
PLANEJAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO AUXILIANDO A TOMADA DE DECISÃO

*Maria Soledad Gallo Figueiredo**
*Nirlene Aparecida Carneiro Fernandes***

RESUMO: O presente estudo teve como objetivo identificar como uma empresa do setor de mineração, localizada na região do Alto Paraopeba, em Minas Gerais, utiliza o planejamento e controle orçamentário no processo de tomada de decisão gerencial. Para alcançar este objetivo foi realizada uma pesquisa descritiva com levantamento de dados bibliográficos e documentais. Utilizou-se para análise, controles existentes no setor de planejamento de manutenção industrial desta empresa como, por exemplo, planilha de acompanhamento dos gastos acumulados de janeiro a julho de 2016, seguido de justificativas referente a variações orçamentárias. Através da verificação dos documentos de controle de gastos da área, pode-se comprovar a influência destes no processo de tomada de decisão gerencial da empresa analisada, visto proporcionar informações importantes para antecipação de problemas, descoberta de oportunidades, sustentabilidade e continuidade operacional. Através da análise de resultados, demonstrou-se a importância da utilização da ferramenta de planejamento e controle orçamentário no que se refere à tomada de decisão e controle gerencial. Verificou-se que o tipo de planejamento e controle orçamentário utilizado pelo setor de manutenção industrial, conhecido na literatura como orçamento Base Zero, é viável no que tange ao cumprimento das metas e objetivos empresariais. Conclui-se que o planejamento e controle orçamentário podem influenciar no processo de tomada de decisão gerencial de uma empresa do setor de mineração. Este controle orçamentário permitiu a empresa o ajuste/redução, no final do período, no valor da conta de materiais de custeio, fato este que comprova a eficácia do planejamento e controle orçamentário na tomada de decisão.

Palavras-chave: Planejamento. Controle Orçamentário. Tomada de Decisão.

ABSTRACT: This study aimed to identify how a mining company located in the Alto Paraopeba region of Minas Gerais uses planning and budget control in the management decision making process. To achieve this objective, a descriptive research was carried out with the collection of bibliographical and documentary data. Controls in the industrial maintenance planning sector of this company were used for analysis, such as a spreadsheet to follow up the accumulated expenses from January to July 2016, followed by justifications referring to budget variations. Through the verification of the expense control documents of the area, one can verify their influence in the managerial decision-making process of the analyzed company, since it provides important information for anticipation of problems, discovery of opportunities, sustainability and operational continuity. Through the analysis of results, it was demonstrated the importance of the use of the tool of planning and budgetary control with regard to decision making and management control. It was verified that the type of budget planning and control used by the industrial maintenance sector, known in the literature as the Base Zero budget, is feasible with respect to the achievement of corporate goals and objectives. It is concluded that budget planning and control can influence the managerial decision-making process of a mining company. This budget control allowed the company to adjust / reduce, at the end of the period, the value of the costing materials account, a fact that proves the effectiveness of planning and budget control in decision making.

Keywords: Planning. Budget Control. Decision-making.

INTRODUÇÃO

A evolução tecnológica percebida no mercado atual bem como a crescente competitividade, demonstra o quanto mais complexo se tornou o processo de tomada de decisões. Com o aumento do volume de variáveis para se analisar, os gestores têm maior

* Graduada em Ciências Contábeis pelo Centro de Ensino Superior de Conselheiro Lafaiete (CES-CL). msolgallo@yahoo.com.br

** Orientadora. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG); Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Viçosa (UFV); Professora e Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ensino Superior de Conselheiro Lafaiete (CES-CL). nirleneco2004@yahoo.com.br

dificuldade em consolidação destas, o que impacta diretamente no êxito em suas decisões. Com essa nova realidade, as empresas precisam apoiar-se na utilização de ferramentas de gestão para adequar-se às premissas impostas pelo ambiente em que se inserem. Torna-se necessário às empresas, o aprimoramento das ferramentas gerenciais, baseado no uso de técnicas consistentes de análise e planejamento financeiro, como exemplo, a elaboração dos mais variados tipos de orçamento e consequente controle dos resultados, para auxiliar no processo de tomada de decisão.

A tomada de decisão gerencial consiste na comparação entre situações previstas e situações realizadas no ambiente empresarial em um período de tempo determinado pela alta administração e, são extraídas através de um sistema de informação confiável. A consolidação e análise dos dados obtidos no sistema fornecem parâmetros para delinear cenários econômicos futuros e traçar estratégias de redução de custos, impactando diretamente no aumento da lucratividade. Entre diversas práticas adotadas no controle financeiro, o acompanhamento orçamentário desponta como importante ferramenta de controle de gestão. Empresas de pequeno e médio porte podem até obter resultados satisfatórios sem se utilizar dessa ferramenta, porém, para as empresas de grande porte, é imprescindível a sua utilização.

