

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO – CSE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – CPGA
TURMA ESPECIAL – UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: ADMINISTRAÇÃO UNIVERSITÁRIA

**A INFLUÊNCIA DO ORÇAMENTO DE DESPESAS
OPERACIONAIS NO DESEMPENHO DOS GESTORES E NO
RESULTADO DE UMA EMPRESA COMERCIAL: O CASO DA
AGROFEL COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS FERRARIN
LTDA.**

IVAN LUCAS ACADROLI

Florianópolis - SC, fevereiro de 2000

**A INFLUÊNCIA DO ORÇAMENTO DE DESPESAS OPERACIONAIS NO
DESEMPENHO DOS GESTORES E NO RESULTADO DE UMA EMPRESA
COMERCIAL: O CASO DA AGROFEL COMÉRCIO DE PRODUTOS
AGRÍCOLAS FERRARIN LTDA.**

IVAN LUCAS ACADROLI

Dissertação apresentada ao Curso de
Pós- Graduação em Administração da
Universidade Federal de Santa Catarina,
como requisito parcial para obtenção
do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof^ª. Dra. Ilse Maria Beuren

Florianópolis - SC, fevereiro de 2000

**A INFLUÊNCIA DO ORÇAMENTO DE DESPESAS OPERACIONAIS NO
DESEMPENHO DOS GESTORES E NO RESULTADO DE UMA EMPRESA
COMERCIAL: O CASO DA AGROFEL COMÉRCIO DE PRODUTOS
AGRÍCOLAS FERRARIN LTDA.**

Ivan Lucas Acadroli

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Administração (área de concentração em Políticas e Gestão Institucional) e aprovada, na sua forma final, pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.



Prof. Nelsson Colossi, Dr.
Coordenador do CPGA/UFSC

Apresentada à Comissão Examinadora Integrada pelos professores:



Prof.ª Ilse Maria Beuren, Dr.ª
Presidente



Prof. Rolf Hermann Erdmann, Dr.
Membro



Prof. Valter Saurin, Dr.
Membro

“O senhor é minha luz e minha
salvação” (Salmo 26)

AGRADECIMENTOS

Ao encerrar mais uma etapa do Mestrado em Administração, no CPGA/UFSC, quero deixar meu reconhecimento a todos que me apoiaram nesta caminhada desafiadora.

A Deus pela oportunidade de alcançar mais um significado de vida.

A minha esposa Rosiley, pela compreensão, apoio no percurso e alegria na realização desta proposta de vida.

Aos meus filhos Roger e Larissa, mesmo com pouca idade, 12 e 9 anos, respectivamente, souberam entender este projeto de vida.

A professora Dra. Ilse Maria Beuren, pela perspicácia, observações precisas e sólidas sobre o assunto. Pelas orientações pertinentes que fizeram manar este estudo desde seu início até a sua finalização.

Ao professor Acioly Rösing, diretor da Faculdade de Economia e Administração, pela audácia em implementar o primeiro Mestrado de Administração na Universidade de Passo Fundo, em convênio com a Universidade Federal de Santa Catarina. Pelo estímulo e acompanhamento em todos os desafios desta jornada.

Ao professor Dr. Nelson Colossi, pela eficiência na coordenação do curso, pelos ensinamentos e por toda a motivação.

Aos professores do CPGA da Universidade Federal de Santa Catarina que não mediram esforços para atender e guiar nossas buscas no meio acadêmico.

Aos colegas da turma de mestrado, pela oportunidade de poder compartilhar de discussões, experiências, aprendizado e solidariedade em todos os momentos desta missão, os quais, de uma forma ou outra, marcaram nossas vidas.

Aos colegas de mestrado e empresa, Danilo Neri Machado e Luís Aelto Vieira da Fonseca, pelo companheirismo e parceria nas viagens e cotidiano.

Ao meu pai Gomercindo e a minha mãe Lorena, pelo exemplo de vida, pelo apoio na busca dos objetivos e pelo ensinamento de valores, principalmente cristãos. As minhas irmãs Ignes, Vera, Ivete, Ana e Josana, esta "*in memorium*", pelo incentivo.

Ao Sr. Wilson Natal Ferrarin, sócio proprietário da Agrofel, pela oportunidade de realização do trabalho e aprimoramento de conhecimentos.

A todos os colegas de trabalho que responderam ao questionário, propiciando interpretação e análise dos dados coletados.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	X
LISTA DE QUADROS	XI
LISTA DE TABELAS	XII
RESUMO	XIII
ABSTRACT	XIV
1. INTRODUÇÃO	15
1.1 Tema e problema	15
1.2 Objetivos	18
1.3 Justificativa teórica e prática	19
1.4 Estrutura do trabalho	20
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1 A evolução do orçamento no contexto organizacional	22
2.2 Conceituação de orçamento empresarial	24
2.3 O orçamento como sistema de planejamento	27
2.4 O orçamento como sistema de controle	30
2.5 Responsáveis pelo planejamento e controle orçamentário	33
2.6 Tipos de orçamento	36
2.7 Orçamento de despesas operacionais	48
3. METODOLOGIA	51
3.1 Especificação do problema	52
<i>3.1.1 Perguntas de pesquisa</i>	52
<i>3.1.2 Definição constitutiva de termos e variáveis</i>	53
<i>3.1.3 Definição operacional de termos e variáveis</i>	55
3.2 Delineamento da pesquisa	57

3.3 População e amostra	59
3.4 Dados	60
3.4.1 <i>Tipos de dados</i>	61
3.4.2 <i>Instrumento de pesquisa</i>	61
3.4.3 <i>Coleta de dados</i>	62
3.4.4 <i>Tratamento do dados</i>	63
3.5 Limitações da pesquisa	63
4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO CASO AGROFEL COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS FERRARIN LTDA.	65
4.1 Apresentação da empresa	65
4.2 Estrutura organizacional	69
4.3 Planejamento, execução e controle das atividades administrativas	73
4.4 Objetivos e metas da implantação do sistema orçamentário	75
4.5 O orçamento de despesas operacionais na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda	79
4.5.1 <i>Planejamento e controle do orçamento de despesas operacionais</i>	80
4.5.2 <i>O impacto do orçamento de despesas operacionais nas vendas</i>	81
4.5.2.1 As despesas Operacionais na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda	82
4.5.2.2 As vendas brutas na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda	88
4.5.2.3 O orçamento de despesas operacionais x vendas brutas	93
4.5.3 <i>A variação das despesas operacionais em relação as vendas</i>	96
4.5.4 <i>O orçamento de despesas operacionais como propulsor de redução de gastos</i>	104
4.5.5 <i>O orçamento de despesas operacionais como fator gerador de mudança</i>	106
4.5.6 <i>O orçamento de despesas operacionais como motivador do incremento de responsabilidade</i>	109
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	113
5.1 Conclusões	113

5.2 Recomendações	116
BIBLIOGRAFIA	118
ANEXOS	122

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Distribuição da receita e despesa operacional nos períodos analisados na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.	102
---	------------

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Distribuição das despesas operacionais para as atividades nas unidades de negócios	83
Quadro 2 - Distribuição das despesas operacionais para as atividades na matriz	85
Quadro 3 - Alocação das despesas operacionais consumidas pelas atividades para as linhas de produtos nas unidades de negócios	86
Quadro 4 – Alocação das despesas operacionais consumidas pelas atividades para as linhas de produtos na matriz e regional centro oeste	87

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Vendas brutas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1995	89
Tabela 2 – Vendas brutas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1996	90
Tabela 3 – Vendas brutas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1997	92
Tabela 4 – Vendas brutas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1998	93
Tabela 5 – Despesas operacionais da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1995	97
Tabela 6 – Despesas operacionais da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1996	99
Tabela 7 – Despesas operacionais da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1997	100
Tabela 8 – Despesas operacionais da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1998	101

RESUMO

O orçamento empresarial é uma técnica de gestão que requer uma reorganização da realização das atividades na empresa, através do estabelecimento de objetivos que contemplem o resultado global da empresa, bem como um constante acompanhamento para aferir o programado com o realizado. Assim, este trabalho objetivou analisar a influência do planejamento, execução e controle do orçamento de despesas operacionais no desempenho dos gestores e no resultado de uma empresa comercial. A pesquisa é do tipo exploratória, tendo como método o estudo de caso, com cortes longitudinais, em caráter não experimental, e uma abordagem qualitativa. O nível de análise é organizacional e a empresa pesquisada está inserida no segmento do processo comercial. A população consistiu dos gerentes das unidades de negócios da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda., e o tipo de amostragem é intencional. Os dados foram coletados através de questionário com perguntas abertas e levantamento documental. O tratamento dos dados fez-se de forma descritiva. Observou-se pela análise dos dados que, após a implantação do orçamento de despesas operacionais, houve uma modificação significativa nos resultados operacionais da empresa. Quanto ao desempenho dos gestores, nos períodos analisados, verificou-se mudanças de comportamento no que concerne ao planejamento, execução e controle das atividades que estão sob sua responsabilidade. Destaca-se que agregou maior responsabilidade e comprometimento dos gestores para com sua equipe e a empresa como um todo.

