

A ELABORAÇÃO DE UM ORÇAMENTO VARIÁVEL

A. E. WEROLIN

“Orçamentos variáveis são chamados dinâmicos, dada a facilidade com que nêles as despesas para qualquer nível de atividade ou volume de produção podem ser prontamente calculadas.” — GLEN A. WELSCH

Neste artigo apresentaremos um resumo dos procedimentos adotados para a feitura de orçamentos a fim de mostrar como elaborar um orçamento variável. Uma breve revisão das categorias de custos e uma discussão dos diversos tipos de orçamentos, que precedem o resumo, ilustram os aspectos principais do controle orçamentário variável.

CATEGORIAS DE CUSTOS

Classificar os custos de maneira que atenda aos propósitos do controle é requisito importante para o sucesso ou malogro dos orçamentos variáveis. Desde o início, deve-se tomar muito cuidado para distinguir claramente os diversos tipos de custos e entender o comportamento de seus mais importantes elementos.

A distinção entre *custos fixos* e *custos variáveis* é básica para o planejamento de lucros; mas, outras distinções menos conhecidas e que participam de ambas essas categorias são igualmente importantes. Examinemos o conjunto dos custos fixos de uma empresa típica e notemos algumas diferenças entre eles.

A. E. WEROLIN — Diretor da *Case and Company, Inc.* (consultoria administrativa).

Nota da Redação: Artigo reproduzido com autorização do *NAA Bulletin*, órgão da *National Association of Accountants*, Nova Iorque, onde foi publicado em janeiro de 1964, Volume XLV, N.º 5.

CUSTOS CONSTANTES

Para fundar uma companhia e mantê-la em funcionamento impõe-se a criação de um organismo constituído de administração, prédios e outros requisitos de uma empresa em atividade. Segue-se que, em não havendo receita de vendas, a companhia sofrerá um prejuízo pelo menos igual ao custo desses requisitos básicos de um negócio. Salários, impostos, seguros e depreciação de prédios são exemplos específicos desses custos, chamados por algumas empresas “custos comprometidos”. Certas empresas referem-se a uma categoria semelhante de custos denominando-os “custos de prontidão”, isto é, custos que continuarão a existir no caso de fechamento temporário de departamentos de produção ou de serviços, ou no de paralisação de suas atividades.

Os *custos constantes* deveriam ser distinguidos de outros custos fixos porque, a curto prazo, são passivos quanto aos esforços de planejamento de lucros. A longo prazo, entretanto, esses custos podem variar, mas nos limites das instalações existentes não variam com as flutuações de volume de produção.

Assim, os custos constantes podem ser considerados como o preço de compra e manutenção da estrutura sobre a qual se sustenta um negócio em funcionamento.

CUSTOS PROGRAMADOS

Além dos custos constantes, há outros que, embora também sejam fixos em relação às operações atuais, têm relação muito diferente com as receitas, com os lucros e com o planejamento empresarial: chamá-los-emos programados, porque resultam de ato intencional da administração — programação — destinado a realizar o objetivo da empresa. Às vezes, são chamados “custos dirigidos” ou “custos de diretrizes”, porque estão sujeitos à avaliação e ao arbítrio da administração.

Embora os custos programados também constituam uma variável no planejamento empresário, sua relação com o volume de produção e vendas é de natureza diferente da apresentada pelos custos variáveis. Os custos programados destinam-se mais a atuar sobre o volume das operações, sobre a receita de vendas e sobre os lucros, do que a variar passivamente como resultado das operações e dos lucros. Quaisquer que sejam seu caráter e sua finalidade específicos, os custos programados desempenham um papel ativo no planejamento de lucros.

Naturalmente, certos tipos de custos programados, como os incorridos na instalação de maquinaria nova ou na construção de um prédio, deixarão, depois de feitos, um legado de custos constantes, tais como juros passivos, obrigações contratuais e depreciação da fábrica e do equipamento. Mas são feitos, inicialmente, com vistas ao porvir, na expectativa de benefícios futuros. São algo similares ao adubo numa fazenda ou ao catalisador numa reação química.