Dentro deste contexto, o presente estudo teve como objetivo identificar como uma empresa do setor de mineração, localizada na região do Alto Paraopeba, em Minas Gerais, utiliza o planejamento e controle orçamentário no processo de tomada de decisão gerencial.

REFERENCIAL TEÓRICO

Orçamento

Segundo Chiavenato (2000), orçamento é um instrumento de planejamento e controle de receitas, despesas e resultados de uma empresa. Trata-se de uma previsão para as atividades da empresa em termos econômicos e financeiros de acordo com a qual serão tomadas as decisões para o futuro da empresa. Orçamentos são os planos operacionais relacionados com o dinheiro dentro de um determinado período de tempo e geralmente têm a extensão de um ano, correspondendo ao exercício fiscal da empresa. O fluxo de caixa, os orçamentos departamentais de mão de obra, de combustíveis, de matéria prima, de manutenção de equipamentos, de contratação de terceiros, de custos diretos de produção, de despesas diversas, etc, são exemplos de orçamento em uma empresa.

Garrison e Noreen (2001) defendem que o orçamento é um plano detalhado da aquisição e do uso de recursos, financeiros ou de outra natureza, durante um período especificado. Representa um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos. O orçamento pode ser definido como o planejamento e controle das atividades administrativas durante um período especificado, expresso em termos quantitativos e ligado a uma série de variáveis que interferem no resultado da organização. Conhecendo a capacidade de controle e a previsão dessas variáveis, a administração poderá elaborar um plano estratégico para conclusão de objetivos e metas.

Zoratto (2001, p. 213), descreve o orçamento como “a expressão quantitativa, em unidades físicas, medidas de tempo, valores monetários, etc, dos planos elaborados para o período subsequente, em geral 12 meses”. O orçamento define as prioridades da empresa e permite avaliar os resultados obtidos pois, cria uma base de dados confiável para auxílio à análise das informações, auxiliando na tomada de decisão.

O orçamento geral é o resumo dos planos da companhia e estabelece metas específicas das atividades de venda, produção, distribuição e financeira. Geralmente é representado por um orçamento de caixa, uma demonstração de resultado orçada e um balanço patrimonial orçado (CATELLI, 2001). Representa, portanto, os planos da administração para o futuro e a maneira como esses planos serão realizados.

Segundo Catelli (2001), o orçamento geral permite integração entre os diversos setores de uma empresa, atuando de forma estratégica e contribuinte para a eficácia e desempenho da estrutura organizacional, sendo constituído de três aspectos: 1) Operacionais, como as unidades físicas e volumes de produção, de vendas, de compras, etc.; 2) Financeiros, compreendendo as disponibilidades de caixa, de financiamento, prazos de pagamento/recebimento etc.; e 3) Econômicos, contemplando os resultados econômicos globais e das áreas, relacionados com os eventos econômicos e com seus produtos/serviços.

Para Horngren, Foster e Datar (2000), o orçamento permite quantificar, para um determinado período, os recursos e níveis de atividades necessários para obtenção de seus objetivos. Os orçamentos, além de serem parâmetros para a avaliação dos planos, permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade, desempenhando o papel de controle por meio dos sistemas de custos e contabilidade. Sua grande importância está no fornecimento de informações confiáveis que possibilitem a tomada de decisão, com base em um planejamento estruturado e na garantia do controle realizado pelas áreas.

Destaca-se que a economia do mundo globalizado passa por constantes alterações, forçando as empresas a se adaptarem a novos cenários econômicos. A empresa que adota o orçamento como ferramenta de gestão e, o controla, encontra grande vantagem frente às adversidades futuras visto que, conseguem minimizar os impactos gerados por oscilações econômicas por possuírem dados concretos que fundamentam a sua condição financeira em um tempo determinado (CHIAVENATO, 2000).

Segundo Padoveze (2010), o orçamento reúne diversos objetivos empresariais, os quais se refletem no pleno controle de resultados. Estes, não apenas previstos e controlados, mas, coordenados de forma que todas as áreas da empresa trabalhem com sinergia na busca dos resultados. O planejamento e controle orçamentário devem ser corretamente aplicados para que a empresa atinja os níveis de eficiência esperados em sua administração. O processo orçamentário deve ser flexível, permitindo ajustes e revisões em sua elaboração e, possuir metas desafiadoras possíveis de serem atingidas. Conforme Catelli (2001) é denominada orçamentação ou processo orçamentário, a elaboração do orçamento e, como controle orçamentário, o emprego dos orçamentos no controle das atividades de uma empresa.

O orçamento deve refletir as políticas e diretrizes propostas para a empresa na obtenção do resultado esperado, assim como explicitado por Padoveze (2010), no que se refere à união de esforços dos diversos setores que compõem uma determinada unidade de negócio na elaboração do orçamento. O resultado final no processo de gestão orçamentária apenas será vantajoso se todos os setores da empresa trabalharem em prol dos objetivos e metas assumidos. A elaboração do orçamento se dá com a contribuição de todos os envolvidos no processo até mesmo, para que se possa existir o controle orçamentário por parte dos gestores, servindo como relevante ferramenta no reconhecimento de esforços individuais e coletivos (PADOVEZE, 2010).