ABSTRACT

The enterprise budget is a management technique which requires the accomplishment of the company's activities to be reorganized through setting goals purposing the company's global result and a constant control to compare the programmed one with the actual one. Thus, this work objective was analyzing operational expenditures budget's influence on the planning, execution and control in a commercial company's managers performance and result. It's an explorer research with case study method and longitudinal cuts, in non-experimental character and a qualitative boarding. The analysis level is organizational and the searched company is in the commercial segment. Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. business' units managers consisted the population and the sampling's type is intentional. The data had been collected through questionnaire with open questions and documentary search. The data's handling was in descriptive form. After the data's analysis, it was observed that the company's operational results had a significant modification after the operational expenditures budget implantation. In the case of managers' performance, behavior changes were verified, in the analyzed periods, in activity's planning, execution and control that are under their responsibility. It has added greater responsibility and managers' commitment with its team and the company as a whole.

1. INTRODUÇÃO

Neste capítulo, cujo tema central refere-se à implementação de um sistema orçamentário, em uma empresa comercial, apresenta uma idéia geral sobre o assunto. É apresentado, também, o problema da pesquisa, o objetivo geral e específicos. Ainda fazem parte deste capítulo, a justificativa teórica-empírica e a estrutura do trabalho.

1.1 Tema e problema

De acordo com ZDANOWICZ,¹ “nos anos 80, as empresas brasileiras enfrentam uma política brasileira sem definições. É aprovada uma nova Constituição para o país. Elaboraram-se vários planos de estabilizações sem base de lastros internos para conter a inflação”. Isso fez com que empresários e administradores buscassem alternativas próprias para o saneamento da saúde econômica e financeira de suas empresas.

Atualmente, as empresas vem deparando-se, cada vez mais, com a necessidade de buscar constantemente melhorias de desempenho em suas atividades. O aumento da competição econômica, no mercado mundial, fez com que as empresas brasileiras se ajustassem a esse processo. Para melhor enfrentarem esta nova realidade requerem um rigoroso sistema de planejamento execução e controle, que lhes dê subsídio em todas as etapas do processo de gestão.

¹ ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. Porto Alegre: DC Luzzatto, 1989, p.17.

Segundo SANVICENTE e SANTOS², “é através do orçamento que as empresas planejam e controlam suas atividades, de maneira formal e sistematizada, dando, assim, uma condição de otimização para a ação administrativa”.

ZDANOWICZ³ explica que “o orçamento como instrumento descritivo do plano geral de operações e dos programas de investimentos da empresa, encerra em si no seu objetivo, as duas funções básicas da Administração Moderna: *planejamento e controle*”.

Na busca da sustentação e crescimento dos negócios, torna-se necessário o conhecimento da ciência contábil e suas técnicas auxiliares de cálculos, provisões, que são instrumentos indispensáveis a fim de que se estabeleça um plano de ações.

Assim, diante das pressões competitivas enfrentadas pelas empresas, é vital que sejam estabelecidos os objetivos e as maneiras de como agir para que se alcance o que foi previsto.

Neste sentido, MOREIRA⁴ afirma que “a empresa estabelece formalmente um sistema de orçamentos, planos e políticas expressas em resultados financeiros, permitindo à administração conhecer, a priori, os resultados operacionais da empresa e, acompanhando a sua execução para que os resultados sejam alcançados e os possíveis desvios analisados, avaliados e corrigidos”.

ZDANOWICZ⁵ explicita que “o orçamento como instrumento de tomada de decisão tem por objetivo disciplinar as atividades econômico-financeiras, fixar normas e proce-

² SANVICENTE, Antônio Zorato e SANTOS, Celso da Costa. *Orçamento na administração de empresas: Planejamento e Controle*. São Paulo: Atlas, 1995, p.16.

³ ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. Porto Alegre: DC Luzzatto, 1989, p.13.

⁴ MOREIRA, Antonio Carlos. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1992, p.18.

⁵ ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. Porto Alegre: DC Luzzatto, 1989, p.13.

dimentos que irão regulamentar a organização na elaboração e na execução de toda a peça orçamentária através de um conjunto de tarefas a serem desenvolvidas dentro do período considerado pelas diversas áreas e departamentos da empresa.”

Dentre as diversas funções, na empresa moderna, os orçamentos ocupam um lugar destacado pela sua interligação com todas as demais atividades empresariais. A preparação dos orçamentos implica em informações coligadas de todos os órgãos estruturais da empresa. A sua participação está praticamente em todas as etapas do processo de gestão, que vai desde o planejamento até a avaliação do cumprimento das metas previstas.

No entanto, a solução de certos problemas pode ir além das alternativas prontamente identificáveis. Muitas vezes, novas idéias e com maneiras inovadoras de se fazer as coisas devem dar lugar às abordagens mais tradicionais, que no passado provaram ter sucesso.

Assim, no que concerne a disponibilidade de literatura, referente a sistema orçamentário, observa-se que a grande maioria está direcionada à empresas comerciais e industriais de médio e grande porte. Ressalta-se que, pequenas empresas comerciais e indústrias podem usufruir desta ferramenta gerencial para a gestão de seus negócios.

A fim de que, independentemente do seu tamanho e ramo de atividade, as empresas garantam planejamento, execução e controle melhor de suas atividades, é importante ressaltar que o orçamento de despesas operacionais está intrínseco no orçamento global de toda a empresa.

Assim, para a averiguação dessas modificações em uma realidade concreta, elaborou-se o para o presente trabalho o seguinte problema de pesquisa:

“De que maneira o planejamento, execução e controle de um orçamento de despesas operacionais influencia o desempenho dos gestores e o resultado operacional na empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.?”

1.2 Objetivos

O objetivo geral do presente estudo consiste em analisar a influência do planejamento, execução e controle do orçamento de despesas operacionais no desempenho dos gestores e resultado da empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Num plano mais detalhado pretende-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- investigar se o orçamento de despesas operacionais influenciou no incremento do faturamento da empresa;
- analisar se as despesas operacionais aumentaram ou diminuíram na mesma proporção da variação das vendas;
- verificar se o orçamento de despesas operacionais contribuiu para a redução dos gastos na empresa;
- averiguar se os procedimentos dos gestores ao realizarem suas tarefas, modificou com a adoção do orçamento de despesas operacionais; e
- investigar se a implantação do orçamento de despesas operacionais resulta em incremento na responsabilidade das pessoas envolvidas neste processo.

1.3 Justificativa teórica e prática

Em se analisando, a literatura sobre orçamento empresarial, observa-se que as investigações no que diz respeito a operacionalização de controles internos nas organizações são, amplamente discutidos. Porém, a verificação das alterações provocadas com a implantação do sistema orçamentário, tanto no desempenho dos gestores quanto no resultado da empresa, não são exploradas com a mesma intensidade. Todavia, os aspectos que sofrem influências, seriam positivas ou negativas, com a implantação do orçamento, especialmente as relacionadas com as despesas operacionais, pela sua relevância, merecem ser estudados com maior profundidade.

Desse modo, a presente pesquisa possui relevância teórica ao buscar ampliar o entendimento das mudanças colhidas pelas organizações com a implementação de um programa orçamentário, mais especificamente das despesas operacionais de uma empresa comercial.

Com essa perspectiva, pretende-se contribuir para o desenvolvimento e aperfeiçoamento teórico da técnica orçamentária, com ênfase na influência desta no processo de gestão empresarial, dimensão ainda não suficientemente explorada por parte de estudiosos organizacionais.

Em termos práticos, almeja-se que os resultados desta pesquisa possam oferecer auxílio na atuação dos dirigentes das organizações no momento da definição e implantação de um sistema orçamentário. Nesse sentido, torna-se salutar fornecer maiores informações sobre as modificações provocadas na organização com o uso deste instrumento de gestão, pois acredita-se que do seu conhecimento depende muito o sucesso da implantação do orçamento.

1.4 Estrutura do trabalho

Tomando-se por base o problema de pesquisa e os objetivos do trabalho, o estudo está dividido em quatro capítulos.

No primeiro capítulo apresenta-se uma visão geral da relevância do presente estudo, no sentido de verificar as mudanças causadas com a implantação do sistema orçamentário em uma empresa comercial. Além disso, define-se o problema de pesquisa a ser investigado, os objetivos a serem alcançados e a justificativa teórica e prática do trabalho.

O segundo capítulo contempla a revisão bibliográfica, como fundamentação teórica para o estudo proposto, procurando destacar os trabalhos de vários autores que já realizaram pesquisas sobre o tema. Assim, inicialmente apresenta-se a evolução histórica do sistema orçamentário na perspectiva organizacional. Na sequência, faz-se a conceituação do orçamento empresarial. A seguir faz-se a contextualização do orçamento como sistema de planejamento e controle, as responsabilidades pelo mesmo e os tipos de orçamentos. Por último, contempla-se o orçamento global e o orçamento de despesas operacionais.