CUSTOS PROGRAMADOS ESPECÍFICOS *VERSUS* CUSTOS PROGRAMADOS GERAIS

Para determinados problemas de controle administrativo — como, por exemplo, fixação de preços — deve-se reconhecer mais uma distinção importante nos custos. É a existente entre *custos específicos* e *custos gerais*, às vezes chamados “custos particulares” e “custos comuns”. A distinção aplica-se especialmente aos custos programados.

Custos programados específicos são desembolsos feitos para manter ou aumentar a receita (ou talvez reduzir os custos) de algum setor específico da empresa, por exemplo, de fabricação de determinado produto. São, assim, custos particulares desse setor e deveriam ser considerados uma contrapartida específica à receita (ou economia) conseguida pela adoção de processos que resultam na redução de custos.

Custos programados gerais, por outro lado, são incorridos para melhorar ou a posição da empresa com um todo, ou a de um grupo de setores, como uma divisão, e não podem ser atribuídos a um setor específico. Por consequência, sua relação com problemas de fixação de preços ou de planejamento para um único produto ou serviço, ou de avaliação de sua contribuição aos lucros globais, é diferente da apresentada pelos custos programados específicos.

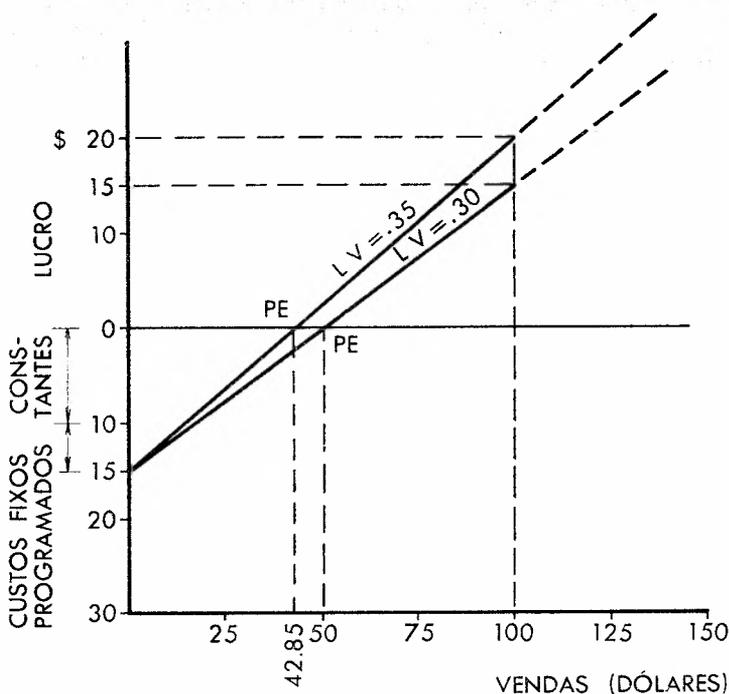
O IMPACTO DOS CUSTOS SÔBRE O PLANEJAMENTO DE LUCROS

É importante no campo do controle orçamentário que a administração tenha pleno conhecimento das relações custo — volume — lucro, no tocante tanto aos produtos individualmente considerados, como à empresa como um todo. Aconselha-se para tanto o uso de um gráfico de lucros ou gráfico do ponto-de-equilíbrio.

