custo indireto** é aquele que apresenta certo grau de dificuldade para atribuição direta aos produtos. A regra básica para definir custos indiretos e diretos, segundo Megliorini (2007, p. 9) é: “se for possível identificar a quantidade do elemento de custo aplicada no produto, o custo será **direto**. Se não for possível identificar essa quantidade, o custo será **indireto**”. Ou seja, **custos diretos** são apropriados aos produtos conforme o consumo, e os **custos indiretos** são apropriados aos produtos em função de uma base de rateio ou outro critério de apropriação.

Santos (2013, p. 163) define o “custo invisível” como aquele não diretamente alocado ao produto, sendo difícil de mensurar e apropriar. Este tema afeta de forma direta a

rentabilidade das organizações, principalmente em função de sua não identificação, que influencia o processo produtivo, gera perdas, retrabalho, baixa produtividade, etc.

Cortiano (2014) diz não haver critério uniforme ou padrão de rateio dos custos indiretos. Portanto, utiliza-se o critério que melhor atenda à empresa, ou cria-se critérios próprios; porém, sempre deve haver meios para justificar cientificamente sua eficácia, através de princípios técnicos aceitáveis. São critérios de uso comum no mercado:

- ✓ Hora/homem (H/H);
- ✓ Hora/Máquina (H/M);
- ✓ Metragem quadrada (m²);
- ✓ Funcionários (FUNC.);
- ✓ Porcentagem (%);
- ✓ Unidade produzida (Ups);
- ✓ Ponto de luz (PL);
- ✓ Outros.

Para Cruz (2012), os **custos fixos** são gastos voltados à produção de um bem ou serviço que não variam de acordo com a quantidade produzida, ou seja, os valores são os mesmos independentemente do volume, de modo que podem existir mesmo sem produção de bem ou serviço.

Os **custos variáveis**, segundo Cruz (2012), são os gastos com a produção de um bem ou serviço que variam conforme a quantidade de bens ou serviços produzida, e existem apenas nos casos de evento operacional.

Santos (2013) apresenta o conceito de **custo de produção ou custo industrial** de forma resumida na equação abaixo, em que o custo de produção representa a soma de todos os elementos necessários para transformar matéria-prima (MP) em produto final. MOD significa mão de obra direta. CIF significa custos indiretos de fabricação:

$$\text{Custos de produção} = MP + MOD + CIF$$

Cortiano (2014) explica que, se houver classificação equivocada dos custos, isto pode alterar informações importantes para os administradores, visto que os custos devem receber acompanhamento correto desde a origem até a aplicação ou apropriação. Se ocorrer classificação incorreta dos custos, alteram-se:

- ✓ Custo unitário de produção;
- ✓ Preço de venda;

- ✓ Impostos sobre renda;
- ✓ Lucro;
- ✓ A maioria das informações gerenciais.

A incorreta apropriação dos custos provoca consequências diretas e imediatas sobre a:

- ✓ Estocagem do produto (estocar despesas) e na baixa indevida dos custos;
- ✓ Formação do preço de venda (para mais ou para menos);
- ✓ Informação dos impostos a pagar;
- ✓ Determinação do lucro (para mais ou para menos).

5 Metodologia

Analisaram-se orçamentos para entender como são elaborados, através de conversa com responsáveis por sua elaboração e pelo software de gestão. Ademais, acompanharam-se vários processos para verificar se tudo que foi detalhado em orçamento realmente ocorreu, na prática. Avaliou-se também se todos os processos para chegar ao produto pronto para entrega ao cliente estão contemplados no orçamento, por meio de conversas com o líder de acabamento e de impressão, bem como com os responsáveis pela expedição, pelo PCP e pelas compras.