Tipos de orçamento

Segundo Chiavenato (2000), não existe apenas uma única maneira de estruturar o orçamento e, conseqüentemente, de controlá-lo. Porém, deve-se pensar em formas de minimizar a sua fragilidade, principalmente quando se avalia orçamentos criados com base em informações de anos anteriores. Apresenta-se neste estudo, os principais tipos de orçamento encontrados, sendo eles: orçamento participativo, orçamento de tendências, orçamento base zero, orçamento estático e orçamento flexível.

Sobre o orçamento participativo, segundo Chiavenato (2000), o sucesso de um programa orçamentário em grande parte será determinado pelo modo como o orçamento é realizado. Os programas orçamentários mais bem sucedidos envolvem os gerentes responsáveis pelo controle do custo na preparação das suas próprias previsões. Esse método de preparação dos dados orçamentários é importante caso o orçamento tiver que ser realizado no controle e na avaliação das atividades de um gerente. Depois de elaborados, os orçamentos participativos podem sofrer revisão quando a alta administração questiona os níveis administrativos mais baixos. Este questionamento se dá através de um sistema de verificação e comparação existente para que não ocorram excessos ou possíveis folgas orçamentárias, o que evita, ineficiências e desperdícios. Para tanto, os superiores imediatos devem discutir os itens questionados e avaliar novamente a necessidade de seu setor de responsabilidade.

A utilização de dados passados é uma prática orçamentária comum para previsão de situações futuras. Trata-se do orçamento de tendências, o qual prevê que os eventos passados decorrem de uma estrutura organizacional já implantada e onde diversos eventos ocorridos podem voltar a ocorrer, considerando, contudo, novos elementos implantados no planejamento operacional da empresa (PADOVEZE, 2010).

Segundo o mesmo autor, na execução do orçamento de tendências sempre existirão acontecimentos do passado de conhecimento da empresa, que não se repetirão, logo não serão reproduzidos no orçamento, do mesmo modo existirão eventos futuros que não terão um passado onde possam basear novas estimativas, onde deverão ser orçados de outra maneira.

O princípio do orçamento base zero está em separar do passado, resume-se principalmente em dizer que o orçamento jamais deve começar da observação dos dados anteriores (PADOVEZE, 2010).

A proposta deste tipo de orçamento conforme Padoveze (2010, p.522), “está em questionar cada gasto, cada estrutura, buscando verificar a real necessidade dele”. Este mesmo autor reforça que, a elaboração do orçamento base zero é de responsabilidade gerencial onde cada gerente deve calcular os gastos das atividades de cada área da empresa, relatá-los e justificá-los.

Já o orçamento estático é o orçamento mais comum, segundo Padoveze (2010). Elaboram-se todas as peças orçamentárias a partir da fixação de determinados volumes de produção ou vendas. Esses volumes, por sua vez, também determinarão o volume das demais atividades e setores da empresa.

Padoveze (2010) afirma que o orçamento é considerado estático quando a administração do sistema não permite nenhuma alteração nas peças orçamentárias. Na visão de Horngren, Foster e Datar (2000), o orçamento estático é fundamentado em um nível de atividade, quando as variações são determinadas no final do período contábil, e não são realizadas adaptações nos totais deste orçamento.

Para solucionar o problema do orçamento estático surgiu o conceito de orçamento flexível. Neste caso, em vez de um único número determinado de volume de produção ou vendas, ou volume de atividade setorial, a empresa admite uma faixa de nível de atividades, em que tendencialmente se situarão tais volumes de produção ou vendas. Basicamente, o orçamento flexível é um conjunto de orçamentos que pode ser ajustado a qualquer nível de atividades (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

Segundo os mesmos autores, a base para a elaboração do orçamento flexível é a perfeita distinção entre custos fixos e variáveis. Os custos variáveis seguirão o volume de atividade, enquanto os custos fixos terão o tratamento tradicional.

Importância do planejamento e controle orçamentário

Não se pode confundir o planejamento com o controle. Conforme Garrison e Noreen (2001), o planejamento envolve o desenvolvimento de objetivos e a preparação dos diversos orçamentos para alcançá-los. O controle envolve as ações da empresa para aumentar a possibilidade dos objetivos estabelecidos serem alcançados e assegurar coerência no funcionamento de todas as partes da organização. As empresas que adotam um programa de orçamento que tenha planejamento e controle obterá um desempenho mais satisfatório do que as que não o possuem.

Ressalte-se que o controle orçamentário é utilizado para controlar as atividades da empresa comparando o desempenho realizado com o planejado. O planejamento e controle orçamentário apoiam os gerentes na gestão das atividades do seu setor de responsabilidade permitindo a antecipação de possíveis problemas e o sucesso evidencia-se pelos resultados ligados ao faturamento e redução de gastos na empresa. É uma das principais funções dos orçamentos consiste na coordenação dos esforços que serão desenvolvidos pelas diversas áreas e gestores da empresa para o alcance de seus objetivos e da empresa em sua totalidade (CATELLI, 2001).

