


O ORÇAMENTO EMPRESARIAL
NO SETOR METALÚRGICO DE
CAXIAS DO SUL - ESTUDO
DE CASOS

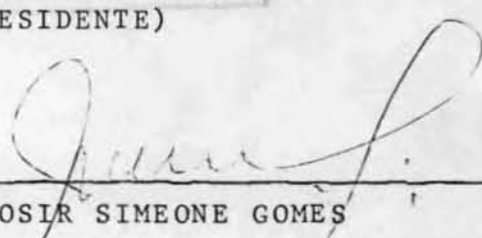
JOISSE ANTONIO LORANDI

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA AO CORPO DOCENTE DO INSTITUTO SUPERIOR DE
ESTUDOS CONTÁBEIS - ISEC/EPGE - DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS COMO
PARTE DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MES
TRE EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (M.Sc.)

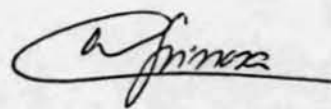
APROVADA POR:




PROF. DR. MOACIR SANCOVSKI
(PRESIDENTE)



PROF. DR. JOSIR SIMEONE GOMES



PROF. DR. WILSON DA SILVA SPINOSA



PROF^a. ARACÉLI CRISTINA DE SOUSA FERREIRA
(ORIENTADORA)

RIO DE JANEIRO, RJ - BRASIL
DEZEMBRO DE 1990

LORANDI, JOISSE ANTONIO

O ORÇAMENTO EMPRESARIAL NO SETOR
METALÚRGICO DE CAXIAS DO SUL - ESTUDO
DE CASOS.

xi , 193 p. 29,7 cm (ISEC/FGV, M.Sc.,
Ciências Contábeis, 1990).

Tese - Fundação Getúlio Vargas
Mestrado em Ciências Contábeis - ISEC

I. Contabilidade Gerencial. ISEC/FGV
II. Título (Série).

A MINHA FAMÍLIA E A NELI

AGRADECIMENTOS

A Professora Aracéli Cristina S. Ferreira, pela sua orientação e sua dedicação na elaboração desse estudo.

Aos Professores, Moacir Sancovschi, Josir Simeone Gomes e Wilson da Silva Spinosa, membros da Banca Examinadora, pelas críticas e sugestões dadas que contribuíram para o enriquecimento do trabalho.

Aos colegas da turma 87/88, principalmente a, Consuelo R. Alho, Jailton Costa, Julio A. Klein Junior, Mirian D. A. Soto e Roberto Teixeira, que muito auxiliaram para a concretização deste trabalho.

A CAPES e a Universidade de Caxias do Sul pelo apoio financeiro.

As empresas pesquisadas pela atenção e compreensão dispendida, em particular aos responsáveis pelo Orçamento Empresarial que muito contribuíram para o enriquecimento do trabalho.

A Maria Helene Rech pela revisão de português e a Anemara Bratkovski Alves e a Cláudia Viana da Rosa pela colaboração na elaboração do "Abstract".

RESUMO DA TESE APRESENTADA AO ISEC/FGV COMO PARTE DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (M.Sc.).

O ORÇAMENTO EMPRESARIAL NO SETOR METALÚRGICO DE CAXIAS DO SUL

- ESTUDO DE CASOS -

JOISSE ANTONIO LORANDI
DEZEMBRO/1990

ORIENTADORA: Profa. ARACÉLI CRISTINA DE SOUSA FERREIRA

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE GERENCIAL

Este estudo teve como objetivo demonstrar o processo orçamentário no setor metalúrgico de Caxias do Sul, relacionando com um plano de referência teórico buscando uma aproximação da teoria com a prática.

O orçamento empresarial é analisado como um elemento participante da dinâmica organizacional e inserido nos processos empresariais, fazendo com que as pessoas na organização se conscientizem dos objetivos a serem alcançados.

A pesquisa é realizada junto ao responsável pelo orçamento e mais três gerentes escolhido aleatoriamente em cinco empresas de Caxias do Sul.

São analisados os processos de implantação,

operacionalização, execução e acompanhamento relacionando estes processos com o planejamento estratégico e o controle gerencial e entendendo-se o orçamento como uma ferramenta de administração.

Na relação da teoria com a prática, relativa ao orçamento empresarial, percebe-se que há uma boa adequação, principalmente nas empresas em que o processo produtivo apresenta menos variáveis, e onde a participação dos departamentos e da alta diretoria é maior.

Entretanto, percebe-se que existe alguns fatores que são responsáveis pela postura inexpressiva do orçamento no contexto organizacional, os principais evidenciados na pesquisa foram, descrença em torno do orçamento, dificuldade na transmissão de informações entre os departamentos e a falta de uma participação espontânea e livre na discussão da proposta orçamentária.

ABSTRACT OF THESIS PRESENTED TO ISEC/FGV, AS PARTIAL FULLFILMENT OF THE REQUIREMENTS OF THE DEGREE OF MASTER OF SCIENCE ACCOUNTING (M.SC.).

O ORÇAMENTO EMPRESARIAL NO SETOR METALÚRGICO DE CAXIAS DO SUL

- UM ESTUDO DE CASOS -

JOISSE ANTONIO LORANDI
- DECEMBER/1990 -

ORIENTATION: Profa. ARACÉLI CRISTINA SOUSA FERREIRA

DEPARTMENT: CIÊNCIAS CONTÁBEIS

This study had as purpose to demonstrate the budgetary process, of the metallurgical field in Caxias do Sul by relating in to a theoretical plan of reference and searching for an approximation of theory and practice.

The budget is analised as a participative element in the process of organization taking part in the operations of the enterprise, making people aware of the purposes of the business.

The research was developed through the application of questionaries to the person in charge of the budget and three other managers aleatorially chosen in five enterprisers of Caxias do Sul.

The processes of implantation, accomplishment and controle are analised and managing controle, regarding the budget

as an element of administration.

It is possible to notice a good adequateness between the theory and practice mostly in the enterprises where the productive process show less variables and where the participation of the departements as well as of the Directory is more expressive.

However it is also possible to notice that there are some factors which are responsible for the inexpressive situation of the budget in organizing context of these enterprises.

The most important ones are, the disbelief in the budget, lack of confidence for the exchange of information and lack of spontaneous participation in relation to the budgetary purpose.

ÍNDICE

I Parte INTRODUÇÃO

1. INTRODUÇÃO.....	2
1.1. IMPORTÂNCIA DO ESTUDO.....	2
1.2. OBJETIVOS DO ESTUDO.....	3
1.3. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	4
1.4. ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	4

II Parte FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1. ORGANIZAÇÃO.....	7
2. PLANEJAMENTO E CONTROLE.....	12
2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	12
2.2. CONTROLE GERENCIAL.....	12
2.3. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	14
3. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	17
3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	17
3.2. O ORÇAMENTO E SUA FUNÇÃO.....	18
3.3. PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	19
3.4. INTEGRAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	21
3.5. ORÇAMENTO DE VENDAS.....	23
3.6. ORÇAMENTO DE PRODUÇÃO.....	24
3.7. ORÇAMENTO DAS DESPESAS ADMINISTRATIVAS.....	27
3.8. ORÇAMENTO DE CAIXA.....	28
3.9. DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DE EXERCÍCIO PROJETADA....	29
3.10. BALANÇO PROJETADO.....	30

4. ASPECTOS COMPORTAMENTAIS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	32
---	----

III Parte PROCESSO METODOLÓGICO

1. PROCESSO METODOLÓGICO.....	37
1.1. NATUREZA DO ESTUDO.....	37
1.2. PERGUNTAS DO ESTUDO.....	38
1.3. PLANO DE REFERÊNCIA.....	42
1.4. VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	44
1.5. O MÉTODO DE COLETA DE DADOS.....	50
1.6. A ESCOLHA DOS CASOS.....	51
1.7. PESQUISA DE CAMPO.....	52
1.8. ANÁLISE DOS DADOS.....	55
1.9. LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	55

IV Parte DADOS OBTIDOS E ANÁLISE

1. CARACTERÍSTICAS GERAIS DA CIDADE DE CAXIAS DO SUL.....	58
2. CARACTERÍSTICAS GERAIS DAS EMPRESAS ESTUDADAS.....	61
3. DADOS OBTIDOS NAS EMPRESAS.....	63
3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	63
3.2. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - CASO A.....	64
3.3. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - CASO B.....	75
3.4. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - CASO C.....	87
3.5. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - CASO D.....	102
3.6. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - CASO E.....	115
4. ANÁLISE DOS DADOS.....	126
4.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	126
4.2. PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO.....	126

4.3. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DO ORÇAMENTO.....	130
4.4. OBJETIVOS DO ORÇAMENTO.....	132
4.5. FILOSOFIA ORÇAMENTÁRIA.....	133
4.6. PREPARAÇÃO DO ORÇAMENTO.....	136
4.7. HORIZONTE TEMPORAL.....	138
4.8. DOCUMENTOS ORÇAMENTÁRIOS.....	141
4.9. FONTE DE DADOS DO ORÇAMENTO.....	143
4.10. CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....	144
4.11. COMPROMISSO ORÇAMENTÁRIO.....	145
V Parte SUMÁRIO, CONCLUSÕES E SUGESTÕES	
1. SUMÁRIO.....	148
2. CONCLUSÕES.....	154
3. SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.....	158
VI Parte BIBLIOGRAFIA	
1. BIBLIOGRAFIA.....	160
VII Parte ANEXOS	
1. FORMULÁRIO DE ENTREVISTAS.....	164

I PARTE
INTRODUÇÃO

1. INTRODUÇÃO

1.1. IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

O orçamento empresarial atua no processo de evolução da sociedade, nas mudanças tecnológicas, no desenvolvimento sócio-político-econômico, com importante participação na base das mutações sociais, pois é um instrumento utilizado pela administração das organizações na planificação dos objetivos pretendidos e na distribuição dos recursos.

Sendo o orçamento empresarial contingente com as mudanças sociais, é importante para a classe acadêmica, bem como para os técnicos da área, análises e estudos empíricos que busquem demonstrar como se encontra o desenvolvimento do processo orçamentário e sua atuação relativa ao momento sócio-político-econômico, no sentido de cada vez mais aperfeiçoar esta ferramenta de trabalho e estatuir-se uma cultura de planejamento na sociedade brasileira.

De acordo com pesquisas efetuadas por Aracéli Cristina de S. Ferreira, em uma Prefeitura no Estado de São Paulo, e por Josir Simeone Gomes, em empresas estatais, foram constatadas algumas deficiências nessas entidades públicas relativas ao orçamento e ao controle gerencial.

A formação de uma mentalidade voltada para o "pensar à frente" nas instituições públicas é dificultada principalmente devido à periódica troca de governos e de partidos políticos e a interesses eleitoreiros, prejudicando a formação de uma cultura consciente de processos de planejamento que dêem continuidade

aos projetos implementados e propicie uma melhor definição de objetivos às pessoas que trabalham nestas instituições.

No ambiente das empresas privadas, que é o foco desta pesquisa, pode-se dizer, a princípio, que o processo orçamentário encontra uma situação favorável para o seu desenvolvimento e para o alcance das vantagens que este pode propiciar, principalmente devido à menor interferência de fatores externos à organização e a um melhor direcionamento das pessoas que nela operam em relação ao objetivo maior que rege o sistema capitalista que é a obtenção de lucro.

A relevância desta pesquisa se justifica na análise do desenvolvimento do orçamento empresarial na iniciativa privada, de acordo com as características de cada organização e dos aspectos do ambiente externo inerentes.

1.2. OBJETIVOS DO ESTUDO

Este estudo pretende demonstrar, através da análise de 5 casos, como se encontra o desenvolvimento do processo orçamentário nestas empresas, de acordo com um plano de referência.

No estudo dos processos orçamentários, considerar-se-á particularidades inerentes a cada organização, a fim de contextualizar a catalogação de cada processo, no sentido de que estas particularidades interagem como determinantes da sistemática do orçamento empresarial na organização.

1.3. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O propósito é estudar o orçamento empresarial de 5 organizações metalúrgicas na Cidade de Caxias do Sul, Estado do Rio Grande do Sul, considerando os processos de implantação, elaboração, operacionalização e acompanhamento.

Dentro dessa abordagem, o sistema orçamentário é visto como sendo um instrumento, tendo uma série de vantagens à disposição da administração, com a finalidade de contribuir para a melhora de sua performance.

Na adequação dos conceitos teóricos em relação aos utilizados na prática pelas empresas, considerar-se-á os conceitos referendados pela fundamentação teórica e ao plano de referência.

1.4. ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

A fim de atingir ao que se propôs, o estudo está organizado da seguinte forma:

Na primeira parte, faz-se a introdução ao assunto justificando-se a importância da pesquisa e as suas pretensões considerando uma delimitação coerente aos propósitos.

Na segunda parte, faz-se a fundamentação teórica buscando-se, através da opinião de vários autores, fundamentar o estudo. Permitindo uma relação com os processos práticos.

Na terceira parte, efetua-se a descrição do processo metodológico, descrevendo-se as características do método utilizado e como se procedeu à pesquisa.

Na quarta parte, faz-se o relato dos dados obtidos

descrevendo-se os casos, as características regionais e a análise dos dados.

Por último, demonstra-se o sumário, conclusões e novas idéias para futuras pesquisas.

II PARTE
FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1. ORGANIZAÇÃO

Para buscar atingir a finalidade e o entendimento desta pesquisa, faz-se necessária uma análise dos fatores que influenciam o desenho e a utilização do orçamento empresarial. A sistemática orçamentária não pode ser compreendida de forma isolada sem um entendimento dos aspectos comportamentais e estruturais da organização.

Organização "É um conjunto de interação e interdependência particular, em que o trabalho propicia o alcance de metas comuns e cujos relacionamentos são determinados de acordo com uma certa estrutura."(*)

Existe uma série de definições sobre organização. Na maioria delas os pontos chaves são:

- a) interação
- b) objetivos comuns e
- c) estrutura organizacional

a) Interação - Interagir, no contexto organizacional, está diretamente ligado às relações que ocorrem entre pessoas tanto no ambiente interno como externo, possibilitando um processo de troca, de intercâmbio, envolvendo aspectos comportamentais.

"As características organizacionais são determinantes do comportamento dos indivíduos. Em outras palavras, se as organizações têm características próprias e se essas características afetam o

(*) DUNCAN, W. Jack. "Organizational behaviour.". 2. ed. Boston Houghton - Mifflin, 1981. p.8.

comportamento de seus membros, é preciso compreender as características organizacionais caso pretendamos compreender o comportamento humano. Dentro da mesma linha, se quisermos compreender a sociedade, devemos compreender suas organizações."(*)

Como as características organizacionais possuem o poder de influenciar o comportamento dos indivíduos, a recíproca também é verdadeira na medida em que exista intercâmbio entre as partes.

Essa interação entre pessoas e organizações dinamiza o processo de mudanças tanto organizacionais como sociais. Neste sentido, a empresa que não acompanhar este processo certamente estará fadada a permanecer estagnada no tempo.

b) **Objetivo comum** - Este aspecto é importante para o bom desempenho da organização na medida em que as pessoas que a compõem busquem alcançar esta meta.

A busca maior a ser implementada pelas organizações é a de tornar esses objetivos comuns a todos indivíduos, possibilitando que os objetivos pessoais coincidam com os da organização.

Essa procura para diminuir a dissonância de objetivos é uma tarefa difícil. O orçamento empresarial está se consolidando numa importante ferramenta usada pela administração para que seus planos e seus objetivos se tornem mais claros e comuns a todos na organização.

(*) HALL, Richard H. "Organizações - estrutura e processos". Trad. Wilma Ribeiro. 3.ed. Rio de Janeiro, FHB, 1984. p.28.

c) **Estrutura organizacional** - A estrutura se constitui na parte interna da organização, formada por pessoas e objetos.

"Organização é a coordenação racional das atividades das pessoas que a compõem para a consecução de algumas metas e propósitos comuns e explícitos, mediante a divisão de trabalho e função e mediante uma hierarquia de autoridade e responsabilidade."(*)

Na formação de uma racionalidade interna, na busca do objetivo proposto, cria-se a estrutura organizacional. A adequação desta estrutura à sua tecnologia tende a melhorar a eficiência organizacional. "... a bem da eficiência as organizações intencionalmente ou não, tentam aumentar o entrosamento entre sua tecnologia e sua estrutura"(**).

O conceito de tecnologia na análise organizacional envolve muito mais do que maquinaria e equipamento. De acordo com a abordagem de Perrow, tecnologia é a manipulação da matéria-prima, podendo esta ser representada por pessoas, símbolos ou objetos. A espécie de matéria-prima e as formas de manipulação determinam a maneira como a organização se estrutura e opera.

As formas de manipulação da matéria-prima diferem entre as organizações e até entre os seus departamentos. Isso constitui-se uma característica própria de cada organização.

"Visto que as organizações são entidades altamente complexas, os esquemas classificatórios devem representar essa complexidade."(***)

(*) PERROW, Charles. "Análise organizacional - um enfoque sociológico". Trad. Sonia F. Schwartz. São Paulo, Atlas, 1972.p.106.

(**) Id., Ibid., p. 107.

(***) HALL, Richard H. Op. cit. p. 29.

Dessa maneira, a criação de tipologias organizacionais é uma tarefa complicada que requer uma ampla análise tanto do ambiente de interação interno como externo. Isto faz com que as características das estruturas organizacionais sejam particularidades inerentes a cada empresa e ainda mais, que dentro das estruturas organizacionais, nas interações pessoais existentes, encontra-se estruturas paralelas, a formal e a informal.

A organização formal se caracteriza pela busca consciente e coordenada dos objetivos previamente estipulados, é uma relação indivíduo versus objeto formalizada através da padronização de procedimentos. Segundo Koontz e O'Donnell, "organização formal passa a existir quando 1) os indivíduos estão habilitados a comunicar-se entre si, 2) estão motivados a agirem e, 3) quando os indivíduos desejam participar de um propósito".(*)

Paralelamente à criação de uma organização formal surge uma estrutura informal que é encontrada em qualquer tipo de estrutura em que há a relação entre os indivíduos, conforme Beatriz Warlich "... a organização informal constitui o resultado da interação espontânea dos membros da organização".(**)

(*) KOONTZ, Harold & O'DONNELL, Cyril. "Princípios de administração - uma análise das funções administrativas". Trad. Paulo C. Golschmidt. 12. ed. São Paulo, pioneira, 1986. p. 252.

(**) WARLICH, Beatriz. "Uma análise das teorias de organizações". 5. ed. Rio de Janeiro, FGV, 1986. p. 51.

Sendo assim, um plano administrativo encontra grande dificuldade na busca de refletir adequada ou completamente a estrutura organizacional. Logo, na implementação de um plano orçamentário, este não deve estar simplesmente fundamentado por aspectos da relação formal da organização. Deve considerar e se conscientizar (os implementadores do processo) da existência de relações informais nas organizações que, em certas empresas, possuem mais influências nas decisões que a própria formalização de procedimentos.

2. PLANEJAMENTO E CONTROLE

2.1 - CONSIDERAÇÕES GERAIS

O propósito deste tópico é procurar estabelecer os limites da área de estudo do orçamento empresarial, no sentido de tornar mais claros estes limites no contexto do planejamento e controle, sem a intenção de serem descrições completas destas áreas.

O processo de planejamento estratégico busca transmitir as políticas e diretrizes prescritas pela alta direção. O controle gerencial. Conforme Anthony & Dearden "... é um processo conduzido dentro do quadro de referências estabelecidas pelo planejamento estratégico"(*). Estes processos, planejamento estratégico e controle gerencial, são complementares e são uma integração com a operação.

Sendo o orçamento empresarial uma parte importante do controle gerencial, discorrer-se-á sobre alguns aspectos entre esses dois processos do planejamento e controle.

2.2 - CONTROLE GERENCIAL

As organizações, como se abordou no capítulo anterior, são constituídas ou formadas por um grupo de pessoas na busca de objetivos. Nos dias de hoje, convive-se diariamente com

(*) ANTHONY, Robert W. & DEARDEN, John. "Management control systems". 4. ed. Illinois (Irwin), 1980. p.11.

organizações, tornou-se quase impossível ao indivíduo viver sem influenciar ou ser influenciado por estas. Nessa conexão entre o indivíduo e a coletividade deriva muito do que há em nosso padrão de vida. No âmago desta permuta reside o processo de controle.

"Organização implica controle. Uma organização social é uma associação ordenada de interações humanas individuais. O processo de controle ajuda a restringir os comportamentos idiossincrásicos e mantê-los de acordo com o plano racional da organização."(*)

Nesse caso, controle consiste no processo de fazer com que as pessoas se integrem ao objetivo da organização, procurando uma congruência para que o melhor objetivo da organização seja também o melhor para as pessoas que nela trabalham.

Nesse sentido, o controle é uma consequência inevitável a qualquer organização, principalmente devido à natureza da empresa. Segundo Tannenbaum, esta tem a tendência de se direcionar para a desordem ou entropia. Desta forma, em todos os sistemas que procuram manter a ordem em relação ao alcance de um objetivo se fazem necessários processos de controle.

A dificuldade está no sentido de como adequar e qual o melhor processo de controle gerencial para a organização.

Num sistema de controle gerencial, conforme Josir citando Lorange & Morton,

"A ênfase recai sobre o ambiente e as demandas ambientais sobre a dinâmica organizacional, salientando que são

(*) TANNENBAUM, Arnold S. "O controle nas organizações". Trad. Eurico da Cunha. Petrópolis, Vozes, 1975. p. 16.

características ambientais que
condicionam as características
organizacionais."(*)

Por tratar com pessoas e com complexas e rápidas mudanças sociais, delimitar fronteiras aos sistemas de controle gerencial para uma total congruência de objetivos é tarefa difícil de se atingir, mas é uma tarefa que deve ser implementada e buscada diariamente na organização.

2.3 - PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Planejamento estratégico são planos que buscam resultados a longo prazo, estabelecendo as diretrizes e políticas que dirigirão os caminhos a serem seguidos pela empresa. Conforme Anthony & Dearden.

"Planejamento estratégico é o processo de decidir os objetivos da organização, as mudanças nestes objetivos, os recursos usados para atingir estes objetivos, e as políticas que devem governar a aquisição, uso e disposição destes recursos."(**)

O planejamento estratégico estabelece as diretrizes que deverão ser seguidas pelo controle gerencial que, no estabelecimento ou na busca de transmissão destas novas políticas, utiliza o orçamento empresarial como importante instrumento para encorajar administradores a tomarem decisões que venham ao encontro dos interesses da empresa.

(*) GOMES, Josir S. "Um estudo exploratório sobre o controle gerencial em empresas estatais brasileiras". Rio de Janeiro, COOPEAD, UFRJ, 1983.P.40. (Tese de Doutorado em Administração).

(**) ANTHONY, Robert w. & DEARDEN. John. Op. cit. p. 10

O planejamento estratégico se volta para o acompanhamento de tendências futuras no ambiente externo e as conseqüentes implicações que estas provocarão na companhia.

Nesse sentido, os administradores procuram aumentar o seu conhecimento sobre fatores conjunturais e futuros que impliquem em mudanças nas empresas, a fim de estabelecer um senso de direção de acordo com estas perspectivas.

A tarefa de transmitir ou de fazer com que as pessoas na empresa modifiquem seu comportamento, de acordo com o plano estratégico, é um aspecto importante do planejamento.

Na busca da incorporação de novas estratégias à organização é importante que todas as áreas se integrem ao plano. "Um compromisso funcional que se atrasa ou que não se envolve completamente pode pôr em risco as metas estabelecidas para o centro como um todo".(*) Nesse caso, o orçamento empresarial implantado de forma participativa e em consonância com os planos táticos e estratégicos (entendendo-se plano tático como complemento importante do planejamento estratégico para o curto e o médio prazo) se torna parte importante do processo de planejamento no momento em que todas as áreas se comprometem ao alcance das metas estabelecidas.

No estabelecimento do planejamento estratégico, surgem aspectos conflitantes entre os objetivos de curto prazo com os de longo prazo.

(*) HOBBS, John M. & HEANY, Donald F. "Integrando a estratégia com os planos operacionais". Biblioteca Harvard de Adm. Empresas. São Paulo, Abril, 1986. p.53.

"A consecução de metas de longo prazo envolve freqüentemente um comprometimento de recursos que podem exercer impacto negativo sobre os lucros no período considerado, embora estes investimentos possam proporcionar significativos retornos anos mais tarde."(*)

Os conflitos são inerentes principalmente devido à dificuldade de delimitações e às falhas de comunicação entre o controle gerencial e o planejamento estratégico.

Sendo o orçamento empresarial parte importante do controle gerencial e sendo este delimitado pelas diretrizes e políticas do plano tático e estratégico, é de fundamental importância a forma como o processo orçamentário se adequa, a forma como é enfatizado e, principalmente, o envolvimento da alta administração neste processo, no sentido de que este opere em consonância com os planos, possibilitando a transmissão das políticas e diretrizes na organização.

(*) BANKS, Robert L. & WHEEWROGHT, Steven C. "Operações versus estratégias-trocando o amanhã pelo hoje". Biblioteca Harvard de Adm. de Empresas. São Paulo, Abril, 1986.p.69.

3. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

O orçamento empresarial é um instrumento da administração que vem ganhando seu espaço entre as empresas de grande, médio e pequeno porte. Foi implantado pela primeira vez na empresa Du Pont De Nemours em 1919. De lá para cá vem sendo aprimorado, tornando-se um instrumento utilizado por muitas empresas, independente de ramo de atividade ou tamanho.

"Todas as administrações fazem planos. Não se pode conceber uma organização de qualquer tipo cujos líderes não pensem sobre quais deveriam ser os objetivos da organização e sobre o melhor modo de atingi-los. Um grupo de pessoas que não operam de acordo com alguma espécie de plano é meramente uma multidão incoerente, sem orientação, e não uma organização."(*)

Nas empresas brasileiras, a utilização do orçamento como um instrumento da gestão foi primeiramente utilizado pelas empresas públicas. Conforme Pedro Schubert, "No Brasil, o orçamento-programa foi introduzido no governo através da lei número 4.320, de 17.03.64 como um marco importante para a administração pública"(**). E, posteriormente, foi absorvido pelas empresas privadas, e teve como anos de grande evolução a década de 70, quando as empresas se conscientizaram de sua importância e da necessidade de utilizá-lo.

(*) ANTHONY, Robert N. "Introdução a Contabilidade gerencial".
Trad. Luiz A. Caruso. São Paulo, Atlas, 1979. p:293.

(**) SCHUBERT, Pedro. "Manual de orçamento empresarial

"O processo orçamentário é em primeiro lugar uma inovação do século XX. A crescente competição e a intensificação na dimensão e complexidade dos negócios tem comandado as necessidades organizacionais nas áreas de planejamento, comunicação e controle, os quais somente se encontrarão através de um sistema orçamentário efetivo."(*)

A mentalidade do empresário voltou-se para a necessidade de fazerem-se previsões, a fim de melhor planejar as suas operações e poder antecipadamente decidir mediante uma base consistente de informações, e, dessa forma, coordenar e controlar para que estas decisões correspondam aos objetivos pretendidos pela organização.