No capítulo três descreve-se os procedimentos metodológicos usados na pesquisa. Neste sentido, primeiramente caracteriza-se e delimita-se o estudo, além de apresentar as definições consecutivas e operacionais de termos e variáveis. Na sequência, são definidas a população e amostra utilizadas, bem como os instrumentos de coleta de dados e as técnicas de tratamento das mesmas. Por fim, são apontadas as limitações impostas à presente pesquisa.

O quarto capítulo contempla a descrição e análise do estudo de caso por meio da utilização dos dados coletados e do cotejamento desses com o referencial teórico apresentado no capítulo dois.

Por fim, serão evidenciadas as conclusões do presente estudo, além de recomendações para futuros trabalhos que poderão ser desenvolvidos no que concerne a este tema.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Através da fundamentação teórica, é caracterizada a empresa comercial, explicando sua função. Também é abordado, por diversos autores, conceitos sobre o tema da presente pesquisa.

2.1 A evolução do orçamento no contexto organizacional

No início deste século, TAYLOR⁶ tinha como meta descobrir fórmulas que aumentassem a produtividade e a competitividade das organizações. Com isso, efetuou estudos dos tempos e movimentos e de inovações mecânicas capazes de forjar uma integração mais perfeita da máquina com o trabalho humano. Assim, em sua obra, mostrou a preocupação com a racionalização de meios e maximização de resultados, não fugindo do estabelecimento de objetivos e metas. Essa idéia foi expressa na divisão do trabalho e nas responsabilidades que ele preconizou entre, de um lado, o planejamento, definição de estratégias e objetivos pela gerência e, de outro lado, a execução, tarefa dos operários e escalões intermediários.

Segundo FAYOL⁷, todas as atividades de um empreendimento industrial poderiam ser divididas em seis grupos: técnico (produção), comercial (compras, vendas e troca), financeiro (procura e uso de capital), segurança (proteção de bens e indivíduos),

⁶ TAYLOR, W. Frederick. *Princípios de administração científica*. São Paulo: Atlas, 1970.

⁷ FAYOL, Henri. *Administração industrial e geral: previsão, organização, comando, coordenação, controle*. São Paulo: 10 ed. Atlas, 1990, p.23.

contábil (incluindo dados estatísticos) e administrativo (planejamento, organização, comando, coordenação e controle).

Também é ressaltado que a atividade administrativa, basicamente, pode ser visualizada como o esforço necessário para conseguir a execução de tarefas nos outros cinco grupos de atividades enumeradas.

A evolução da atividade administrativa nas organizações tem sido, talvez, um dos fatores mais importantes de desenvolvimento econômico desde o início deste século. Várias filosofias e técnicas novas foram emergindo, inclusive o orçamento empresarial surgiu como um importante instrumento de suporte ao processo de gestão nas organizações.

De acordo com TUNG⁸, “o orçamento empresarial tem princípios assentados nas raízes históricas da teoria da organização. Desta forma, ele não pode ser pensado a luz da explicação mecânica da orçamentação e da imposição da opinião de alguns “pseudo-especialistas aos vários setores da organização”.

O orçamento na empresa privada, segundo ZDANOWICZ⁹, “foi usado pela primeira vez, por Donaldson Brown, Gerente Financeiro da Du Pont de Memours, nos Estados Unidos a cerca de setenta anos. O orçamento foi implantado na empresa para que oferecesse condições necessárias para enfrentar as crises de 1921 e a crise de 1929”.

O orçamento, como ferramenta geradora de informações gerenciais para a organização, permite a administração de seus negócios mais eficiente e eficaz, dando-lhe maior flexibilidade e previsibilidade dos *inputs e outputs* de cada atividade da empresa.

⁸ TUNG, H. Nguyen. *Orçamento empresarial e custo-padrão*. São Paulo: Edições Universidade-empresa. 1994, p.31.

⁹ ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. Porto Alegre: DC Luzzatto, 1989, p.14.

Neste momento emerge a importância da contabilidade, enquanto sistema provedor de informações capazes de consubstanciar o orçamento, tanto na fase de elaboração quanto de acompanhamento das projeções em determinado período.

FREZATTI¹⁰ explica que “o processo de montagem do próprio orçamento é suportado por informações contábeis, que, por sua vez, serão obtidas para acompanhamento o orçamentário. Por outro lado, a mesma base de dados deve gerar as informações fiscais, aquelas destinadas a atender às leis tributárias e societárias”.

2.2 Conceituação de orçamento empresarial

Atualmente, novos conceitos em termos de gestão de negócios, requer dos seus gestores, no contexto empresarial, uma postura dinâmica, flexível e mais aproximado possível da realidade, quanto ao planejamento de suas atividades na organização.

ZDANOWICZ¹¹ cita que “a necessidade constante de adaptação à novas posturas exige que a empresa tenha suas atividades planejadas, onde define-se os objetivos e as metas para a consecução. A importância do sistema orçamentário global pode ser resumido, como sendo, basicamente, um modo de conduzir, ordenadamente, as idéias e a ação para progredir passo a passo”.

Neste sentido SANVICENTE e SANTOS¹² afirmam que o “orçamento é instrumento de planejamento e como tal está voltado para o futuro. Encaramos o orçamento

¹⁰ FREZATTI, Fábio. *Planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 1999, p.72.

¹¹ ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento empresarial: uma abordagem prática*. Porto Alegre: DC Luzzatto, 1989, p.17.

¹² SANVICENTE, Antônio Zorato e SANTOS, Celso da Costa. *Orçamento na administração de empresa*. São Paulo: Atlas, 1995, p.15-16.

como sendo uma ferramenta de simulação das operações futuras de uma empresa. Até certo ponto todas as empresas planejam e controlam suas atividades”.

BRAGA¹³ diz que acredita ser o orçamento “um sistema orçamentário que traduz, em quantidades físicas e valores monetários, o desenvolvimento e os resultados de todos os planos das unidades operacionais e órgãos administrativos da empresa”.

Segundo HORNGREN¹⁴, “um orçamento é uma expressão quantitativa formal da administração. O orçamento geral resume os objetivos de todas as subunidades de uma organização, vendas, produção, distribuição e finanças. Quantifica metas e objetivos especificados pela empresa”.

O orçamento é conceituado por ZDANOWICZ¹⁵ como “o instrumento que descreve o plano geral de operações e/ou investimentos por um determinado período, orientado por objetivos e metas propostas pela alta direção”.

Portanto, o orçamento é uma ferramenta explícita de formular as metas a serem cumpridas, a fim de prever a obtenção dos recursos necessários, num prazo previamente determinado. Assim, cabe ao administrador organizar, direcionar, planejar, coordenar e controlar essas operações da empresa. Salienta-se que o orçamento é um instrumento auxiliar do administrador na tomada de decisões.

Para PADOVEZE¹⁶, “todo o processo de gerenciamento contábil tem seu ponto culminante, em termos de controle, no orçamento empresarial. O orçamento é ferramenta de

¹³ BRAGA, Roberto. *Fundamentação e técnicas de administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 230 - 231.

¹⁴ HORNGREN, T. Charles. *Introdução à contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1981, p.117

¹⁵ ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. Porto Alegre: DC Luzzatto, 1989, p. 20.

¹⁶ PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1996, P. 333.

controle por excelência de todo o processo operacional, pois envolve todos os setores da companhia”.

De acordo com WELSCH¹⁷, “um programa amplo de planejamento e controle de resultado envolve muito mais do que a idéia tradicional de um orçamento periódico, compreende a aplicação de vários conceitos de administração por meio de uma variedade de abordagens, técnicas e etapas sucessivas”.

Assim, são variados os tipos de planos e níveis de detalhes com que são elaborados os orçamentos. A escolha do plano mais adequado cabe ao administrador, pois é sua a tarefa de harmonizá-lo e estar preparado para inovações e mudanças.

Dependendo do tipo de atividade da empresa pode-se defrontar com diferentes divisões para o orçamento, tais como: orçamento de vendas, orçamento de matéria-prima e compras, orçamento de custos indiretos de fabricação, orçamento de caixa, orçamento de despesas administrativas, orçamento de despesas comerciais, orçamento de resultados etc.

Tal, induz a uma divisão dos orçamentos em operacional que se orientam pelas metas e objetivos da organização, e de capital, orientado para a área de investimentos da empresa.

Ressalte-se que o orçamento operacional é composto pelos orçamentos de vendas, produção e despesas operacionais. Tem como principais instrumentos o orçamento de caixa, a demonstração do resultado do exercício e do balanço patrimonial projetados.

As pessoas que manipulam o orçamento e suas variáveis precisam fazer constantemente uma avaliação bastante realista da empresa. Devem ser analisados os seus pontos

¹⁷ WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarias*. São Paulo: Atlas, 1996, p.69.

fortes e fracos, a fim de que os objetivos alcançáveis sejam fixados. Estes objetivos nada mais são do que uma ampla expressão da missão da empresa e expressam a visão e postura ética da mesma.