Catelli (2001), afirma ainda que, os controles orçamentários auxiliam os gestores nas tomadas de decisões diante dos objetivos da empresa, fazendo com que possam acompanhar todas as variáveis diretamente ligadas à seu setor de responsabilidade, obtendo uma percepção realista e mais apurada dos resultados de todos os setores da empresa, identificando falhas e oportunidades. Atkinson (2000) acrescenta que o processo orçamentário destaca a necessidade de interações, que envolvem distribuição de recursos, metas organizacionais, desempenho e motivação humana.

De acordo com Catelli (2001), o controle orçamentário exige a correção de eventuais desvios, que requerem o levantamento de alternativas de solução. Desta forma, torna-se necessário conhecer as razões para a ocorrência de tais desvios, analisando-os e atuando de forma efetiva sobre suas origens. Conforme Garrison e Noreen (2001), o planejamento envolve o desenvolvimento de objetivos e a preparação dos diversos orçamentos para alcançá-los. O controle envolve as ações da empresa para aumentar a possibilidade de os objetivos estabelecidos serem alcançados e assegurar coerência no funcionamento de que todas as partes da organização.

METODOLOGIA

O estudo se classifica quanto aos objetivos como descritivo, quanto aos procedimentos utilizados, levantamento de dados, quanto às técnicas empregadas, pesquisa bibliográfica, documental e entrevista semiestruturada, quanto à avaliação, análises quantitativa e qualitativa. Segundo Gil (2002), “a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno (...)”. A pesquisa será desenvolvida em uma empresa do ramo de mineração, da região do Alto Paraopeba, em Minas Gerais. Para esta finalidade, será tomado como foco principal de estudo o setor de manutenção de equipamentos de usina desta empresa, o qual representa anualmente juntamente com o setor de manutenção de equipamentos de mina a maior parcela de todo o gasto apurado.

Para obter a resposta à questão de pesquisa, este estudo adotará a estratégia de levantamento de dados. Conforme Gil (2002), esta técnica consiste no questionamento direto da população que se tem interesse em conhecer, neste caso, a análise bibliográfica, documental e a realização de entrevista junto à responsável pelo acompanhamento de gastos atuante no setor de planejamento e controle orçamentário do setor de manutenção industrial da empresa.

Para a coleta de dados, será utilizada a pesquisa bibliográfica e documental. A primeira, segundo Lakatos e Marconi (1999), refere-se a toda bibliografia já publicada sobre o objeto de estudo, sejam elas documentais, orais ou audiovisuais. Já a segunda, conforme Gil (2002) se assemelha muito com a bibliográfica e possui como diferença a natureza das fontes, pois, vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou, que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. No caso, será analisada a planilha de controle de gastos pertencente ao setor de manutenção industrial e os gráficos relacionados a este acompanhamento para a verificação dos gastos apurados no período de janeiro a julho de 2016 com materiais de custeio.

A avaliação deste estudo terá características quantitativas e qualitativas, visto que, os dados levantados e os resultados obtidos serão depurados através de números para compreensão da realidade. Foram coletados os dados referentes aos gastos realizados na empresa analisada, no período de janeiro a julho de 2016, sendo possível, a partir desse momento, efetuar o comparativo orçado *versus* realizado o qual possibilitará verificar o desempenho orçamentário deste setor no período considerado.

ANÁLISE DE RESULTADOS

Foi objeto de estudo desta pesquisa, o sistema de planejamento e controle orçamentário do setor de manutenção industrial de uma empresa de grande porte de mineração da região do Alto Paraopeba. A empresa é um dos maiores grupos industriais do Brasil com atuação destacada nos setores de siderurgia, mineração, cimento, logística e energia. A companhia foi fundada em 09 de abril de 1941 e iniciou suas operações em 1º de outubro de 1946, em Volta Redonda (RJ), como uma empresa estatal. Foi a primeira produtora integrada de aços planos no Brasil, um marco no processo brasileiro de industrialização. O seu aço viabilizou a implantação das primeiras indústrias nacionais, núcleo do atual parque fabril brasileiro. Hoje, o grupo emprega mais de 22 mil pessoas nos Estados do Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina, Rondônia, Piauí, Ceará e Pernambuco. Multinacional brasileira, a empresa também atua em três outros países, Estados Unidos, Alemanha e Portugal, e tem ações listadas nas Bolsas de Valores de São Paulo (BOVESPA) e de Nova York (NYSE).