O orçamento evoluiu no tempo principalmente devido à concorrência entre as organizações, à evolução tecnológica, às mudanças de necessidades dos indivíduos e outros. Estes fatores impulsionaram o aperfeiçoamento do processo orçamentário.

3.2. O ORÇAMENTO E A SUA FUNÇÃO

A literatura sobre orçamento diverge em relação à sua nomenclatura de identificação. Alguns autores utilizam os termos planejamento e controle de lucros, orçamento global, orçamento geral, orçamento mestre, plano de lucro de curto prazo, etc. Neste estudo, usar-se-á o termo orçamento empresarial que, de modo geral, igualmente como os outros termos, consiste na

(*) ZDANOWICZ, José E. "Orçamento operacional." 2. ed. Porto Alegre, Sagra, 1984. p.19.

essência do estabelecimento de previsões de curto prazo em consonância com os objetivos de longo prazo, considerando os aspectos que influenciam no patrimônio das organizações, quantitativa e qualitativamente.

"O orçamento é o instrumento de que se valem as empresas para a definição quantitativa dos objetivos e do detalhamento dos fatores necessários para atingi-los."(*)

Desta forma, o orçamento como delimitador dos objetivos se caracteriza como instrumento de planejamento e controle.

O processo orçamentário propicia que os gerentes visualizem as relações entre o seu departamento e outros departamentos e entre seu departamento e a empresa como um todo, "O orçamento é o meio de comunicação dos objetivos globais e de se fundir os objetivos de todos os departamentos"(**).

O orçamento empresarial consiste essencialmente em um plano de trabalho coordenado, e, no controle deste plano, inter-relacionam-se todos os segmentos da organização.

3.3. PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Para que se possa implantar um sistema orçamentário que atinja os propósitos pretendidos, é consenso da maioria dos autores que os seguintes princípios devem ser considerados no processo:

1) Os vários aspectos orçamentários deverão ter apoio da cúpula diretiva. Conforme Anthony & Dearden, "A participação da

(*) WELSCH, A. Glenn. "Orçamento empresarial". 3. ed. São Paulo, Atlas, 1980. P:01

(**) HORNGREEN, Charles T. "Introdução a contabilidade gerencial". 5.ed. Rio de Janeiro, PHB, 1985. p:118.

direção é necessária a qualquer sistema orçamentário para ser efetivo na motivação dos responsáveis pelo orçamento"(*). E esta deverá estar ciente das implicações e das vantagens que o sistema possibilitará à organização.

"..este apoio é fundamental para que o orçamento não seja cada vez mais apenas um exercício conduzido pelo gerente de orçamento, mas ao contrário envolva todos os indivíduos com responsabilidades administrativas, de tal sorte que eles vejam no orçamento um instrumento de racionalização de suas tarefas."(**)

2. É importante também para a boa adequação do sistema orçamentário que a gerência de linha participe das definições de objetivos e dos caminhos a serem seguidos, a fim de atingirem as metas pré-estabelecidas. Esta participação é de suma importância devido à necessidade que, na elaboração orçamentária, se deve ter do conhecimento da tarefa para fazerem-se previsões coerentes e conscientes, e também no sentido de que o orçamento não funcione como uma camisa de força imposta de cima para baixo na estrutura organizacional. Conforme Jean Meyer, "Pedir ao operário ou empregado seu conselho visa provocar sua intervenção nas reuniões orçamentárias, permitindo-lhe sair da letargia provocada pela execução de tarefas repetitivas"(***)

É importante a interação e a troca de informações entre as partes. Este intercâmbio estará diretamente relacionado com

(*) ANTHONY, Robert W. & DEARDEN, John. Op. cit. p.378.

(**) SANVICENTE, Antonio Z. & SANTOS, Celso C. "Orçamento de administração de empresas". 1.ed. São Paulo, Atlas, 1979. p.26

(***) MEYER, Jean. "Gerência financeira e controle orçamentário". Trad. Claudio J.F. Azevedo. RJ. Livro Técnico SA. 1972. p.20.

uma mudança cultural e de mentalidade dos indivíduos na organização, possibilitando que estes se comprometam e acreditem no sistema orçamentário.

3.4. INTEGRAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL.

A organização é vista como um sistema vivo em que todas as partes influenciam ou sofrem influências de outras partes, compostas pelo ambiente interno e externo. Desta forma, o orçamento não deve ser um elemento estático, deverá acompanhar a interação das partes e do contexto no qual a empresa está inserida. A integração orçamentária pode ser identificada sob duas formas, a vertical e a horizontal.

Na integração vertical, o conselho de administração define a estratégia da empresa, fixando políticas e diretrizes que passam pela diretoria executiva e pela gerência de linha, para o estabelecimento dos objetivos funcionais do exercício para cada departamento, de forma que se possa apurar responsabilidades, e, após, retorna ao conselho de administração. Deve haver uma constante interação entre as partes, através de instruções, reuniões e relatórios, para transmitir os eventos operacionais da organização.

A integração horizontal ocorre em linha no nível operacional entre a elaboração do orçamento, os registros contábeis e o acompanhamento orçamentário. Operando desta forma, a análise de variações do orçado com o realizado pode ser efetuada à medida em que os fatos vão ocorrendo, estas são registradas nos relatórios de acompanhamento orçamentário. E, para

que haja um real acompanhamento podendo-se efetuar inferências e cobranças aos responsáveis pelas variações orçamentárias, é importante que exista integração contabilidade/custos/orçamento.

A integração se dá de diversas formas, tais como:

- 1) Fornecimento de dados históricos, importante para fins de análise no estabelecimento da performance futura;
- 2) Geralmente a parte financeira da sistemática orçamentária é estruturada de acordo com um formato contábil permitindo a integração dos sistemas;
- 3) Os dados utilizados na avaliação de desempenho do real versus orçado são normalmente fornecidos pela contabilidade.

Desta forma, para que um sistema de orçamento funcione em harmonia na empresa, deve acompanhar o processo de desenvolvimento e adaptação da organização e, neste caso, um intercâmbio com o sistema contábil e de custos é fundamental.

A consistência e o equilíbrio do orçamento passa pelo preparo técnico profissional dos responsáveis e pela conscientização de todos os indivíduos que fazem parte da empresa e, principalmente, da cúpula diretiva, no sentido de que visualizem os segmentos orçamentários como componentes de um sistema geral.

Uma empresa industrial, para a integração das suas partes, a fim de possibilitar que os objetivos sejam atingidos, deverá procurar operar com os segmentos integrados e com previsões delineadas de acordo com a congruência das metas pretendidas. Nos próximos subitens aborda-se de maneira geral os segmentos que formam o orçamento de uma empresa industrial.

3.5. ORÇAMENTO DE VENDAS

O orçamento de vendas se constitui numa previsão futura do plano de vendas da empresa para o próximo período.

É de opinião dos autores que o plano de vendas se constitui em fator fundamental na determinação do nível de atividade de todos os segmentos empresariais e delimitador das receitas pretendidas.

"Sua função principal é a determinação do nível de atividades futuras da empresa. Todos os demais orçamentos parciais são desenvolvidos em função do orçamento de vendas, ou seja, tendo-se determinado o que será vendido, conta-se com as informações principais para a determinação dos recursos necessários para o atendimento dessas vendas em quantidade, qualidade e por período de tempo."(*)

Desta forma, a determinação dos objetivos a serem atingidos no orçamento de vendas devem ser estipulados com precisão e adequação com a realidade da empresa e do mercado. Para alcançar esta precisão e adequação, o orçamento de vendas deve ser resultado de uma interação entre a cúpula diretiva, chefia de vendas, marketing e dados relativos à capacidade produtiva, pois não se deve determinar níveis de vendas sem que a organização possa alcançá-los.

"A estimativa de vendas numa empresa industrial determina as necessidades de matéria-prima, mão-de-obra, investimentos em equipamentos e capital circulante para atender à demanda projetada."(**)

(*) SANVICENTE, Antonio Z. & SANTOS, Celso C. Op. cit. p. 43.
(**) ZDANOWICZ, José E. Op. cit. p. 37.

É importante a troca de informação entre os segmentos empresariais para que haja consonância de objetivos.

O orçamento de vendas deve determinar os produtos a serem distribuídos pela empresa e as respectivas áreas mercadológicas, indicando quantidade, preço unitário e valor total. Estas previsões dependem sobremaneira do ramo de atividade da companhia, do seu mercado, instabilidade econômica e outras variáveis a serem analisadas. Portanto, a orçamentação deverá se precaver para atender aos requisitos fundamentais na estipulação e na mensuração destas variáveis. As técnicas para avaliação e mensuração devem considerar tanto os aspectos qualitativos como os quantitativos, interligando-os e adequando-os da melhor forma possível de acordo com a realidade organizacional.

3.6. ORÇAMENTO DE PRODUÇÃO

Realizada a previsão de vendas, interligada a ela, resulta o planejamento da produção para atender aos objetivos pretendidos de receitas. Segundo Nguyem H. Tung, "O orçamento de produção tem raízes nas estimativas de venda. Sem venda, a produção não tem sentido, já que a receita da empresa depende dessa venda"(*). Desta forma, as empresas industriais operam na sua área de produção transformando a matéria-prima em produtos, e para isto necessita de toda uma estrutura de recursos.

Essa estrutura de recursos deverá estar interagindo no processo produtivo e, para isto, o orçamento de produção será

(*) NGUYEM, H. Tung. "Orçamento empresarial no Brasil". 2.ed. São Paulo Edições Universidade-Empresa Ltda, 1975. p.157.

composto de várias peças que são conseqüências e são fundamentais para o estabelecimento das previsões. Dentre essas peças, as consideradas fundamentais e que, conforme Zdanowicz, não se pode perder de vista, são as seguintes:

- consumo de matéria-prima;
- custo de mão-de-obra direta;
- custos indiretos de fabricação.

- Planejamento do consumo de matéria-prima - Quantificadas as unidades a serem produzidas, pode-se orçar as matérias-primas necessárias para atender à demanda da produção, no sentido de que esta não pare de operar por falta de insumos.

A matéria-prima pode ser classificada em direta e indireta e o seu nível de estocagem e seu processo de compra são fatores fundamentais na operacionalização do processo. Portanto, o orçamento de compras deverá ser estabelecido em consonância com os objetivos de operacionalizar o processo produtivo cumprindo as metas e diretrizes da alta administração.

- Orçamento de mão-de-obra direta - Na orçamentação da mão-de-obra esta é geralmente classificada em direta e indireta, Zdanowicz considera mais correto estudar-se isoladamente, considerando que a mão-de-obra indireta faça parte dos custos indiretos de fabricação.

O principal objetivo, conforme os autores consultados, na elaboração de um orçamento de mão-de-obra, é o de quantificar detalhadamente as necessidades em termos de horas de trabalho, partindo da quantidade e da qualificação técnica dos funcionários

para atender à produção.

O planejamento da mão-de-obra dará subsídios ao departamento de pessoal para que adote, conforme as metas, as políticas de pessoal e planeje os custos e encargos que deverão ser dispendidos a fim de que se cumpram essas políticas.

- Orçamento de custos indiretos de fabricação - Além dos custos diretamente aplicados ao produto, deve-se planejar os indiretos que correspondem ao dispêndio estrutural para operacionalizar o processo produtivo e que, normalmente são identificados como:

- a) mão-de-obra indireta
- b) materiais indiretos
- c) seguros
- d) aluguéis
- e) taxas
- f) depreciações
- g) energia elétrica, água e outros.

Esta relação varia de acordo com o tipo de indústria e conforme a ênfase dada na apropriação dos custos indiretos.

A orçamentação dos custos indiretos está diretamente relacionada ao nível de produção. Então, para se estabelecer as previsões, deve-se ter consciência das necessidades a fim de atender à demanda da produção.

A produção em uma organização industrial, pode-se dizer que é a engrenagem mestra da estrutura. Então, o planejamento da produção deve ser definido de forma precisa e adequada à realidade empresarial, interligando todas as peças necessárias e que fazem parte da estrutura, possibilitando a

mensuração quantitativa e qualitativa dos recursos para atender à produção e às receitas pretendidas, e também, transmitir as políticas e diretrizes a serem tomadas na operação do processo produtivo.

3.7. ORÇAMENTO DAS DESPESAS ADMINISTRATIVAS

Todas as áreas da empresa contam com a necessidade de serviços administrativos para a operacionalização de suas atividades e serão incorridos nas seguintes áreas.

- Áreas que incorrem despesas administrativas.

Presidência		Controladoria
Secretarias		Orçamento
Diretoria		Custos
		Organizações e Métodos
Assessoria de		Contabilidade
Relações públicas		
Auditoria Interna		
Processamento de dados		
Tesouraria	Administrativo	Pessoal
Crédito e cobrança	Secretaria	Recrutamento
Bancos	Correspondência	Seleção
Caixa	Compras	Folha de Pgto.
	Limpeza, Portaria	Controle Pessoal
	Vigilância, etc.	

(-) Sanvicente & Santos Op. cit., p. 112 e 113

A orçamentação das despesas administrativas procura identificar os dispêndios que serão pagos ou incorridos no plano geral de operações, e se constituem de várias atividades gerais que beneficiam todas as fases do processo.

As proposições orçamentárias para a projeção das despesas administrativas deverão considerar os seguintes aspectos:

- a) custos básicos por centro de responsabilidade;
- b) atividades do setor, abrangendo a descrição de seus objetivos;
- c) exposição de atividades que possam ser restringidas no caso de redução dos objetivos e das metas da empresa e;
- d) atividades que possam ser ampliadas em caso de acréscimo dos objetivos e das metas da empresa.

Além da mensuração dos aspectos quantitativos, na avaliação das despesas discricionárias referentes aos serviços administrativos, é importante a consideração de fatores qualitativos relacionados ao dia-a-dia dos serviços, mas que serão bastante úteis no estabelecimento e no cumprimento das metas.

3.8. ORÇAMENTO DE CAIXA

O orçamento de caixa é o planejamento financeiro em termos de numerário que resulta do fluxo de entradas ou saídas das peças orçadas.

"Uma empresa deve dispor de numerário para efetuar pagamentos quando for necessário, a fim de evitar certos embaraços e, necessariamente, deve ter saldos de caixa para compensar as diferenças entre os ingressos e os desembolsos de caixa, no decorrer do exercício projetado."(*)

O orçamento de caixa faz o acompanhamento dos diversos fluxos de numerário. Abaixo relacionamos um diagrama referente aos aspectos a serem considerados quando da elaboração do

(*) ZDANOWICZ, José E. Op. cit. p. 113.

planejamento de caixa.

Recursos próprios		Recursos de terceiros	
Venda à vista		Venda a prazo	
Caixa			
Investimento	Amortizações	Outras operaçs.	
Ativo Permanente			
Mercado de Capitais			

(-) ZDANOWICZ, José E. Op. cit. p.114.

O orçamento de caixa tem como objetivo proporcionar o levantamento dos recursos financeiros necessários para a operacionalização de toda a estrutura produtiva e o acompanhamento das transações comerciais, relacionando-se com fluxos de investimentos, financiamentos, aplicações e outros determinantes financeiros.

Outro fator importante a ser considerado numa melhor adequação do planejamento de caixa é no sentido de que a relação de ingresso e saída seja articulada da melhor forma possível a fim de que, primeiro, não se opere com saldo ocioso de caixa e, segundo, que esta articulação seja destinada às oportunidades mais rentáveis no processo, principalmente em ambientes inflacionários como o brasileiro.

3.9. DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DE EXERCÍCIO PROJETADO

Após as projeções das peças operacionais, a determinação do resultado do exercício é fator fundamental na

sistemática orçamentária.

"Os diversos orçamentos parciais... são reunidos nessas projeções com vistas a aprovação final de todas as peças orçamentárias."(*)

Como a demonstração de resultado faz uma interligação das diversas peças resultando no lucro pretendido, as simulações das decisões possibilitam que as estratégias a serem tomadas sejam as mais adequadas e as que compartilham dos anseios da cúpula diretiva. Conforme Zdanowicz, "O demonstrativo de resultado do exercício projetado informará a futura situação econômica da empresa, ou seja, a capacidade que a empresa terá de gerar lucro e utilizar da melhor forma possível esta capacidade através das simulações de decisões"(**). Estas simulações são consideradas como uma das vantagens do planejamento, pois permitem realizar inúmeros testes das prováveis decisões e escolher a melhor delas, mesmo antes da implantação.

3.10. BALANÇO PROJETADO

As vantagens da projeção do balanço se assemelha muito às da DRE (Demonstração de Resultados do Exercício), no sentido de que é uma consequência da melhor adequação das peças operacionais, que serão avaliadas globalmente nas projeções do Balanço Patrimonial.

"A elaboração do Balanço Patrimonial projetado, além de reunir todos os elementos patrimoniais que serão necessários no processo operacional da empresa, objetiva informar a liquidez

(*) SANVICENTE, Antonio Z. & SANTOS, Celso C. Op. cit. p. 66.

(**) ZDANOWICZ, José E. Op. cit. p. 132.

orçada, ou seja, qual será a capacidade financeira para o período e sob o aspecto econômico qual a situação patrimonial da empresa."(*)

O Balanço projetado como peça que engloba todas as movimentações da estrutura empresarial é um importante elemento para definição de políticas e estratégias por parte da gerência executiva e servirá também de instrumento para analistas e investidores para suas projeções futuras.

(*) ZDANOWICZ, José E. Op. cit. p. 134.

4. ASPECTOS COMPORTAMENTAIS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Os segmentos orçamentários são normalmente identificados paralelamente aos centros de responsabilidades com a intenção principal de auxiliar no gerenciamento e controle destes centros e das pessoas que nele trabalham. Conforme Argyris, "Os orçamentos são técnicas contábeis cujo objetivo é controlar os custos através das pessoas"(*). Neste sentido, a interpretação dos aspectos comportamentais do processo orçamentário é ponto importante para a função administrativa.

"O processo de orçamento operacional é um dos sistemas vitais de gerenciamento na organização. Ele é um importante veículo de comunicação e planejamento e é o principal meio pelo qual a organização controla receitas e despesas. O porquê desta importância? A organização é necessário compreender não apenas a mecânica do processo, mas também as implicações comportamentais. Com este conhecimento, a organização pode aperfeiçoar a eficácia do processo orçamentário operacional pelo responsável deste, para encorajar a gerência a tomar decisões que sejam do melhor interesse da organização."(**)

O processo de encorajar a gerência nas suas decisões passa pela adequação de fatores de percepção e motivacionais.

Os gerentes são diferentes, possuem características distintas de acordo com sua educação, experiência, habilidades

(*) ARGYRIS, Cris. "Human problems with budget". Harvard Business Review, Jan/Feb. 1953. p.97.

(**) BENKE jr, Ralph. "Managerial behaviour and operating budgets." The Accountants Digest. September 1974. p.13.

nos trabalhos que desempenham. O desenhista do sistema deve estar ciente dessas diferenças e procurar compreender as diferentes formas de percepção e reação (motivação) aos objetivos transmitidos através do processo orçamentário.

- Em relação à percepção - Os gerentes operacionais recebem informações sobre o que é suposto que eles façam, a fim de operar em direção às metas da organização. Os gerentes necessitam saber o que são estas metas e, desta forma, escolherem as ações que devam executar para alcançá-las.

A percepção do gerente de linha ao sistema envolve compreender não apenas o que lhe é suposto que seja feito, mas também o quão realmente a alta administração quer um certo curso de ação. O grau de importância que deverá ser dado ao processo de controle orçamentário é sinalizado pela alta administração de várias maneiras.

- Em relação à motivação - A informação por si só não leva à ação. Os gerentes reagem às informações como eles as percebem, logo, de diferentes formas. Suas reações dependem de suas motivações e estas estão diretamente inerentes ao indivíduo. A estimulação externa pode influenciar uma motivação pessoal, mas a motivação própria reflete a reação deste estímulo.

Decisões para contribuir no trabalho produtivo da organização onde os indivíduos são membros são também baseadas nas percepções de que isto ajudará no alcance de suas metas pessoais. Uma meta pessoal pode ser expressa como necessidade, algumas dessas necessidades podem ser expressas de forma material.

satisfeitas pelo dinheiro ganho no trabalho e outras necessidades psicológicas, que poderão ser satisfeitas através de um clima mais pleno na empresa que dê oportunidade para a satisfação das necessidades do homem.

Desta forma, a utilização de um sistema orçamentário como instrumento da administração deve levar em consideração além de processos mecanicistas, aspectos comportamentais, isto é, procurar um entendimento de como as pessoas são afetadas pelo sistema e de como estas podem vir a afetá-lo, a fim de que se atinjam os resultados esperados. Conforme Otley,

"Um objetivo dos processos orçamentários é resolver os conflitos e orientar na formulação de expectativas; insensivelmente implementado, um sistema de orçamento pode promover conflitos e levar a uma variedade de efeitos organizacionais indesejáveis. Assim, um trabalho adicional nesta área deve prestar atenção as normas e valores culturais que reforçam a operação de sistemas de controle."(*)

O departamento de orçamento enfrenta algumas dificuldades relativas a aspectos comportamentais na operacionalização do sistema, por exemplo, no estabelecimento do grau de facilidade ou dificuldade nos orçamentos que deverão servir de meta aos gerentes de linha. Se estas forem muito rígidas ou quase impossíveis de serem alcançadas, podem desmotivar a gerência no cumprimento das suas tarefas, em contrapartida, se os responsáveis pelo processo orçamentário estabelecerem metas fáceis, não representará uma força motivacional.

(*) OTLEY, David T. "Budget use and managerial performance".
Journal of Accounting Research. Vol.16. Spring 1978. p.125

O orçamento deve procurar estabelecer metas que sejam compatíveis auxiliando a gerência de linha e assegurando a integridade do sistema.

A solução para o alcance dos propósitos orçamentários parece estar na participação. Conforme Argyris, em entrevistas realizadas junto a contadores nos Estados Unidos, foi contatado que a melhor maneira de conseguir a aceitação do orçamento é fazer com que os supervisores participem da elaboração das metas que lhes dizem respeito.

A participação das pessoas na discussão da proposta orçamentária parece ser o elemento básico para a adequação e a aceitação do orçamento empresarial no contexto organizacional, mas esta participação dos especialistas operacionais deve ser no sentido real da palavra. "Uma verdadeira participação significa que as pessoas podem ser espontâneas e livres em suas discussões"(*). Este fator é fundamental para a credibilidade e a motivação das pessoas em relação ao orçamento empresarial.

(*) ARGYRIS, Cris. Op. cit. p. 108.

III PARTE

PROCESSO METODOLÓGICO

1. PROCESSO METODOLÓGICO

1.1. A NATUREZA DO ESTUDO

Nesta pesquisa, de acordo com os propósitos pretendidos dentro da linha de raciocínio em interação com algumas pesquisas semelhantes já realizadas, observou-se a pertinência da consideração teoria versus prática, no sentido de criar mais familiaridade com o problema proposto, com vistas a torná-lo mais explícito e possibilitar, a partir desse estudo, a formulação de hipóteses que possam ser comprovadas, podendo-se, desta forma, acrescentar ao conhecimento na área em questão.

De acordo com uma pesquisa divulgada pela Gazeta Mercantil, em 08/11/1988, referente a um artigo de autoria de Ana Cecília Americana, pesquisa esta realizada pela Proação Consultoria junto a 60 empresas com faturamento anual entre Us\$ 25 e 500 milhões, constataram algumas divergências de opiniões em relação aos conceitos sobre o tema processo orçamentário entre os empresários. Este fato contribuiu na decisão de se efetuar uma verificação com o intuito de demonstrar algumas destas divergências, e em que estágio estas se encontram em relação ao que dizem os autores do processo orçamentário.

Considerando-se os objetivos propostos, recorreu-se ao método de estudo de caso. Esta opção deveu-se a vários fatores, dentre os quais tem-se o fato de que a abrangência do universo empresarial privado é extremamente difícil de ser alcançado e a utilização de uma amostra significativa desse universo levaria a se obter resultados do todo, que poderiam ser incompletos, não

atingindo assim o propósito desse estudo que se restringe a explorar e aprofundar os conhecimentos, necessitando de uma análise consistente do processo orçamentário.

"O estudo de caso, portanto, não é uma técnica específica. É um meio de organizar os dados sociais preservando o caráter unitário do objeto social estudado. (*)

Embora o método de estudo de caso permita conhecer profundamente uma pequena parte desse todo, ele não permite que se generalizem esses resultados.

Esta não generalização não deve ser considerada como uma restrição. No método de estudo de caso, o interesse não é pelo caso em si e pela precisão da análise, mas pelo que ele sugere e demonstra em relação ao universo.

Não obstante, o fato de que o estudo de apenas cinco casos deixe reduzida a possibilidade de generalizações, é importante salientar, por outro lado, que esse permite a criação de tipologias e novas idéias, em virtude do aumento da compreensão da estrutura, do processo e das forças fundamentais que atuam sobre o problema estudado.

1.2. PERGUNTA DO ESTUDO

O orçamento empresarial é um assunto já bastante explorado pelos autores, principalmente norte americanos e europeus, onde este já se encontra em fase bem desenvolvida devido às várias pesquisas e discussões realizadas sobre o

(*)GOODE, William J. & et alii. "Métodos em pesquisa social".
4. ed. Trad. Carolina M. Bosi. São Paulo, Cia. Ed.
Nacional. 1973. p. 422.

assunto, de acordo com consultas efetuadas em livros e artigos publicados.

O sistema econômico dos países desenvolvidos geralmente se situa dentro de padrões sem muitas variações e oscilações na sua economia, relacionando-se com a economia brasileira, e onde a inflação não atinge os percentuais elevados comuns em países subdesenvolvidos.

O orçamento empresarial convive dentro de ambientes estáveis, onde a economia geralmente está sob controle e, normalmente, sem a interferência arbitrária do estado. É o caso dos países desenvolvidos, onde as empresas cresceram em projeções geométricas, alastrando-se e criando investimentos no mundo todo.

Sendo a inflação um elemento sob controle, desta forma o mercado estará relativamente também dentro das previsões e os efeitos desses controles e dessa estabilidade são transmitidos para as organizações, criando uma mentalidade de comportamento mais previsível nos indivíduos.

Desta forma, o orçamento empresarial, visto também como elemento que busca refletir os caminhos que a economia tomará num período estabelecido, encontra um ambiente propício para o seu desenvolvimento eficiente e eficaz dentro das organizações tanto privadas como públicas.

Certamente o orçamento como instrumento da gerência foi e é muito importante no desenvolvimento dessas organizações. Esta evidência já foi estabelecida desde 1919, na Du Pont por Donaldson Brown, que implantou o orçamento nesta empresa e que posteriormente se transferiu para a General Motors, onde também

foi o responsável pela implantação. Nessas empresas, é reconhecida a eficácia do orçamento e é atribuído a este a performance dessas organizações durante a queda da Bolsa de 1929, não permitindo que essas empresas quebrassem como ocorreu com muitas empresas na época.

A partir dessa e de outras comprovações de sua efetiva importância e contribuição junto as organizações, o orçamento nesses países se tornou elemento de discussão e de pesquisas na tentativa de cada vez mais desenvolver modelos e aperfeiçoar este instrumento, através da interação de um universo acadêmico com o universo prático em consonância com um ambiente e uma mentalidade econômica estável.