2.3 O orçamento como sistema de planejamento

BRAGA¹⁸ diz que planejar é escolher uma entre várias alternativas, significa definir antecipadamente:

- a) os objetivos das ações preestabelecidas (*o que se deseja alcançar*);
- b) a forma pela qual as ações serão desenvolvidas (*como será feito*);
- c) os meios físicos, tecnológicos, humanos... e os recursos financeiros necessários (*com que e por quanto será feito*);
- d) os prazos de execução e as épocas de conclusão de cada etapa do plano (*quando será feito*); e
- e) os responsáveis pela execução das etapas do plano (*por quem será feito*).

Neste sentido, FRANCO¹⁹ diz que “o orçamento constitui hoje peça de grande importância na orientação administrativa, pois a previsão é feita com base nos resultados da gestão de exercícios anteriores e serve como norma de ação para exercícios futuros”.

De acordo com STONER e FREEMAN²⁰, “o processo orçamentário geralmente se inicia quando os administradores recebem as previsões econômicas e os objetivos de vendas e lucros para o ano seguinte, junto com um cronograma determinando quando esses orçamentos devem ser completados. Os prognósticos e as metas determinadas pela administra-

¹⁸ BRAGA, Roberto. *Fundamentos e técnicas de administração financeira*, São Paulo: Atlas, 1995, p.227-228

¹⁹ FRANCO, Hilário. *Contabilidade industrial*. São Paulo: Atlas, 1996, p.86.

²⁰ STONER, A. F. James e FREEMAN, R. Edward. *Administração*. Rio de Janeiro: Prentice- Hall do Brasil Ltda. 1985, p.450.

ção de topo representam diretrizes com as quais serão desenvolvidos os orçamentos dos outros administradores”.

No que diz respeito aos níveis de decisões empresariais, cada um deles pode ser associado a um tipo de planejamento. De acordo com BRAGA²¹, esses níveis ocorrem no âmbito estratégico, tático e operacional.

“As decisões estratégicas são de responsabilidade da alta administração e afetam toda a empresa por um período de tempo muito amplo, uma vez que seus objetivos deverão ser alcançados a longo prazo. Assim, o planejamento estratégico destina-se a preparar a empresa para condições conjunturais previstas em um horizonte mais dilatado. O planejamento tático visa otimizar o desempenho e os resultados de uma área específica da empresa. As decisões táticas são tomadas em um nível hierárquico intermediário e destinam-se a alcançar objetivos previamente determinados no planejamento estratégico. No planejamento operacional são definidas as metas a serem cumpridas pelas unidades operacionais e pelos órgãos da administração. Essas metas específicas devem contribuir para o atingimento dos objetivos globais de longo prazo”.

O planejamento das atividades nas organizações visa à busca de melhores resultados num determinado período de tempo. Um sistema de planejamento e controle na empresa caminham juntos. Neste sentido, MINTZBERG²² diz que “não pode existir controle sem prévio planejamento e planos perdem sua razão sem controles de acompanhamento. Juntos, planos e controles regulam resultados e, além disso, indiretamente o comportamento”.

No que tange a prazos para a realização do planejamento, é importante definir se os mesmos serão periódicos, de curto prazo ou longo prazo, ou mesmo contínuos. Isso depende de cada empresa, a qual deve optar pela forma considerada mais eficiente para a sua realidade. De acordo com WELSCH²³, “se houver um entendimento claro dos objetivos, usos e

²¹ BRAGA, Roberto. *Fundamentos e técnicas de administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1995, p.228.

²² MINTZBERG, Henry. *Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações*. São Paulo: Atlas, 1995, p.81.

²³ WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1996, p.86.

métodos do planejamento e controle dos resultados, haverá pouca dificuldade para se determinarem os prazos ideais de planejamento e controle dos resultados”.

No entanto, devem ser considerados fatores que poderão influenciar a amplitude do período de planejamento de resultados a ser usado, efetivamente, pela empresa. Cita-se como exemplo a sazonalidade de vendas, giro de estoque de mercadorias, ciclos sazonais, ciclos econômicos normais de indústria, considerações financeiras, entre outros.

No entendimento de SANVICENTE e SANTOS²⁴, “planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidade em relação a um período futuro determinado para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos fixados para uma empresa e suas diversas unidades”.

De acordo com GITMAN²⁵, “o planejamento é parte essencial da estratégia financeira de qualquer empresa. Os instrumentos de planejamento representados pelos demonstrativos projetados e pelos orçamentos de caixa propiciam um mapa para conduzir a empresa na direção de seus objetivos”.

O envolvimento das pessoas, da área administrativa, de cada unidade de negócio no processo orçamentário pode ser atribuído ao princípio da sua responsabilidade e autoridade. Desse modo, as despesas operacionais previstas pelos gerentes estão sob sua responsabilidade, a fim de que possam ser por eles controladas e acompanhadas.

²⁴ SANVICENTE, Antônio Zorato e SANTOS, Celso da Costa. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1997, p.16.

²⁵ GITMAN, Lawrence J. *Princípio de administração financeira*. São Paulo: Harbra.1997, p.586.

Para WELSCH²⁶, “de acordo com o princípio de participação, o planejamento das despesas deverá envolver todos os níveis administrativos a fim de que seja realista e detalhado item por item, possa ser elaborado para cada departamento, divisão ou qualquer outra unidade administrativa superior”.

O planejamento das atividades, nas organizações, serão plenamente alcançados na medida em que os gestores busquem, cada vez mais, um sistema eficiente de controle. Na medida em que desenvolve as atividades do planejamento, concomitante, faz-se esses controles.

2.4 O orçamento como sistema de controle

ZDANOWICZ²⁷, explica que “o controle orçamentário consiste em comparações e avaliações constantes dos resultados realizados com os orçados, invocando ações corretivas e sanadoras onde se fizerem necessárias. Neste sentido, o controle orçamentário determina as responsabilidades baseando-se nas estimativas dos objetivos e das metas da empresa”.

Por sua vez, SANVICENTE e SANTOS²⁸ afirmam que:

“Controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividades da maneira mais rápida possível, e acompanhar o desempenho efetivo com o planejado. Evidentemente a função de controle não se esgota no acompanhamento puro e simples. Envolve, também, a geração de informação para a tomada de decisão de avaliação e eventual correção do desempenho alcançado, proporcionalmente ao seu afastamento em relação ao tido como desejável ou satisfatório”.

²⁶ WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1975, p.177.

²⁷ ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. Porto Alegre. DC Luzzatto. 1989, p.138-139.

²⁸ SANVICENTE, Antônio Zorato e SANTOS. Celso da Costa. *Orçamento na administração de empresa*. São Paulo: Atlas, 1997, p.22.

O medo do desconhecido, na implantação de um sistema de controle orçamentário numa empresa, é um fator normal, mas deve ser banido pela organização. Não distante, o orçamento será confiável quando todos os envolvidos estiverem cientes de sua responsabilidade e importância, além de comprometidos com este processo. Assim, as decisões a serem tomadas ficam fortalecidas por estes fatores.

Tomar decisões está atrelado ao grau de responsabilidade, comprometimento e conhecimento do complexo organizacional. Para WILKINSON e CERULLO²⁹ “um tomador de decisões deve estar ciente da expectativa de resultados de cada alternativa de decisão. Além disso, deve monitorar os efeitos de decisão, comparando os resultados incorridos com aqueles esperados. Se este processo de controle é cumprido, ações corretivas podem ser tomadas quando necessário”.

Referindo-se à importância do controle orçamentário, SANVICENTE³⁰ diz que ele permite uma avaliação constante dos resultados reais alcançados durante a execução dos planos, implantando medidas corretivas quando necessário.

As principais funções do controle orçamentário, conforme ZDANOWICZ³¹, são as seguintes:

“O planejamento de todas as atividades principais da empresa; o controle dos resultados econômicos e financeiros, através da comparação com os padrões previamente estabelecidos; a mensuração dos objetivos e das metas fixadas pelo comitê orçamentário; a mensuração da eficiência da estrutura organizacional e dos procedimentos adotados para a consecução dos objetivos e das metas da empresa; a adição de informações ao processo de planejamento para desenvolver os ciclos futuros da atividade administrativa”.

²⁹ WILKINSON, Joseph W. e CERULLO, Michael J. *Accounting information systems: essential concepts and applications*. New York: John Wiley & Sons, 1997, p.684.

³⁰ SANVICENTE, Antonio Zorato. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1997.

³¹ ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento empresarial: uma abordagem prática*. Porto Alegre: DC Luzzatto: 1989, p.141.

A meta das empresas é a obtenção de lucros, sendo as vendas o fato administrativo gerador deste lucro. Para CAMPIGLIA³², “posto que o lucro é o objetivo essencial de toda a empresa, a meta do controle orçamentário consiste no planejamento do lucro que se quer atingir mediante a realização de certo volume de operações para determinado período de tempo”.