O processo de beneficiamento de minério de ferro é composto por uma série de processos que objetivam, a partir do material resultante da extração, separar e concentrar os minerais desejados dos materiais os quais não se tem nenhum interesse econômico, no caso, o rejeito. Os processos podem ser físicos ou químicos e sua utilização depende dos fins e da

qualidade destinados ao minério beneficiado, sendo eles: Britagem, Deslamagem, Classificação e Concentração, Peneiramento, Separação Magnética e Flotação.

A preparação do orçamento na empresa pesquisada segue instruções que consideram a legislação em vigor, as normas internas da empresa e os critérios contábeis definidos pela controladoria da empresa sendo composto pelo orçamento operacional (produção, prestação de serviços, vendas, recursos humanos e demais processos ou recursos dos setores em operação), orçamento de investimento (necessário para implantação/expansão de novos negócios ou melhoria dos atuais) e orçamento de demonstrações financeiras (apresentação do resultado decorrente do planejamento operacional e de investimento, através da demonstração de resultados, fluxo de caixa e balanço patrimonial).

Para este estudo, tomou-se como foco o setor de manutenção de equipamentos de usina desta empresa, o qual representa anualmente, juntamente com o setor de manutenção de equipamentos de mina, a maior parcela de todo o gasto apurado. O gasto de toda a empresa está subdividido em quatro principais setores, sendo eles, Setor Administrativo, Setor de Manutenção, Setor de Operação e Setor de Engenharia. Verificou-se que, para o ano de 2016, o setor de manutenção representa em conjunto, o equivalente a 48% de todo o gasto da empresa, seguido de 37% para gastos com atividades operacionais, 10% para gastos com atividades administrativas e 5% para gastos com atividades de engenharia e gestão.

O orçamento operacional é plurianual, abrangendo, por exemplo, o período de 2016-2018, sendo mensal para 2016 e anual para 2017 e 2018 e reflete um planejamento eficaz das operações da empresa para que a geração de valor seja garantida. De acordo com o cronograma de elaboração do orçamento, o período definido para o cadastro do orçamento no sistema concentra-se geralmente no mês de setembro, tem como dado de partida o mês de agosto e, a aprovação final do orçamento ocorre no mês de dezembro. Para garantir a aprovação do orçamento na data prevista, todas as etapas de elaboração/revisão devem ser cumpridas, conforme cronograma divulgado pelo setor responsável.

Conforme literatura analisada verificou-se que o orçamento operacional da empresa objeto deste estudo é realizado dentro do conceito do orçamento “base zero” (OBZ), refletindo o efetivo planejamento das atividades de cada área (quantidades *versus* preço). Utiliza-se para tanto, um sistema de informações confiável (*software*) permitindo armazenamento de históricos e apuração de resultados para análise de desempenho, além de planilhas em Excel padronizadas pela empresa. O orçamento é aprovado e acompanhado em reais (R\$). A alocação correta dos valores orçados ao longo dos meses do ano, de acordo com os respectivos eventos, é

fundamental para o adequado acompanhamento orçamentário e para a elaboração do planejamento financeiro de forma consistente.

No orçamento operacional são considerados os eventos quando da sua ocorrência (regime de competência), por exemplo, a requisição de material no almoxarifado, emissão da folha de registro para pagamento de prestação de serviços por terceiros, etc. A distribuição linear do valor orçado anual ao longo dos meses (quantificação do orçamento mensal pela divisão do valor anual por doze) é uma prática inadequada que gera vários problemas para a gestão mensal do orçamento e o planejamento financeiro da empresa. Identificou-se que no setor de amostragem escolhido, gastos com materiais de custeio, setor de manutenção industrial, dispõe de 82% de todo o orçamento aprovado referente ao ano de 2016 (TAB. 01).

Os materiais de custeio são itens utilizados na manutenção diária dos equipamentos, seja em manutenções programadas ou corretivas e são responsáveis por garantir a continuidade do processo produtivo. Os Itens Sobressalentes MA, são peças de reposição ou reserva de componente de um equipamento ou de parte deste componente, de garantia operacional ou não, reparáveis ou não, adquiridos na sua maioria a partir de um código interno do fabricante (*part number*) ou conforme desenho ou referenciados no mercado. Já os itens Materiais GP, visam recompor as condições operacionais de equipamentos e instalações (reformas, reposição de equipamentos, componentes, subconjuntos, sistemas) e atender aos seguintes critérios simultaneamente: aplicação/aquisição não ocorre anualmente; resulta em aumento da vida útil do equipamento e implica em uma interrupção relevante no ciclo produtivo do equipamento para sua realização.

TABELA 04 - Gastos de materiais de manutenção: Orçado 2016 (GBM)

Classe de gasto	Orçado Ano 2016
Materiais Custeio	23.132.085
Sobressalentes MA	3.864.370
Materiais GP	1.187.000
Total	28.183.455

Fonte: Resultados da Pesquisa, 2016.

Os valores verificados na TAB. 01 reforçam a relevância do acompanhamento orçamentário relativo aos gastos com materiais de custeio. O alto valor liberado pela diretoria para gastos com materiais de custeio referente ao setor de manutenção industrial reforça a importância que esta fatia possui dentro do planejamento orçamentário global da Companhia, sendo o seu controle necessário e imprescindível para o cumprimento das metas estabelecidas.