O Brasil, como país do terceiro mundo e devedor de uma de suas maiores dívidas, convive "eternamente" com um descontrole na sua economia, onde a inflação, muitas vezes, se torna imprevisível. E o mercado, devido a vários fatores, convive com uma instabilidade também difícil de ser mensurada e acompanhada pelas pessoas que necessitam avaliar e precisar estas oscilações.

O orçamento empresarial, no Brasil, convive com um ambiente e uma mentalidade instável e de difícil previsibilidade, um dos motivos que parece evidenciar o lento desenvolvimento e a descrença das pessoas nas organizações em relação ao orçamento empresarial.

Desta forma, percebe-se a necessidade de maior discussão sobre o assunto na tentativa de através de verificações empíricas, aprofundar mais o tema e procurar evidenciar o estágio em que se encontra o problema de acordo com

a realidade brasileira.

Este estudo pretende analisar o seguinte problema:

- Como se encontra o orçamento empresarial na indústria metalúrgica de Caxias do Sul (RS) em relação aos processos orçamentários abordados na literatura?

A resposta à questão visa identificar e explicar as características do sistema orçamentário aplicadas na prática, visando relacioná-los a conceitos referendados na literatura.

Espera-se verificar empiricamente, a partir das particularidades das empresas a serem analisadas, considerando-se os aspectos primordiais referentes à estrutura organizacional, o processo orçamentário e o ambiente de interação externa relacionando com conceitos fundamentados na literatura, de acordo com as variáveis a serem analisadas, de forma a catalogar o estágio em que se encontra o processo orçamentário nas cinco empresas pesquisadas.

Esta catalogação de diferentes processos orçamentários visa à demonstração da forma como este é operacionalizado em diferentes organizações. Não pretende-se efetuar inferências comparativas entre as empresas em relação aos resultados obtidos, pois estudo de casos em companhias diferentemente contextualizadas, mesmo sendo de igual segmento (metalúrgico), mas com diferentes tecnologias e estruturas, tornam a comparação e inferências perigosas de serem efetuadas e inviáveis de serem realizadas.

1.3. PLANO DE REFERÊNCIA

A fim de alcançar-se responder à pergunta estabelecida, faz-se necessário o estabelecimento de um plano a ser seguido, no sentido de que sirva para aproximar a ligação dos conceitos analisados empiricamente aos fundamentos teóricos estabelecidos, na busca de nortear o processo de análise e o registro das informações obtidas.

A fim de demonstrar como se encontra o desenvolvimento do orçamento empresarial, estabeleceu-se como plano de referência 4 processos abaixo discriminados:

- a) Processo de implantação
- b) Processo de operacionalização
- c) Processo de execução
- d) Processo de acompanhamento

a) Processo de implantação - A implantação do orçamento empresarial é um dos principais elementos que vai determinar a eficiência, eficácia e efetividade que este possa alcançar.

O processo de implantação é determinante da postura e adequação do orçamento ao contexto organizacional e ao grau de credibilidade que poderá adquirir na busca de alcançar a congruência de objetivos entre os indivíduos na organização.

b) O processo de operacionalização - Após a análise do processo de implantação, necessita-se estudar a etapa seguinte, a operacionalização, que está diretamente relacionada à adaptação do proposto pela implantação, no que diz respeito à abrangência

da sistemática orçamentária, à participação na discussão da proposta, à transformação das diretrizes em metas e definição de responsabilidades.

Basicamente, pode se dizer que é a fase de ligação entre a implantação e a execução. O processo de operacionalização, de acordo com o estabelecido, é a tarefa de tornar a teoria de implantação uma prática a ser executada.

c) O processo de execução - De acordo com a seqüência estabelecida, esta fase é a parte formal, onde se avalia os relatórios, as características do seu desenho, a abrangência das quantificações e qualificações, unidades de medida, horizonte temporal, implicações com outros planos já implementados, os processos de elaboração, execução, e outros fatores inerentes à execução do orçamento empresarial.

d) O processo de acompanhamento - Esta etapa é de fundamental importância para a avaliação dos procedimentos, no sentido de verificar se estes estão de acordo com o estabelecido nos outros processos, principalmente, referente aos aspectos do alcance da congruência de objetivos na organização, à transmissão das políticas e diretrizes, à formação do hábito de pensar à frente, à credibilidade do sistema, à consonância com os planos estratégicos e à sua adequação dentro do contexto do controle gerencial e organizacional.

1.4. VARIÁVEIS DA PESQUISA

Com o objetivo de resolver o problema proposto, relacionou-se as seguintes variáveis para fins de sistematizar a busca dos dados. Para melhor adequar as investigações optou-se por distribuir as variáveis em três grupos principais:

- 1 - Variável do ambiente de interação externa
 - a) características regionais
 - b) ambiente econômico

- 2 - Variável da estrutura organizacional
 - a) características gerais das empresas

- 3 - Variável do processo orçamentário
 - a) processo de implantação
 - b) características básicas do orçamento
 - c) objetivos do orçamento
 - d) procedimentos de preparação
 - e) filosofia orçamentária
 - f) horizonte temporal
 - g) documentos orçamentários
 - h) fonte de dados
 - i) controle orçamentário
 - j) compromissos para com o orçamento

O orçamento empresarial não pode ser analisado sem a consideração destes três grupos de variáveis, pois estão diretamente relacionados com a forma de operacionalização dos

planos orçamentários.

1.4.1. Definições operacionais

1 - Ambiente de interação externa - O ambiente externo está diretamente relacionado com a forma da organização operar e é determinante de vários aspectos no processo orçamentário. Desta forma, listar-se-á os aspectos considerados relevantes e determinantes específicos das empresas analisadas, para fins de situar e adequar o estudo de acordo com a sua realidade.

a) Características regionais - São os aspectos inerentes à Região Nordeste do Estado, e mais especificamente à Cidade de Caxias do Sul, buscando demonstrar particularidades da Cidade.

b) Ambiente econômico - Serão analisados alguns aspectos relativos à situação econômica do país, programas de investimentos, linhas de créditos (Fename, Leasing), políticas de exportação e outros fatores que estão ligados à situação econômica do país e que afetam o desenvolvimento das empresas.

2 - A Estrutura organizacional - As organizações são diferentes entre si, uma fábrica de automóveis é diferente de uma fábrica de computadores.

A análise do processo orçamentário deverá considerar alguns dos aspectos básicos numa estrutura organizacional, sua abordagem terá a finalidade de situar e procurar adequar o orçamento dentro do contexto empresarial dos casos em estudo.

a) **Características da organização** - As empresas serão analisadas em alguns aspectos relativos a fatos relevantes a serem considerados desde a sua fundação, sem estender em demasia esta análise histórica, com o intuito de buscar interpretar características próprias das organizações.

A análise se prenderá às particularidades de cada empresa estudada referentes à localização, tamanho, forma que estão estruturadas e outras.

3 - Variável do processo orçamentário - Os aspectos referentes ao processo orçamentário tem a finalidade de observar como a empresa está operacionalizando o seu orçamento considerando o que é abordado na literatura.

a) **O processo de implantação** - Segundo a maioria dos autores analisados a implantação do orçamento primordialmente depende da cúpula diretiva que deverá considerar o orçamento como uma realidade no sentido de que os objetivos propostos sejam atingidos e o orçamento faça parte desse processo.

Além da vontade de que o orçamento funcione por parte da cúpula diretiva, é necessário também uma conscientização por parte de todos na organização para com esta nova peça.

A implantação do orçamento é um processo de preparo, de adaptação, não deve ser acelerado na busca de resultados imediatos, pois a mudança de mentalidade na organização como um todo é um processo difícil e requer um novo aprendizado.

b) **Características básicas do orçamento** - Refere-se a um estudo relativo a como a sistemática do processo orçamentário está estruturada, procurando-se analisar a adequação desta sistemática à tecnologia organizacional.

Para esta análise é importante a consideração de vários fatores determinantes da estrutura do orçamento empresarial na organização, adequação a estrutura empresarial, ambiente externo, tradição histórica, formação cultural dos implementadores do sistema, cultura organizacional e outros fatores particulares.

c) **Objetivos do orçamento** - O orçamento é estabelecido de forma a atingir metas de curto prazo (geralmente 12 meses). Essa determinação de padrões de eficiência a serem cumpridos possuem em si inseridos fatores motivacionais e de controles de grande importância para o administrador. Estes fatores percebidos como vantajosos para a organização buscam alcançar uma congruência de objetivos entre os indivíduos e a empresa.

d) **Filosofia orçamentária** - O orçamento empresarial é uma peça importante do processo de controle gerencial principalmente devido à criação ou à transmissão de uma mentalidade "pró-organização" entre os indivíduos que a compõem, no sentido de passar à gerência de linha e outros cargos funcionais a filosofia da empresa.

Neste sentido, de acordo com autores da área, o orçamento vai muito além de um plano financeiro. Este é importante, mas as vantagens que um processo orçamentário implementado numa perspectiva de transmissão de políticas e

diretrizes, propiciando a criação de uma mentalidade voltada para o planejamento e buscando uma harmonia em torno da filosofia organizacional, é um fato fundamental a ser considerado pelo processo.

f) Horizonte temporal - No estudo deste conceito considerar-se-á um ponto defendido por muitos autores que determinam um período de curto prazo (12 meses) para o orçamento empresarial.

Sendo o orçamento empresarial a planificação das operações para 12 meses, é importante a consonância deste com os planos estratégicos (5 ou 10 anos).

g) Preparação do orçamento - Os procedimentos de preparação do orçamento é um fator muito ligado às características da empresa e à postura do orçamento dentro da estrutura organizacional. De acordo com estes fatores, são analisados os procedimentos de preparação.

h) Documentos orçamentários - De acordo com a abrangência e os objetivos pretendidos pela sistemática orçamentária, resultarão o grau de especificação e o desenho dos relatórios orçamentários.

A forma como o orçamento está estabelecido são determinantes das características destes documentos.

A análise destes documentos pretende uma avaliação de acordo com os objetivos pretendidos por cada empresa através do orçamento.

h) **Fonte de dados** - De acordo com as diversas situações econômicas pelas quais passa o país, as fontes de dados também acompanham essas mudanças. Entretanto, algumas fontes consideradas básicas como elemento de dados para o orçamento não perdem a sua consistência devido a mudanças no ambiente, dentre estas; o orçamento do último ano, dados históricos da contabilidade, capacidade de produção e outras fontes.

i) **Controle orçamentário** - Este elemento é fundamental dentro do aspecto relativo ao orçamento ser mais do que um plano financeiro, isto é, por fazer parte como peça importante dentro do contexto do controle gerencial e do planejamento estratégico.

j) **Compromisso para com o orçamento** - Não basta a empresa possuir um orçamento preciso, com um sistema de informática muito bem estruturado e as quantificações de itens minuciosamente estabelecidas, se as pessoas que estão ligadas controlando ou controladas pelo processo orçamentário não estão dispostas a colaborar com este.

Esta deficiência de colaboração pode estar ligada a vários fatores, tais quais, os indivíduos não possuem uma informação adequada sobre o processo, através de antigas concepções ou crenças não conseguem assimilar algo novo, tendência a acreditarem ser inviável planejar devido ao ambiente econômico instável e outros fatores ligados a aspectos comportamentais inerentes aos indivíduos diante de uma nova forma de pensar.

Estes fatores de rejeição do orçamento pelos indivíduos

na empresa nem sempre é facilmente percebido, propiciando que o orçamento empresarial não surta efeito como elemento transmissor de uma filosofia própria, mas sim seja percebido apenas como elemento inerte, mecânico, relegando desta forma as principais vantagens que lhe são atribuídas pelos autores.

1.5. O MÉTODO DE COLETA DE DADOS

Devido ao fato de que o propósito descritivo qualitativo da pesquisa requer riqueza de detalhes acerca de todas as condições que cercam o sistema adotado pela empresa, optou-se pela utilização de um formulário de entrevistas para obtenção dos dados a serem analisados.

A elaboração do formulário obedeceu como estrutura básica o questionário utilizado pelo Professor Josir Simeone Gomes na sua tese de Doutorado, juntamente com o questionário utilizado pela Professora Aracéli Cristina de S. Ferreira em sua tese de mestrado.

Partindo-se da estrutura básica elaborou-se o formulário dentro do que se pretendia, de acordo com a realidade particular dos casos a serem estudados, procurando responder à pergunta estabelecida.

Na elaboração do formulário para verificação de sua adequação, realizou-se dois pré-testes em empresas de Caxias do Sul, a fim de ajustá-lo aos objetivos pretendidos.

O formulário foi elaborado com perguntas abertas e fechadas, mas sempre dando margem para que os entrevistados fizessem comentários que acrescentassem a pesquisa. Este foi um

fato que ilustrou sobremaneira o trabalho e acrescentou para uma melhor análise dos processos orçamentários.

1.6. A ESCOLHA DOS CASOS

Caxias do Sul (RS) é o segundo complexo industrial do estado, contando atualmente com mais de 3500 indústrias entre os vários segmentos.

Caxias do Sul é um pólo metal-mecânico de contexto nacional e possui certos casos atípicos, tais como: a sua rápida evolução após a II Guerra, o distanciamento dos grandes centros consumidores de seus produtos (RJ e SP) e também a distância dos fornecedores de matéria-prima, o que onera em demasia o custo dos produtos. Mas apesar destes fatores as empresas locais têm demonstrado capacidade para acompanhar o desenvolvimento do país.

Neste sentido, resolveu-se verificar em que estágio se encontra o processo orçamentário em 5 empresas da cidade e analisar o papel deste nestas empresas e suas responsabilidades.

Posteriormente, a escolha do segmento industrial, ou seja, a indústria metalúrgica de Caxias do Sul, prendeu-se ao fato da importância regional que este setor detém por representar mais de 800 empresas dedicadas à produção dos mais variados produtos.

Das 5 empresas escolhidas 3 estão entre as 500 maiores do país segundo a revista Visão de 1988 "Quem é Quem na Economia Brasileira". Neste sentido optou-se em pesquisar estas empresas que representam as maiores organizações do município e da Região Nordeste do Estado, e estando entre as 500 maiores do país estão igualmente inseridas no contexto nacional.

A escolha dessas empresas no município de Caxias do Sul (RS) deve-se também ao fato de ser a cidade de origem do pesquisador, o que facilitou um melhor contato com estas empresas e também pela influência dos já sete anos trabalhados na iniciativa privada de Caxias, sendo que 2 anos em uma das empresas analisadas.

1.7. PESQUISA DE CAMPO

A pesquisa de campo propriamente dita, que fundamentou a evidenciação prática do processo orçamentário utilizado nas empresas, obteve uma boa recepção por parte das empresas escolhidas e, particularmente, pelas pessoas responsáveis da área. Estas se interessaram pelo estudo e até solicitaram um retorno dos resultados.

Dentre as empresas analisadas apenas duas não permitiram o acesso à documentação devido à política de sigilo de informações por se tratarem de empresas que operam com produtos de alta concorrência. Nas outras três foi possível o acesso a: relatórios orçamentários, políticas estabelecidas, diretrizes, planos táticos, etc. Cabe ressaltar que em uma das empresas analisadas obtive acesso ao terminal de computador, propiciando a execução de comandos que permitirão elaborar simulações dos sistemas utilizados pela empresa.

O processo de entrevistas foi lento devido à dificuldade de horário para marcar-se as entrevistas com as pessoas responsáveis e, também, devido ao fato de as entrevistas em cada empresa serem feitas uma de cada vez, isto é, eram entrevistadas

em média 4 pessoas por empresa. Quando encerrava esta bateria de entrevistas se partia para outra empresa, no sentido de dar liberdade aos entrevistados para que marcassem os horários de acordo com suas possibilidades.

As entrevistas eram realizadas na seguinte sequência: primeiramente procurava-se entrar em contato com o Diretor Financeiro para obter informações relativas às características organizacionais, e a liberação para efetuar livremente a pesquisa na empresa. Cabe ressaltar que nas empresas (3 destas) onde obtive o contato com o Diretor Financeiro a receptividade por parte das outras pessoas foi melhor do que nas empresas onde não obtive esta autorização. Neste último caso contactei diretamente com o responsável pelo orçamento devido à incompatibilidade de horários do Diretor Financeiro.

As entrevistas junto ao responsável orçamentário duraram em média 4 horas. O cargo que esta pessoa ocupa é identificado de diferentes formas em cada empresa: controller (na empresa A), gerente financeira (B), encarregado de orçamento (C), assessor econômico (D) e gerente financeiro (E).

As entrevistas com estas pessoas tinham como base o formulário, uma via era entregue ao entrevistado e uma via ficava com o entrevistador. Cada pergunta era analisada e eram efetuados novos questionamentos de acordo com o decorrer dos processos, sempre buscando a maior clareza possível no sentido de demonstrar com um bom nível de abrangência e praticidade os diversos aspectos característicos de cada processo e as particularidades de cada empresa.

As entrevistas junto à gerência de linha tiveram a

duração média de uma hora e trinta minutos, seguindo-se um formulário específico para os gerentes. Também analisou-se questão por questão permitindo que cada entrevistado colocasse as experiências que achavam interessantes, estando algumas destas transcritas nas análises de resultados.

A pesquisa junto à gerência de linha foi efetuada no sentido de buscar uma melhor verificação do processo orçamentário relativos a aspectos importantes, dentre estes: a participação destes no processo, como percebem o trabalho do departamento de orçamentos, grau de informação sobre o processo e outros.

Cabe ressaltar a questão relativa aos mecanismos de defesa inerentes ao ser humano, principalmente às pessoas que ocupam cargos de responsabilidade nas organizações. Isto se observou nas entrevistas efetuadas quando algumas vezes, em determinadas perguntas, as pessoas, agindo friamente, optavam por responder de forma que não compromettesse o seu trabalho, respondendo de acordo com conceitos já difundidos pelos autores da área, mas que, talvez, não transpareçam à total realidade do processo, principalmente no que diz respeito à participação das pessoas. Entretanto, com a carga de questionamentos, comentários paralelos, verificação junto à gerência e a outros funcionários e na análise de documentos, pôde-se estabelecer com uma melhor transparência os processos orçamentários utilizados pelas empresas estudadas.

1.8. ANÁLISE DOS DADOS

De acordo com a natureza da pesquisa e conforme as características de um estudo de caso, os dados foram analisados de forma qualitativa, o que diferencia este estudo da rigidez estabelecida em uma pesquisa de característica quantitativa.

É importante se ressaltar que a rigidez e a precisão não estão de acordo com a natureza desta pesquisa, portanto, os dados foram obtidos e analisados dentro de uma perspectiva estabelecida pelos conceitos teóricos analisados e a experiência própria do autor.

De acordo com a seqüência estabelecida no plano de referência, implantação, operacionalização, execução e acompanhamento, analisou-se as variáveis que norteiam este estudo no sentido de verificar como se encontra o processo orçamentário inserido em cada organização considerando suas particularidades.

1.9. LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Como visto anteriormente, o estudo está limitado ao âmbito de 5 organizações do mesmo segmento, mas com linhas de produtos diferenciadas, não sendo, portanto, passível de generalizações quanto aos resultados apresentados.

Cabe destacar que, em se tratando de um estudo de caso, sem a utilização de técnicas estatísticas de validação dos dados, seria temeroso garantir que todos os pontos relevantes em pesquisas dessa natureza tenham sido contemplados em toda a sua amplitude.

Cumprer aduzir, finalmente, que, não obstante a utilização de um plano de referência e de variáveis que nortearam a análise das informações obtidas, os resultados apresentados fatalmente conterão uma dose de subjetividade própria do pesquisador.

IV PARTE

DADOS OBTIDOS E ANÁLISE

1. CARACTERÍSTICAS GERAIS DA CIDADE DE CAXIAS DO SUL

Caxias do Sul está localizada no planalto meridional do Brasil, com mais exatidão na Encosta Superior do Nordeste do Estado do Rio Grande do Sul, distante 132 quilômetros da Capital Porto Alegre.

Segundo classificação do IBGE, se constitui no centro geoeconômico da região italiana do estado, como vinicultora, com aproximadamente 400 mil habitantes.

Os imigrantes vindos da Itália se estabeleceram na serra gaúcha e fundaram a cidade de Caxias no ano de 1875.

Na "terra prometida", as pequenas propriedades não permitiam que todos sobrevivessem da agricultura, mas era necessário produzirem-se os utensílios e ferramentas para o trabalho, o transporte, a habitação entre outras coisas. Baseados na experiência trazida da Europa, passaram a fabricar ferramentas, utensílios domésticos e tudo o que precisavam para viver. Assim, nasceu uma diversificada indústria de fundo de quintal, mantendo uma filosofia e uma cultura herdada do país de origem.

Passados 115 anos, estas empresas transformaram-se no maior complexo industrial do interior do estado. Pesquisa realizada recentemente revela que Caxias conta hoje com mais de 3500 indústrias, sendo estas responsáveis pelo consumo de cerca de 28% dos aços planos utilizados no estado e emprega mais pessoas na iniciativa privada do que a Capital.

A indústria da cidade concentrada na sua maioria nos

setores metal-mecânico (mais de 800 empresas), têxtil e alimentício, exportou mais de 69 milhões e importou 45 milhões de dólares no ano de 1988.

Caxias do Sul cresceu muito nos últimos 40 anos, principalmente no segmento metalúrgico, apesar de seu principal mercado consumidor e fornecedor situar-se na região sudeste.

Um dos fatores apontados como responsável por este rápido desenvolvimento é:

"Os conhecimentos técnicos de muitos imigrantes no setor metalúrgico, e o espírito de competitividade dominante entre os novos habitantes de Caxias do Sul, a criação logo nos primórdios da colonização, da metalúrgica Abramo Eberle, a instalação da Escola Nilo Peçanha do SENAI, na cidade, e a exportação a partir dos anos 60, fator determinante de uma constante preocupação com o padrão de qualidade exigido pelo mercado externo."

Outro fator importante que contribui para o desenvolvimento do setor metalúrgico é o fato de a maioria das empresas possuírem matrizaria (ferramentaria) própria, permitindo que as indústrias construam as máquinas e ferramentas indispensáveis à fabricação de seus produtos, propiciando também desta forma o desenvolvimento de uma tecnologia própria e um melhor aperfeiçoamento de seus funcionários.

A qualidade do operariado é o fator que mais contribui para o avanço da indústria na cidade e esta qualificação se dá ou se deu através da implantação de uma escola do SENAI e da Metalúrgica Abramo Eberle, hoje Eberle SA., que é uma das maiores empresas da cidade, também serviu como escola aos aprendizes da profissão de metalúrgico, contribuindo para aperfeiçoar a mão-de-obra na região.

2. CARACTERÍSTICAS GERAIS DAS EMPRESAS ESTUDADAS

Nesta parte descreve-se de forma generalizada, procurando-se não permitir identificação, as características das empresas pesquisadas.

Foram pesquisadas 5 empresas do segmento metalúrgico situadas na cidade de Caxias do Sul, sendo que dentre essas:

- (2)- possuem mais de 3000 funcionários;
- (2)- possuem em torno de 2000 funcionários;
- (1)- possui em torno de 500 funcionários.

Conforme o IV CONCLAP de Outubro de 1977, são consideradas grande empresas as que tiverem mais de 250 funcionários. Logo, pode-se dizer que as 5 empresas analisadas são de grande porte, embora se perceba a "olho nu" uma nítida diferença, em tamanho e na estrutura organizacional, entre as 4 empresas com maior número de funcionários para com a de 500.

Essas empresas possuem em média de 35 a 40 anos de existência. Um fato comum entre elas é que no princípio de suas operações foi iniciativa de uma única pessoa ou de uma família em relação à composição da sociedade. Outro fator em comum é que a produção inicial começou no fundo do quintal ou em porões, de forma rudimentar, e com o passar dos anos foi se desenvolvendo. Um fato marcante nessas empresas é a manutenção de traços na filosofia e na cultura organizacional, herdados do italiano e mantidos através do tempo, principalmente no que tange ao tino comercial, controle de gastos, o reinvestimento dos lucros

obtidos na empresa e na forma de "arrangiarsi" (virar-se).

No caso específico das metalúrgicas analisadas, os seus fundadores permanecem na Administração ou passaram a seus descendentes o controle administrativo.

As metalúrgicas analisadas possuem um diversificado mix de produtos, em cada uma delas este se diversifica, mas não variando muito o processo produtivo. Dentre esses produtos citaremos os principais e que determinam a linha de produção das empresas:

- carrocerias e implementos rodoviários
- veículos especiais
- carrocerias de ônibus
- materiais de fricção (auto-peças)
- eletrodomésticos

Outra característica comum dessas empresas é que a matéria-prima necessária para produção é fornecida basicamente por Minas Gerais e São Paulo.

O mercado consumidor atinge a todo o país e o exterior. Das empresas pesquisadas, apenas uma não exporta atualmente, embora já o tenha feito, preferindo consolidar-se no mercado interno devido ao alto custo de implantação e manutenção de uma estrutura de assistência técnica para seus produtos em outros países. As demais empresas estão envolvidas direta ou indiretamente com exportação de seus produtos.

3. DADOS OBTIDOS NAS EMPRESAS

3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Os resultados serão relacionados de acordo com as declarações obtidas nas entrevistas efetuadas junto aos responsáveis pelo orçamento empresarial, acrescentando também colocações pertinentes de outras gerências que participaram do estudo. Todavia, nesta parte do estudo, procura-se descrever os resultados obtidos sem a opinião ou inferências próprias do Pesquisador.

Os resultados serão analisados de acordo com as variáveis estabelecidas no processo metodológico, sendo que nesta parte do trabalho se descreve o processo orçamentário das empresas, procurando demonstrar como este se encontra operacionalizado.

Os resultados estabelecidos neste estudo correspondem à pesquisa de campo efetuada no período de agosto a dezembro de 1989. Neste sentido, os valores e outras informações que estão relacionadas a aspectos temporais são relativas a este período.

3.2. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - CASO A

3.2.1. CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

Esta empresa é de capital aberto, de grande porte, fundada na década de 50 e, nos últimos anos, de acordo com o controller, vem se consolidando numa empresa sólida e com uma visão moderna de administração incentivando muito as áreas de pesquisa, marketing e novos processos para expansão da atual produção e a criação de novos produtos para fazer frente à concorrência, que é forte neste setor, exigindo uma filosofia eficiente e eficaz por parte da administração.

A empresa A possui atualmente em torno de 2000 funcionários com um capital social próximo a Cz\$ 12.500.000,00, equivalente a \$ 3.841.425,90, sendo que, o seu principal sócio é o seu Diretor Presidente (filho do fundador).

As vendas líquidas no ano de 1988 alcançaram em torno de Cz\$ 14.000.000,00 equivalente a \$ 4.302.397.

Esta empresa exporta para vários países, mas seu maior mercado consumidor é Rio de Janeiro e São Paulo, como também seu maior fornecedor é o Estado de São Paulo.

A produção é composta por 4 linhas diferentes de produtos num processo considerado de poucas variáveis.

Há 4 anos a empresa trabalha com técnicas e filosofias japonesas na linha de produção. Conforme o gerente de produção, "a eficiência melhorou muito após a implementação destes novos sistemas".

O organograma da empresa de forma sintética é composto por:

Dir.Pres.