O orçamento pode ser visto sob diversos prismas, sendo que cada um desses possui vantagens, as quais são destacadas por TUNG³³ quando descreve:

“as vantagens do sistema orçamentário podem ser resumidas no uso mais racional dos recursos próprios; a regularização do uso dos recursos de terceiro; a moderação dos planos de despesas; a coordenação e integração efetivas entre os setores da empresa; a ponderação impessoal dos julgamentos por setores responsáveis pelo resultado empresarial; o orçamento serve de válvula de segurança para o gerenciamento apontando pontos fortes e fracos; o orçamento é um poderoso instrumento de avaliação dos resultados das políticas da empresa na elaboração do orçamento, permite o descortínio dos meios e modos de reforçar ou ampliar ainda mais novos horizontes para as atividades empresariais; fornece informações úteis sobre as necessidades futuras de numerários e eventuais sobras que poderão ser melhor aplicadas; o orçamento constitui um teste de habilidade do administrador no tocante à sua realização frente às suas estimativas; as empresas que possuem um sistema orçamentário bem estruturado gozam sempre de maior prestígio junto às fontes de financiamento como bancos e investidores; o orçamento impõe o fortalecimento da administração, através do aperfeiçoamento de seus sistemas de registro, análise e relatórios, elementos indispensáveis para a tomada de decisões”.

A implantação de um sistema orçamentário requer dos envolvidos um grau elevado de responsabilidade, de comprometimento no seu desenvolvimento e acompanhamento, sob pena de fracassar na sua função. Não obstante, o sucesso de tal iniciativa dependerá em

³² CAMPIGLIA, Américo Osvaldo e CAMPIGLIA, P. Osvaldo Roberto. *Controles de gestão*. São Paulo: Atlas, 1993, p.292.

³³ TUNG, H. Nguyen. *Orçamento empresarial e custo - padrão*. São Paulo: Edições Universidade-empresa, 1994, p.36-37.

muito de uma administração inteligente, ao lado de um bom sistema de informação que esteja em sintonia com uma organização coordenada.

Neste sentido WILKINSON e CERULLO³⁴ mencionaram que “um sistema de relatórios orçamentários é um sistema de relatórios financeiros aplicável a todos os tipos de empresa. Consiste num conjunto integrado de relatórios que auxilia no planejamento e controle das operações das empresas”.

2.5 Responsáveis pelo planejamento e controle orçamentário

Um ótimo nível de satisfação e motivação dos colaboradores na organização faz com que os resultados desejados sejam alcançados com um melhor índice de acerto. MASLOW³⁵, ao apresentar a teoria de motivação, destaca que “as necessidades humanas estão organizadas e dispostas em níveis, numa hierarquia de importância e influência. Partindo das necessidades físicas, que são as mais básicas, cada necessidade deve ser, ao menos parcialmente, satisfeita, antes do indivíduo desejar satisfazer uma necessidade de nível subsequente”.

Devido à importância do controle orçamentário, esta não é atividade de uma só pessoa na organização. O controle orçamentário exige a atenção de diversas áreas da empresa. A responsabilidade inicial recai, normalmente, sobre vendas, por ser insumo básico da empresa nos objetivos planejados.

Para se ter um sistema orçamentário completo, onde sejam contempladas as expectativas propostas, faz-se necessário que todos os elementos envolvidos na sua realização

³⁴ WILKINSON, Joseph W. e CERULLO, Michael J. *Accounting information systems: essential concepts and applications*. New York: John Wiley & Sons. 1997, p.693.

³⁵ MASLOW, Abraham. *Motivation and personality*. Nova York: McGraw Hill. 1960.

assumam com autoridade e responsabilidade o que lhes é determinado. Como fatores primordiais para que tal ocorra pode-se destacar os materiais e os fatores humanos.

NICKERSON³⁶ considera que a responsabilidade do orçamento é de todos os gestores e relata:

“o orçamento deve ser considerado um objetivo operacional e um guia de ajuda para todos os níveis da administração. A preparação do orçamento e o alcance do sucesso operacional dos procedimentos orçamentários devem ser aceitos como sendo de responsabilidade de todos os gestores e não responsabilidade somente do gestor de orçamento. Nada pode prejudicar mais a eficácia do controle orçamentário do que o entendimento de que a responsabilidade é totalmente do gestor de orçamento, especialmente se esta visão é confirmada pelo mesmo e pelos outros membros da administração”.

De acordo com TUNG³⁷, “em termos materiais, aponta para a existência de condições externas – fatores macroeconômicos, mercadológicos, etc. e condições internas – produção, potencial de vendas, tipo de organização, posição financeira, etc. Em termos humanos, o orçamento envolve a atribuição delegada aos dirigentes da empresa, sua responsabilidade e autoridade necessárias para a realização do plano de ações por ele gerado”.

As organizações modernas buscam adequar-se às realidades que lhes são impostas pela velocidade dos negócios, avanço da tecnologia e a globalização, a fim de que seus objetivos sejam conquistados.

ANTHONY e WELSCH³⁸ entendem que as empresas organizam-se de maneira que consigam alcançar seus objetivos. Para que tal aconteça, acreditam que:

³⁶ NICKERSON, Clarence B. *Managerial cost accounting and analysis: text, problems and cases*. 2 ed. Tokio, Japão: McGraw-Hill Book Company Inc, 1962, p.408.

³⁷ TUNG, H. Nguyen. *Orçamento e custo-padrão*. São Paulo: Edições Universidade-empresa, 1994, p.29.

³⁸ ANTHONY, Robert N e WELSCH, Glenn A. *Fundamentals of management accounting*. Illinois: Richard D. Irwin, 1981, p.19.

“Toda organização tem objetivos. Em um negócio orientado para o lucro, um importante objetivo é ganhar um lucro satisfatório. A organização seleciona um conjunto de estratégias para alcançar seus objetivos e as pessoas na organização são organizadas da melhor maneira para desempenhar estas estratégias. As várias unidades da organização são chamadas de centros de responsabilidade. Cada centro de responsabilidade é gerenciado por um gestor. A contabilidade gerencial fornece informações úteis para este gestor. Entre outras funções, os gestores desempenham o seguinte, para o qual a informação contábil é utilizada: 1) planejar atividades futuras dos centros de responsabilidade, 2) coordenar as operações do dia-a-dia e 3) controlar, o que envolve avaliar resultados e tomar ações apropriadas”.

Para STONER e FREEMAN³⁹, “sem planos, administradores não podem saber como devem organizar as pessoas e os recursos, podem até mesmo não ter uma idéia clara sobre o que precisam organizar. Sem um plano, não podem lidar com confiança ou esperar que os outros os sigam. E sem um plano, os administradores e seus seguidores têm pouca chance de alcançar seus objetivos ou de saber quando e onde saíram do caminho”.

A fim de melhor planejar suas ações e controlar suas atividades, as empresas podem se utilizar de comitês executivos para tal. No entanto, naquilo que diz respeito a responsabilidade do planejamento e controle orçamentário das organizações, a empresa moderna, flexível e organizada precisa ter em todos os seus colaboradores, independente de nível hierárquico, o senso e o dever dessa responsabilidade. Assim, se os planos e as ações previamente definidas pelos gestores da organização não forem alcançados de acordo com o esperado, empresa e colaboradores estarão sujeitos ao insucesso.

TUNG⁴⁰ também se manifesta quanto a quem compete cuidar do orçamento. Na sua concepção “o orçamento é um processo de trabalho que requer a colaboração de todos, desde os funcionários de escalão mais baixo até o primeiro executivo da empresa. Para que

³⁹ STONER, A. F. James e FREEMAN, R. Edward. *Administração*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil Ltda. 1985, p.137.

⁴⁰ TUNG, H. Nguyen. *Orçamento e custo-padrão*. São Paulo: Edições Universidade-empresa, 1994, p.81-82.

essa colaboração seja efetiva, cabe normalmente ao executivo que detenha a responsabilidade financeira da empresa, a tarefa de elaborar o esquema global do orçamento, de receber e analisar os dados e transformar em termos financeiros as informações obtidas”.

Neste sentido, CAMPIGLIA e CAMPIGLIA⁴¹ afirmam que “o equilíbrio financeiro é-lhe tão necessário quanto o lucro que remunera o capital e os esforços empregados. A estreita interdependência entre o financeiro e o econômico pode ser facilmente apreciada através do fato que muitas empresas altamente lucrativas são levadas a bancarrota pelo desequilíbrio de suas finanças”.

Assim, em relação à determinada responsabilidade relacionada ao planejamento e controle do orçamento em uma empresa pode-se dizer que este aspecto deverá fazer parte como um dos pontos mais importantes de seu planejamento estratégico e global da organização. Junto com esta responsabilidade dos gestores do orçamento nas organizações é importante que esteja intrínseco o comprometimento de todos para que, assim, com menor grau de dificuldade o planejamento venha contribuir para os resultados esperados.