Esse tipo de análise pode mostrar que uma empresa esteja dando lucros insuficientes porque:

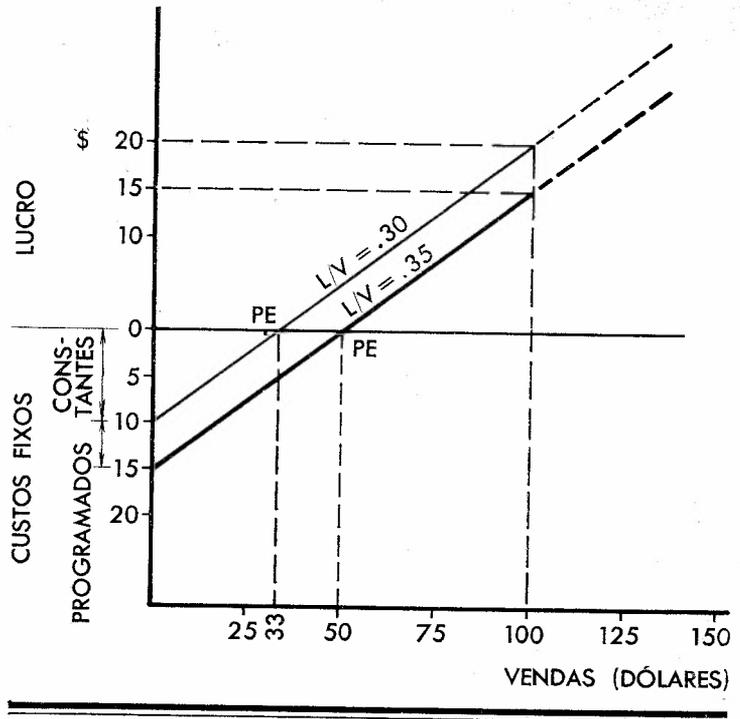
- A margem entre o custo variável do produto e o preço de venda é pequena demais, estando a indicar a necessidade de diminuir o custo variável, aumentar os preços, ou tomar ambas essas providências cumulativamente. O Gráfico 1 ilustra as consequências sobre os lucros, resultantes da redução de custos variáveis.
- Os custos constantes e os custos programados são altos demais em relação ao nível de vendas ou à capacidade de produção das instalações. O efeito da redução dos custos fixos totais é demonstrado no Gráfico 2.
- O volume efetivo de vendas é pequeno demais em relação ao ponto-de-equilíbrio e à capacidade da fábrica para permitir lucros.
- Não se gasta o suficiente em custos programados — tais como publicidade, desenvolvimento do produto ou controle de qualidade — para gerar um volume lucrativo.

GRÁFICO 1: Relações Custo—Volume—Lucro
(com redução dos custos variáveis)



	<u>L/V = .30</u>	<u>% de Vendas</u>	<u>L/V = .35</u>	<u>% de Vendas</u>
Vendas	\$ 100		\$ 100	
Custos Variáveis	70		65	
Margem Bruta Variável	30	30% (L/V)	35	35% (L/V)
Custos Fixos				
Constantes	\$ 10		\$ 10	
Programados	5	15	5	15
Lucro antes dos Impostos	\$ 15		\$ 20	
Ponto-de-Equilíbrio = Custos Fixos / L/V				
	$\$ 15 \div 30 = \$ 50$		$\$ 15 \div 35 = \$ 42,85$	

GRÁFICO 2: Relações Custo—Volume—Lucro
(com redução dos custos fixos)



		% de Vendas		% de Vendas
Vendas	\$ 100		\$ 100	
Custos Variáveis	70		70	
Margem Bruta Variável	30	30% (L/V)	30	30% (L/V)
Custos Fixos				
Constantes	\$ 10		\$ 10	
Programados	5		10	
Lucro antes dos Impostos	\$ 15		\$ 20	
Ponto de Equilíbrio = Custos Fixos ÷ L/V			Ponto de Equilíbrio	
\$ 15 ÷ .30 = \$ 50			\$ 10 ÷ .20 = \$ 33	

Quando julgamos nossos custos dessa maneira e dentro dessa linha ajustamos nossos planos de lucros, estamos em condições de utilizar mais eficazmente o controle orçamentário para obter resultados mais expressivos.

O controle dos custos não exige um programa de orçamento variável, mas quando este existe esse controle se dá quase automaticamente. O uso de orçamentos variáveis permite exercer o controle dos custos e tomar as medidas necessárias bem antes dos acontecimentos.