5 Dir. Rec.Hum. Adm.fin. Indl. Vendas Marketing

16 Gerências -----

Entre estas gerências encontra-se a controladoria subordinada ao Diretor Administrativo Financeiro e composta por dois setores, o de custos e de orçamentos, funcionando como gerência de linha e também efetuando assessoria à diretoria. O Departamento Orçamentário possui um encarregado e mais um auxiliar subordinado ao controller que também gerencia a área de custos.

3.2.2. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

3.2.2.A. Implantação

O orçamento foi implantado na empresa há 6 anos. Em 1984 era feito manualmente e a partir de 1986 passou a ser informatizado. Atualmente a empresa possui mais de mil contas orçadas, tudo acompanhado por percentuais de variação, praticamente toda a contabilidade num sistema de previsão para um período de 12 meses à frente.

Na implantação do sistema toda a Diretoria e a Gerência reuniram-se a fim de relatarem todo o processo e como deveria ser a participação de cada pessoa. Tudo coordenado pela controladoria o tempo gasto neste processo de educação e montagem

do sistema durou apenas 45 dias, pois o controller já possuía experiência de implantação.

Na época da implantação do sistema orçamentário renovaram-se algumas gerências, foram contratadas pessoas com conhecimento orçamentário e planejamento, o que ajudou à nivelar o pessoal e, desta forma, possibilitou a formação de uma mentalidade orçamentária.

A vontade de trabalhar com orçamento partiu do Diretor Presidente e teve o apoio de toda a diretoria e da gerência.

O orçamento empresarial encontra-se totalmente estabelecido.

3.2.2.B. Características básicas do orçamento

O orçamento na empresa A parte de um levantamento que o Marketing faz junto ao mercado, procurando detectar a possibilidade de consumo para cada produto, estipulando assim a previsão de vendas para os próximos 12 meses. Na verdade, conforme o gerente de vendas, "O que estipula a previsão de vendas no contexto atual é a capacidade de produção, pois o que é produzido é vendido".

A partir do faturamento, apuram o consumo de matéria-prima (custo médio) e outros materiais por custo de reposição. Após, apuram todas as despesas divididas em 7 divisões gerais.

Todas estas peças estão integradas ao demonstrativo de resultados e ao fluxo de caixa.

No sistema orçamentário da empresa A, não é apurado o Balanço Patrimonial e nem a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, mas nos próximos anos estes demonstrativos farão

parte do sistema.

3.2.2.C. Objetivos do orçamento

Nesta empresa, os propósitos fundamentais do orçamento na prática refletem os interesses específicos da empresa. De acordo com a importância, o orçamento é usado como:

- a. instrumento de planejamento;
- b. instrumento de controle financeiro;
- c. meio de comunicação dos objetivos a serem alcançados;
- d. medida de desempenho individual.

Na prática, o orçamento consegue introduzir na administração o hábito da consideração adequada, cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes antes de serem tomadas decisões, e também consegue libertar muitos executivos de problemas internos rotineiros. Ele consegue ainda inibir a tendência aos gastos supérfluos e possibilita que a gerência se preocupe com tendências econômicas do país, principalmente as que podem interferir no setor que a empresa atua.

Um fator colocado de forma menos enfática nos propósitos orçamentários, foi a capacidade que este instrumento tem de possibilitar uma maior integração entre superiores e subordinados.

Nas entrevistas com a gerência, constatou-se que há troca de informações entre a gerência e a diretoria no estabelecimento das diretrizes orçamentárias de cada departamento.

Quando da estipulação das previsões para cada departamento, os subordinados são consultados de forma informal, não existe um procedimento definido de consultas, cada gerente atua de forma diferente.

Na produção se dá de forma mais intensa a consulta ao supervisor e ao encarregado de cada seção. Estes têm o poder de estipular previsões através de sua prática operacional.

"O próprio funcionário analisa as suas técnicas e práticas. Ele é informado do crescimento que se quer atingir conhece os pontos de gargalo vai ter mais subsídio".
(Gerente de Produção).

Em todos os departamentos analisados as pessoas têm a possibilidade de questionar, mas dependendo da conta somente a chefia participa, no sentido de que determinadas contas não são divulgadas ou não é de interesse que outras pessoas, que não as possuidoras de cargo de chefia, tomem conhecimento das mesmas.

3.2.2.D. Preparação do orçamento

Nesta empresa não existe comitê responsável pela supervisão do orçamento, fica a cargo do setor orçamentário que executa o seguinte trabalho na preparação da proposta:

- a. provê diretrizes;
- b. provê assessorias aos executivos;
- c. projeta dados e distribui fomulários padronizados;
- d. provê informações detalhadas.

Nas reuniões orçamentárias toda a gerência participa com a presença dos Diretores onde são expostos:

- Plano de Investimentos;
- Plano de Pessoal;
- Plano de Despesas.

Há uma discussão em cima destes planos e, após, são estabelecidos os parâmetros e os prazos para entrega dos documentos, são esclarecidas as dúvidas gerais e as particulares e cada um entra em contato direto com a controladoria.

A diretoria participa de todas as fases do processo, nem sempre de forma direta ou integrativa conforme a gerência. Consultando-se a gerência, obteve-se declarações divergentes:

"Nas reuniões orçamentárias, participam a gerência comercial (vendas) e diretorias financeira e comercial e o presidente."
(Gerente de vendas)

"Toda a gerência participa, mais o Diretor Financeiro. As reuniões orçamentárias são feitas para o departamento de orçamento dar as informações." (Gerente Compras)

A alta direção tem a responsabilidade pelos cortes orçamentários e pela aprovação final do orçamento.

As diretrizes são definidas pela diretoria, cabendo à gerência adequar os objetivos pretendidos para atingi-las, podendo questionar ou discordar das diretrizes estabelecidas.

3.2.2.E&F. Horizonte temporal e documentos orçamentários

A empresa possui um plano de longo prazo para 5 anos, onde são considerados os objetivos básicos estratégicos.

Os orçamentos são planos para 12 meses, elaborados concomitantemente ao de 5 anos. Mensalmente são efetuados ajustes no orçado.

A preparação do orçamento para o ano seguinte leva em média 3 meses, durante os meses de outubro, novembro e dezembro.

As atividades de análise e elaboração de relatórios sobre as variações orçamentárias são feitas mensalmente. O tempo gasto nesta elaboração leva em média 10 dias.

Os relatórios orçamentários são listados mensalmente, e são os seguintes:

- Orçamento Empresarial;
- Pasta de Análises;
- Resumos.

Toda a gerência de linha e diretoria recebem mensalmente seu orçamento específico e suas análises.

O planejamento estratégico somente é divulgado a nível de diretoria. A gerência toma conhecimento dos planos estratégicos muitas vezes informalmente ou através de alguma reunião, mas não a ponto de saber se existe uma consonância de objetivos entre o curto e o longo prazo.

3.2.2.6. Fonte de dados do orçamento

Na preparação do orçamento, as informações mais utilizadas são as seguintes:

- a. dados históricos da contabilidade;
- b. estimativas econômicas (Revista Suma Econômica);
- c. informações de mercado.

Segundo declaração do controller, "não é utilizado o orçamento do último ano, procura-se sempre partir do base zero, aí o pessoal sai da rotina, analisa".

As informações utilizadas nos relatórios das variações orçamentárias são de acordo com a situação e o momento econômico, dentre estas:

- a. dados históricos fornecidos pela contabilidade;
- b. efeitos inflacionários;
- c. mudanças no mercado;
- d. mudanças na política econômica.

Nos padrões estabelecidos nas previsões orçamentárias é considerada a máxima eficiência. A gerência vê como um desafio, tem a possibilidade de atingir, mas exige muita eficácia de todas as áreas.

Conforme o gerente de vendas, de acordo com o atual contexto, há uma performance fácil de ser atingida, pois o mercado está consumindo. Os gerentes de compras e produção consideram uma performance normal de ser atingida.

Os padrões estabelecidos no orçamento são colocados de

forma rígida para os objetivos anuais, mas que podem ser flexibilizados durante os meses, a critério da gerência desde que cumpram o plano anual.

As quantidades são estabelecidas no orçamento de diversas formas: unidades físicas, dólar, BTN's. e cruzados.

No estabelecimento das previsões não consideram a inflação, pois utilizam base constante (dólar e BTN). As projeções da gerência são feitas com base na situação do momento.

3.2.2.H. Processo de revisão do orçamento

São efetuadas revisões no período de preparação do orçamento quando os dados fornecidos não coincidem com o orçamento global. Desta forma, os dados retornam para gerência operacional efetuar os ajustes até que estejam de acordo com o orçamento global.

A integração das diversas peças na composição com o orçamento global são efetuadas pela alta direção, unidades operacionais e controladoria. Normalmente estas revisões são feitas devido, principalmente, aos processos inflacionários descontrolados.

3.2.2.I. Controle orçamentário

De acordo com a necessidade interna da empresa, foram introduzidos há 3 anos os relatórios padronizados, onde o usuário é informado das variações entre o real (o que realmente ocorreu no período) e o orçado (previsão), em forma de comparativo mensal do período e o acumulado até o período.

As variações são em cruzados e em percentuais gerais e específicos para cada item, possibilitando ao usuário, no caso a gerência e diretoria, tomar conhecimento das variações, permitindo um acompanhamento mais específico dos focos problemáticos.

Após os dados quantificados a análise é sistemática, cabendo aos responsáveis as explicações e o acompanhamento.

Além dos relatórios de variações, de acordo com as necessidades, são realizadas reuniões de acompanhamento. Para efeito de análises, que ficam à cargo da diretoria, são consideradas apenas as variações relevantes, tanto as positivas como as negativas, cabendo a responsabilidade pelo "feed back" à área orçamentária.

Nos relatórios de controle orçamentário, o nível de detalhe é suficiente para identificar claramente os responsáveis pelas variações.

3.2.2.J. Compromisso com o orçamento

Na empresa A existe um compromisso real por parte dos gerentes para com o orçamento, comprovado através do envolvimento, participação no processo e sentimento de trabalho em grupo.

A gerência, de maneira geral, considera inviável trabalhar sem orçamento e se compromete com este instrumento.

3.2.2.L. Recrutamento e treinamento de pessoal orçamentário

Atualmente existem poucas pessoas na área orçamentária. A atual política da empresa é a contratação de pessoal menos capacitado tecnicamente para, posteriormente, treiná-lo na empresa.

Não existe um programa de aperfeiçoamento do pessoal interno. O executivo da área tem a possibilidade de participar de cursos, seminários, visitas e acompanhar a matéria em jornais e revistas, mas as políticas de treinamento não sofreram alterações nos últimos anos.

3.2.3. SISTEMA CONTÁBIL

Nesta empresa, os sistemas de contabilidade, custos e orçamento estão totalmente integrados.

Orçamento e custos estão subordinados a uma mesma gerência e as trocas de informações com a contabilidade são rotinas do dia-a-dia, pois existe uma filosofia única na empresa.

O atual sistema de contabilidade foi implantado há 4 anos, tendo sido estruturado de acordo com os centros de responsabilidades classificados como centros de custos e despesas.

3.3. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - CASO B

3.3.1. CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

A empresa B, fundada na década de 40, possui atualmente em torno de 500 funcionários. É uma empresa de capital fechado em que os sócios cotistas formam sua diretoria composta por 3 irmãos filhos do fundador, já falecido.

"Inicialmente a empresa trabalhava de forma artesanal, não tinha linha de montagem, trabalhava como oficina, cresceu mais depois da morte do fundador em 1978, quando começou a ser administrada pelos 3 atuais diretores". (Gerente Planejamento)

A partir de 84 até o momento, a empresa vem se desenvolvendo mais progressivamente através de mudanças, tais como, a informatização da contabilidade, folha de pagamento, crédito e cobrança e o sistema de custos que está sendo implantado. Todos estes sistemas estão em linha com a empresa prestadora de serviço na área de informática.

Além das mudanças na área de informática, houve uma melhor definição das linhas de produção. Atualmente a empresa opera com duas linhas:

- linha dos pesados com 3 produtos - 900 unds. em 88;
- linha leve com 2 produtos - 2100 unds. em 88.

O processo de produção é muito dependente das intenções de seus clientes. As vendas e a produção são efetuadas através de encomendas antecipadas. A empresa, em média, fabrica em torno de 10 unidades por mês e por ser um produto de valor elevado

dependente das políticas do governo e do momento sócio-econômico do país.

O mercado consumidor é 100% nacional, principalmente para os Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná. O faturamento acumulado até dezembro de 89 está em torno de: Cz\$ 80.000.000,00, equivalente a \$ 24.585.125.

A exportação é difícil, pois o produto depende de manutenção e seria necessária a criação de uma grande estrutura de assistência técnica no exterior para atender os produtos, sendo que, atualmente, não é viável para a empresa a montagem dessa estrutura.

As matérias primas são fornecidas principalmente pelo mercado de São Paulo e Minas Gerais; chapas de aço, rodas, importando apenas rolamentos.

O organograma está estabelecido da seguinte forma;

Dir. Indl. Dir. Adm. Dir. Coml.

Gerência-----

O organograma da empresa é composto por 3 diretores, industrial, comercial e administrativo financeiro e a linha de gerência. O departamento de planejamento, que engloba as áreas de custos e orçamento, está subordinado à diretoria industrial.

3.3.2. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

3.3.2.A. Implantação

O orçamento na empresa B existe há aproximadamente 8 anos. Antes de 1984 possuía uma visão restrita a custos. A partir de 84, com a contratação do atual gerente de planejamento, o orçamento começou a ser desenvolvido de forma mais abrangente, sendo 1985 o ano em que saiu o primeiro orçamento propriamente dito.

O gerente contratado já possuía experiência na área, apenas adaptou o seu sistema de operação à estrutura da empresa.

"Analisai todos os sistemas da empresa: sistema contábil, filosofias, formas de operacionalizar. Adaptei estas necessidades e comecei a fazer o orçamento operacional". (Gerente de Planejamento)

Inicialmente fizeram um processo de conscientização das diretorias através de reuniões e, a partir da aprovação destas, passaram a divulgar a toda a gerência. Muitos gerentes não gostaram por sentirem que seria um instrumento de controle, mas após perceberem que o orçamento iria auxiliá-los no seu trabalho, passaram a cooperar.

"No início a evolução foi muito difícil. A gerência de vendas não informava as quantidades vendidas e os preços. Na produção foi um "parto" fazer os orçamentos, pois eles já davam as informações erradas e ainda mais que no início eu não tinha a visão do todo, aí a diretoria ajudava". (Gerente Planejamento)

Com a crise de 87 e 88, a empresa sentiu a necessidade de aperfeiçoar o orçamento. Com o apoio da diretoria industrial, os gerentes divulgaram de forma mais clara os dados e, desta forma, as informações fluíram melhor na empresa e a partir daí as 3 principais áreas começaram a fechar (produção, vendas e compras).

"As 3 diretorias e a gerência me definiram suas políticas, começou a fechar, aí começamos a trabalhar mais em cima do orçamento." (Gerente de Planejamento)

No processo de conscientização, o gerente de planejamento, convicto da necessidade do orçamento no sentido de que este funcionasse como um instrumento consciente e útil para a organização, colocou seu cargo à disposição 3 vezes a fim de pressionar a administração a se interessar pelo processo.

3.3.2.B. Características básicas do orçamento

Partindo do planejamento tático, esta empresa faz as previsões mês a mês.

Esta empresa apura o lucro líquido operacional, partindo das quantidades a serem vendidas multiplicada pelo preço médio de venda, visando apurar a receita bruta.

Com a quantidade a ser vendida, conseguem apurar o que deve ser produzido e, após, efetuam as previsões de custeio por unidade de produção, mas global e não por departamento:

- Matéria-prima
- Mão-de-obra direta
- Custos indiretos

Nos relatórios orçamentários, as despesas são apuradas globalmente, não identificando os departamentos. "Considero irrelevante e dispendioso a elaboração de um orçamento por departamento na nossa empresa". (Gerente de Planejamento)

Todavia, consultando a gerência, "Sinto uma maior necessidade de uma avaliação setorial, pois hoje está sendo feito muito global." (Gerente Recursos Humanos) Esta gerência sente a necessidade de um melhor detalhamento para poder acompanhar as contas de sua responsabilidade.

3.3.2.C. Objetivos orçamentários

Nesta empresa os pontos fundamentais do orçamento proposto estão conseguindo refletir na prática os interesses da organização.

Em ordem de importância, os propósitos orçamentários são usados como:

- a. instrumento de planejamento;
- b. instrumento de controle financeiro;
- c. meio de comunicação de metas a nível de gerência, basicamente: compras, vendas e produção.

Não é utilizado na avaliação de desempenho.

Na prática, o orçamento consegue introduzir na administração o hábito da consideração adequada, cuidadosa e oportuna de todos os fatores tidos como importantes antes de serem tomadas decisões. Consegue, também, libertar muitos executivos de problemas internos rotineiros e possibilita que a gerência se preocupe com tendências econômicas do país.

Todavia, no aspecto de propiciar um maior conhecimento e funcionar como instrumento de comunicação entre superior e subordinado, o orçamento é considerado, embora com menos ênfase, de acordo com a classificação por ordem de importância estabelecida pelo gerente de planejamento.

A gerência de recursos humanos não participa das reuniões de preparação, "eu tenho praticamente que me adequar à situação." (Gerente de Recursos Humanos)

A diretoria participa das reuniões de estabelecimento de objetivos juntamente com a gerência de compras, vendas e produção.

3.3.2.D. Preparação do Orçamento

Esta empresa possui um departamento de planejamento, com um executivo responsável por diversas funções além do orçamento, ocupando uma cargo de supervisão ligado à diretoria a nível de assessoria. Além desse executivo, mais uma pessoa trabalha com tempo integral no orçamento.

O papel do pessoal orçamentário no processo de preparo da proposta é o de:

- a. prover assessoria aos executivos;
- b. dar informações detalhadas;
- c. prover diretrizes;
- d. projetar dados e distribuir formulários padronizados.

O departamento de orçamento se reúne com as três áreas (vendas, produção e compras) onde discutem mercado, capacidade de produção e situação econômica da empresa. Nessas reuniões são

utilizadas informações históricas, dados coletados e considerada a capacidade de consumo prevista.

A Direção participa das fases de planejamento e aprovação.

A responsabilidade por cortes cabe à Direção, ao Departamento Orçamentário e às Unidades Operacionais.

A divulgação do orçamento aprovado é de responsabilidade da Direção e do Departamento de Planejamento.

3.3.2.E. Horizonte temporal

Não existe formalmente um plano de longo prazo. Nas reuniões são discutidos alguns planos, mas somente informalmente.

Durante o período orçamentário, mensalmente são analisadas as necessidades de ajustes nos valores.

O tempo gasto na fase de preparação até a aprovação final é de 30 dias. São feitas várias reuniões neste período, geralmente em dezembro de cada ano, até o orçamento estar ajustado em todas as áreas.

A elaboração de relatórios sobre as variações orçamentárias mensais são realizadas até o dia 10 de cada mês seguinte ao realizado.

Outras análises, unidades vendidas e receitas de vendas são emitidas diariamente.

3.3.2.F. Documentos orçamentários

A empresa não possui documentos que formalizem o planejamento de longo prazo.

O sistema orçamentário possui os seguintes relatórios:

- Orçamento econômico
- Acompanhamento orçamentário
- Investimentos detalhados

Toda a gerência e toda a diretoria recebem cópias de todos estes relatórios.

3.3.2.6. Fonte de dados

De acordo com a importância, são as seguintes as informações utilizadas na preparação da proposta orçamentária:

- a. Informações de mercado
- b. Planos de governo
- c. Estimativas econômicas
- d. Diretrizes da alta direção
- e. Orçamento do último ano (só para consulta)

Na aprovação final as informações são:

- a. Diretrizes da empresa e alta direção
- b. Mercado consumidor
- c. Estimativas das unidades operacionais
- d. Planos de governo
- e. Conjuntura econômica

No relatório das variações ocorridas durante o período de execução orçamentária são as seguintes as informações utilizadas:

- a. Dados reais fornecidos pela contabilidade
- b. Efeitos inflacionários

c. Mudanças no mercado

d. Mudanças na política econômica do governo

A eficiência é estabelecida de acordo com as previsões de capacidade de consumo do mercado. Se este estiver aquecido, a empresa considera a máxima eficiência; quando o mercado está desaquecido, faz padrões de acordo com a performance, e, quando o mercado está ruim, considera o ponto de equilíbrio.

De acordo com o gerente administrativo financeiro, os objetivos não são difíceis de serem atingidos, a não ser que surjam imprevistos que não estão considerados no orçamento e normalmente estes aparecem.

Os objetivos anuais são estabelecidos de forma rígida, mas mês a mês a gerência pode jogar com os valores, desde que atinja os planos anuais.

Nas quantificações orçamentárias, são utilizados valores monetários em cruzados BTN's e unidades físicas.

São realizadas previsões de inflação através de consulta a jornais e revistas (Suma econômica e análise).

3.3.2.H. Processo de revisão do orçamento

Normalmente o pessoal da área orçamentária efetua revisões no orçamento antes da revisão final e estas são realizadas geralmente devido à não aceitação por parte do pessoal operacional que não concorda com o resultado projetado.

São feitas revisões durante a execução orçamentária, motivada, principalmente, por razões de mercado, redefinições da diretoria e acerto de preços médios de vendas, sendo estes de

responsabilidade do planejamento, a fim de que atinjam os valores previstos para o ano.

Estas revisões durante a execução são realizadas pela direção e planejamento.

Às vezes acontece de o orçamento ficar pronto após o início do período orçado. Isto acontece, principalmente, devido ao pouco tempo disponível e por estar a área comercial sem previsões.

3.3.2.1. Controle orçamentário

Os relatórios das variações são padronizados, denominam-se acompanhamento orçamentário e são distribuídos a toda a gerência e diretoria. Foram introduzidos na empresa há 5 anos, 90% dos relatórios foram elaborados pelo planejamento e 10% foram requisitados pela diretoria e gerência.

Nos acompanhamentos real versus orçado são consideradas tanto as variações positivas como as negativas. Em relação à magnitude das variações o percentual que indica a necessidade de análise será somente aquele que for superior a 10%. Se isso ocorrer, o responsável deverá explicar aos diretores o ocorrido mediante os relatórios de acompanhamento.

O nível de detalhe sobre as variações orçamentárias consegue apurar alguma responsabilidade.

A empresa possui relatórios específicos que conseguem apurar unidades produzidas, insumos adquiridos e produtos vendidos, conseguindo, de certa forma, acompanhar o rendimento das áreas de compras, vendas e produção.

É comum na empresa que ocorram variações nas contas que não são da responsabilidade direta da gerência que a controla. Os principais fatores que implicam nestas variações são externos, tais como:

- efeitos inflacionários
- cortes orçamentários devido a restrições financeiras impostas (Fename)

A responsabilidade pelas análises das variações orçamentárias cabe ao planejamento e à direção.

3.3.2.J. Compromisso com o orçamento

A empresa percebe que a gerência se compromete com o alcance dos objetivos propostos. A razão para que este compromisso se estabeleça é devido a:

- a. Reciprocidade - garantia dos recursos desejados;
- b. Envolvimento - participação no processo, sentimento de trabalho em grupo.

3.3.2.L. Recrutamento e treinamento de pessoal orçamentário

A política adotada na seleção do pessoal orçamentário é de que, no mínimo, deve estar cursando faculdade nas áreas de administração, economia ou contabilidade e com um certo conhecimento em matemática financeira, experiência anterior e com a idade de 20 anos no mínimo.

Não existem programas de educação orçamentária, cabendo ao departamento de planejamento a tarefa de treinar o pessoal.

O aperfeiçoamento do executivo orçamentário é realizado

através da participação em cursos, palestras e seminários. Nos últimos anos não tem havido mudanças na política de aperfeiçoamento do pessoal orçamentário.

3.3.3. SISTEMA CONTÁBIL

No caso B, não existe integração dos sistemas contabilidade custos e orçamento. Um dos fatores que dificulta a integração é que a empresa não possui CPD próprio, tendo que computar seus relatórios em uma empresa prestadora de serviços de processamento de dados.

O acompanhamento real versus orçado é efetuado no sistema orçamentário através do processamento dos dados obtidos na contabilidade.

A troca de informações entre custos e orçamentos é constante, pois são administradas em conjunto pelo mesmo gerente. Já a troca de informações com a contabilidade se dá através de relatórios e balancetes.

O atual sistema de contabilidade implantado em 88 se encontra organizado por área e por despesa e, por outro lado, os custos são distribuídos por centros de custos e despesas.

3.4. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - CASO C

3.4.1. CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

A empresa C é de grande porte, fundada na década de 50, seu fundador é hoje seu diretor presidente. A empresa é de capital aberto, com capital social em torno de Cz\$ 14.000.000,00 equivalente a \$ 4.302.397 totalmente nacional, sendo que 80% deste está na cidade de Caxias.

É a maior empresa da América Latina no setor, possuindo em torno de 2000 funcionários. A qualidade de seus produtos é reconhecida internacionalmente, exportando para 64 países em todos os continentes.

As exportações para o Canadá e os Estados Unidos representam 40% do total exportado. As exportações vêm representando, nos últimos anos, entre 13% a 15% do total de vendas da empresa. No mercado nacional, 60% das vendas desse setor são da empresa.

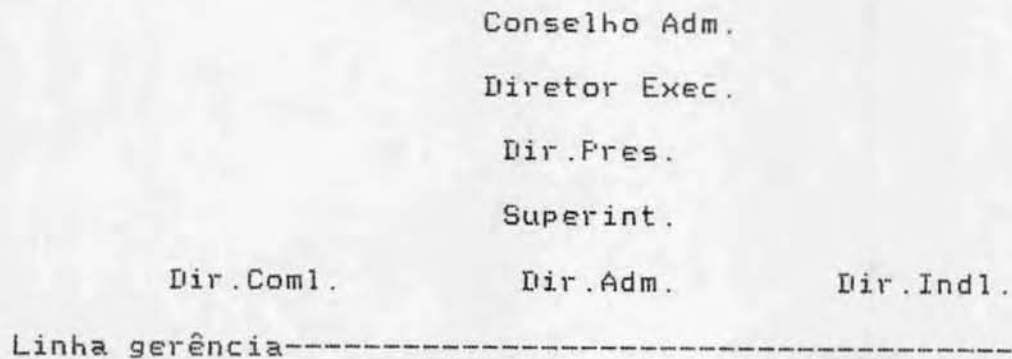
De acordo com a revista Visão, no ano de 88, por faturamento, a empresa está entre as 1000 maiores do país e, por lucro líquido antes do imposto de renda, está entre as 500.

A empresa C possui um processo de produção com poucas variações na sua linha, o produto é muito diversificado em relação a modelo e formato, mas o conteúdo, isto é, o material que compõe cada produto não sofre muitas variações.

Conforme o gerente de suprimentos, 70% dos gastos é com matéria-prima, que são em número de 100, sendo que apenas 10

destas somam o maior montante dos gastos.

De forma sintética o organograma da empresa é composto por:



Gerências ligadas à diretoria administrativa:

DERIN - Departamento de Recursos Industriais

DESIG - Departamento de Sistemas e Informações Gerenciais

DEFIN - Departamento Financeiro

DEPOC - Departamento de Planejamento, Organização e Custos

O DEFIN e o DEPOC são gerenciados pela mesma pessoa, que é o gerente financeiro, no DEPOC, encontram-se a contabilidade, custos e orçamento.