2.6 Tipos de orçamento

As atividades empresariais requerem um planejamento, mesmo que seja de forma elementar, para atingirem os objetivos previamente determinados.

Desse modo, NAKAGAWA⁴² “os orçamentos refletem, na verdade, é a necessidade que a empresa tem de comunicar aos seus gerentes os planos de ação, que, se forem

⁴¹ CAMPIGLIA, Américo Osvaldo e CAMPIGLIA P. Osvaldo Roberto. *Controles de gestão*. São Paulo: Atlas, 1993, p.297.

⁴² NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implantação*. São Paulo: Atlas, 1995, p.68.

executados de acordo com as políticas e diretrizes neles embutidos, deverão dar origem a resultados, que, em termos econômicos e financeiros, deverão corresponder às metas e aos objetivos programados e que possibilitarão à empresa atingir sua missão e propósitos básicos”.

Dependendo do tipo de atividade desenvolvida pela empresa – indústria, comércio, prestadora de serviços - pode-se também adequar os tipos de orçamentos a serem trabalhados.

Quanto ao sistema orçamentário nas atividades empresariais há diversos tipos de orçamentos que as empresas podem implantar e/ou utilizar como ferramenta de trabalho no seu processo de gestão. Os tipos de orçamentos mais conhecidos são o orçamento de vendas, o orçamento de produção, o orçamento de matérias primas e compras, o orçamento de mão de obra direta e seus encargos, o orçamento de custos indiretos de fabricação, o orçamento de despesas administrativas, vendas e financeiro, o orçamento de investimentos, o orçamento de caixa e o orçamento de resultado.

a) Orçamento de vendas

O primeiro e básico orçamento a ser estabelecido é o orçamento de vendas, pois ele é o ponto de partida para todos os demais. Fica a cargo do pessoal de finanças alertar as demais áreas da empresa, para que, em conjunto, implantem o programa completo de planejamento, sob pena de não estarem cumprindo com uma de suas responsabilidades básicas.

Na concepção de MOREIRA⁴³, “o orçamento de vendas é geralmente o marco inicial no processo de elaboração de um orçamento e é com base nas informações que dele resultam que todas as fases seguintes evoluem”.

⁴³ MOREIRA, José Carlos. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1989, p.25.

No orçamento de vendas é necessário que se tenha alguns cuidados na sua elaboração, especialmente quanto à determinação do potencial de mercado e o esforço dos executivos, a fim de terem condições de alcançar os objetivos e metas propostos nos seus planos de lucros. Há, também, de se ter cautela na elaboração do orçamento de vendas, para que este seja elaborado dentro de uma realidade compatível tanto em termos econômicos quanto estruturais da organização.

SOBANSKI⁴⁴ afirma que “as metas de venda não se estabelecem por acaso. Devem resultar de uma análise criteriosa. São conhecidas inúmeras técnicas de previsão, que podem ser utilizadas”. Cita que, numa pesquisa realizada pelo Alexandre Hamilton Institute, verificou que nos Estados Unidos os métodos mais frequentes de previsão de vendas eram a apuração das tendências de vendas, a opinião da equipe de vendas, a opinião de seus executivos, a análise da indústria, a análise correlacional e abordagens múltiplas.

O planejamento das vendas não é coisa única, mas a reunião de diversos elementos, que combinados entre si, resultam no orçamento de vendas, dentre os quais pode-se destacar os objetivos da empresa, as estratégias da empresa, a previsão das vendas; promoções de vendas e publicidade, despesas de vendas planejadas e o plano de marketing.

Também devem ser considerados outros fatores na elaboração do orçamento das vendas. Como fatores internos a capacidade produtiva, a capacidade de giro necessário, recursos humanos, dificuldade na obtenção de recursos externos, preço, qualidade, capacidade de crescimento entre outros. No que concerne aos fatores externos, pode-se citar a política do governo, o mercado fornecedor, a obtenção de mão-de-obra qualificada, competição no mercado, necessidade de mercado consumidor, potencial de mercado e, dependendo da atividade, outras particularidades.

⁴⁴ SOBANSKI, Jaert. J. *Prática de orçamento empresarial: um exercício programado*. São Paulo: Atlas, 1994, p.25.

b) Orçamento de produção

Para PADOVEZE⁴⁵, “o orçamento de produção é baseado nos estoques iniciais e finais de produtos acabados, e de posse das estimativas de vendas”. O orçamento de produção está voltado especificamente para as atividades industriais.

Segundo CAMPIGLIA⁴⁶, “fixada a estimativa da venda o orçamento da produção, até certo ponto, lhe será decorrente. Conhecidos o volume e as espécies a produzir, o plano de fabricação se desenvolve sobre essas duas premissas”.

O orçamento de produção está voltado para a capacidade produtiva da organização e a capacidade de demanda do mercado. Não há razão em se produzir de maneira organizada se o mercado não for consumir, podendo acarretar em desperdícios para a empresa.

A empresa, tendo a sua capacidade de produção definida, necessita saber o quanto de matéria prima, mão de obra direta com encargos serão necessário para que a produção aconteça. Em termos de organização e controle da produção, ainda é necessário que a empresa saiba quais são os custos indiretos de fabricação. Assim, a previsão orçamentária das despesas que ocorrem nas empresas, é de fundamental importância que estejam inseridas no planejamento, a fim de que os objetivos e metas que norteiam a empresa, sejam efetivamente alcançados.

c) Orçamento de matérias primas e compra

Na indústria, a compra da matéria-prima para a transformação é fixada numa política de estoques para a sua produção. Esta compra é orçada com base em orçamentos de

⁴⁵ PADOVEZE, Luís Clóvis. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1996, p.342.

⁴⁶ CAMPIGLIA, Osvaldo Américo e CAMPIGLIA, Osvaldo Roberto P. *Controles de gestão: controladoria financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1994, p.295.

consumo e de estoques de materiais. De acordo com PADOVEZE⁴⁷, “a diferença entre o consumo necessário e a política de estocagem de materiais dará as necessidades dos volumes a serem comprados”.

Quanto às empresas caracterizadas como não industriais, WELSCH⁴⁸ define o orçamento de compras como “planejamento com base em um limite máximo de compra. O limite máximo de compras refere-se em empresas não-industriais, ao montante que um comprador pode gastar na aquisição de mercadorias durante um determinado período”.

Esse tema também é tratado como administração dos estoques. BRAGA⁴⁹ entende que “os estoques de mercadorias para revenda constituem a base das operações das empresas comerciais”.

Os estoques, na maioria das vezes, representam uma parcela significativa do ativo circulante e provocam custos e despesas operacionais. Em espaços muito curtos de tempo podem se elevar significativamente, porém, a eliminação do excesso pode demorar muito. Isso poderá deteriorar a rentabilidade, prejudicando, inclusive, a situação financeira das empresas.

Cabe à empresa exercer controles rígidos quanto a níveis de estoques, visando a preservação da capacidade de solvência da organização, além de buscar a maximização de retorno dos recursos investidos.

O orçamento, desta forma, deve ser entendido como um conjunto de atitudes e decisões, onde a participação, o comprometimento e a responsabilidade de todos os envolvidos farão com que a empresa tenha os seus objetivos e metas traduzidos de forma coerente com a sua realidade.

⁴⁷ PADOVEZE, Luís Clóvis. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1996, p.344.

⁴⁸ WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1996, p.379.

⁴⁹ BRAGA, Roberto. *Fundamentos e técnicas de administração financeira*. São Pulo: Atlas, 1995, p.101.

d) Orçamento de mão-de-obra direta e seus encargos

O orçamento de mão-de-obra direta está relacionado diretamente com a indústria, onde sua inclusão nos planos anuais de resultados podem ser preparados em termos de horas e custos de mão-de-obra direta e por centros de responsabilidade, subperíodos e produtos.

Ressalte-se que, o orçamento de mão – de - obra direta é muito importante no processo de gestão empresarial. Nesse sentido WELSCH⁵⁰, dique “em muitas empresas, os custos com mão-de-obra são superiores a todos os outros custos combinados. Mesmo quando isso acontece, o planejamento cuidadoso e o controle sistemático dos custos de mão-de-obra continuam sendo essenciais”.

PATON e DIXON⁵¹ descrevem:

“em todo lugar onde incorrem custos torna-se necessário o controle e a minimização dos mesmos. Os métodos e procedimentos desenvolvidos para lidar com estes problemas na fabricação podem ser prontamente adaptados a outros tipos de negócios. A departamentalização dos custos, orçamentos e padrões de desempenho são tão úteis nas indústrias de extração, no comércio, em serviços públicos e outras atividades não-fabris, quanto nas fábricas. Em todos os campos é necessário determinar quais as funções e atividades – em termos de custos – e avaliar os esforços destas quanto a responsabilidade”.