TIPOS DE ORÇAMENTO

Vários tipos de orçamento estão em uso nas empresas. Arrolamo-los, a seguir, com uma breve descrição de cada um.

1. *Orçamento de despesas* — Cobrem todos os custos operacionais por centros de custos ou departamentos:

a) orçamento operacional — cobre despesas padronizáveis;

b) orçamento programado — cobre despesas sujeitas ao critério da administração.

2. *Orçamento de lucros* — Planeja os lucros anuais com base na previsão de vendas e nas despesas orçadas, tendo em vista objetivos da administração.

3. *Orçamento financeiro* — Trata do planejamento do fluxo de caixa, dos ativos, das obrigações, do patrimônio líquido, do retorno sobre o investimento, dos estoques etc..

4. *Orçamento de capital* — Trata dos desembolsos para aquisição de ativos fixos por centros de custos ou departamentos.

Indubitavelmente, os orçamentos de despesas são os mais comuns. Um orçamento de despesas ampliado pela inclusão da previsão de vendas torna-se um orçamento de lucros. Como o nome indica, o orçamento de lucros serve para o planejamento dos lucros anuais e, quando devi-

damente utilizado, presta-se para controlar a adequação efetiva dos lucros. Como estamos interessados principalmente nos aspectos orçamentários do controle de custos, concentraremos nossa atenção nos orçamentos de despesas e no de lucros.

ORÇAMENTOS DE DESPESAS (OPERACIONAL E PROGRAMADO)

Os *orçamentos operacionais* cobrem as despesas para as quais é possível estabelecer padrões de eficiência. O controle de custos é realizado por motivação e avaliação. Em razão dos relatórios onde se comparam os gastos efetivos com os gastos previstos, a administração linear é motivada a produzir o mais eficientemente possível. O relatório de desempenho orçamentário fornece base à alta administração para avaliar a eficácia da administração linear no controle dos custos. Realiza-se o controle mediante promoção dos eficientes e substituição dos ineficientes.

Os *orçamentos programados*, por outro lado, cobrem as despesas sujeitas ao critério da administração, principalmente custos de pesquisas e de desenvolvimento, algumas despesas de vendas e algumas despesas administrativas. Um orçamento programado permite o controle de custo, pois faz a administração participar do planejamento das despesas programadas. Exerce-se o controle de custos mediante decisões quanto à magnitude da tarefa a ser executada.

Enquanto os orçamentos programados são geralmente fixos, os orçamentos operacionais são, de ordinário, variáveis. Os poucos orçamentos operacionais fixos não deveriam ser tratados como orçamentos programados, porque não permitem controle adequado. Na decisão sobre o procedimento orçamentário a adotar resolve-se, primeiro, se determinada despesa cai numa categoria variável e operacional, ou numa categoria de custo fixo programado; só depois é que se pode determinar o tipo de orçamento — fixo ou variável — que permitirá o melhor controle. Alguns sistemas de controle orçamentário deixam de proporcionar controle efetivo de custos justamente quando a

administração, não sabendo diferenciar êsses dois tipos de orçamentos — operacional e programado — ingênuamente procura aplicar o mesmo procedimento de controle a ambos casos.

ORÇAMENTOS DE LUCROS

Três são as funções principais do orçamento de lucros num sistema de controle:

- É o critério final para avaliar a adequação dos orçamentos de despesas.
- É o orçamento operacional do centro de lucros quando a responsabilidade pelos lucros é descentralizada.
- É a base do planejamento e da coordenação do conjunto das atividades da empresa. Previsões de caixa, por exemplo, são elaboradas com base no orçamento de lucros.

Essencialmente, portanto, o orçamento de lucros é o orçamento operacional de cada unidade organizada da empresa. Para avaliar as projeções do orçamento de lucros o mais eficaz é compará-las aos resultados da experiência efetiva do ano anterior. Em alguns casos a comparação com o *quantum* previsto de lucros da divisão a longo prazo pode ser importante, também. De uma ou de outra forma, a administração pode determinar o caráter apropriado dos lucros orçados e o que se pode esperar como resultado das atividades de cada divisão.