O executivo responsável pelo orçamento tem o cargo de supervisor de planejamento econômico financeiro subordinado ao gerente financeiro. Além do supervisor mais dois funcionários trabalham na operação do planejamento.

3.4.2. PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

3.4.2.A. Implantação

O orçamento já existe na empresa há uns 20 anos e o planejamento é realidade há uns 10 anos. Anteriormente, isto é,

até o planejamento ser realidade, o orçamento se restringia a aspectos financeiros somente.

A participação da alta direção foi decisiva, pois inicialmente o orçamento foi imposto pela direção, de cima para baixo, devido à necessidade de trabalharem com o planejamento. Ainda hoje existe a participação da diretoria, mas somente orienta, permitindo que cada área faça os seus planos.

O gerente de recursos humanos discorda. Ele acredita que a diretoria interfere no processo, conforme o seguinte:

"Nós fizemos uma projeção orçamentária. Aí o superintendente diz não, a verba é essa, aí nós temos que nos adaptar a esta nova realidade". (Ger. de Recs. Hums.)

A evolução orçamentária na empresa C se caracteriza por um processo de conscientização da gerência, que inicialmente não acreditava e após perceberam que era necessário.

Somente após 10 anos já trabalhados com algum tipo de orçamento houve um maior envolvimento entre a diretoria e a gerência, chegando a nível de seção e setores específicos de determinadas áreas. Para o nível abaixo da gerência foi mais difícil definição de objetivos quantitativos e qualitativos a nível de departamento.

Existe a sugestão da direção para implantar o orçamento base-zero a partir de 1990.

No processo de implantação não foi utilizada uma empresa de consultoria, é cultura interna, e não são organizados grupos de trabalho para implementar reformas, cabe à área orçamentária fazer estudos prévios orientando o usuário.

O sistema orçamentário na empresa se encontra em

processo de mudança:

"Existem algumas falhas principalmente por parte do usuário. Há uma intenção em torná-lo um instrumento a ser usado por todos a qualquer hora, deverá se dissimular as técnicas e projeções para fluírem sozinhas sem a interferência técnica, para que o fazê-lo torne-se mais simples, para que se torne um instrumento de todos e não somente da diretoria."(Supervisor de Planej.)

Atualmente existe na empresa um processo de mudança de consciência das pessoas para com o orçamento.

3.4.2.B. Características básicas do orçamento

Na consecução do orçamento, esta empresa parte dos planos de vendas apurados pela área comercial. O departamento de vendas e a produção fazem um trabalho de projeções físicas.

Em junho de cada ano a empresa faz os planos táticos, com a intenção de projetar vendas para o ano seguinte com base na potencialidade passada e atual de mercado. A partir destas perspectivas é traçada uma política prévia para aumento das vendas.

A partir das vendas e produção física resultam os custos diretos e indiretos, estoques, compras, despesas, custo dos produtos vendidos, orçamento de caixa e de resultado operacional e investimentos. Não é projetado o balanço efetuam análises à parte.

Essas peças não estão integradas a nível de sistemas, as vendas e produção são integradas por planilhas auxiliares.

3.4.2.C. Objetivos orçamentários

Na empresa C, os principais propósitos do orçamento por ordem de importância, são:

- a. controle financeiro;
- b. instrumento de planejamento;
- c. usado como meio de comunicação das metas a serem alcançadas;
- d. usado como medida de desempenho.

Na prática, são refletidos parcialmente os propósitos principais do sistema orçamentário. O objetivo principal, controle financeiro, é alcançado, todavia, como instrumento de administração, atende parcialmente, devido a não atingir todas as pessoas na empresa.

Na filosofia orçamentária, são considerados como fatores principais:

- o fato de introduzir em todos os níveis da administração o hábito da consideração adequada, cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes antes de serem tomadas as decisões;
- faz com que a administração dedique atenção ao efeito da tendência esperada das condições econômicas;
- serve de mecanismo inibidor de gastos supérfluos;
- liberta os executivos de trabalhos rotineiros graças ao uso de políticas pré-determinadas;
- requer dados contábeis apropriados e adequados às

necessidades.

Com menos destaque, aparece na filosofia orçamentária a possibilidade de um maior conhecimento, por parte do superior dos problemas de seu subordinado.

3.4.2.D. Preparação do orçamento

O papel do departamento de orçamento na preparação da proposta orçamentária é:

- projetar dados e distribuir formulários padronizados;
- prover informações detalhadas;
- prover assessoria no que couber.

A partir das diretrizes da diretoria, cada unidade operacional se responsabiliza pela definição prévia de seus objetivos a partir do plano tático e em consonância com o estratégico.

Após a definição pelas unidades operacionais, estas se reúnem com a gerência e põem em questão os planos de cada área até chegarem a um consenso comum.

A gerência não se reúne para a preparação do orçamento. Cabe à diretoria fazer a integração. Vendas e produção fazem reuniões para suas projeções, a partir daí as outras áreas vão se incorporando e se adaptando. Realizam-se contatos informais à medida que vão surgindo as necessidades de adequarem-se.

De acordo com o gerente de suprimentos, o departamento de orçamento envia os mapas pedindo os parâmetros e estes são estipulados a partir das quantidades fornecidas pelo PCP (Planejamento e Controle de Produção), que informa as quantidades

de matéria-prima e material secundário a serem adquiridas.

No que diz respeito à participação na discussão da proposta orçamentária, o gerente de recursos humanos acredita que o processo deva evoluir mais, pois nas reuniões de preparação do orçamento nem toda a gerência participa, "a coisa não acontece tecnicamente, nós não questionamos muito".(Ger.Recs.Hums.)

Outro ponto considerado negativo pelo gerente de recursos humanos é o fato da direção estabelecer novos padrões para seu departamento sem considerar os programas já existentes, "A decisão pode vir a ter repercussões negativas dentro da empresa, pois não tem conhecimento dos detalhes".(Ger.Rec.Hums.)

Conforme o gerente financeiro, normalmente é feita discussão individual das diversas áreas, "na maioria das vezes as áreas pedem mais do que necessitam".(Gerente financeiro)

A alta direção participa das fases de planejamento, aprovação, acompanhamento, orientação, cobrança e são responsáveis pelos cortes orçamentários juntamente com o conselho de administração.

A responsabilidade pela aprovação final do orçamento cabe ao conselho de administração, sendo que alguns componentes do conselho fazem parte da direção.

A divulgação do orçamento aprovado cabe à alta direção e ao departamento de orçamentos.

3.4.2.E. Horizonte temporal

Na empresa existe plano estratégico para até 1995 e o plano de objetivos de curto prazo para 12 meses.

Para os próximos anos, a empresa pretende quantificar as metas estratégicas, mantendo o orçamento anual, mas projetando um orçamento quinquenal.

A relação entre o plano estratégico e o orçamento é que o orçamento é o primeiro ano do plano estratégico.

Trimestralmente são feitos ajustes nos orçamentos se necessários.

O tempo gasto para preparar o orçamento para o próximo ano é de 3 meses, após a definição do plano tático.

Os relatórios das variações orçamentárias são apurados nos 30 dias do mês seguinte ao realizado e, mensalmente, são entregues à diretoria e à gerência, sendo que a gerência recebe o específico de sua área a nível de centro de custos. Cada centro recebe o previsto e o realizado bem como seus desvios em valores e percentuais individuais referentes ao período específico e o acumulado.

3.4.2.F. Documentos orçamentários

A empresa possui documentos que formalizam os planos de longo prazo. São relatórios que estampam a numeração das políticas e estratégias quantificando-as e qualificando-as. Toda a diretoria e a gerência recebem esses documentos.

O sistema orçamentário emite os seguintes relatórios:

- Manual de instrução - onde são definidas as datas limites para preparação, orientação quanto à forma de análise da situação atual e indicação de alguns parâmetros.
- Divisão de responsabilidade a nível de item com previsão de cada despesa.

- Relatório de vendas dos produtos (físico e financeiro)
- Mapa de consumo de matéria-prima.
- Mapa de controle e projeção de estoques.
- Gastos de produção
- Custos Diretos e Indiretos
- Mão-de-obra
- Contas de rateio
- Custo dos produtos vendidos
- Resultado do exercício
- Fluxo de caixa
- Relatório de junção previsto e o realizado

As diretorias recebem todos os relatórios e a gerência recebe cópias referentes à sua área.

3.4.2.G. Fonte de dados do orçamento

De acordo com a importância, as informações mais utilizadas nas estimativas do processo de planejamento orçamentário são:

- estimativas econômicas;
- informações de mercado;
- dados Históricos fornecidos pela contabilidade;
- orçamento do último ano;
- Planos de governo.

Na aprovação final do orçamento, as informações utilizadas são:

- diretrizes da alta administração;

- conjuntura econômica;
- estimativas das unidades operacionais;
- planos de governo.

Nos relatórios de variações previsto versus realizado, são usadas as seguintes informações:

- dados fornecidos pela contabilidade;
- efeitos inflacionários;
- mudanças de mercado;
- mudanças nas políticas do governo.

As previsões atualmente se encontram muito próximas do realizado, sendo que no ano de 1989 um único problema está alterando os planos, a inflação.

Nas previsões orçamentárias, a eficiência é estabelecida de acordo com a performance normal esperada.

"A performance é normal, sempre tem aquelas mirabolantes, mas dentro do orçado a coisa acontece normal. É grande a motivação dentro da área".(Ger.Fin.)

O gerente de recursos humanos também considera normal, já o de suprimentos está com dificuldades para atingir o orçado devido a problemas com o mercado fornecedor.

Os padrões são estabelecidos de forma rígida para o objetivo anual, mas é permitido que a gerência flexibilize durante os meses do ano.

Na elaboração das planilhas orçamentárias, são utilizados valores monetários, e dólar. Unidades físicas são usadas basicamente para quantificar vendas e produção.

A gerência faz suas previsões de gastos com base no

momento atual, cabendo ao departamento orçamentário a indexação através de uma previsão de inflação.

3.4.2.H. Processo de revisão do orçamento

Nesta empresa é comum efetuarem-se revisões no orçamento antes da aprovação final. Estas revisões são efetuadas pelas unidades operacionais e informadas à direção.

Antes da aprovação final são feitas diversas revisões geralmente para verificação de capital de giro para atender ao fluxo de operações. A alta direção permanece observando este processo de revisão para, se necessário, redefinir uma nova estratégia e verificar a capacidade de a empresa atingir os resultados esperados.

Durante o período de execução orçamentária, é comum efetuarem revisões nas previsões geralmente em dados físicos. No ano de 88 houve uma redefinição na estratégia de vendas para o último trimestre. Essa revisão ficou a cargo do departamento de orçamento e da diretoria.

Não é comum iniciar um período de 12 meses sem que o orçamento não esteja elaborado, pois o conselho de administração define com antecedência a data limite.

3.4.2.I. Controle orçamentário

Na empresa é feito o acompanhamento do previsto com o realizado através de relatórios padronizados. São também realizadas reuniões periódicas e até extraordinárias para verificação das variâncias. Estas reuniões para discussão das variações são efetuadas entre a área responsável e a diretoria.

Os usuários dos relatórios de acompanhamento orçamentário são a gerência e a direção. Esses relatórios foram sendo introduzidos na empresa à medida em que o processo foi informatizado de 85 para cá.

Alguns relatórios surgiram a pedido das unidades operacionais que verificaram a necessidade de acompanhar estes números e solicitaram formatos variados de acordo com as suas necessidades. Outros foram sugeridos pelo departamento de orçamento e tornaram-se obrigatórios.

Nos relatórios de acompanhamento real versus orçado são discriminadas tanto as variâncias positivas como as negativas. As variações que indicam necessidade de análise, antes de um limite de percentuais pré-estabelecidos, são considerados os montantes em numerários (valores) relevantes, isto é, as análises são efetuadas sobre valores e não por percentuais.

Os relatórios de acompanhamento conseguem com alguma dificuldade apurar responsabilidades.

Nos controles orçamentários, algumas vezes ocorre surgirem variações que afetam os resultados, mas que não estão sob controle direto dos responsáveis pela variação observada. Três fatores são apontados como itens não controláveis pelos responsáveis:

- efeitos inflacionários (principalmente);
- técnicas de previsões incorretas;
- imputação de gastos realizados por outras funções dentro da empresa, mas existe a negociação, é comunicado.

A responsabilidade pela análise das variações

orçamentárias cabe às unidades operacionais e à área orçamentária que faz a análise técnica e devolve com orientação às unidades.

3.4.2.J. Compromisso com o orçamento

A organização percebe que há um compromisso por parte dos executivos da empresa no tocante ao alcance dos objetivos orçamentários. A razão para o estabelecimento deste compromisso se dá principalmente por envolvimento através da participação no processo e sentimento de trabalho em grupo, mas também para que esse compromisso exista deve haver uma relação de reciprocidade através da garantia de recebimento dos recursos desejados.

Todos os gerentes entrevistados demonstraram um interesse no alcance dos objetivos estabelecidos pelo orçamento, que consegue possibilitar uma maior autonomia aos departamentos, maior motivação na obtenção do previsto e um maior diálogo entre superior e subordinado. Os gerentes afirmaram ainda, que o departamento de orçamento está progredindo muito no estabelecimento do processo, reclamaram, porém, da falta de uma maior estabilização da situação econômica do país.

3.4.2.L. Recrutamento e treinamento do pessoal orçamentário

A política adotada pela empresa no processo de recrutamento de pessoal para a área é rigorosa no sentido de que a empresa acredita que o orçamento é fundamental no processo de decisão. Em função disso, exige-se do funcionário um grau de interesse e envolvimento na área para que isso venha a facilitar as mudanças, que são constantes. A pessoa deve ser política, com

um bom poder de negociação.

A idade não influi muito, busca-se pessoal com maior experiência, pois a função é de alta responsabilidade. A pessoa deve ter curso superior em Administração, Contabilidade ou Economia, deve ter conhecimento de informática, bom relacionamento com as pessoas, e que tenha capacidade para criar novos métodos.

Na empresa não há programas de educação contínua em técnicas orçamentárias a nível de gerência, pois já estão ambientados com o processo. Há uma tentativa de se educar os níveis abaixo da gerência que está sendo apoiada pela diretoria, mas ainda não foi incrementado esse processo.

O pessoal da área de orçamento tem acesso a publicações e cursos de especialização. A política de aperfeiçoamento do pessoal orçamentário sofreu mudanças, principalmente quanto à democratização das informações; deu-se uma importância maior a área, para que esta acompanhe as modificações, não esquecendo a absorção de novas planilhas de softwares, formas mais apuradas de resultados, a fim de fazer transparecer em cada orçamento as mudanças do ambiente e do aparato de informática.

3.4.3. SISTEMA CONTÁBIL

Nesta empresa, o plano de contas está estruturado para as três áreas; contabilidade, custos e orçamentos, mas a nível de sistemas o orçamento não está integrado.

A relação de troca de informações realizadas entre contabilidade e orçamento é constante, exigindo um acordo entre as áreas para que qualquer modificação seja comunicada.

O atual sistema contábil foi implantado em 1985 e está organizado de forma a integrar os centros de custos e despesas.

Os centros de responsabilidades se encontram organizados em custos e despesas. A partir de 1990 será implementado centro de custos por projeto, com o sentido de especificar mais os custos, podendo-se, a partir daí, apurar as responsabilidades de cada projeto.

3.5. PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - CASO D

3.5.1. CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

Esta empresa é de grande porte, de capital aberto, possuindo mais de 3000 funcionários. Iniciou suas operações na década de 50 e possui atualmente um capital social em torno de Cz\$ 6.000.000,00 equivalente a \$ 1.843.884, pertencente na sua maioria ao sócio fundador que participa do conselho de administração e da diretoria executiva.

Além da empresa matriz, possui filial industrial, distribuidores, montadores, oficinas autorizadas, ampla rede de assistência técnica por todo o Brasil, além de representações em diversos países da América Latina, América do Norte, África, Oriente Médio, Europa e Ásia.

Participa ativamente dos programas de exportação desde 1967, já colocou seus produtos em mais de 40 países.

Do total de vendas efetuadas pela empresa, 85% pertencem ao mercado interno e 15% são exportações. O total exportado em 88 foi acima de: Cz\$ 4.000.000,00 igual a \$ 1.229.256 e o total do faturamento foi em torno de Cz\$ 29.500.000,00 que equivale a \$9.065.765.

A empresa fabrica atualmente mais de 100 produtos, sendo que estes produtos estão classificados em 4 linhas de produção. A quantidade de produção por linha, em 1988, ficou em torno de:

- | | |
|-------------------------|------------------------------|
| - Linha 1 - 4500 unids. | - Linha 3 - 1 800 unids. |
| - Linha 2 - 140 unids. | - Linha auxiliar - 10 unids. |

No processo produtivo existem muitas variáveis para controle, por dependerem muitas vezes da vontade do cliente, de problemas com safras sazonais e outros fatores que alteram o padrão dos produtos da empresa.

O organograma da empresa de forma sintética é composto por:

Cons. Adm.

Dir. Pres.

Dir. Supertd.

Dir. Indl.

Dir. Adm.

Dir. Coml.

Linha de Assessoria -----

Linha de Gerência-----

A assessoria econômica e financeira é responsável pela área orçamentária, que é operacionalizada por um encarregado e um auxiliar além do assessor econômico.

3.5.2. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

3.5.2.A. Implantação

O orçamento nesta empresa começou a ser implantado há dois anos.

O processo de implantação teve a participação em nível operacional das áreas de orçamentos, contabilidade, custos, áreas de vendas (marketing) e CPD (Centro de processamento de dados).

Na definição de políticas e filosofias todas as gerências participaram. Realizaram-se reuniões para conscientização do novo instrumento de trabalho, sendo estas realizadas fora da empresa, através de seminários ministrados por pessoal interno e teve a duração de 4 dias.

O atual assessor econômico foi contratado para a implantação do novo sistema e, segundo este, dois problemas foram encontrados que dificultaram a implantação, caracterizados como típicos da região,

1. Dificuldade de se introduzir uma nova forma de operar, pois a empresa cresceu desta maneira, por que alterar? Dificuldade de conscientização do pessoal.
2. As pessoas se sentiam fiscalizadas como se o orçamento fosse um instrumento para fiscalizar e criar conflitos.

Estes são considerados os dois principais problemas que afetaram o resultado.

Na implantação do sistema não houve um comprometimento por parte da diretoria, foi considerada pequena a sua participação. A diretoria financeira incentivou, mas a integração das diretorias com os diversos níveis da organização deixou a desejar em relação ao orçamento.

A evolução do sistema se caracterizou por 3 fases:

1. conscientização;
2. elaboração do plano;
3. análise de onde se encontra a resistência (atual).

ano.

Nas projeções orçamentárias não há a participação da gerência para sua operacionalização, o que existe são simulações da área orçamentária isoladamente, em cima das premissas básicas estabelecidas, conseguindo amarrar de forma vertical o sistema financeiro a fim de atingir-se a lucratividade pretendida.

O orçamento propriamente dito, se compõe de 4 peças:

- Balanço patrimonial
- Fluxo de caixa
- Demonstrativo de resultado
- Análise financeira (índices econômicos financeiros)

Nestas peças, os valores são estabelecidos em cada conta a partir de uma distribuição de percentuais mês a mês, partindo de dados históricos, a fim de atingir as premissas para o ano.

A partir da projeção do orçamento, a diretoria traça metas para o ano, que formam as políticas da empresa baseadas no seguinte quadro:

Qualidade

Clientes

Tecnologia-----Custos

São traçadas as seguintes políticas gerais de:

1. resultados
2. produção
3. finanças
4. suprimentos
6. recursos humanos

7. investimentos
8. tecnologia
9. operações

Inserida em cada política geral, são traçadas políticas específicas que propiciam a realização da geral. Nas definições das políticas são identificados os departamentos responsáveis pela sua execução.

Todas as diretrizes são estabelecidas em cima de percentuais sobre dados históricos, ou apenas, através de observações qualitativas de programas em andamento ou a serem introduzidos no decorrer do período.

3.5.2.C. Objetivos orçamentários

Os principais propósitos do processo orçamentário, por ordem de importância, são usados como:

1. meio de comunicação das metas a serem alcançadas;
2. meio de controle financeiro;
3. instrumento de planejamento financeiro.

Não é utilizado como meio para avaliar a gerência.

Na prática, os principais propósitos do sistema orçamentário somente estão sendo atingidos parcialmente. "As gerências são comunicadas dos objetivos, se uma área não atingir não há muita cobrança." (Assessor econômico)

Na filosofia orçamentária somente encontrou-se dois fatores dos que foram expostos:

1. força a administração a dedicar atenção à tendência esperada das condições econômicas;

2. requer dados contábeis apropriados.

O processo orçamentário proposto não consegue inibir a gerência da necessidade de controlar os gastos considerados supérfluos, não possibilita um maior conhecimento superior subordinado, não consegue um bom nível de liberdade da gerência em relação às tarefas rotineiras e também não está conseguindo que a gerência tenha o hábito de considerar cuidadosa e oportunamente todos os fatores importantes antes da tomada das decisões.

3.5.2.D. Preparação do orçamento

Nesta empresa, a função orçamentária é de responsabilidade de um executivo (assessor econômico), com várias funções administrativas além da orçamentária. Na distribuição da hierarquia no organograma da empresa esta função está situada no nível de assessoria.

Além do assessor, mais duas pessoas estão lotadas na área e o papel destas na preparação da proposta orçamentária é de:

- prover assessoria;
- projetar dados e distribuir formulários.

Não existe um comitê responsável pela supervisão do orçamento, já tentaram introduzir, mas não deu muitos resultados.

A participação da gerência na discussão da proposta orçamentária se restringe ao estabelecimento de políticas a partir da gerência de vendas.

"Vendas quer vender tanto, aí a produção não tem capacidade, aí fala-se para dar um jeitinho, faz-se horas extras, serão, para tentar se atingir a estas metas."(Supervisor de PCP)

Todas as gerências participam das definições de metas (políticas).

O envolvimento da alta direção na discussão da proposta se estabelece na fase de aprovação, responsabilizando-se pelos cortes, pela aprovação final e pela divulgação das políticas.

3.5.2.E. Horizonte temporal

Existe um processo de planejamento de longo prazo, mas este somente é divulgado à alta direção, o assessor econômico nem sabe da existência destes planos.

Não existe relação entre o longo prazo com o curto.

Mensalmente são efetuados ajustes nos valores orçados, e no período para preparação do orçamento são gastos 30 dias na efetivação dos ajustes necessários.

É de 3 dias o tempo gasto na atividade de análise e elaboração de relatórios sobre as variações orçamentárias encontradas e, mensalmente, tanto a alta direção como a gerência, recebem relatórios das variações real versus orçado, sendo que a direção recebe de todas as áreas e a gerência somente a sua específica.

A gerência tem a responsabilidade de se explicar com a diretoria sobre as variações.

3.5.2.F. Documentos orçamentários

Esta empresa não possui documentos que formalizem o planejamento de longo prazo, mas em nível de diretoria existe algo.

O sistema orçamentário é formalizado através de 2 documentos básicos:

- Orçamento
- Metas e políticas

O orçamento é entregue a toda a diretoria e o relatório de metas é entregue à gerência e à diretoria.

3.5.2.G. Fonte de dados do orçamento

Na primeira estimativa do processo de planejamento orçamentário são classificadas as seguintes informações como as mais importantes:

1. dados históricos fornecidos pela contabilidade;
2. estimativas econômicas;
3. informações de mercado (PIB).

Por outro lado, as informações mais usadas na aprovação final são:

1. diretrizes da alta direção;
2. conjuntura econômica;
3. estimativas elaboradas pelas unidades operacionais.

Nos relatórios real versus orçado, as informações mais utilizadas são:

1. dados reais fornecidos pela contabilidade;
2. efeitos inflacionários;
3. mudanças no mercado;
4. mudanças nas políticas do governo.

No estabelecimento dos padrões orçamentários, a eficiência é considerada de acordo com a performance esperada.

Os padrões no sistema orçamentário são flexíveis com o volume de atividade, pois considera 3 formas de atuação: a otimista, a pessimista e a realista. Com diferentes níveis de vendas e inflação, mas somente divulgam a otimista.

Na quantificação orçamentária, são utilizadas várias moedas:

- Exportações - dólares
- Despesas fixas - cruzados corrigidos
- Despesas variáveis - percentual de faturamento líquido
- Investimentos - dólares
- Após é tudo atualizado em cruzados

Nas projeções orçamentárias, é feita a previsão de inflação com auxílio de revistas especializadas (Suma econômica).

3.5.2.H. Processo de revisão do orçamento

Nesta empresa não é prática comum fazer revisões no orçamento antes da aprovação final.

Todavia, durante o período de execução, são efetuadas

revisões nas metas a serem atingidas, estas são analisadas mensalmente em reunião com a gerência. Os principais fatores responsáveis pela mudança na execução das metas são:

- economia ora crescente ora em queda;
- políticas governamentais (alterações, choques, planos).

A empresa está muito ligada a estas problemáticas, pois um dos seus principais produtos é geralmente adquirido pelo governo ou por grandes empreiteiras que necessitam de financiamentos, o que significa dizer que está diretamente relacionada com as oscilações do mercado.

Outro fator são as políticas de exportação, tanto do país como de outros países, alterações nas políticas protecionistas, fiscais e outras.

Estas revisões durante o período de execução são realizadas pelo departamento de orçamento.

3.5.2.I. Controle orçamentário

Na empresa existe controle das variações e este é realizado através de reuniões periódicas.

As variações nas metas e políticas são analisadas através de relatórios mensais de acompanhamento, que são distribuídos às gerências e à diretoria.

Há 2 anos estes relatórios de variações foram introduzidos na empresa devido a uma percepção de necessidade da própria empresa.

Nas variações real versus orçado, são consideradas, para fins de análise, tanto as variâncias negativas como as

positivas. Não existe um percentual definido para uma investigação mais detalhada, sendo consideradas as relevâncias dos valores e das contas específicas.

O nível de detalhe das variações orçamentárias apresentados nos relatórios de controle é suficiente apenas para identificar algumas responsabilidades.

"Certas ocasiões é pedido ao gerente de vendas o motivo de não ter atingido a meta. Aí este se defende explicando que o motivo de tal diferença é devido ao atraso no fornecimento por parte da produção e esta muitas vezes atribui ao setor de compras pelo não fornecimento do material. Então se conclui que o orçamento não dá a responsabilidade definida."
(Assessor econômico)

A responsabilidade pelas análises das variações é da área orçamentária.

3.5.2.J. Compromisso com o orçamento

A empresa percebe que existe um compromisso efetivo da gerência em relação ao alcance das metas, e este é estabelecido principalmente devido a uma reciprocidade por parte da empresa na garantia dos recursos desejados.

3.5.2.L. Recrutamento e treinamento do pessoal orçamentário

A política adotada pela empresa na seleção de funcionários para trabalhar em orçamentos segue os seguintes requisitos:

- Cursando universidade - Economia, Contabilidade ou Administração

- Experiência anterior - Custos e orçamentos
- Conhecimento de microinformática

Não existe programa de educação de técnicas orçamentárias. A política de aperfeiçoamento do executivo orçamentário é a de participar em seminários, cursos, palestras, estágios em outras empresas etc. A atual política vem sendo aplicada há 3 anos.