Ressalte-se que a empresa considera que toda variação percentual de gastos orçados *versus* realizados que ultrapasse o limite de 10% para mais ou para menos e/ou que supere o valor de R\$ 50.000 deve ser justificada à controladoria. Dentro deste conceito, ações preventivas ou corretivas devem ser tomadas pelos responsáveis pelos centros de custos para que haja cumprimento do plano orçamentário dentro do exercício de um ano.

O cumprimento do orçamento nesta empresa é tratado, além de outros, como indicador de participação nos resultados (PPR), onde os empregados recebem no fechamento do exercício, uma bonificação em dinheiro pelo cumprimento das metas. Porém, a empresa considera para este item a soma das classes de custo, ou seja, o orçamento global do setor, desde que o montante realizado esteja dentro dos parâmetros de avaliação. A avaliação das classes de forma isolada serve como parâmetro de controle.

A meta de participação nos lucros e resultados (PPR) referente ao cumprimento do orçamento, para este setor, possui peso de 15% na avaliação do empregado e 20% na avaliação do gestor, considerando o percentual restante, para avaliação de outros indicadores como, disponibilidade de equipamentos, produção, zero acidente, dentre outros, não contemplados neste estudo. A TAB. 02 representa os gastos acumulados no orçamento da empresa pesquisada, para o período de janeiro a julho de 2016.

TABELA 05 - Comparativo Orçado versus Realizado acumulado Jan a Jul/2016

Classe de gasto	Orçado	Liberado	Realizado	Varição
Materiais Custeio	14.381.170	13.961.916	22.725.754	(9.033.838)
Sobressalentes MA	8.298.016	3.864.370	4.460.632	(396.262)
Materiais GP	6.894.777	1.187.000	881.945	305.056
Total	29.573.963	18.743.286	27.868.330	(9.125.044)

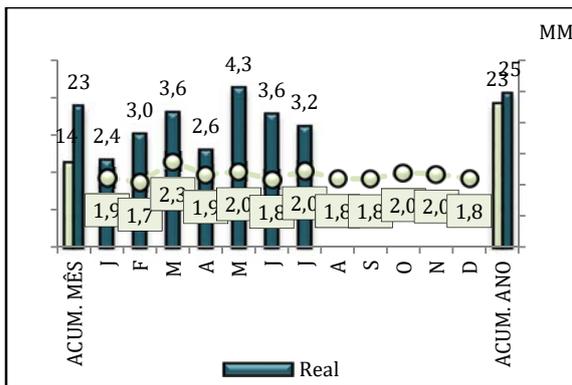
Fonte: Resultados da Pesquisa, 2016.

Observa-se, pela TAB 02, que existe uma variação negativa acumulada de R\$ 9.125.044 no somatório dos itens que compõem os gastos com materiais de manutenção da unidade de negócio abrangida neste estudo. De acordo com os parâmetros de avaliação citados anteriormente, o desvio mais significativo concentra-se no item Materiais Custeio, representando 99% da variação total do período analisado.

No GRAF. 01, pode-se visualizar o valor Orçado Liberado *versus* o valor Realizado com materiais de manutenção (custeio) no período de janeiro a julho de 2016. Observa-se que, em todos os meses, houve uma variação a maior significativa nos valores realizados, impactando no resultado mensal e acumulado do setor.

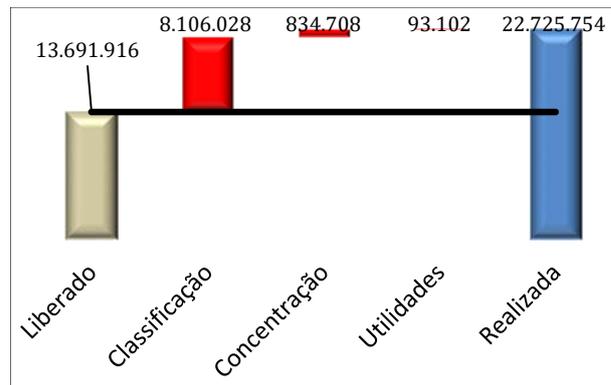
No GRAF. 02, verificam-se as variações negativas, no período de janeiro a julho de 2016, por cada setor que compõe a unidade de beneficiamento de minério. Observa-se que aproximadamente 90% da variação negativa encontra-se na Classificação. Um percentual bastante expressivo se comparado com as demais áreas que compõem o setor de beneficiamento de minério, no caso, Concentração e Utilidades. Ao longo deste estudo, são descritos os principais eventos de manutenção responsáveis pela variação bem como, a lista dos 10 (dez) itens mais expressivos, em termos financeiros, que impactaram no resultado apurado.

GRÁFICO 01 - Custeio Mensal



Fonte: Resultados da Pesquisa, 2016.