PROCEDIMENTO PARA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

Um programa geral de controle orçamentário variável inclui certo número de técnicas correlacionadas. O conceito implica em muito mais do que a idéia tradicional de um plano global das operações da empresa para o ano seguinte.

A nosso ver, há cinco componentes básicos para um bom programa orçamentário geral:

- 1) um plano global das operações — metas;
- 2) um orçamento de lucros integrado — “orçamento de planejamento”;
- 3) um orçamento variável de despesas — para o controle dinâmico dos custos;
- 4) elaboração cuidadosa do orçamento, com participação dos responsáveis;
- 5) periódicos relatórios orçamentários à administração — execução do orçamento.

Examinemos e exemplifiquemos, rapidamente, esses cinco componentes.

1. Metas

Uma das finalidades principais do controle orçamentário é facilitar o planejamento administrativo. Isso implica no estabelecimento de metas a serem atingidas durante o exercício. De fato, um programa orçamentário obriga a administração a dar séria atenção ao planejamento das operações e à elaboração de um plano-diretor integrado para atingir as metas. Como esse plano é o primeiro passo importante do qual todos os membros da administração devem participar, convém dar-lhe a máxima divulgação.

2. Orçamento de lucros integrado

A elaboração do orçamento de lucros de uma empresa — segundo componente básico de um bom programa orçamentário — deve começar por volta de três ou quatro meses antes do fim do ano. Tendo sido definidos os objetivos da empresa, inicia-se a elaboração (pelo departamento de vendas) da previsão de vendas. Para tanto devem-se elaborar, provisoriamente, os orçamentos de despesas de publicidade e de distribuição, pois estes influem sobre o potencial de vendas.

Aprovado o orçamento de vendas (talvez ainda em caráter provisório), torna-se possível elaborar o orçamento de produção, especificando a quantidade e a cronologia

das necessidades de produção. Para êsse fim é importante conhecer as diretrizes da administração a respeito dos estoques de produtos acabados, entregues aos consumidores, padrões de qualidade etc..

Com o conhecimento das necessidades de produção torna-se possível elaborar, simultâneamente, os orçamentos de mão-de-obra direta, de materiais diretos e de custos indiretos de fabricação. A elaboração dos orçamentos de mão-de-obra direta e de materiais diretos é tarefa difícil, especialmente quando se adota um sistema de custo-padrão; quando tal não acontece a dificuldade para elaborar referidos orçamentos é a mesma que para o estabelecimento de padrões. A tarefa de fixar os custos indiretos de fabricação é mais difícil ainda, como veremos adiante. Quando tivermos os orçamentos de mão-de-obra direta, de materiais diretos e de custos indiretos de fabricação, teremos a base para determinar o custo orçado das mercadorias fabricadas. Ao mesmo tempo, podem ser completados os orçamentos para itens como despesas gerais e despesas administrativas, despesas financeiras, custos de pesquisas, acréscimos ao capital e orçamentos de caixa. Elaboram-se, também, orçamentos de despesas programadas para itens como publicidade, pesquisas e outras atividades específicas, geradoras de negócios futuros.

Enfim, todos êsses orçamentos são consolidados numa demonstração de lucros e perdas e num balanço estimativo. Em seguida, pode-se verificar o retôrno do investimento.

3. *Contrôle dinâmico dos custos*

O terceiro componente importante de um programa geral de contrôle orçamentário é a elaboração adequada de dados variáveis para orçamentos de despesas. Como já dissemos, é mais complexo e difícil o trabalho de elaborar um orçamento variável de despesas do que o de elaborar orçamentos de material direto ou mão-de-obra direta, porque os custos indiretos de fabricação não podem ser exatamente analisados. Não obstante, essa tarefa pode ser realizada e até com bastante precisão. A maneira é reu-

nir dados sobre despesas de cada departamento e relacioná-las com algum indicador de atividade, o que torna possível computar dotações orçamentárias para diversos índices de atividade ou de volume referentes a cada departamento.