3.5.3. SISTEMA CONTÁBIL

Os sistemas de contabilidade, custos e orçamentos estão sendo operacionalizados de forma independente. Existe o projeto de integração para o próximo ano.

A troca de informações entre estas áreas se realiza principalmente através de reuniões semanais.

O atual sistema contábil, que está sofrendo alterações, foi implantado há 5 anos.

Os centros de responsabilidades estão organizados por custos e despesas, mas o sistema de contabilidade ainda não está efetivamente integrado a estes centros.

3.6. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - CASO E

3.6.1. CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

Esta empresa fundada na década de 40 é de grande porte de capital aberto e possui atualmente mais de 3000 funcionários. Seu Capital social registrado até julho de 1989, está em torno de Cz\$ 23.000.000,00 equivalente a \$ 7.068.223.

O fundador da empresa é o atual Diretor Presidente.

Exporta desde 1961 e seu maior consumidor internacional são os Estados Unidos. A empresa está estudando a possibilidade de ingressar no mercado comum europeu. Em 88 faturou Cz\$ 6.500.000,00 igual a \$ 1.997.541 em exportações de um total de Cz\$ 35.000.000,00 que equivale a \$ 10.755.992 faturados no ano no mercado interno e externo. Internamente, os estados que mais consomem seus produtos são: São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

As compras no mesmo ano ficaram em torno dos Cr\$ 22.000.000,00 que corresponde a \$ 6.760.909 e o principal mercado fornecedor é o Estado de São Paulo.

A empresa vem a cada dia consolidando sua marca tanto no mercado interno quanto no externo, graças ao seu design atualizado com as tendências do mercado, fizeram do nome da empresa uma referência ao estilo de seus produtos.

Nesta empresa, a linha de produtos se caracteriza por 3 principais, que somam 85% da receita global e uma linha de peças e serviços que atinge 15%.

As encomendas de seus produtos são realizadas sempre com antecedência para que se adapte ao processo, pois trata-se de um produto que, geralmente, é vendido com muitos opcionais diversificados, de acordo com a vontade do cliente.

Em 88, nas 3 linhas, produziram em torno de:

- linha a - 1500 unids.
- linha b - 1200 unids.
- linha c - 300 unids.

A empresa está muito dependente de políticas governamentais, de financiamentos, fiscais, exportação e outras, pois seu produto possui valor elevado e depende da intenção do cliente em efetuar investimentos.

A administração da empresa se classifica em:

Conselho de Admin. (5 componentes)

Dir. Pres.

Dir. Suprtd.

Dir. Promoç e Desenv. Dir. Adm. Fin. Dir. Indl. Dir. Trading

Linha gerência-----

O departamento de orçamento está subordinado à gerência financeira.

3.6.2. PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

3.6.2.A. Implantação

A empresa trabalha em orçamento desde 1974, e com planejamento estratégico há 2 anos, sendo que a estrutura básica não teve muitas alterações.

O sistema orçamentário passou por um processo de reimplantação nos anos de 82 e 83, quando a empresa quase entrou em concordata. Nesta fase, sintetizaram mais os valores, de forma a demonstrar resultados em volumes globais.

Foi iniciativa da alta administração a implantação do plano estratégico, ficando restrito à cúpula diretiva, ainda não está integrado com o tático, mas está nos planos da diretoria efetuar a integração.

Nas implantações de mudanças no processo orçamentário são constituídos grupos da própria empresa: gerência, chefia e encarregados fazem reuniões e decidem. Há a participação de todos no processo.

A atual fase do orçamento é de mudança de enfoque no sentido participativo, integrativo em todas as áreas e ao estratégico.

3.6.2.B. Característica básica do orçamento

Nas entrevistas realizadas e nas consultas aos documentos orçamentários fornecidos, constatou-se o seguinte em relação às características do processo:

- A empresa parte da previsão de vendas. Conforme o supervisor da área, é realizado um levantamento através de análises de mercado elaboradas a partir de relatórios semanais emitidos pela rede de revenda. São os relatórios de visitas onde são relacionadas as necessidades de compras dos clientes.

As vendas são realizadas por encomenda com um prazo médio de entrega de 150 dias.

Definidos os planos de vendas, são traçados planos táticos, com a participação de toda a diretoria e toda a gerência. São analisados os seguintes pontos de forma integrativa:

- Planejamento mercadológico
- Plano de vendas
- Plano de produção
- Plano de materiais
- Plano de recursos humanos
- Plano de informática
- Plano de marketing e promoções
- Plano de controle de qualidade
- Plano de engenharia do produto
- Plano financeiro

Estes são os planos táticos. Em cada um deles são definidas as metas (políticas) a serem seguidas por cada área.

O orçamento anual quantitativo é realizado somente para os custos fixos, mais especificamente para mão-de-obra e gastos gerais por área e por mês, para um período de 12 meses.

Partindo da previsão de vendas, a área financeira

projeta um demonstrativo de resultados, com base nas premissas;

- produção - unids./dia;
- inflação - índices mensais (projeções);
- preços médios por produtos.

3.6.2.C. Objetivos orçamentários

De acordo com a importância, os principais propósitos do sistema orçamentário são usados como:

- instrumento de planejamento;
- instrumento de controle financeiro;
- meio de comunicação de metas a serem alcançadas.

Não avalia o desempenho das áreas.

De acordo com os propósitos pretendidos na prática, estes refletem parcialmente os interesses específicos da empresa.

"Obedece aos interesses mais globais, mais macros. Seriam as premissas, são negociadas junto a diretores e gerência que fazem as políticas de trabalho."
(Gerente Financeiro)

São os seguintes itens que integram a filosofia do sistema orçamentário;

- força a administração a dedicar atenção ao efeito da tendência esperada das condições econômicas;
- liberta os executivos de problemas rotineiros graças ao uso de políticas pré-determinadas e de relações de autoridade bem definidas;
- introduz o hábito da consideração adequada cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes antes de serem

tomadas decisões.

3.6.2.D. Preparação do orçamento

Existe nesta empresa um gerente de segundo escalão responsável pelo orçamento e por outras funções administrativas e mais 3 pessoas trabalham na área de planejamento e orçamento. A função da área é:

- prover diretrizes;
- prover alguma assessoria aos executivos;
- projetar dados e distribuir formulários.

A empresa não dispõe de comitê com a responsabilidade de supervisão do orçamento.

Existe a participação em todos os níveis das gerências na discussão da proposta orçamentária através de reuniões mensais.

O envolvimento da alta direção se dá nas fases de planejamento e aprovação do orçamento.

A responsabilidade por cortes e aprovação do orçamento cabe à diretoria e à gerência das unidades. A área orçamentária é responsável pela divulgação do aprovado.

3.6.2.E. Horizonte temporal

O planejamento estratégico é realizado para um período de 5 anos. Atualmente não existe uma relação entre o longo prazo e o curto prazo, existe a pretensão para que passe a ser elaborado concomitantemente.

Trimestralmente são efetuados ajustes nos valores

orçados.

A fase de preparação até a aprovação final leva em média 30 dias.

São gastos 15 dias na elaboração dos relatórios das variações entre o real e o orçado e mensalmente a gerência e a diretoria recebem cópias destes.

3.6.2.F. Documentos orçamentários

A empresa possui documentos que formalizam o planejamento de longo prazo, somente que não são divulgados a todas as áreas, ficando as informações restritas ao corpo diretivo.

Os documentos que formalizam o sistema orçamentário são:

- Orçamento dos custos fixos
- Planejamento econômico - Orçamento dos custos variáveis
- Orçamento de resultados

O planejamento econômico global é distribuído a todas as gerências, e, para cada área, é emitido um analítico onde são discriminadas as contas de responsabilidade do gerente somente em nível de custos fixos.

3.6.2.G. Fontes de dados do orçamento

Na primeira estimativa são utilizadas as seguintes informações:

- informações de mercado;
- estimativas econômicas;
- dados históricos fornecidos pela contabilidade;

- planos do governo.

Na discussão para aprovação do processo orçamentário são utilizados:

- planos de governo;
- conjuntura econômica;
- estimativas elaboradas pelas unidades operacionais;
- diretrizes da alta direção.

Na elaboração de relatórios sobre as variações real versus orçado são utilizadas as seguintes informações:

- mudanças de mercado;
- dados históricos;
- efeitos inflacionários;
- mudanças de políticas do governo.

Nos padrões orçamentários, a eficiência é estabelecida de acordo com a performance esperada.

As quantidades são estipuladas em unidades físicas e valores em cruzados e uma versão em dólar.

Nas previsões realizadas, utiliza-se uma projeção de inflação mensal para o período orçado.

3.6.2.H. Processo de revisão do orçamento

Não é comum realizarem revisões antes da aprovação final do orçamento.

Durante o período de execução é comum fazerem revisões, principalmente devido aos problemas inflacionários.

3.6.2.I. Controle orçamentário

A comunicação à gerência das variações real versus orçado se dá através de reuniões e relatórios padronizados.

São emitidos relatórios de variações dos custos fixos mensalmente e entregues à gerência, específico de sua responsabilidade. A diretoria não recebe relatórios de variações orçamentárias.

Esses relatórios são utilizados pela empresa há 4 anos e surgiram devido a uma necessidade percebida pela gerência.

Nos relatórios de controles orçamentários são consideradas, tanto as variações negativas como as positivas.

Em relação à magnitude das variações, 10% é o índice que indica a necessidade de análise e inclusão no relatório de controle orçamentário.

O nível de detalhe sobre as variações apresentado nos relatórios de controle, identifica somente algumas responsabilidades das gerências.

Dentre os fatores que afetam os resultados, causando variações e que não estão sob o controle direto da gerência responsável, são os efeitos inflacionários.

A responsabilidade pelas análises das variações cabe à área orçamentária.

3.6.2.J. Compromisso com o orçamento

A empresa consegue perceber um compromisso real por parte da gerência no tocante ao alcance de suas metas. Este compromisso se dá principalmente devido a um envolvimento e participação da gerência no processo e sentimento de trabalho em grupo.

No estabelecimento dos padrões da área de recursos humanos são considerados os objetivos de outros departamentos:

"Quando estabeleço meus padrões, adequando a uma área produtiva, tenho que saber se é benéfica, tenho que discutir, há uma negociação dos meus padrões com a área envolvida. Tem que existir negociação, acabou o 'goela' abaixo." (Ger.Recs.Hums.)

3.6.2.L. Recrutamento e treinamento do pessoal orçamentário

Para seleção de pessoal destinado a trabalhar em orçamento, é imprescindível que tenha experiência anterior e grau de conhecimento elevado, que esteja cursando universidade ligada à área e que possua outros cursos.

Para aperfeiçoamento dos executivos da área, são oferecidas oportunidades para que participem de cursos externos.

Nos últimos anos, a política de treinamento não sofreu alterações.

3.6.3. SISTEMA CONTÁBIL

Atualmente os sistemas contabilidade, custos e orçamentos funcionam de forma independente. O objetivo é a integração.

A troca de informações entre essas áreas se dá através de relatórios.

O atual sistema contábil, que está estruturado de acordo com centros de custos e despesas, foi implantado há 12 anos.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

No capítulo anterior descreveu-se os processos orçamentários de cada empresa pesquisada, considerando as declarações obtidas nas entrevistas sem a opinião do pesquisador.

Nessa parte, se faz uma análise dos 5 casos em conjunto, procurando-se traçar algumas considerações juntamente com o referencial teórico abordado e considerações pessoais, na tentativa de demonstrar como se encontra o processo orçamentário nessas empresas.

Esse processo de análise deverá ater-se aos aspectos inerentes às particularidades de cada organização, cultura organizacional, ambiente em que estão inseridas, interesses de seus administradores para com o processo e também aspectos relativo ao executivo orçamentário que, de acordo com sua formação, enfatiza pontos diversos, embutindo diferentes conceitos ao orçamento empresarial.

4.2 PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO

A implantação do orçamento empresarial é um fator importantíssimo para a consecução dos objetivos pretendidos.

Para a introdução de um sistema orçamentário, bem como o acompanhamento na sua execução, se faz necessária a consideração de alguns princípios básicos que norteiam o processo.

"Os princípios básicos que norteiam o processo orçamentário são: 1) O orçamento deve ser apadrinhado pela administração,

- 2) Os supervisores responsáveis devem participar do processo de fixar dados ao orçamento e devem concordar em que os alvos sejam razoáveis, 3) Os supervisores responsáveis devem ter uma compreensão perfeita do processo orçamentário e isto exige um programa de educação contínua, 4) A revisão das estimativas do orçamento por níveis sucessivamente mais elevados da administração deve ser completa e 5) A aprovação final do orçamento deve ser específica e esta aprovação deve ser transmitida à organização."(*)

É indispensável que a alta cúpula administrativa da empresa apoie a utilização do sistema na sua totalidade. Espera-se que a alta direção compreenda a natureza e os elementos básicos do orçamento empresarial, esteja convencida de sua utilidade para a empresa, pois trata-se da formalização dos procedimentos de planejamento e controle das operações anuais, desta forma, a alta administração deve estar disposta a dar sua atenção e os recursos necessários para o bom andamento do processo.

O apoio da cúpula diretiva é fundamental para a participação de todos no processo, no sentido de que não represente apenas uma tarefa isolada do executivo orçamentário enfrentando toda a organização na tentativa de que compreendam suas idéias e a importância do sistema.

Nas empresas pesquisadas no caso A e no C a vontade de trabalhar com orçamentos é da cúpula diretiva, no sentido de que esta percebeu a necessidade de operar com orçamentos. Na empresa B a intenção parte do departamento de planejamento que busca o incentivo da cúpula para o processo.

(*) ANTHONY, Robert W. & DEARDEN, John. Op. cit. p. 295 e 296.

Na empresa D, a cúpula diretiva não se comprometeu com o novo sistema, apenas o diretor financeiro se prendeu mais ao processo. Na empresa E, o orçamento foi reformulado em 1982, nesta fase a cúpula diretiva não teve maior influência e não interferiu.

De acordo com a literatura a implantação do orçamento empresarial é melhor estruturada na empresa A, a vontade de implantar partiu do presidente da empresa e existiu uma preocupação na formação de uma mentalidade orçamentária, através da renovação da gerência. Toda a diretoria e gerências reuniram-se a fim de relatar todo o processo e as participações.

Na empresa C, a participação da direção foi decisiva, fator positivo para o alcance da atual situação, também existiu uma conscientização de toda a gerência que antes não acreditava no processo. Um fator importante na análise do caso C é referente às perspectivas de mudanças, para um constante aperfeiçoamento do sistema.

Na empresa D, o processo de implantação foi muito bem elaborado. Houve uma forte intenção de criar-se uma cultura orçamentária com seminários e palestras envolvendo toda a gerência. O departamento orçamentário dedicou-se na idealização de um orçamento participativo, mas com o tempo foi enfraquecendo devido principalmente à falta de credibilidade.

"O processo de educar os indivíduos envolvidos no sistema é necessariamente contínuo. Não é raro que um sistema introduzido sob estardalhaço opere bem por algum tempo, e depois define gradualmente em eficiência à medida que desaparece o estímulo inicial." (*)

(*) ANTHONY, Robert W. Op. cit. p. 284.

Nessa empresa (D) foi criado um comitê para acompanhar o processo e para efetuar mudanças, mas este não conseguiu seu intento e foi desfeito.

Na empresa E, até 1982, o orçamento era efetuado de forma mais abrangente, com a reformulação, a partir deste ano, passou a ser mais restrito, estabelecendo apenas as projeções para mão-de-obra e gastos gerais.

Nessa empresa, o orçamento praticamente não evoluiu após 1982, devido principalmente, à postura da administração de não se envolver no processo.

Analisando-se os objetivos pretendidos com a implantação do sistema orçamentário, isto é, o que a empresa pretende com o orçamento empresarial em relação às suas características organizacionais, de acordo com sua estrutura, tecnologia e necessidades, pode-se dizer que os processos de implantação dos casos A,C e E parecem estar conforme suas pretensões.

Em organizações com características de empresas familiares, em que as decisões de certa forma são centralizadas, o controle da gerência e das operações poderá ser efetuado de diferentes formas, não necessariamente através do orçamento.

Em organizações de pequeno porte e familiares, o controle pessoal pode ser muito eficaz, devido principalmente a um acompanhamento próximo das ações e de haver possibilidade de uma relação de confiança pessoal, pois, nestes casos, as dissonâncias são mais facilmente evidenciadas.

Para a implantação do orçamento empresarial é de fundamental importância o entendimento da organização e de suas particularidades.

Desta forma, como as empresas analisadas possuíram historicamente características de empresas familiares, esse é um fato que deve ser levado em conta nas indagações a respeito do processo orçamentário e em relação às deficiências encontradas principalmente nos orçamentos das empresas B, D e E.

4.3. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DO ORÇAMENTO

Esta análise se refere à forma como se encontra estruturado o orçamento, considerando os aspectos da preparação, abrangência e nível de especificação do sistema adequados à organização.

"Um orçamento de uma empresa (plano de lucro) consiste em um plano administrativo abrangendo todas as fases das operações para um período futuro definido."(*)

Este conceito demonstra a abrangência de possibilidades que um sistema orçamentário pode adquirir dentro de uma organização. Entretanto, cabe salientar que esta amplitude que pode ser atingida por um sistema orçamentário é dependente de vários fatores inerentes a cada empresa, através da adequação à estrutura das organizações, ambiente externo, tradição histórica, formação cultural dos implementadores do sistema, cultura empresarial e muitos outros fatores próprios de cada empresa.

Dentre as empresas estudadas, o caso A é o que mais se aproxima do sistema orçamentário na amplitude do conceituado por Welsch de acordo com a sistemática, pois esta empresa possui mais

(*) WELSCH, A. Glenn. Op. cit. p. 27.

de 1000 contas orçadas e totalmente integrado com a contabilidade e custos.

A empresa C possui um processo em que as peças do orçamento ainda não estão integradas em nível de sistema, mas o orçamento abrange a todos os departamentos.

Estas duas empresas A e C possuem um sistema orçamentário estruturado de forma aproximada aos eficazes modelos observados na literatura. Nas outras empresas, a sistemática orçamentária é menos abrangente e menos específica.

Na empresa B, o orçamento é elaborado de forma global não existindo a preocupação em apurar através deste instrumento as responsabilidades da gerência e o desempenho dos departamentos. O interesse maior recai nas áreas de vendas, produção e na visão financeira da empresa como um todo.

Nas empresas D e E, a ênfase recai nos planos táticos elaborados pela gerência e diretoria. Estes não são quantificados monetariamente, o que permitiria a integração dos planos com o sistema orçamentário.

O ponto de partida para a elaboração dos orçamentos para o ano seguinte é a previsão de vendas para todas as empresas estudadas e de acordo com os autores, somente que, na empresa A devido ao atual momento econômico, o nível de vendas é estabelecido pela capacidade de fabricação, pois o mercado está absorvendo toda a produção, mas este fato pode ser passageiro devido às condições econômicas e a abrangência de sua parcela de mercado.

"Segundo uma pesquisa do Controller Institute Researches Foundation", de Chicago, 94% das empresas industriais americanas baseiam os seus sistemas orçamentários nas previsões de vendas. Mas não podemos omitir que, em situações especiais, os fatores condicionantes do sistema empresarial podem ser outros, tais como: capacidade de produção, matérias-primas, especialização do pessoal, etc."(*)

A partir das vendas para o ano seguinte, as empresas estão realizando seus planos.

4.4. OBJETIVOS DO ORÇAMENTO

Neste item procurou-se abranger os objetivos dentro de uma relação dos principais propósitos que justificam a implementação do orçamento empresarial. Estes são usados como:

- instrumento de planejamento;
- instrumento de controle financeiro;
- meio de comunicação das metas a serem alcançadas;
- medida de avaliação de desempenho individual.

Nos questionamentos realizados junto aos responsáveis orçamentários, os três primeiros propósitos são alcançados, entretanto, a questão relativa à medida de desempenho individual não é considerada em nenhuma das empresas de forma relevante.

O fato do orçamento não ser usado para medir o desempenho da gerência demonstra uma certa insegurança ou um descaso para com uma efetiva vantagem que um processo

(*) RONCHI, Luciano. "Controladoria financeira". 3. ed. Trad. Franco Angeli. São Paulo, Atlas, 1977. p.204.

orçamentário bem implementado e acreditado pode fornecer.

Um sistema orçamentário, que não mede o desempenho da gerência, dificilmente poderá ser utilizado como um instrumento que possibilite a delegação de autoridade, a fim de dar maior autonomia à gerência, pois para uma autonomia no sentido real da palavra, permitindo que a gerência tome decisões, se faz necessário a implementação de sistemas de controle que dêem credibilidade e segurança à cúpula diretiva de que as decisões serão tomadas de acordo com os objetivos organizacionais.

Da forma como está estruturado, o orçamento diminui a sua ação como instrumento de administração e de controle gerencial, enfatizando sobremaneira o aspecto financeiro.

Nas empresas A e C, o desempenho da gerência é colocado com menos ênfase em relação aos demais propósitos, mas existe acompanhamento e cobrança da ação da gerência.

Nos outros casos, o sistema orçamentário não está estruturado para permitir cobranças à gerência.

Esta menor preocupação para com a avaliação de desempenho, deve-se principalmente ao controle efetuado mais a nível das pessoas e ações específicas. Isto é evidenciado por se tratarem de organizações com características históricas de empresas familiares. Este vínculo histórico é difícil de ser desligado interferindo na tomada de decisões.

4.5. FILOSOFIA ORÇAMENTÁRIA

Dentre as empresas analisadas, o processo orçamentário

juntamente com os planos táticos e estratégicos consegue criar um hábito na gerência em relação à preocupação para com fatores ambientais relativos à economia do país e outros que tenham repercussão na empresa. Esta é uma necessidade inerente ao processo de planejamento e está sendo absorvida pelas empresas analisadas como um hábito de voltar-se para problemas políticos, econômicos e sociais.

Este hábito de considerar as tendências econômicas futuras está relacionado com a análise antecipada de todos os fatores considerados importantes para a tomada de decisão, que está sendo absorvido pelas empresas A,B,C e E. Esses dois pontos estão diretamente relacionados e até justificam o processo de planejamento na organização. Estão dentro das vantagens do orçamento.

Outro fator resultante de hábitos de planejamento através da adoção de políticas pré-determinadas é o de libertar os executivos de problemas rotineiros. As empresas A,B,C e E responderam que o orçamento empresarial está conseguindo libertar a gerência das rotinas através de planos elaborados de acordo com os objetivos organizacionais.

Para que os planos estabelecidos permitam à gerência preocupar-se com questões importantes fora das rotinas diárias, esses devem ser elaborados de acordo com as metas de toda a organização.

Neste caso é importante a participação de todos na projeção das operações de forma que reflitam a realidade organizativa. Esta participação, no sentido real da palavra, não está acontecendo em nenhuma das empresas, pelo menos não em torno

da discussão da proposta orçamentária, isto foi evidenciado nas pesquisas junto as gerências, entretanto, sabe-se que uma participação plena e harmônica das pessoas em torno da proposta é um ideal a ser buscado, neste sentido, as empresas A e C demonstram estar caminhando nesta busca, o que não acontece com as demais.

Somente nas empresas A e C o processo orçamentário consegue transmitir o hábito do controle dos gastos supérfluos. Este é um ponto importante num processo de delegação de autoridade, no sentido de que a gerência permaneça em consonância com os objetivos da organização.

Quando do estabelecimento da previsão de gastos para o ano seguinte, estes serão analisados e será discutida a sua relevância. Nas empresas A e C, o orçamento é elaborado de forma detalhada, existindo a possibilidade do acompanhamento dos gastos de cada gerência e esta deverá justificar suas necessidades dentro das diretrizes estabelecidas pela direção.

Instrumento de comunicação entre o superior e o subordinado, este aspecto, dentre as filosofias, é visto com menor ênfase nas empresas A, B e C, nas outras duas o processo orçamentário não se constitui num instrumento que possibilite esse conhecimento.

Analisando de forma geral esses pontos enfocados que estão dentro das filosofias orçamentárias destacadas na literatura, percebe-se que as empresas A e C estão mais próximas das teorias colocadas pelos autores e as empresas B e E conseguem transmitir através do orçamento alguns pontos importantes dos

aspectos filosóficos do processo, principalmente os relacionados ao planejamento.

Na empresa D o orçamento está praticamente servindo como instrumento de análise financeira no que tange ao aspecto de transmissão do pensamento orçamentário para a organização.

4.6. PREPARAÇÃO DO ORÇAMENTO

Esta fase do processo orçamentário é inerente às características de cada empresa e à forma como o sistema orçamentário está postado dentro da organização de acordo com os fins que é utilizado.

Na preparação da proposta orçamentária, a integração da gerência e diretoria é fator básico para o alcance da congruência de objetivos.

Nas empresas A e C existe uma ampla discussão na fase de preparação e o departamento de orçamento efetua os ajustes e a integração de todas as áreas partindo de planos globais.

Na empresa B, a discussão orçamentária praticamente se restringe às áreas de vendas e produção, prejudicando a congruência de objetivos. Devido à ênfase dedicada a estas duas áreas, a empresa relega algumas vantagens que o sistema orçamentário poderia propiciar, dentre estas, a de não permitir, através do orçamento, a integração dos departamentos em torno de um objetivo comum.

"As lealdades organizativas produzem em quase todos os chefes de departamentos uma incapacidade de comparar as necessidades financeiras de seu órgão com as dos outros departamentos, o que torna

necessária a criação de um órgão central de orçamento isento de preferências psicológicas."(*)

Nas empresas D e E a discussão entre as gerências se dá somente em nível do plano tático para a definição de políticas e estratégias de ação para cada área. A discussão da proposta orçamentária se restringe ao departamento de orçamento, fazendo com que a empresa perca a maioria das vantagens propiciadas por um sistema orçamentário que busque refletir estratégias em termos quantitativos.

A integração gerencial pode se dar de diferentes formas dentro das organizações, mas a participação da gerência e a sua contribuição na discussão da proposta é um ponto fundamental para a implementação do orçamento empresarial.

Dentre as empresas pesquisadas, a empresa A é a que demonstrou através das entrevistas realizadas junto aos gerentes de vendas, compras e produção que estes estão participando e que há uma interação entre as partes até chegarem ao orçamento global.

Na empresa C percebe-se que a participação da gerência é menos ativa, existe algumas imposições por parte da alta direção que nem sempre considera as opiniões da gerência.

Nas outras empresas, a participação das gerências na discussão da proposta orçamentária fica em nível de planos táticos globais de acordo com a maneira de como o orçamento está adequado à organização.

Um dos fatores marcantes e perceptíveis, é o aspecto

(*) SIMON, Herbert. "Comportamento administrativo". 3.ed. Trad. Aluizio Loureiro Pinto. Rio de Janeiro, FGV. 1979. p.14.

referente às características da estrutura organizacional de cada empresa, com respeito às filosofias e ao clima interno que muitas vezes determinam os processos de cooperação e conflitos entre os vários departamentos influenciando na performance do orçamento.