GRÁFICO 02 - Variação acumulada por setor



Fonte: Resultados da Pesquisa, 2016.

Conforme acompanhamento de gastos realizado pela *Controller* da área, seguem descritos os principais desvios responsáveis pelo resultado obtido na Classificação, referente ao período acumulado de janeiro a julho de 2016:

- Reflexo de redução orçamentária na conta de manutenção;
- Substituição dos trilhos transversais das Retomadoras de Minério da Usina por desgaste e quebra prematura, não prevista em orçamento;
- Preventivas e corretivas em PV e TC (Peneira Escalper e Transportador de Correia);
- Troca de chapas dos Hidroclassificadores,
- Gastos não previstos no orçamento com as retomadoras;
- Corretiva no compressor 28-CE-201 por fim de vida útil;
- Substituição das peneiras escalpes e tubulão do classificador espiral (linha 5);
- Substituição das correntes de acionamento da retomadora 26-RT-202;
- Substituição do inversor de frequência da bomba de polpa 41-BP-221, na Ciclonagem;
- Revitalizações rodas e reversível, revitalização linha 3 e revitalizações dos Hidroclassificadores não previstos no orçamento 2016.

No sentido amplo da análise, verificou-se que grande parte dos desvios referem-se à manutenções não previstas em orçamento e, impossíveis de serem postergadas ou, à variações negativas relacionadas ao valor liberado ser inferior ao valor solicitado pela área. Segundo entrevista realizada com a *Controller* da área, verificou-se que o reflexo de redução orçamentária na conta de materiais de manutenção se deu em função do atual cenário econômico, porém, por estratégia gerencial, diversas intervenções preventivas de manutenção necessárias foram priorizadas, o que garantiu maior *performance* dos equipamentos e processos (disponibilidade física) e com isso maior volume de produção em relação ao previsto. Ou seja, todo o gasto do processo foi compensado pelo maior volume de produção obtida (8% a maior) e conseqüentemente redução do gasto unitário de produção (R\$/ton produzida).

Conforme observado pela *Controller* responsável, parte dos gastos a maior são estratégias autorizadas pelo gestor da área, a serem compensadas no final do período orçamentário. Por exemplo, a não realização de manutenção em um equipamento com o objetivo de manter o custo da área, pode ter reflexo negativo em termos econômicos financeiros para a empresa. Caso ele quebre posteriormente, o custo de reparo e manutenção pode ser muito maior, pois, além do gasto com materiais, sobressalentes e etc, ocorrerá também a perda de produção no período em que o equipamento estiver parado.

Na TAB. 03, seguem ordenados do maior para o menor valor, os 10 itens retirados do estoque pela área da Classificação para a realização de manutenções dos equipamentos no período de janeiro a julho de 2016.

TABELA 06 – RANKING TOP 10: Janeiro a Julho de 2016

Data	QTD	UM	Material Custeio	Valor (R\$)	Equipamento	C.Cont. Correta
02.03	486	M	Correia Transp. 1828MM	288.049,25	Transp. Correia TC-203	
25.06	485	M	Correia Transp. 1828MM	282.210,71	Transp. Correia 26-4123	
02.05	72	CDA	Chapa Eutectic EDP04607 01	262.107,62	Hidroclassif. 28-4536	GP
24.03	74	CDA	Chapa Eutectic EDP04607 01	260.756,79	Hidroclassif. 28-4535	GP
04.05	74	CDA	Chapa Eutectic EDP04607 01	260.756,79	Hidroclassif. 28-4534	
02.03	383	M	Correia Transp. 1828MM	227.141,98	Transp. Correia TC-203	
27.06	1	CDA	Calha DM277284 1 ate 19	120.472,65	Peneira Classif. 28-4223	
30.03	290	M	Correia Transp. 1371MM	118.563,60	Transp. Correia 28-4124	
04.03	1	CDA	Bomba Centr Horiz 725M3/H	94.350,78	Bomba de Polpa BP-204	
11.04	8	CDA	Roda DM318553 1	76.048,00	Ret. Caçambas RT-203	
TOTAL				1.990.458,17		

Fonte: Resultados da Pesquisa, 2016.

Na TAB.03 verifica-se na coluna “C.Cont.Correta”, a detecção pela área controladora de custos, de dois itens retirados em conta de materiais de custeio porém, possuindo características de itens GP. O apontamento realizado pela *Controller* foi levado ao conhecimento do gestor responsável, o que permitiu o ajuste/redução, no final do período, no valor total de R\$ 522.864,41 da conta de materiais de custeio, fato este que comprova a eficácia do planejamento e controle orçamentário na tomada de decisão.

Os materiais listados totalizam o montante de R\$ 1.990.458,17. Pode-se verificar que, dois itens (CHAPA EUTETIC), no valor total de R\$ 522.864,41, foram retirados em classificação contábil indevida, sendo identificados pela *Controller* da área para regularização posterior na conta contábil correta. Apontamentos deste tipo são apresentados semanalmente ao gestor da área durante reunião de *performance* e fornecem dados concretos para justificativas de variações orçamentárias e serão apresentados no fechamento do mês para a diretoria da empresa.