6 Resultados de pesquisa

Porquanto cada produto é um projeto, por vezes não é possível prever tudo que ocorrerá durante o processo no momento do orçamento. Sendo assim, em dada ocasião, um pedido pode envolver muitos desvios durante a produção, mas em outra circunstância o mesmo pedido pode não trazer desvios. A análise crítica de cada pedido é fundamental para dar retorno aos processos de orçamento e comercial.

A tabela a seguir apresenta alguns exemplos de planejamento (orçamento) inicialmente sem desvios, assim como os desvios ocorridos na produção.

Tabela 1: Tabela comparativa de processo sem desvio e com desvio

	Processo sem desvios (Orçamento/planejado)	Processo com desvios (Produção/realizado)
Impressão	Imprimir sem manchas	Imprimir com manchas

Comparação entre processo do orçamento (planejado) e processo de produção (realizado)

Processo de dobra	Realizar processo de vinco	Ao realizar o vinco com muita pressão, corta-se o papel. Ao realizar o vinco com pouca pressão, faz-se um vinco muito fraco, não adequado para sua função.
Processo de cola	Colar quantidade significativa (alta produtividade)	Devido ser produto com formato novo, demandou tempo para ajustes necessários. Baixa produtividade inicial.
Processo de intercalação de folhas coloridas	O sistema calculou sete minutos para realização deste processo, considerando um operador.	Tempo real destinado a este processo: 13 horas, considerando um operador.
Processo de acabamento com espiral	Utilização de determinado tamanho de espiral.	Utilizado tamanho de espiral maior do que definido inicialmente.
Processo de embalagem	Cintar de dez em Dez, e fazer pacotes com 240 unidades.	Avaliou-se que, para fazer os pacotes de 240 unidades, além de cintar de dez em dez, deve-se cintar de 30 em 30 para que o pacote fique mais resistente e não rasgue durante manuseio. Isto demanda tempo.
Equipamento	Impressão em grande quantidade em impressora <i>offset</i> .	Impressão em pequena quantidade em impressora digital.

Fonte: os autores.

Os itens definidos para composição de um orçamento são fundamentais. Neste processo surgem vários questionamentos sobre custos a incluir no orçamento, tais como a respeito: da entrega (prazo, quantidade de viagens necessárias), do processo de embalagem, do tempo dedicado à embalagem, da forma solicitada pelo cliente para embalar (há uma forma simples e uma complexa?); além disto, se o prazo de entrega contemplará o tempo necessário

para embalagem, se todas as etapas produtivas foram identificadas durante o orçamento, se as amostras produzidas contemplarão exatamente o cenário de produção, se haverá protótipo de produtos novos para garantir resultado satisfatório, etc.

Existem também outros questionamentos referentes ao próprio processo de orçamento: os valores de matérias-primas e insumos contemplam os aumentos de preços no momento da compra? As unidades de medida estão corretas? A matéria-prima constante no estoque está à disposição do responsável pelo orçamento, de modo que se ofereça ao cliente itens que façam girar o estoque?

Pode ocorrer de um processo não ser considerado no preço vendido, demorar mais que o previsto, ou até mesmo de se prever uso de determinado insumo para produção, porém, utilizar-se outro; outrossim, o orçamento emitido segundo fluxo correto, no decorrer da produção, por diversos motivos, pode utilizar outro processo, outro equipamento e outro insumo. Pode ocorrer também que o orçamento considere preço mais acessível, por se tratar da produção de altos volumes com um mesmo *setup*, mas produção realizar produções parciais que custam mais caro, que geram mais *setups*.

7 Conclusão

Os processos de uma gráfica têm muitas variáveis, o que dificulta definir um padrão, visto que cada pedido é um projeto novo.

Percebe-se que a formação de preços engloba três etapas: conhecer os processos, identificar todas as etapas que um produto precisa passar para se tornar produto acabado e reportar os desvios ocorridos ao responsável pelo orçamento.

Quanto melhor o profissional responsável pelo orçamento conhecer o processo, e maior for a padronização dos processos de produção, bem como a redução dos custos de não qualidade, mais próximo do real será o preço do produto vendido (planejado = realizado).