O primeiro passo é subdividir tôdas as contas de custos indiretos de fabricação em custos fixos, variáveis e semi-variáveis. Cada uma dessas contas deve, então, ser analisada pormenorizadamente para identificar os componentes fixos e variáveis de cada custo em particular.

Com isso, o problema de determinar a variabilidade do custo restringe-se à consideração das despesas semivariáveis e à determinação de como e porque essas despesas variam. Existe certo número de teorias, métodos e técnicas criados para êsse fim. Podemos classificar êsses métodos em três grandes grupos:

- Análise estatística de custos históricos, para determinar quanto de cada item de despesa é fixo, para definir como os custos no passado variaram efetivamente em relação ao volume e para projetar como os custos deverão variar no futuro.
- Estudos de engenharia industrial para determinar como os custos variam com o volume e para descobrir se há algum outro fator de atividade que também faça variar o custo.
- Raciocínio lógico a respeito da finalidade básica da conta de custo para determinar o motivo básico de qualquer variação e o fator que faz o custo variar em relação ao volume ou à atividade. Em seguida, devem-se derivar os fatores a serem usados para indicar o montante de despesas a serem incorridas nos diversos níveis de atividade. Por exemplo, o número de pedidos de compra equivale à atividade da seção de contas a pagar; o número dos pedidos de venda em determinado mês equivale à atividade da seção de cobrança; a quantidade de desenhos executados pela engenharia de ferramentas equivale à carga de trabalho da ferramentaria.

Ilustramos todos os procedimentos de elaboração orçamentária em dois quadros e uma figura. O Quadro 1 mostra um exemplo de orçamento departamental. A Figura 1 é uma fôlha de informações que ilustra a obtenção do montante orçamentário "normal" para um elemento de custo indireto, isto é, "suprimentos da fábrica". O Quadro 2 é um exemplo de relatório de variação mensal, no qual se comparam os resultados efetivos dum mês com as dotações orçamentárias ajustadas, considerando-se a atividade do departamento naquele mês.

4. *Elaboração do orçamento*

É regra fundamental de práticas orçamentárias eficazes que o orçamento inicial seja preparado pela própria pessoa que haja de trabalhar regida por êle. Isso significa que o orçamento deve ser elaborado de baixo para cima, e o chefe de cada departamento deve ser responsável pelo estabelecimento do orçamento departamental básico. O pessoal do departamento de contabilidade (especialmente o *controller*), o do departamento de engenharia industrial e os consultores externos podem ajudar bastante.

Pode-se comparar o *controller* ao piloto de um navio. Primeiro, ajuda os administradores funcionais no planejamento de suas operações e despesas. Entretanto, os orçamentos são dêles, dêles originários e definitivamente aceitos por êles. Em seguida, fornece algumas técnicas analíticas e pode utilizar-se de dados históricos da empresa, a título de orientação. Mas, são os chefes que estabelecem seus próprios orçamentos. Depois, estabelecida a relação básica entre atividades e despesas, fornece ao pessoal de escritório os dados e projeções estatísticas baseados nos planos dos chefes funcionais. É assim que entendemos o papel do *controller* no contrôlo orçamentário.

O orçamento de cada departamento deve ser revisto e aprovado em todos os níveis de responsabilidade, porque

em cada nível poderá ser corrigido, o que, todavia, só deve ser feito com a aquiescência da pessoa cujo orçamento está sendo modificado.

Enfim, os orçamentos para todos os centros de custos são reunidos num único orçamento que abrange tôda a fábrica ou divisão e é aprovado pelo executivo responsável pelos resultados dêsse grupo de departamentos. Vemos aqui como todo o tema de contabilidade gerencial (*responsibility accounting*) se enquadra no contrôle orçamentário.