"As organizações administrativas são sistemas cooperativos, onde se espera que os seus membros orientem seu comportamento de acordo com certos fins que são considerados como objetivos da organização. Isso gera o problema de coordenação de seus comportamentos, isto é, de dar conhecimento a cada um do comportamento dos outros de modo a que sirvam de base para suas próprias decisões."(*)

O orçamento é um instrumento que, se bem implementado, pode auxiliar na coordenação dos comportamentos na organização, mas não é a única forma, existem outros processos de coordenação de acordo com as características de cada organização.

4.7. HORIZONTE TEMPORAL

Orçamento empresarial é um plano de curto prazo geralmente para um período de 12 meses com verificações mensais.

Apesar da situação econômica por que passa o país, é importante para as empresas a tarefa de preparar orçamentos.

"A principal vantagem do orçamento é, provavelmente, que ele obriga os administradores a pensarem à frente, a preverem as condições em transformação e se prepararem para ela."(**)

(*) SIMON, Herbert. Op. cit. p. 76

(**) HORNGREEN, Charles T. "Introdução a contabilidade gerencial". 5. ed. Rio de Janeiro, PHB. 1985. p.118.

Parece utopia se falar em planos no Brasil, mas a vantagem que o orçamento empresarial pode propiciar, através da criação de uma cultura interna voltada para o planejamento das operações, justifica a sua implementação. Segundo Horngreen "O orçamento torna o planejamento uma responsabilidade administrativa explícita". Independente da precisão dos números devido à indefinição do ambiente, a tarefa de pensar à frente é reconhecidamente a principal vantagem do orçamento.

Um dos fatores determinantes da eficiência e eficácia dos orçamentos analisados advém principalmente desta crença da importância do orçamento como instrumento de planejamento (pensar à frente) por parte de seus idealizadores. Nas empresas A e C existe esta convicção e esta preocupação para com o processo orçamentário evidencia-se claramente no seu melhor desenvolvimento. Nestas empresas onde o sistema orçamentário está melhor estruturado percebe-se que a gerência acredita na importância do processo.

Todavia, podem existir algumas controvérsias nessa pseudocrença.

"Já que o orçamento foi visto sendo usado como uma ferramenta para reforçar uma racionalidade organizacional sobre o indivíduo, não é surpresa que também possa ser usado na direção oposta, com o subordinado tentando influenciar o comportamento de seu superior pela provisão de informação orçamentária apropriada."(**)

É importante a avaliação da postura da gerência para com o orçamento, no sentido de observar se estes realmente acreditam

(*) HORNGREEN, Charles T. Op. cit. p. 118.

(**) OTLEY, David. Op. cit. p. 124.

e se estão cooperando para o melhor desenvolvimento do processo e, por conseguinte, da organização como um todo.

Todas as empresas analisadas estão projetando seus orçamentos para 12 meses, mas somente na empresa C ele representa o primeiro ano do planejamento estratégico, demonstrando a preocupação da empresa para com a continuidade e o desenvolvimento das operações. "A disputa entre o curto e o longo prazo constitui um dilema repetidamente enfrentado pelos grupos empresariais."(*)

Somente na empresa C a gerência participa da elaboração do plano de longo prazo e existe a intenção de que todos na empresa tomem conhecimento destes planos.

"Toda vez que um chefe sonega informações a um subordinado, surge o problema inverso, isto pode ser muitas vezes acidental o chefe não percebe que os seus subordinados necessitam da informação. Por outro lado, o chefe pode valer-se do seu monopólio de certas informações como um meio de manter sua autoridade sobre o subordinado. É difícil imaginar que tal prática, que habitualmente reflete um sintoma de uma chefia incompetente e insegura, tenha qualquer função construtiva na organização."(**)

É difícil afirmar se este processo de abrir as informações contidas nos planos estratégicos de longo prazo deva ser feito de forma ampla ou restrita, como defendem alguns autores. Entre as empresas pesquisadas somente a empresa C divulga este tipo de informação à gerência e mesmo assim, este processo é bem recente nesta empresa, a meta é divulgar as

(*) BANKS, Robert L. & WHEELWRIGHT, Steven C. "Operations vs. Strategy: trading tomorrow for today". oitavo vol. Biblioteca Harvard de Adm. Empresas. p.3.

(**) SIMON, Herbert. Op. cit. p. 170

informações para todos na organização.

Nas empresas A, D e E, a gerência de linha não toma conhecimento dos planos de longo prazo, estes são elaborados apenas a nível de alta direção. Um fato importante a ressaltar é que na empresa D o responsável pelo orçamento nem sabe que existe planos de longo prazo na empresa.

"Na ausência de outros controles, parece haver uma tendência natural dos gerentes operacionais para se inclinarem no sentido do atingimento de metas de curto prazo. As metas de curto prazo são visíveis e facilmente compreendidas. De forma clara, elas se tornam dominante, a menos que firmes medidas sejam adotadas para colocar em perspectiva as metas de longo prazo."(*)

Na maioria das empresas estudadas esta perspectiva não é estimulada nas comunicações, os gerentes de linha e de níveis mais baixos não estão perfeitamente cientes dos objetivos estratégicos e mais importante, os gerentes nem sempre compreendem exatamente como suas operações se ajustam nos planos globais da empresa.

4.8. DOCUMENTOS ORÇAMENTÁRIOS

Os documentos orçamentários são os instrumentos utilizados pelo departamento de orçamento para elaborar e divulgar os planos orçamentários. Trata-se de um processo de comunicação dos objetivos pretendidos pela empresa. De maneira geral, todas as empresas analisadas parecem possuir um bom sistema de informação de acordo com os processos orçamentários utilizados.

(*) BANKS, Robert L. & WHEELWRIGHT, Steven C. Op. cit. p. 08.

"Um orçamento não é a cura para todos os males que existem na organização. Não resolverá os problemas criados por uma administração pretensiosa ou por um sistema de informação falho. O orçamento é um instrumento cujo valor depende de uma administração inteligente ao lado de um sistema de informação sintonizado com uma organização coordenada."(*)

Esta sintonia com a organização, de acordo com o estudo realizado, é difícil de ser alcançada e é um sério problema enfrentado pelos planejadores do sistema orçamentário. Este problema é claramente identificado nas empresas D e E onde existem sistemas de produção que conseguem através do departamento de planejamento e controle da produção (PCP) apurar com certa precisão as necessidades de estoques, quantidades a serem produzidas, necessidades de mão-de-obra e outros itens.

Na empresa D, onde entrevistou-se o gerente do PCP, constatou-se que existe um sofisticado sistema de produção que consegue apurar com precisão quantidades físicas para mais de 6 meses. Percebe-se que existe uma boa interação entre o PCP e o CPD (Centro de Processamento de Dados) que operacionalizam os sistemas produtivos. Todavia, percebe-se que entre o departamento de orçamento e o PCP há um grande distanciamento e quase nem uma interação com o CPD.

Acredita-se que esta falta de sintonia com a organização no seu todo (o orçamento poderia ser o elemento de sintonia) é uma das causas que está fazendo o orçamento retroagir suas empresas D e E.

(*) HORNGREEN, Charles T. Op. cit. p. 118.

Nas outras empresas, principalmente na A e C, o sistema de informação está adequado ao que estas se propõem através do controle orçamentário.

4.9. FONTE DE DADOS DO ORÇAMENTO

Não há muito a se analisar com respeito às fontes de dados do orçamento, que praticamente são as mesmas, diferindo apenas no que diz respeito às prioridades que são inerentes a cada empresa de acordo com suas características.

Um fato importante a destacar, por exemplo, na empresa A, as projeções quantitativas estabelecidas no orçamento anual são quase precisas, apenas com um percentual baixo de variação em relação ao realizado.

Na empresa C, a projeção dos dados quantitativos também consegue um bom nível de precisão.

Este fato, nestas duas empresas, é reflexo além da eficiência na avaliação da situação futura, também devido ao aspecto da situação do mercado de seus produtos que se encontram com um bom nível de consumo. Outro fator é a tecnologia empregada, pois são empresas que operam com processos produtivos e com produtos padronizados, o que favorece um acompanhamento orçamentário, nestes casos a fonte de dados utilizada está sendo mais eficaz.

Entretanto, nas demais empresas, o mercado de seus produtos nem sempre é estável, o tempo gasto na confecção dos produtos é maior e o processo produtivo é menos padronizado em relação às empresas anteriores.

Dessa forma, acredita-se que nestes últimos casos, B, D e E, a busca de dados deveria ser mais ousada, coletando informações consistentes no mercado, na conjuntura e principalmente procurando uma maior troca de informações entre os projetos efetuados em outros departamentos (produção, engenharia do produto, etc.) para que o orçamento seja mais atuante no contexto empresarial.

4.10. CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Ao analisar este item referente ao acompanhamento do orçamento, necessita-se de uma atenção ao modo como as informações resultantes do sistema são utilizadas.

As informações resultantes do orçamento empresarial no acompanhamento das variações é ponto importante para a credibilidade do sistema, pois se a gerência percebe que existe uma cobrança em relação ao desempenho de sua atividade, buscará cada vez mais apresentar uma boa performance.

Para o controle orçamentário, a identificação das responsabilidades é um processo que requer maturidade do sistema, é fator determinante da credibilidade do orçamento como instrumento de relacionamento entre direção e gerência.

"Para fins de controle de desempenho são necessárias informações sobre os itens de custo, receita e capital que sejam controláveis por cada gerente."(*)

O orçamento como sistema para apurar responsabilidades é melhor adequado na empresa A. Na entrevista feita nesta empresa, o sistema está estruturado de forma a transparecer com

(*) SKINNER, R.C. "Accounting information for decision".

The International Journal of Accounting. 1979. p.132.

uma certa facilidade as responsabilidades, sendo amplamente usado como instrumento de acompanhamento dos objetivos propostos.

Na empresa C, o sistema está estruturado de forma a permitir identificar com alguma dificuldade as responsabilidades. Entretanto, nas empresa B, D e E, o sistema consegue apurar somente algumas responsabilidades, prejudicando a credibilidade do processo e não permitindo que o orçamento empresarial seja utilizado como instrumento de controle gerencial, diminuindo o acompanhamento por parte da diretoria em relação ao desempenho departamental através do orçamento.

4.11. COMPROMISSO ORÇAMENTÁRIO

O comprometimento para com o orçamento está diretamente relacionado à forma como este é percebido pela empresa e pelas pessoas que interferem e participam do processo.

"Os mais antigos orçamentos eram orçamentos impostos, isto é, eram decretos que a administração promulgava, que diziam, na realidade, a organização fara isto e aquilo. Frequentemente eram insatisfatórios os resultados obtidos desses orçamentos impostos porque a organização tendia a ressentir-se e desconsiderá-los. A tendência mais recente é no sentido de permitir que a pessoa responsável pelo desempenho tenha considerável atuação no preparo do orçamento."(*)

O compromisso para com o orçamento está diretamente relacionado com a participação, se existir a discussão, a aceitação das propostas, ou a consideração na estipulação dos

 (*) Anthony, Robert N. & DEARDEN, John. Op. cit. p. 284.

objetivos, estes provavelmente serão atingidos com maior eficácia devido ao comprometimento pessoal ao que está sendo projetado.

Nas empresas analisadas, percebe-se que de modo geral, existem imposições em relação aos planos pretendidos pela organização e a participação não é plena. Isto parece ser reflexo da dissonância de objetivos, percebe-se que há uma preocupação maior para com determinados departamentos em detrimento de outros.

Não é de fácil visualização por ser um fator estrutural inerente à organização, verificar quais departamentos e qual o volume de atenção maior ou menor que estes recebem. Percebe-se que há um "status" maior relativo a determinadas áreas (vendas, PCP, CPD).

Este desnível de "status" departamental inerente à organização é determinante na sistemática do processo orçamentário e no alcance da congruência de objetivos.

V PARTE

SUMÁRIO, CONCLUSÕES E SUGESTÕES

1. SUMÁRIO

Dentro do propósito de demonstrar como se encontra o desenvolvimento do orçamento empresarial no setor metalúrgico de Caxias do Sul, Estado do Rio Grande do Sul, relacionando com um referencial teórico, é que se desenvolveu todo este estudo.

Partiu-se da fundamentação teórica com o intuito de embasar a pesquisa e permitir uma troca de conhecimentos com a prática.

Na fundamentação procurou-se abordar aspectos inerentes às dificuldades de implementação de um orçamento empresarial para que cumpra o seu papel no contexto organizacional. Dentro desta análise é necessário antes de mais nada um entendimento da organização, entendendo-se esta como um elemento complexo e com características particulares.

Esta visualização da organização é fator importante para determinar o desenho e a postura orçamentária. Não se pode analisar o orçamento como elemento à parte, simplesmente mecânico, deve ser participante da dinâmica organizacional e estar inserido nos processos empresariais.

Após a inserção do orçamento dentro da organização, é importante analisar-se a sua relação e a forma como está contextualizado nos processos de planejamento e controle.

Sendo o orçamento empresarial parte importante do controle gerencial, e sendo o controle um complemento dos planos estratégicos, é importante o entendimento e a percepção da necessidade destes processos nas organizações e sua ligação com o

orçamento.

O controle gerencial é efetuado nas empresas de várias formas, de acordo com as suas características, e, em decorrência disto, o orçamento também é enfatizado diferentemente, o que evidencia as suas diversas formas de operacionalização e a sua valorização ou desvalorização no contexto organizacional.

O planejamento estratégico procura traçar as políticas e diretrizes a longo prazo e estas são estabelecidas para o curto prazo através dos planos táticos. O orçamento empresarial, neste caso, torna-se um importante instrumento para a quantificação destes planos, possibilitando que estes sejam transmitidos para todos na organização.

Após esta contextualização do processo orçamentário, partiu-se para a definição do orçamento empresarial considerando os eficazes processos abordados pelos autores.

O orçamento empresarial é um importante instrumento para a organização devido a vários fatores, tais como:

- **Propiciar uma integração dos departamentos em torno de um objetivo** - Este fator possibilita uma interação entre os departamentos, no sentido de cada vez mais aperfeiçoar o processo, em harmonia com o objetivo organizacional transmitido através de dados concretos quantitativos que podem ser mensurados;

- **Possibilitar que as gerências planejem suas operações antecipadamente** - Este fator possibilita aos gerentes que não se prendam em demasia às rotinas diárias e passem a utilizar seu tempo para o planejamento na visualização de novas formas de

operar e analisar antecipadamente os vários fatores que têm implicação na tomada de decisão.

Este exercício de planejar as operações é fundamental para a organização, não somente para a gerência, pois todas as pessoas podem se envolver com o processo, reavaliando suas formas de atuar, preocupando-se mais com as políticas e diretrizes da empresa. Este exercício de pensar à frente tem implicações na cultura da empresa e na medida em que ele se aperfeiçoa as pessoas vão se tornando mais críticas, conseguindo perceber novas formas de operar.

Com esta perspectiva de planejar e poder criticar o processo, as pessoas saem da letargia que a rotina lhes impõe e o trabalho torna-se uma forma de expressarem suas potencialidades aumentando a motivação;

- Análisar a conjuntura social, política e econômica -
Na tarefa de projetar valores necessita-se automaticamente de um acompanhamento do que está acontecendo em termos da conjuntura, principalmente a fatia de mercado que afeta ou pode influenciar na performance de cada empresa. Estas análises necessitam ser fundamentadas e sérias, exigindo um alto grau de percepção, pois têm influências no desempenho da empresa.

Esta análise das conjunturas também possui uma forte influência na cultura das pessoas tendo reflexos em toda a organização, propiciando que as pessoas se tornem mais críticas.

A análise dos aspectos comportamentais é um ponto importante na implementação do orçamento empresarial.

O processo orçamentário não pode ser pensado à parte sem

considerar as pessoas, mesmo que seja somente um plano financeiro. Ele terá influência nas pessoas na medida em que se torna uma meta a ser alcançada. Desta forma, é importante para os implementadores deste processo análises de como se dá esta influência e de como as pessoas as percebem.

A partir da fundamentação teórica, que propiciou a análise de pontos considerados relevantes, partiu-se para a verificação prática através de um estudo de casos em cinco empresas de Caxias do Sul.

Caxias é um centro industrial de destaque no Estado do Rio Grande do Sul e o segmento metalúrgico ocupa um lugar importante no contexto econômico da cidade com mais de 800 empresas.

A evolução industrial na cidade começou após a II guerra, quando, então as empresas pesquisadas foram fundadas.

Das empresas pesquisadas, atualmente 4 são de capital aberto e possuem mais de 2000 funcionários, sendo que 3 destas estão entre as 500 maiores do país e exportam para vários países.

O processo orçamentário nestas empresas é operacionalizado de diferentes formas, percebendo-se que na sua forma estrutural, ou melhor, no desenho do sistema, no processo de implantação, transmissão de objetivos, filosofias e controle, existem particularidades distintas em cada processo.

Nas empresas estudadas percebeu-se com as entrevistas que há um envolvimento da gerência para com o orçamento empresarial. Todavia no aspecto da participação da gerência, na discussão da proposta, percebe-se que esta não se dá de forma

plena, existem imposições dificultando o desenvolvimento e a credibilidade do orçamento empresarial.

D outro fator que apresenta algumas deficiências nestas empresas é o aspecto relativo a avaliação do desempenho da gerência através do orçamento. O processo não está permitindo o acompanhamento do desempenho da gerência, pois, de acordo com as entrevistas, esta avaliação é realizada no dia-a-dia através de um acompanhamento pessoal de confiança.

Em algumas das empresas estudadas devido ao modo como está estabelecido o processo orçamentário, este não está propiciando o alcance de várias vantagens, principalmente às relativas à integração das gerências e à transmissão dos objetivos a todos na organização, pois a proposta se restringe aos departamentos de vendas e produção.

Em algumas empresas, o orçamento empresarial, de acordo com o modo como está estabelecido, praticamente inexistente como instrumento de administração, restringindo-se unicamente a planos financeiros projetados pelo departamento de orçamentos, ficando muito distante das pessoas, o que dificulta o envolvimento e a credibilidade.

A pesquisa nestas 5 empresas revelou algumas diferentes formas de utilização e estágios de desenvolvimento do orçamento empresarial.

Essas diferenças são inerentes às particularidades industriais e às suas formas de administrar, não se podendo, portanto, afirmar que algumas empresas que possuem um orçamento empresarial não muito desenvolvido, estão igualmente mal administradas e mal controladas.

Essas empresas, mesmo sem um sistema orçamentário compatível com a literatura, estão com uma estrutura econômica sadia neste momento.

Entretanto, pode-se questionar esta estabilidade no caso de se processarem mudanças no ambiente, tais como, expansão, diversificação, desestruturação da cúpula diretiva, instabilidade no mercado consumidor, diminuição de incentivos, etc., cujos fatores exigiriam um forte ajuste nas finanças e se não forem pensados antecipadamente poderão causar sérios danos ao empreendimento. Cabe ressaltar que algumas das empresas estudadas sofreram fortes percalços na crise de 1982.

2. CONCLUSÕES

De acordo com o proposto, conclui-se que o orçamento empresarial, na relação teoria versus prática, mostrou-se um elemento ainda não totalmente explorado, principalmente se relacionarmos os autores brasileiros com a prática brasileira, percebe-se a necessidade de um melhor entendimento do comportamento do recurso humano brasileiro e sua relação com o orçamento empresarial.

O comportamento humano, na sua formação, recebe influências diversas, hereditariedade, família, sociedade, organizações e outras, são todos fatores que caracterizam o comportamento e são determinantes das diversas formas de percepção e das ações do indivíduo.

O orçamento empresarial trabalha com ações expressas em quantidade (de maneira geral), não sendo, muitas vezes, bem entendido o aspecto da ligação entre um sistema que expressa políticas e objetivos de forma quantitativa com a percepção e a motivação dos indivíduos envolvidos com o processo.

De acordo com o estudo, percebe-se que o entendimento da problemática da definição de objetivos é um fator fundamental e não fica somente a nível de cúpula ou chefia, mas deve buscar atingir a pessoa que opera, que transforma a matéria-prima, no sentido de que essa tarefa esteja de acordo com os planos.

Se a empresa quer qualidade nos seus produtos, esta informação deve chegar até as pessoas, e chegará através da transmissão das políticas de trabalho e diretrizes, utilizando

como elemento de transmissão o controle gerencial, e o orçamento empresarial deve ser utilizado como instrumento de propagação desses objetivos.

O orçamento empresarial como parte importante do controle gerencial tem o seu papel na transmissão de objetivos, indo além do plano financeiro em vários aspectos, embora nem sempre percebidos pelas pessoas devido a proceder com fatores subjetivos, o que dificulta, de certa forma, a credibilidade do processo.

Muitas pessoas não percebem a importância de vários fatores relacionados ao orçamento por carregarem um alto grau de psicologia social, dentre estes:

- a importância das pessoas se reunirem para a discussão da proposta orçamentária;
- a possibilidade das pessoas pensarem antecipadamente as decisões a serem tomadas;
- a importância de, em cada departamento, os funcionários planejarem suas operações;
- o conhecimento dos objetivos de outros departamentos;
- a criação de um compromisso para com os planos e
- o acompanhamento do planejado.

O orçamento poderia ser um instrumento mais significativo e mais atuante nestas empresas, buscando o envolvimento de todos no processo, embora os casos A e C se direcionem neste sentido, mesmo assim percebe-se que não se dá de forma plena.

A tarefa de elaborar orçamentos é importante para

melhorar a cultura organizacional e, desta forma, o senso crítico das pessoas em relação ao seu trabalho e este é um risco que muitos empresários procuram evitar.

No atual momento por que passa a economia, é importante analisar-se esta visão medrosa por parte de alguns empresários e das elites dominantes, por não buscarem o fortalecimento do senso crítico do trabalhador.

Não se pode ter medo de que o operário saiba mais do que "apertar parafusos". Este é um risco que o empresário brasileiro precisa enfrentar se quiser eficiência no sentido pleno. Um fator que contribuiria para esta busca seria tornar o operário um crítico do seu trabalho, de forma que este tenha condições de questionar a sua forma de operar buscando aperfeiçoar cada vez mais o processo produtivo.

O orçamento é um importante instrumento para a busca de uma melhora na eficiência, no momento em que representa a projeção das operações. Deve-se entender projeção das operações no sentido real, isto é, um retrato do que deverá ocorrer na organização, considerando o envolvimento das pessoas diretamente responsáveis pelas variáveis operacionais.

Entre os 5 casos analisados, a postura do processo orçamentário diverge de acordo com as expectativas de resultados esperados através da utilização dessa ferramenta, devido ao processo de administração ou gerenciamento ser focado de diferentes formas.

Em 2 empresas A e C, principalmente na C, percebe-se uma postura pró-controle gerencial e administração com a utilização do orçamento empresarial, o que não é percebido com tanta

intensidade nas outras empresas, sendo que na D e E o orçamento praticamente inexistente como ferramenta de gerenciamento.

Percebe-se nessas duas empresas, D e E, que o orçamento sofre de um vírus de credibilidade, a sua postura no contexto organizacional é insignificante, constituindo-se num fator preocupante, pois as pessoas na empresa não percebem e não valorizam o potencial do orçamento e este potencial não é transmitido a todos na organização. Esta deficiência prejudica a credibilidade e não valoriza o trabalho que é realizado pelas pessoas do orçamento. Este vírus, com diferentes níveis de intensidade, aparece em todas as empresas estudadas.

O sistema orçamentário é um dos poucos, se não o único, que possibilita o planejamento concreto com dados quantitativos de todas as operações da empresa para um período de curto prazo, permitindo a interação e a participação de todos os departamentos dentro das metas da organização. Neste sentido, é importante que as pessoas na empresa percebam o potencial do sistema orçamentário, e é vital que os idealizadores e a alta administração sejam partidários desse instrumento e defendam a sua potencialidade. Somente assim o orçamento empresarial ocupará o seu espaço no contexto organizacional.

3. SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

1. Estudo que analise a relação entre os sofisticados sistemas de planejamento e controle da produção com o sistema orçamentário.

Percebe-se nas empresas onde o orçamento quase inexistente que este poderia ser muito melhor estruturado se houvesse uma maior interação entre estas duas áreas, a do Planejamento e Controle da Produção com o Departamento de Orçamentos.

2. Relação dos planos de curto com os planos de longo prazo.

Mostrou-se importante a realização de estudos que abordem este tema devido a um certo desconhecimento ou não percepção da necessidade da consonância de objetivos entre os planos de curto e os de longo prazo.

3. Integração contabilidade, custos e orçamentos.

Uma análise desta integração se faz importante, principalmente pela necessidade de ter-se cada área estruturada de forma que permita esta integração e execute análises da relação custo - benefício, considerando a necessidade do nível de abrangência, nível de detalhe, nível de identificação de responsabilidades e outros fatores que justifiquem o grau de sofisticação e de sintetização do processo de acordo com as características organizacionais.

VI PARTE
BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

1. ANTHONY, Robert N. & DEARDEN, John. "Management control systems." 4. ed. Illinois (Irwin), 1980.
2. ANTHONY, Robert N. "Introdução a contabilidade gerencial." Trad. Luiz A. Caruso. São Paulo, Atlas. 1979.
3. ARGYRIS, Cris. "Human problems with budget." Harvard Business Review, Jan/Fev. 1953.
4. BANKS, Robert L. & WHEELWRIGHT, Steven C. "Operations vs. strategy: trading tomorrow for today." Vol. 8 Biblioteca Harvard de Adm. Empresas.
5. BENKE Jr., Ralph. "Managerial behaviour and operating budgets." The Accountants Diggest. September 1974.
6. CHIAVENATTO, Idalberto. "Administração teoria processo e prática." São Paulo, McGraw Hill. 1985.
7. -----, "Recursos humanos." São Paulo, Atlas. 1988.
8. DUNCAN, W. Jack. "Organizational behavior." 2. ed. Boston. Houghton - Mifflin, 1981.
9. FERREIRA, Aracéli C.S. "O orçamento público municipal como instrumento de controle gerencial - um estudo de caso." Tese de Mestrado em Ciências Contábeis. Rio de Janeiro, ISEC. FGV. 1987.
10. GIL, Antonio C. "Projeto de pesquisa." São Paulo, Atlas. 1988.
11. GOMES, Josir S. "Um estudo exploratório sobre o controle gerencial em empresas estatais brasileiras." Tese de Doutorado em Administração. Rio de Janeiro, COPPEAD. UFRJ. 1983.
12. GOODE, William J. & et. alii. "Métodos em pesquisa social." 4. ed. Trad. Carolina M. Bosi. São Paulo, Cia ed. Nacional. 1973.
13. GRANT, W. Newton & et ali. "Behavior considerations in present budgeting systems." In Planning Managerial. Sec/Oct. 1977.
14. HALL, Richard H. "Organizações - estrutura e processos." 3. ed. Trad. Wilma Ribeiro. Rio de Janeiro, PHB. 1984.
15. HORNGREEN, Charles T. "Introdução a contabilidade

16. KENIS, I. "Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance." *Accounting Review*, n.54. Oct. 1979.
17. KOONTZ, Harold & O'DONNELL, Cyril. "Princípios de administração - uma análise das funções administrativas." 12. ed. Trad. Paulo C. Goldschmidt e Fernando G. Carmona São Paulo, Livraria Pioneira. 1980.
18. LORANGE, P.Ard. MORTON, M.S.S. "A framework for management control systems." *Sloan Management Review*. 1974.
19. MERCHANT, Kenneth A. "The management function of control." Harvard University. Biblioteca Harvard.
20. MEYER, Jean. "Gerência financeira e controle orçamentário." Trad. Claudio J.F. Azevedo. Rio de Janeiro, Ao Livro Técnico SA. 1972.
21. MOTTA, Fernando C.P. "Teoria das organizações evoluções e crítica." São Paulo, Biblioteca Pioneira de Administração e negócios 1986.
22. OTLEY, David. T. "Budget use and managerial performance." *Journal of Accounting Research*. Vol.16 n.1 Spring. 1978.
23. PERROW, Charles. "Análise organizacional - um enfoque Sociológico." Trad. Sonia F. Schwartz. São Paulo, Atlas. 1972.
24. PYHRR, Peter A. "Orçamento base zero." Trad. José R.B. Azevedo. São Paulo, USP. 1981.
25. RONCHI, Luciano. "Controladoria financeira." 3. ed. Trad. Franco Angeli editores. São Paulo, 1977.
26. ROSSI, Julio D. "Edição histórico cultural político empresarial de Caxias do Sul." *Revista Parlamento*. Caxias do Sul, Ed. Palliotti. 1988.
27. SANVICENTE, Antonio Z. & SANTOS, Celso C. "Orçamento de administração de empresas." 1. ed. São Paulo, Atlas. 1979.
28. SCALAN, Burt K. "Princípios de administração e comportamento organizacional." Trad. Carlos R. V. Araujo São Paulo, Atlas. 1979.
29. SCHEIN, Edgar H. "Organizational psychology." Englewood Cliffs. New Jersey. Prentice-hall. 1965.