Para tanto, os orçamentos precisam ter todas as opções de escolha no sistema para emitirem estimativa correspondente ao que será produzido. É importante a produção de uma amostra antes de fazer o orçamento, de maneira que seja possível visualizar se os processos e a especificação de matéria-prima orçados estão de acordo com o resultado do produto final.

A análise do processo de embalagem, expedição e entrega é um item fundamental, pois, pode acontecer de o processo demorar, demandar muito tempo ou exigir que mais pessoas se dediquem a tal etapa do processo.

Quando a avaliação de *planejado x realizado* ainda não faz parte do processo da empresa, deve-se definir um parâmetro para iniciar esta conferência, como apontam as sugestões a seguir:

- ✓ Acompanhar os orçamentos que geram maior faturamento;
- ✓ Orçamentos de produtos com menos processos de produção;
- ✓ Orçamentos com mais processos de produção,
- ✓ Quando existe grande variedade de produção de itens, pode-se escolher um produto de cada tipo para avaliar.

Após a escolha do parâmetro para análise, é importante acompanhar os registros de produção. Caso ocorram desvios, o processo de orçamento deve ser comunicado. O ideal é que o orçamento reflita o que será produzido. A maturidade dos processos, a permanência das mesmas pessoas ou a manutenção de procedimentos permite que as “lições aprendidas” deixem os orçamentos mais próximos da realidade.

Mesmo que a princípio haja divergências, após cada análise devem ocorrer atualizações necessárias para corrigir os futuros pedidos. O envio dos desvios por e-mail é uma forma de oficializar a informação, permite que mais de uma pessoa receba a informação e oferece rastreabilidade rápida.

A diferença no custo do processo em relação ao orçado reflete no fluxo financeiro da empresa, que precisa garantir sua perenidade. O acompanhamento contínuo de todo gasto em uma empresa é imprescindível para garantir equilíbrio entre o dinheiro que entra e o que sai.

Quando orçamento e produção apresentam divergências, a empresa talvez preste serviços que não foram cobrados, ou para os quais se cobraram valores menores que os devidos, ou até mesmo maiores. Portanto, a análise dos custos precisa ser algo constante, visto que cada pedido trará novas situações. O acompanhamento é essencial.

Todas as políticas de vendas e de entregas precisam ser acompanhadas para assegurar-lhes o cumprimento, pois, caso as regras não sejam seguidas, não haverá o lucro desejado. Logo, todos os envolvidos precisam entender o motivo da análise do planejado (orçamento) e do realizado (produzido), cujo principal objetivo é não perder dinheiro. Desta forma, cria-se a cultura de sempre pensar nas ações tomadas, com uma visão sobre a totalidade do fluxo, e não somente em um processo específico.

Referências

CORTIANO, J. C. **Processos básicos de contabilidade e custos**: uma prática saudável para administradores. 1. ed. Curitiba: InterSaberes, 2014. (Série Gestão Financeira).

CRUZ, J. A. W. **Gestão de custos: perspectivas e funcionalidades**. 1. ed. Curitiba: InterSaber, 2012. (Série Gestão Financeira).

HAYDÉE, L. 5 Passos para definir o preço de um produto. **Exame**, São Paulo, 20 set. 2012. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/pme/noticias/5-passos-para-definir-o-preco-de-um-produto>. Acesso em: 9 ago. 2021.

LOGULLO, F. **Saiba quanto cobrar pelo seu produto ou serviço**. Controle Financeiro. [s.l.], [s.d.]. Disponível em: <http://controlefinanceiro.granatum.com.br/dicas/saiba-quanto-cobrar-pelo-seu-produto-ou-servico/>. Acesso em: 9 ago. 2021.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
SANTOS, L. F. B. **Gestão de Custos: Ferramentas para a tomada de decisões**. Curitiba: InterSaber, 2013.