Outro aspecto da boa prática orçamentária é a revisão do orçamento. Entre o preparo do orçamento e sua aprovação pela alta administração deve haver algum grupo independente que analise o orçamento e forneça, por outras maneiras, assistência à alta administração para avaliar a adequação do orçamento proposto. Essa função é geralmente subordinada ao *controller*, mas também pode ser executada por um departamento autônomo de análise de orçamentos.

5. Relatórios orçamentários

A técnica de elaboração de relatórios é ponto muitas vezes negligenciado num programa orçamentário, mas freqüentemente é o mais crítico. Em última análise, é através de relatórios orçamentários dirigidos à administração que se consegue o contrôle de custos. Entendemos que só é possível conseguir o contrôle com relatórios contínuos e periódicos dos resultados efetivos comparados aos planejados.

Para serem eficazes, os relatórios orçamentários devem indicar os itens, por zona de responsabilidade, que estejam fora das previsões. Enfim, é preciso grifar os itens não habituais ou excepcionais que demandem atenção e ação por parte da alta administração. Obviamente, os relatórios devem vir no momento certo, cuidadosamente elaborados e adaptados à estrutura orgânica da empresa. Se não, terão pouco valor como meio de contrôle de custos.

QUADRO 1: *Exemplo de Orçamento Departamental*

DEPTO. N.º 43 TÍTULO DO DEPTO.: *Estamparia* SUPERVISOR: *J. Smith*
 UNIDADE-BASE: *Horas-Padrão de Produção* UNIDADES NORMAIS POR MÊS:
 1722 ORÇAMENTO ELABORADO POR: *RGH 1/10/6—* APROVADO POR:
AFM 10/10/6—

CONTA	Orçamento Mensal					
	Horas			Dólares		
	C. Var.	C. Fix.	Total	C. Var.	C. Fix.	Total
01 Mão-de-Obra Direta						
Máquinas Grupo I	1 212		1 212	2,424		2,424
Máquinas Grupo II	510		510	1,020		1,020
	<u>1 722</u>		<u>1 722</u>	<u>3,444</u>		<u>3,444</u>
Contas Indiretas						
41 Supervisão		163	163		550	550
42 Preparação	346		346	779		779
43 Manuseio de materiais	163		163	204		204
44 Mão-de Obra Indireta (geral)	122		122	244		244
47 Tempo de interrupção	83		83	166		166
49 Horas extras				106		106
51 Suprimentos da fábrica				328		328
53 Manutenção de tintas				187		187
54 Reparo de equipamento				221		221
72 Benefícios a empregados				680	33	713
Total de Custos Indiretos	<u>714</u>	<u>163</u>	<u>877</u>	<u>2,915</u>	<u>583</u>	<u>3,498</u>
Total de Mão-de-Obra e Despesas	<u>2 436</u>	<u>163</u>	<u>2 599</u>	<u>6,359</u>	<u>583</u>	<u>6,942</u>

QUADRO 2: *Demonstração de Custos e Variações*

DEPTO. N.º 43 TÍTULO DO DEPTO.: *Estamparia* SUPERVISOR: *J. Smith*
 MÊS DE: *Janeiro de 196—* UNIDADE-BASE: *Horas-Padrão de Produção*
 N.º DE UNIDADES-BASE DÊSTE MÊS: *1 894 (NORMAL: 1 722 Horas-Padrão)*