30. SCHUBERT, Pedro. "Manual de orçamento empresarial integrado." Rio de Janeiro, Jolan. 1987.
31. SIMON, Herbert. "Comportamento administrativo." 3. ed. Trad. Aluizio Loureiro Pinto. Rio de Janeiro, FGV. 1979.
32. SKINNER, R.C. "Accounting information for decisions." The International Journal of Accounting. 1979.
33. TRIPODI, Tony & et alii. "Análise da pesquisa social." Trad. Geny Kirata. Rio de Janeiro, Livraria Francisco Alves. 1975.
34. TUNG, Nguyen H. "Orçamento empresarial no Brasil." 2. ed. São Paulo, Universidade empresa Ltda. 1975.
35. UNSANKER, Phillip L. COOK, Curtis W. "Managing organizational behavior." Addison-Wesley Publishing Company. Massachusetts. USA. 1986.
36. WARLICH, Beatriz M.S. "Uma análise das teorias de organização." 5. ed. Rio de Janeiro, FGV. 1986.
37. WELSCH, A. Glenn. "Orçamento empresarial." 3. ed. São Paulo, Atlas. 1980.
38. VILLELA, M. de A.R. "Design Characteristics of management control systems in brazilian organizations - the budgetary process." Thesis of PhD. Manchester Business School. London. 1978.
39. ZDANOWICZ, José E. "Orçamento empresarial." 2. ed. Porto Alegre, Sagra. RS. 1984.
40. IV CONCLAP, Conferência Nacional de Classes Produtoras. "Documentos básicos - a infra estrutura." Rio de Janeiro, Out. 1977.

VII PARTE

ANEXOS

1. FORMULÁRIO DE ENTREVISTAS

Este formulário visa buscar informações a respeito de como se encontra o processo orçamentário nas indústrias do setor metalúrgico da cidade de Caxias do Sul - RS., como parte de um projeto de pesquisa na área de contabilidade gerencial, desenvolvido pelo programa de Mestrado no Instituto Superior de Estudos Contábeis da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro.

As respostas às questões deste formulário serão consideradas estritamente confidenciais, e os dados relativos à estrutura organizacional, tipo de produtos, e outros que possam identificar as organizações serão divulgados de forma agregada, impossibilitando a identificação das empresas individualmente.

Data ___/___/___

Razão Social da Empresa: _____

Endereço: _____

Bairro: _____ Cidade: _____

Estado: _____ Telefone: _____ CEP _____

Nome do Entrevistado: _____

Cargo: _____

Nome do Entrevistado: _____

Cargo: _____

I. Parte - Características Organizacionais

1. Data de Fundação: _____
2. Principais fundadores: _____

3. Quais as razões da empresa se estabelecer na cidade de Caxias do Sul?
4. Descreva, por favor, a evolução da empresa desde a data de fundação até os dias atuais nas seguintes áreas:
 - a) Expansão do parque industrial:
 - b) Mercado consumidor: _____% nacional _____% estrangeiro
Comente:
 - c) Mercado fornecedor de matérias-primas:
_____% nacional _____% estrangeiro
Comente:
 - d) Evolução tecnológica:

e) Outras (Por favor, especifique):

5. Qual tem sido o impacto das políticas governamentais no desenvolvimento da empresa nos últimos anos?

6. Qual tem sido a experiência da empresa no relacionamento com o mercado internacional?

7. Dados sócio-econômicos:

a) Unidades produzidas em:	1986	1987	1988
-----	-----	-----	-----
-----	-----	-----	-----
-----	-----	-----	-----
-----	-----	-----	-----

Até o mês findo

b) Número de funcionários: -----

c) Faturamento: -----

d) Capital Social: -----

----- % nacional ----- % estrangeiro

II Parte - Processo Orçamentário

A - Implantação do Orçamento empresarial

1. Há quanto tempo foi implantado o sistema ?
2. Comente, sinteticamente, como foi o processo de implantação, mencionando, por exemplo; tempo gasto, setores ou departamentos que participaram e outros fatores particulares no processo de implantação.
3. Como se deu a participação da alta direção na implantação do orçamento ?
4. Como o Sr(a) resumiria a evolução do sistema orçamentário de sua empresa ? Por favor, especifique os ciclos que caracterizaram esse processo.
5. Na implantação do sistema orçamentário foram utilizados os serviços de firma (s) de consultoria externa?
 NÃO.
 SIM. Por favor, especifique os principais serviços executados por essas empresas.

6. São organizados grupos de trabalhos com pessoas da própria empresa na implantação de mudanças no Sistema Orçamentário ao longo do tempo?

() NÃO.

() SIM. Por favor, especifique a forma como são organizados esses grupos de trabalho.

7. Em que fase se encontra o processo orçamentário em sua empresa?

() Estágio introdutório.

() Estágio de adaptação.

() Processo de mudança.

() Totalmente estabelecido.

B - Características Básicas do Orçamento

1. Quais dos seguintes tipos de orçamentos são atualmente usados em sua empresa?

() Orçamento de Despesas.

() Orçamento de Vendas.

() Orçamento de Produção.

() Orçamento de Custos Diretos.

() Orçamento de Compras.

() Orçamento de Custos Indiretos.

() Orçamento de Estoques.

() Orçamento dos Custos de Produtos Vendidos.

() Orçamento de Caixa.

- () Orçamento de Resultados.
 - () Projeção Origens e Aplicações de Recursos.
 - () Projeção Balanço Projetado.
 - () Orçamento de Investimentos.
 - () Outros. Por favor, especifique.
2. A integração destas peças se dá a partir do plano de vendas e posteriormente resultam as outras peças ou se estabelece de outra forma ?

C - Objetivos Orçamentários

1. Classifique, por ordem de importância, os principais propósitos do sistema orçamentário de sua empresa.
- () Usado como instrumento de planejamento.
 - () Usado como instrumento de controle financeiro.
 - () Usado como meio de comunicação das metas a serem alcançadas.
 - () Usado como medida de avaliação de desempenho individual.
 - () Outros. Por favor, especifique.
2. Os propósitos principais do sistema orçamentário, na prática, refletem os interesses específicos da empresa? Comente.
- () Totalmente.
 - () Parcialmente.
 - () Não refletem.

3. Quais dos itens abaixo relacionados integram a filosofia orçamentária de sua empresa ?

O sistema orçamentário de sua empresa...

- força a administração a dedicar atenção ao efeito da tendência esperada das condições econômicas.
- serve de mecanismo inibidor de gastos supérfluos.
- possibilita um maior conhecimento aos superiores dos problemas dos seus subordinados.
- liberta muitos executivos de problemas internos rotineiros graças ao uso de políticas pré-determinadas e de relações de autoridade bem definidas.
- introduz em todos os níveis da administração o hábito de consideração adequada cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes, antes de serem tomadas decisões.
- requer dados contábeis apropriados e adequados às necessidades orçamentárias.
- Outros. Por favor, especifique.

D - Preparação Orçamento

1. Como se encontra organizada a função orçamentária em sua empresa ?

- Um executivo com responsabilidade integral pelo

orçamento da empresa.

- () Um executivo com responsabilidade por diversas funções administrativas, sendo uma delas a responsabilidade pelo orçamento da empresa.

1a. Qual o cargo ocupado por este executivo e sua posição no organograma da empresa ?

2. Dispõe a empresa de um comitê com a responsabilidade de supervisão do orçamento ?

() NÃO.

- () SIM. Por favor, descreva as funções deste comitê, especificando se as responsabilidades limitam-se ao orçamento ou se o orçamento é somente uma de suas responsabilidades.

3. Quantas pessoas na empresa dedicam-se exclusivamente a funções orçamentárias ?

4. Qual o papel do pessoal da área orçamentária na preparação da proposta orçamentária ?

() Prover diretrizes.

() Prover assessoria aos executivos.

() Projetar dados e distribuir formulários padronizados.

() Prover informações detalhadas.

() Outras. Por favor, especifique.

5. Qual o papel dos responsáveis pelas unidades operacionais da empresa, na discussão da proposta orçamentária ? Como se realiza essa discussão?
6. Qual o envolvimento da alta direção da empresa no processo orçamentário ?
- () Participa de todas as fases do processo.
 - () Participa das fases de planejamento e aprovação do orçamento.
 - () Participa da fase de aprovação do orçamento.
 - () Outros. Por favor, especifique.
7. Quem tem a responsabilidade pelos cortes orçamentários ?
- () alta direção da empresa.
 - () unidades operacionais.
 - () área orçamentária.
 - () pessoal de staff.
 - () Outros. Por favor, especifique.
8. Quem é o responsável pela aprovação final do orçamento ?
- () alta direção da empresa.
 - () unidades operacionais.
 - () área orçamentária.
 - () pessoal de staff.
 - () Outros. Por favor, especifique.

9. Quem é o responsável pela divulgação do orçamento aprovado ?
- () alta direção da empresa.
 - () unidades operacionais.
 - () área orçamentária.
 - () pessoal de staff.
 - () Outros. Por favor, especifique.

E. Horizonte temporal

1. Sua empresa tem um processo de planejamento a longo prazo (PLP) ?
- () NÃO.
 - () SIM. Por favor, delimite os prazos dos planos.
2. Qual a relação existente entre o PLP e o orçamento ?
- () Os orçamentos são elaborados antes do PLP.
 - () Os orçamentos são elaborados após o PLP.
 - () Os orçamentos são elaborados concomitantemente com o PLP.
 - () Os orçamentos são elaborados concomitantemente com o PLP, mas como uma atividade separada.
 - () Os orçamentos são o primeiro ano do PLP.
 - () Outras. Por favor, especifique.

3. Durante o período orçamentário são realizados ajustes nos valores orçados ?
- () NÃO. (Passar para p.4)
- () SIM.
- 3a. Com que frequência são analisadas as necessidades de ajuste ?
- () Mensalmente.
- () Trimestralmente.
- () Semestralmente.
- () Anualmente.
- () Outras. Por favor, especifique.
4. Quanto tempo é gasto desde a fase de preparação até a aprovação final do orçamento em sua empresa ?
5. Quanto tempo é gasto entre as atividades de análise e de elaboração de relatórios sobre as variações orçamentárias encontradas ?
6. Com que frequência a alta direção da empresa recebe os relatórios sobre as variações orçamentárias elaboradas internamente ?

7. Com que frequência as unidades operacionais responsáveis pelas variações orçamentárias recebem os relatórios elaborados internamente ?

F. Documentos Orçamentários

1. A empresa dispõe de documento(s) para formalizar o PLP ?
 NÃO.
 SIM. Por favor, especifique o(s) documento(s).
2. Que documento(s) formaliza(m) o sistema orçamentário de sua empresa ?
3. Que pessoa(s) recebem cópia(s) deste(s) documento(s) (PLP e do orçamento) ? Por favor, identifique cargo(s) e Documento(s) que esta(s) recebem.

Fonte de Dados do Orçamento

1. Que informações são mais comumente usadas na primeira estimativa do processo de planejamento orçamentário ? Por favor, classifique por ordem de importância.
- Dados históricos fornecidos pela contabilidade.
 Estimativas econômicas.
 Orçamento do último ano.
 Informações de mercado.
 Planos do governo.

- () Outras. Por favor, especifique.
2. Que informações são mais comumente usadas no processo de discussão e aprovação final do orçamento ? Por favor, classifique-as por ordem de importância.
- () Diretrizes da alta direção da empresa.
- () Planos governamentais.
- () Restrições financeiras de órgãos controladores externos.
- () Estimativas elaboradas pelas unidades operacionais.
- () Conjuntura econômica.
- () Outras. Por favor, especifique.
3. Que informações são mais comumente usadas na elaboração de relatórios sobre variações orçamentárias analisadas ? Por favor, classifique-as por ordem de importância.
- () Dados históricos fornecidos pela contabilidade.
- () Efeitos inflacionários.
- () Mudanças ocorridas no mercado.
- () Mudanças na política econômica do governo.
- () Outras. Por favor, especifique.
4. Como a eficiência é estabelecida nos padrões orçamentários ?
- () Considerada a máxima eficiência.
- () Padrões fixados de acordo com a performance esperada.
- () Padrões fixados abaixo da performance esperada.

() De outra forma. Por favor, especifique.

5. Os padrões estabelecidos no orçamento são flexíveis com o volume de atividade ?

() NÃO.

() SIM. Por favor, comente que tipo de variância são adotadas.

6. Como são efetuadas as previsões em cada peça orçamentária ?

() Valores monetários (cz\$).

() Dólar.

() Unidades físicas.

() De outras formas. Por favor, comente.

7. No estabelecimento das previsões são utilizado índices inflacionários ?

() NÃO.

() SIM. Por favor, especifique qual o índice utilizado e comente como é efetuada a indexação.

H. Processo de Revisão do Orçamento

1. É comum em sua empresa serem efetuadas revisões no orçamento antes da aprovação final ?

() NÃO (passar para p.2)

() SIM.

1a. Quais os procedimentos utilizados pela empresa nestas revisões ?

- () A revisão é efetuada pela alta direção da empresa e informada às unidades operacionais.
- () A revisão é efetuada pelas unidades operacionais e informada à alta direção da empresa.
- () Os executivos responsáveis pelo orçamento efetuam as revisões e apresentam-nas à Alta Direção da empresa.
- () O pessoal de staff é que efetua as revisões e informa à alta direção da empresa.
- () Outros. Por favor, especifique.

1b. Quais as razões mais comuns para a necessidade de revisão antes da aprovação final do orçamento ?

- () O resultado projetado não é aceito pelas unidades operacionais.
- () O resultado projetado não é aceito pelo pessoal de staff.
- () Outras. Por favor, especifique.

2. São realizadas revisões durante o período de execução orçamentária ?

- () NÃO (passar para p.3)
- () SIM. Por favor, comente as razões principais destas revisões.

2a. Quem executa estas revisões ?

- () A alta direção da empresa.
- () As unidades operacionais.

- () O pessoal da área orçamentária.
- () O pessoal de staff.
- () Outros. Por favor, especifique.

3. É comum iniciar-se o período orçamentário sem que esteja concluído o orçamento ? Quais as principais razões para isso ?

I. Controle Orçamentário

1. Existem procedimentos na empresa que comuniquem aos executivos responsáveis pelas variações a diferença entre o previsto e o realizado ?
 - () NÃO (passar para item J)
 - () SIM.
- 1a. Em caso afirmativo, quais os procedimentos usuais na empresa ?
 - () Relatórios padronizados.
 - () Relatórios não padronizados.
 - () Reuniões periódicas.
 - () Reuniões extraordinárias.
 - () Outros. Por favor, especifique.
2. Que tipos de relatórios de controle resultantes do confronto real/orçado são produzidos internamente e quais os principais usuários ?

3. Há quanto tempo foram estes relatórios introduzidos na empresa ?
4. Os relatórios acima mencionados surgiram em função de necessidades de informação percebidas pela empresa, ou foram projetados e tornados obrigatórios de outra forma ? Por favor, comente.
5. Com relação à natureza das variações orçamentárias, quais as que merecem inclusão nos relatórios de controle orçamentário ?
- () Somente as variações positivas.
- () Somente as variações negativas.
- () Ambas.
- () Outras. Por favor, especifique.
6. Com relação à magnitude das variações orçamentárias, qual a percentagem, na escala abaixo, que indica a necessidade de análise e inclusão no relatório de controle orçamentário ?

-----I-----I-----I-----I-----I-----I-----I-----I-----I-----I
 o 10 20 30 40 50 60 70 80 90 100 %

7. O nível de detalhes sobre as variações orçamentárias apresentado nos relatórios de controle orçamentário é suficiente para identificar responsabilidades ?
- () As responsabilidades são claramente identificadas.

- Os relatórios indicam algumas responsabilidades.
 - As responsabilidades podem ser apuradas com alguma dificuldade.
 - É muito difícil se apurar responsabilidades nos relatórios.
 - Não é possível se apurar responsabilidades nos relatórios.
 - Outros. Por favor, especifique.
8. No processo de análise das variações orçamentárias é comum notarem-se fatores que possam ter afetado os resultados mas que não estejam sob controle direto dos responsáveis pela variação observada ?
- NÃO (passar para p.9)
 - SIM.
- 8a. Em caso afirmativo, especifique quais dos seguintes fatores são considerados, no processo de análise das variações orçamentárias, como itens não controláveis pelos responsáveis pelas variações observadas.
- Efeitos inflacionários em percentuais diferentes dos valores previstos no orçamento.
 - Resultados diferentes dos previstos no orçamento, em função de técnicas de previsão incorretas, quando utilizadas por outras funções que não as responsáveis pela variação incorrida.
 - Cortes orçamentários, devido a restrições financeiras impostas à empresa, implicando em descontinuidade ou

redução de programas previstos no orçamento pelas funções responsáveis pelas variações analisadas.

() Imputação de gastos realizados por outras funções dentro da empresa, quando aos responsáveis pelas variações orçamentárias analisadas é negado o direito de discutir as bases de rateio dos gastos.

() Outros. Por favor, especifique.

9. Quem tem a responsabilidade pela análise das variações orçamentárias ?

() alta direção da empresa.

() unidades operacionais.

() área orçamentária.

() pessoal de staff.

() Outros. Por favor, especifique.

J. Compromisso com o orçamento

1. É percebido pela empresa a existência de um compromisso real por parte dos executivos da empresa, no tocante ao alcance de suas metas orçamentárias ?

() NÃO (passar para p.1b)

() SIM.

1a. Em caso positivo, quais as razões para o estabelecimento deste compromisso ?

() Reciprocidade - garantia de recebimento dos recursos desejados.

- () Esquema de recompensas - incentivos financeiros, promoções, aumentos salariais.
- () Envolvimento - participação no processo orçamentário, sentimento de trabalho em grupo
- () Outros. Por favor, especifique.

ib. Em caso negativo, quais as razões para a não existência deste compromisso ?

- () Irrealidade orçamentária - as estimativas são irreais.
- () Inflexibilidade orçamentária - o orçamento é rígido não levando em conta as mudanças ambientais.
- () Ausência de participação - os orçamentos são impostos pela alta direção de empresa.
- () Pelo fato de o orçamento não estar relacionado a esquemas de incentivos.
- () Outros. Por favor, especifique.

L. Recrutamento e Treinamento de Pessoal orçamentário

1. Qual a política adotada pela empresa no processo de recrutamento de pessoal para a área orçamentária ? Por favor, comente os requerimentos exigidos dos candidatos, quanto à idade, instrução, experiência anterior, etc..

2. Existem na empresa programas de educação contínua em técnicas orçamentárias ?

- () NÃO.

- () SIM. Por favor, descreva estes programas e a experiência acumulada pela empresa no desenvolvimento destes programas.
3. Qual a política adotada pela empresa para aperfeiçoar os executivos orçamentários ?
4. A política de aperfeiçoamento de pessoal orçamentário sofreu alguma modificação nos últimos anos ?
- () NÃO. Por favor, informe há quanto tempo vem sendo adotada esta política.
- () SIM. Por favor, especifique as modificações e seus motivos.

III Parte - Sistema Contábil

1. Qual a integração existente no plano de contas da empresa entre a contabilidade, custos e orçamento ?
- () Funcionam como sistemas independentes.
- () Somente contabilidade e custos são integrados.
- () Somente custos e orçamento estão integrados.
- () Somente custos e orçamentos estão integrados.
- () Sistema integrado de contabilidade, custos e orçamentos.

2. Como se processa a relação e a troca de informações entre a contabilidade, custos e o sistema orçamentário ?
3. Há quanto tempo foi implantado o atual sistema contábil na empresa ?
4. São preparados relatórios contábeis para atender às necessidades internas da empresa ?
 NÃO (passar para p.7)
 SIM. Informe os principais relatórios sua periodicidade e usuários.
5. Com relação ao volume de relatórios financeiros elaborados, encontram-se os mesmos adequados às necessidades de informações da empresa ? Comente.
6. Como se encontram organizados os principais centros de responsabilidades de sua empresa ?
 Centros de custo e despesa
 Centros de lucro
 Centros de investimento
 Outros. Por favor, especifique.
7. O sistema contábil está estruturado de acordo com estes centros ? Comente.

QUESTÕES A SEREM RESPONDIDAS SOMENTE PELA GERÊNCIA DE LINHA

1. O Sr(a) sempre teve um orçamento para a sua área de responsabilidade ?
 NÃO.
 SIM.

2. O Sr(a) é consultado sobre as diretrizes orçamentárias concernentes à sua área de responsabilidade pelas pessoas acima do nível hierárquico do superior imediato ?
 NÃO.
 SIM.

3. O Sr(a) participa de reuniões para preparação do orçamento para o próximo ano ?
 NÃO.
 SIM. Por favor, comente como se realizam estas reuniões e as pessoas que dela participam, o tempo de duração e outros fatores.

4. Os subordinados ao seu departamento podem questionar metas orçamentárias vistas como irreais ou inalcançáveis ?
 NÃO.
 SIM. Por favor, comente como se dá esta participação

5. O Sr(a) é consultado com referência ao estabelecimento de novos padrões para o seu departamento ?
 NÃO.

-) SIM.
6. O seu superior ou alguém situado acima dele sempre recomenda, com detalhes, o melhor modo de alcançar um objetivo orçamentário específico ?
-) Sempre.
-) Frequentemente.
-) Ocasionalmente.
-) Nunca.
7. O Sr(a) discute com seus superiores as modificações nos padrões orçamentários que o Sr(a) acredita serem irrealis ?
-) Sempre.
-) Frequentemente.
-) Ocasionalmente.
-) Nunca.
8. O Sr(a) se sente adequadamente informado acerca do processo orçamentário de sua empresa através de discussões com seus superiores e documentos formais sobre as diretrizes e procedimentos ?
-) NÃO.
-) SIM.
9. O Sr(a) toma conhecimento dos planos de longo prazo da empresa ?
-) NÃO.
-) SIM. Por favor, comente de que forma se dá esse conhecimento.

10. O Sr(a) percebe se os objetivos de curto prazo propostos estão em consonância com os de longo prazo em sua área de responsabilidade ?
- () NÃO.
- () SIM.
11. De que forma o Sr(a) percebe as metas orçamentárias para o seu departamento ? Por favor, comente a sua resposta.
- () Fáceis de serem atingidas.
- () Performance normal para atingi-las.
- () Difíceis de atingi-las.
- () Impossíveis de serem atingidas.
12. O Sr(a) conhece as metas orçamentárias de outros departamentos ?
- () NÃO.
- () SIM. Por favor, comente como se dá esse conhecimento.
13. O estabelecimento dos padrões no seu departamento consideram os objetivos de outros departamentos ?
- () NÃO.
- () SIM. Por favor, Comente esse processo.
14. Qual o total de feedback (avaliação de sua performance) que o Sr(a) recebe com referência ao seu desempenho individual na sua companhia ? Por favor, comente a sua resposta.
- () Muito feedback.

- Feedback suficiente.
- Algum feedback.
- Nenhum feedback.
15. Na avaliação de sua performance pelos seus superiores, eles são informados usualmente sobre:
- somente suas deficiências.
- seus pontos fortes e fracos.
- somente seus pontos fortes.
- não são informados sobre a sua performance.
- não sei.
16. O seu superior se interessa pelos seus objetivos pessoais ?
- NÃO.
- SIM.
17. São os seus objetivos pessoais considerados no estabelecimento dos objetivos da organização ?
- NÃO.
- SIM.
18. O Sr(a) sente que pode alcançar seus objetivos pessoais esforçando-se para alcançar os objetivos da organização ?
- NÃO.
- SIM.
19. O fato de o Sr(a) ter um desempenho melhor ou pior, tem alguma implicação com:
- Recompensas ou punições financeiras.

- () Recompensas ou punições não financeiras.
- () Só tem implicação no caso de melhor desempenho.
- () Só tem implicação no caso de desempenho pior.
- () Não tem nenhuma implicação.
20. Existe na sua empresa um programa definido de incentivos financeiros ?
- () NÃO.
- () SIM. Por favor, descreva este programa.
21. Quais os critérios utilizados por sua empresa no processo de progressão funcional dos empregados ?
22. Ocorreram mudanças significativas nos programas de incentivo nos últimos anos ?
- () NÃO.
- () SIM. Por favor, descreva as mudanças e as suas implicações no seu bem estar na companhia.
23. Com relação aos itens abaixo, gostaríamos que o Sr(a) fizesse uma comparação, levando em conta a sua satisfação no trabalho, entre o passado (antes da criação do orçamento) e o presente da empresa.

	MELHO ROU	PIO ROU	NÃO HOUVE ALTERAÇÃO
	-----	-----	-----
a) Motivação	()	()	()
b) Autonomia	()	()	()
c) Participação	()	()	()
d) Remuneração	()	()	()
e) Carga de trabalho	()	()	()
f) Estabilidade no emprego	()	()	()
g) Relacionamento superior/subordin.	()	()	()
h) Avaliação do seu desempenho	()	()	()

24. Para a empresa como um todo, como o Sr(a) analisaria em termos de evolução ou retrocesso, a forma como o departamento de orçamento desenvolve o controle orçamentário sobre a empresa ?

DADOS SOBRE O ENTREVISTADO

IDADE:

SEXO:

NATURALIDADE:

GRAU DE INSTRUÇÃO:

FORMAÇÃO ACADÊMICA:
-----PÓS-GRADUAÇÃO:
-----TEMPO DE TRABALHO NA EMPRESA:

CARGO ATUAL:

TEMPO NA FUNÇÃO:
-----EXPERIÊNCIA ANTERIOR (mencione o nome da empresa e o cargo
ocupado):

DOCUMENTOS A SEREM SOLICITADOS AOS ENTREVISTADOS

1. Organograma.
2. Demonstrativos financeiros de 1988.
3. Cópias dos documentos orçamentários internos.
4. Cópias dos relatórios sobre variações orçamentárias.
5. Plano de contas.