Mesmo que a literatura, acerca do orçamento, esteja voltada em grande parte à indústria, não exclui sua importância para outras empresas, sejam ela comerciais ou de prestação de serviços. entretanto, essas despesas precisam ser bem planejadas e controladas em todo o tipo de organização, a fim de que os objetivos sejam efetivamente alcançados.

⁵⁰ WELSCH, a Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: 4 ed. Atlas, 1996, p.161.

⁵¹ PATON, William A e DIXON, Roberto L. *Essentials of accounting*. New York: The Macmillan Company, 1958, p.522.

e) *Orçamento de despesas administrativas, vendas e financeiras*

No que concerne a este tipo de gastos WELSCH⁵² afirma que:

“para fins de controle, elas devem ser classificadas de acordo com as responsabilidades administrativas, tal como determinadas pela estrutura organizacional da empresa. De modo semelhante ao descrito para as empresas industriais, cada indivíduo responsável pela realização das despesas deve participar ativamente do planejamento dessas despesas para o seu departamento ou função. É preferível classificar as despesas em fixas e variáveis”.

O orçamento de despesas administrativas está diretamente relacionado com as despesas e os benefícios dela decorrentes. Esse orçamento nas empresas assume papel destacado, mas muitas vezes não é dada a devida importância para ele. A estrutura de despesas administrativas em uma empresa é um fator que precisa ser trabalhado, pois daí pode surgir o resultado desejado. A fim de evitar gastos como consequência do incremento no nível de atividades, as empresas deixam de investir nessas funções e, em decorrência, podem auferir menos produtividade e resultado.

De acordo com MOREIRA,⁵³ “o orçamento de despesas operacionais - comerciais e administrativas - envolve o planejamento dos valores a serem despendidos na comercialização e nas funções de apoio às atividades operativas”. Este orçamento está diretamente relacionado com as despesas e os benefícios decorrentes das mesmas.

No que concerne as despesas financeiras, ressalta-se que as mesmas devem estar dentro do planejamento das organizações, sob pena da empresa sofrer sérias dificuldades no momento do descaixe efetivo. Também, cabe frisar que as mesmas possuem papel destacado

⁵² WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1993, p.382.

⁵³ MOREIRA, José Carlos. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1992, p.38.

na apuração do resultado do exercício social, sem um controle eficiente pode acarretar em pagamentos de impostos pela sua ingerência.

f) Orçamento de investimento

O orçamento de investimento implica num plano de longo prazo. Neste devem ser incluídos programas de redução ou aumento de instalações, obras, equipamentos, melhoramentos, entre outras decisões de investimento.

A fim de que as empresas possam ter em seus planos um orçamento de investimento, também chamado de orçamento de capital, fica nítida a necessidade de um orçamento de caixa, ou mesmo um projeto de busca de capital de terceiros, a fim de que os recursos requeridos estejam previamente definidos.

WELSCH⁵⁴ diz que “esses tipos de programas compõem o orçamento de investimentos em imobilizados. Os projetos de investimento normalmente envolvem aplicações de recursos substanciais, e seu impacto sobre a empresa estende-se por períodos relativamente longos”.

O orçamento de investimentos necessita de estudos aprofundados, uma vez que o investimento normalmente é realizado em ativos fixos, não sendo corrigidos e para tanto a empresa precisa remunerar o capital despendido para tal. Esse orçamento é importante, principalmente nas indústrias, pois a tecnologia evolui de forma rápida, e estas devem estar preparadas para essas mudanças.

⁵⁴ WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1996, p.230.

g) *Orçamento de caixa*

Para MARTINS e ASSAF⁵⁵, “a administração de caixa visa, fundamentalmente, manter uma liquidez imediata necessária para suportar as atividades de uma empresa. Por não apresentar nenhum retorno operacional explícito, o saldo de caixa ideal deveria ser nulo. Evidentemente, esta posição extrema é inviável, já que a empresa precisa normalmente manter um certo nível de caixa, para entre outras razões, fazer frente a incerteza associada ao seu fluxo de recebimentos e pagamentos”.

Segundo MOREIRA⁵⁶, o orçamento de caixa é “a peça orçamentária que consolida todas as movimentações de caixa, relacionadas aos diversos tipos de receitas e despesas, incluindo os aportes de capital e as aplicações de fundos que visam à execução dos projetos de expansão das atividades da empresa. Possibilita antever a necessidade de disponibilidade para suprimento e aplicação de recursos”.

O orçamento de caixa é uma das ferramentas gerenciais mais importantes no processo de gestão das empresas, onde são agrupadas todas as demais peças orçamentárias traduzindo o orçamento operacional em termos de previsão de fluxo de caixa para um determinado período.

Na elaboração do orçamento de caixa deve-se evitar o cômputo de entradas e/ou saídas que não se consolidarão no período em que foram incorridas, para isso há de se considerar um certo desvio a nível de inadimplência. O desvio a ser considerado é de acordo com o que a empresa estabelece nos seus programas de fluxos de caixa, oscila de uma empresa para outra.

⁵⁵ MARTINS, Eliseu e ASSAF, Neto Alexandre. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1985, p.298.

⁵⁶ MOREIRA, José Carlos. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1989, p.44.

A responsabilidade do orçamento de caixa está, normalmente, nas mãos do administrador financeiro da empresa. É um instrumento valioso, pois instituições financeiras valorizam muito esta ferramenta de gestão empresarial, quando da decisão de emprestar ou não recursos financeiros para as empresas, seja em termos de investimento ou para financiar o capital de giro.

ZDANOWICZ⁵⁷ diz que “o orçamento de caixa é o instrumento utilizado pelo administrador financeiro com a finalidade de detectar se o somatório de ingressos e o somatório de desembolso em determinado período irá apresentar excedente de caixa ou escassez de recursos financeiros”. Assim, permite ao administrador financeiro buscar novas alternativas ou projetar eficientemente o uso dos mesmos. Essas alternativas podem vir das instituições financeiras, alongamento de passivo, entre outros.

Na preparação do orçamento de disponibilidades, dois métodos são destacados por WELSCH⁵⁸:

“em primeiro lugar, temos o método de recebimentos e desembolsos (algumas vezes denominado método integrado). Este método pressupõe a existência de um plano detalhado de resultados e representa, em sua essência, uma projeção do disponível em função de projeções de vendas, despesas, investimentos em imobilizado etc. É o método mais simples e apropriado quando se prepara um orçamento completo. O segundo método é o de fluxo líquido de caixa (ou método do lucro líquido ajustado). De acordo com este método, o ponto de partida da análise é o lucro líquido projetado com base na estimativa de resultados”.

De acordo com SILVA⁵⁹, “no Brasil, a Lei 6.404/76, ao se tornar obrigatória a “demonstração das origens e aplicações de recursos”, deu grande passo à melhoria do nível de

⁵⁷ ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. Porto Alegre: D.C. Luzzatto Editores Ltda. 1990, p.113.

⁵⁸ WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1993, p.256.

⁵⁹ SILVA, Pereira José. *Análise financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1996, p.392.

informações sobre as empresas, possibilitando que os analistas elaborem fluxos de caixas, que são de grande valia no processo de análise financeira”.

A geração de caixa é fundamental na empresa em qualquer estágio que ela se encontra. Decisões tomadas buscam, de alguma maneira, demonstrar a geração de caixa para a empresa poder honrar compromissos, projetos de investimentos, entre outros.

Para FREZATTI⁶⁰, “considerar o fluxo de caixa de uma organização um instrumento gerencial não significa que ela vai prescindir da contabilidade e dos relatórios gerenciais por ela gerados. Trata-se de considerar que o fluxo de caixa também deva ser arrolado como instrumento que traga subsídios para o processo de tomada de decisões”. Explica que o reconhecimento disso, por parte dos gestores do negócio, é um grande avanço a fim de que possam ter as informações mais adequadas possíveis.

Assim, o orçamento de caixa serve de auxílio aos gestores no que refere-se a retorno pretendido pela empresa, pois o mesmo está diretamente ligado ao resultado das transações efetuadas pela organização, no processo de compra e venda ou mesmo na fabricação de produtos ou serviços.

h) Orçamento de resultado

Como o planejamento e o controle de lucros são atividades administrativas, normalmente não há maiores preocupações com relação ao preparo de uma demonstração de resultado projetada.

⁶⁰ FREZATTI, Fábio. *Gestão do fluxo de caixa diário: como dispor de um instrumento fundamental para o gerenciamento do negócio*. São Paulo: Atlas, 1997, p.28.

O planejamento das empresas pode ser sistematizado, sintetizado e quantificado nas demonstrações projetadas do resultado do exercício, no balanço patrimonial e também das origens e aplicações dos recursos.

Para SANVICENTE e SANTOS⁶¹, “as projeções das demonstrações de resultados e do balanço são talvez as peças mais importantes do processo orçamentário, pois permitem a avaliação de todo o planejamento realizado”.