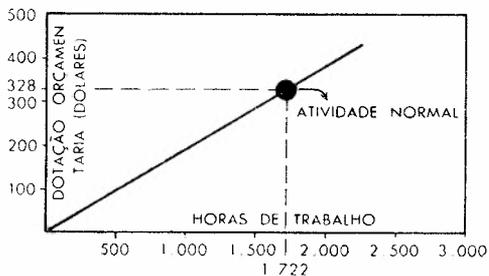
CONTA	Dotação Orçamentária	Suplementação Orçamentária	Mês Corrente		
			Orçamento Total	Realizado	Variação
01 Mão-de-Obra Direta					
Máquinas Grupo I	\$2,836		\$2,836	\$2,790	\$ 46
Máquinas Grupo II	952		952	922	30
	<u>3,788</u>		<u>3,788</u>	<u>3,712</u>	<u>76</u>
Contas Indiretas					
41 Supervisão (550)	550		550	550	—
42 Preparação (779)	856*		856	876	(20)
43 Manuseio de materiais (204)	224*		224	322	(98)
44 Mão-de-Obra indireta (geral) (244)	268*		268	291	(23)
47 Tempo de interrupção (166)	183*		183	173	10
49 Horas extras (106)	117*	30	147	138	9
51 Suprimentos da fábrica (328)	361*		361	312	49
53 Manutenção de tintas (187)	206*	40	246	389	(143)
54 Reparo de equipamento (221)	243*		243	231	12
72 Benefícios a empregados (680 + 33)	781*		781	779	2
Total de Custos Indiretos	<u>\$3,789</u>	<u>\$70</u>	<u>\$3,859</u>	<u>\$4,061</u>	<u>\$(202)</u>
Total de Mão-de-Obra e Despesas	<u>\$7,577</u>	<u>\$70</u>	<u>\$7,647</u>	<u>\$7,773</u>	<u>\$(126)</u>
Unidades orçadas	1 722				
Unidades produzidas	1 894				
Razão da atividade	110%	(1 894/1 722)			

* A porção variável do orçamento mensal foi aumentada em 10% porque a atividade do corrente mês foi de 10% a mais do que o programado.

FIGURA 1: Exemplo de Fôlha de Informações para Dotação Orçamentária de um Item

CONTA: Suprimentos da fábrica N.º DA CONTA: 51
 DEPTO. N.º: 43 TÍTULO DO DEPTO.: Estamparia
 ANALISADO POR: GCC 1/9/6... APROVADO POR: AFM 15/9/6...
 OBSERVAÇÕES:

MES	ATIVIDADE	QUANTIA		MES	ATIVIDADE	QUANTIA	
JAN.	1.100 h	\$ 250		JUL.	1.650 h	\$ 300	
FEV.	1.400	275		AGÔ.	2.000	400	
MAR.	1.900	340		SET.	1.500	250	
ABR.	1.400	210		OUT.	1.650	350	
MAIO	900	190		NOV.	1.800	300	
JUN.	1.250	230		DEZ.	1.000	200	
TOTAL				TOTAL		3 265	



RESUMO

Nesta discussão dos procedimentos para o controle orçamentário variável procuramos explicar que:

- Os custos devem ser classificados de modo que não somente atendam aos propósitos de controle, mas também ajudem os esforços de planejamento de lucros.
- Para obter o pleno benefício do nosso programa orçamentário devemos procurar elaborar um orçamento de lucros global, integrado. Esse é o “plano de lucros” ou “tarefa” da administração. Orçamentos de despesas são parte integrante e importante desse tipo de orçamento de lucros, mas orçamentos de despesas não bastam por si. Convém reconhecer, outrossim, que há dois tipos de orçamento de despesas — operacionais e programados — e que cada tipo permite diferente forma de controle pela administração.
- Há cinco componentes básicos de um bom e completo programa orçamentário. A esta altura, prezado leitor, somente podemos sugerir-lhe o que é óbvio: mantenha o plano simples, estabeleça o sistema sob medida e lembre-se de que um plano de controle orçamentário não é remédio para uma administração deficiente: ele ajuda a administração, mas não resolve seus problemas.

Todo o empreendimento que queira manter posição competitiva precisa planejar antecipadamente a sua rota e, depois, utilizar alguma técnica para controlar e coordenar as atividades de sua organização. O controle orçamentário variável é universalmente reconhecido como um dos instrumentos mais eficazes da administração para atingir bons resultados.