A retirada de itens em classificação contábil incorreta ocorre, principalmente, por três fatores: cadastro indevido do material de manutenção no sistema de cadastramento de materiais, devido à análises inconsistentes das características dos materiais pelo setor de suprimentos, que desconhece o processo operacional; falta de atenção do emissor responsável pela criação da reserva no sistema ao inserir manualmente a conta razão para débito do material e, retiradas de materiais em conta contábil distinta à relacionada ao material, conforme decisão do gestor da área. Este último item é comumente utilizado durante a execução orçamentária, com o objetivo de atingir as metas de gastos estipuladas para determinado mês. A fim de não onerar determinada conta de gastos, o gestor autoriza a retirada de material em conta contábil distinta, com a informação de que, no mês subsequente, será realizada a reclassificação do item. Este procedimento é utilizado por alguns gestores próximo ao encerramento do mês, quando é necessária a realização de manutenções não previstas e impossíveis de serem adiadas, as quais não foram consideradas no planejamento orçamentário do mês.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo apresentou a análise do planejamento e controle orçamentário realizado em uma unidade da empresa do setor de mineração localizada na região do Alto Paraobeba, em Minas Gerais. O objetivo do estudo foi identificar como esta empresa utiliza o

planejamento e controle orçamentário no processo de tomada de decisão gerencial. A metodologia empregada foi pesquisa descritiva, com levantamento de dados bibliográficos, documentais e entrevista. Coletou-se planilha de controle de gastos pertencente ao setor de manutenção industrial e os gráficos relacionados a este acompanhamento para a verificação dos gastos apurados no período de janeiro a julho de 2016 com materiais de custeio. Após a análise destes documentos realizou-se uma entrevista semiestruturada junto à responsável pelo acompanhamento de gastos atuante no setor de planejamento e controle orçamentário da área de manutenção industrial da empresa para a melhor compreensão do objeto de estudo.

De acordo com os procedimentos, relatórios e características existentes e fornecidos para análise, a valorização da empresa no processo de controle orçamentário tornou-se evidente. Nela, pode se afirmar que o planejamento e controle orçamento são considerados como uma das principais ferramentas de controle gerencial, visto que, promove o direcionamento do negócio para que a empresa se mantenha e avance no mercado com custos competitivos. Através da análise realizada, verificou-se que o setor de manutenção utiliza o orçamento Base Zero. Este tipo de orçamento permite estabelecer um controle e acompanhamento minucioso dos gastos realizados pela área, pois, todo o orçamento é elaborado seguindo um calendário de manutenções previamente definidos pelo setor de planejamento.

Neste sentido, constatou-se que o planejamento e controle orçamentário influenciam no processo de tomada de decisão gerencial visto que, os gestores elaboram o orçamento de acordo com a real necessidade do setor, favorecendo a sua defesa e aprovação, frente à alta administração. Verificou-se que os gestores avaliam os controles orçamentários existentes de forma a identificar situações que precisam de iniciativa e atenção extras, visualizando com antecedência oportunidades e gargalos que possam interferir nos resultados da gestão, na participação dos empregados e nos resultados da empresa, de forma a minimizar ou corrigir desvios. Constatou-se que as variações orçamentárias podem ser positivas ou negativas e, indicam ao gestor da área dados reais para a tomada de decisão e definição da melhor estratégia a seguir, comprovando a importância e relevância do tema abordado neste estudo.

O gestor desta área entende que a importância do planejamento e controle orçamentário está no fornecimento de informações preponderantes e assertivas para antecipação de problemas existentes como, por exemplo, os gastos mais relevantes, a periodicidade de utilização de recursos e substituição de componentes, análise da variação orçado *versus* realizado, motivação dos empregados, coordenação de esforços no alcance de objetivos em comum e oportunidades de adequação perante auditorias de certificação.

Observou-se que o planejamento e controle orçamentário não são utilizados como um instrumento de pressão, mas de forma positiva para ajudar no alcance das metas setoriais e para tanto, influenciam na motivação do empregado. É importante ressaltar que este estudo limitou-se ao controle orçamentário de gastos do setor de manutenção industrial desta empresa, porém, a sistemática de acompanhamento é padronizada em todos os setores, segundo informações obtidas na entrevista.

Conclui-se que o planejamento e controle orçamentário podem influenciar no processo de tomada de decisão gerencial de uma unidade da empresa do setor de mineração. Este controle orçamentário permitiu a empresa o ajuste/redução, no final do período, no valor da conta de materiais de custeio, fato este que comprova a eficácia do planejamento e controle orçamentário na tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olimpio Mosselman Du Chenoy Castro, 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: Teoria, Processo e Prática**. 3 ed. São Paulo: Afiliada, 2000.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à Administração**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.