Os orçamentos de resultado e da situação patrimonial não se destinam à apresentação de suas informações ao público externo. No entanto, para o do custo do produto ou mercadoria vendida os valores de estoques devem ser estabelecidos de acordo com o disposto na legislação.

MOREIRA⁶² salienta que, “assim no início do período orçamentário, é necessário ajustar o valor dos estoques de produtos em processo de fabricação e de produtos acabados ao sistema a ser utilizado, uma vez que o valor dos estoques, no fim do período anterior, é aceito pela legislação fiscal”.

WELSCH⁶³ destaca três aspectos fundamentais no planejamento e controle dos resultados projetados: “conclusão do plano anual de resultados, análise, avaliação e escolha entre alternativas na preparação de um plano de resultados e a utilização dos planos de resultados concluídos”.

Adicionalmente, dada a amplitude deste processo e o alto grau de responsabilidade dos executivos de planejamento dos orçamentos, os quadros devem ser preparados previ-

⁶¹ SANVICENTE, Antonio Zorato e SANTOS, Celso da Costa. *Orçamento na administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 1995, p.166.

⁶² MOREIRA, José Carlos. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1989, p.48.

⁶³ WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1993, p.267.

amente em ordem lógica, para estarem a disposição de seus usuários quando necessários, já no primeiro dia do exercício orçamentário.

2.7 Orçamento de despesas operacionais

O desenvolvimento, a implantação e o acompanhamento de um plano orçamentário requer muita dedicação, comprometimento e responsabilidade, principalmente dos mais envolvidos neste processo.

O controle orçamentário é uma das ferramentas básicas e indispensáveis na gestão dos negócios a fim de que a empresa tenha o máximo de rendimento de seus meios econômicos empregados na produção ou venda de produtos e consiga manter em equilíbrio as suas finanças.

O orçamento de qualquer atividade da empresa procura prestar informações relevantes no processo de gestão. O orçamento de despesas é uma dessas peças que sincronizado com as demais, torna-se um valioso instrumento de suporte no processo de tomada de decisão, especialmente no que se refere aos meios econômicos e financeiros da organização.

Para CAMPIGLIA⁶⁴, “o volume dos meios financeiros disponíveis impõe, a qualquer empresa, uma natural limitação a sua capacidade operativa, limitação essa que não poderá ser excedida sem o conseqüente desequilíbrio cuja incidência tanto pode verificar-se no sistema financeiro como também na formação dos custos e na lucratividade”.

⁶⁴ CAMPIGLIA, Oswaldo Américo e CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. *Controles de gestão: controladoria financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1993, p.291.

Ressalta-se que a empresa precisa manter o equilíbrio, da capacidade de produção em relação às despesas operacionais, se isso não acontecer pode incorrer em maiores custos que afetam a lucratividade.

De acordo com SANVICENTE,⁶⁵ “as despesas operacionais são a junção de todas as despesas necessárias para a gestão das operações da empresa”.

MOREIRA⁶⁶ explica que “o orçamento de despesas operacionais - comerciais e administrativas – envolve o planejamento dos valores a serem despendidos na comercialização e nas funções de apoio às atividades operativas”. Este orçamento está diretamente relacionado com as despesas e os benefícios decorrentes da mesma.

O orçamento de despesas, conforme PADOVEZE⁶⁷, “também pode comportar inúmeras outras peças orçamentárias, dependendo das despesas mais comuns que a empresa tem e da relevância desses gastos no conjunto dos gastos totais. Dependendo do comportamento das despesas, tipo variável, semivariável, ou fixa, elas podem ser orçadas tendo como base orçamentos anteriores”.

SOBANSKI⁶⁸ diz que, “por este orçamento apuram-se as despesas dos centros de custos da Área Comercial e da Área Administrativa da empresa”. Assim, de acordo com cada tipo de empresa, seja comercial, de produção ou de prestação de serviço, pode-se verificar e classificar as despesas em fixas e variáveis.

⁶⁵ SANVICENTE, Antônio Zorato. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, p.113.

⁶⁶ MOREIRA, José Carlos. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1992, p.38.

⁶⁷ PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1986.

⁶⁸ SOBANSKI, Jaert. J. *Prática de orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1994, p.53.

Além disso, WELSCH⁶⁹ afirma que “os custos e despesas de cada unidade administrativa (centro de responsabilidade) devem ser cuidadosamente planejados na proporção do plano anual de resultados”.

Em se tratando de despesas operacionais, as quais não estão ligadas à produção e vendas, mas sim às demais áreas da empresa, WELSCH⁷⁰ salienta que “cada item do custo administrativo deve estar ligado a um executivo, que assume responsabilidade pelo seu planejamento e controle. A participação de todos os membros da empresa, no processo orçamentário, faz com que se obtenha um trabalho sério e respeitoso”.

No entanto, evidencia-se a importância dos gestores no processo do planejamento e controle das atividades organizacionais, com novas ferramentas de gestão e o advento cada vez mais rápido da tecnologia no processamento dos dados.

DRUCKER⁷¹ salienta que “desde que surgiram novas ferramentas de processamentos de dados, há trinta ou quarenta anos, os homens de negócios tem exagerado e também subestimado a importância das informações na organização”.

A empresa moderna precisa estar preparada e organizada para os desafios da tecnologia, da globalização, da participação com o meio ambiente, entre outros. Necessita, ainda, buscar cada vez mais a eficiência nas atividades, onde um sistema orçamentário fundamentado em planejamento, execução e controle das atividades sejam os alicerces do sucesso.

⁶⁹ WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1993, p.177.

⁷⁰ WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1993, p.185.

⁷¹ DRUCKER, F. Peter. *Administrando em tempos de grandes mudanças*. São Paulo: Pioneira, 1996, p.75.

3. METODOLOGIA

A fim de alcançar objetivos propostos neste estudo e com base na fundamentação teórica, apresentada no capítulo anterior, com base em autores, abrangendo a gestão orçamentária nas organizações. Também foi contemplado o orçamento como ferramenta de planejamento e controle das atividades da empresa.

As noções teóricas apresentadas tem por finalidade fundamentar o presente trabalho e conduzir ao referencial metodológico aplicado para a coleta e análise dos dados, cujo propósito principal constituiu-se em identificar a influência do planejamento, execução e controle do orçamento de despesas operacionais no desempenho dos gestores e no resultado de uma empresa comercial.

Neste capítulo, apresenta-se a metodologia usada para esta pesquisa. Segundo DEMO⁷², “metodologia que significa, na origem do termo, estudos dos caminhos, dos instrumentos usados para fazer ciência”. Para CASTRO⁷³ “o objetivo da metodologia é o de ajudar-nos a compreender, nos mais amplos termos, não os produtos da pesquisa, mas o próprio processo”.

Assim, faz-se a seguir, a descrição de cada um dos aspectos metodológicos para a definição do processo de investigação a que se propõe.

⁷² DEMO, Pedro. *Metodologia científica: em ciências sociais*. São Paulo: 3 ed. Atlas, 1995, p.11.

⁷³ CASTRO, Cláudio de Moura. *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGRAW-HILL, 1977, p.33.

3.1 Especificação do problema

A presente pesquisa é norteada pela seguinte premissa: o orçamento de despesas operacionais em uma empresa comercial influencia os seus resultados finais e modifica o modo dos gestores realizarem suas tarefas.

3.1.1 Perguntas de pesquisa

A busca empírica do problema, nesta pesquisa, será conduzida pelas seguintes perguntas, relativas à implantação e acompanhamento do orçamento de despesas operacionais em uma empresa comercial:

- a) Qual o impacto do orçamento de despesas operacionais no incremento das vendas da empresa?
- b) Qual a proporção do acréscimo ou decréscimo das despesas operacionais, em relação às vendas, nos períodos pesquisados?
- c) O orçamento de despesas operacionais contribuiu para a redução dos gastos na empresa?
- d) Os gestores alteraram o modo de realizar suas tarefas a partir da implantação do orçamento de despesas operacionais?
- e) Houve incremento no grau de responsabilidade das pessoas envolvidas com a implantação do orçamento de despesas operacionais?

3.1.2 Definição constitutiva de termos e variáveis

KERLINGER⁷⁴ no que se refere a definição de variáveis diz que “há dois tipos de definição: constitutiva e operacional. Uma definição constitutiva define palavras com outras palavras: *peso é a qualidade de um objeto pesado; ansiedade é apreensão ou vago medo*. Definições constitutivas são definições de dicionário e, naturalmente, são usadas por todo o mundo, inclusive pelos cientistas. Entretanto são suficientes para propósitos científicos”.

Orçamento

O orçamento é definido por TUNG⁷⁵ “como sendo a apresentação dos resultados antecipados de um plano, projeto ou estratégia”.

Processo de gestão empresarial

HAMPTON⁷⁶ define processo como “um conjunto de processos que, quando competentemente executados, contribuem para a eficiência e eficácia organizacional”. MOSIMANN⁷⁷ explicita que o processo de gestão é influenciado pela filosofia da empresa, por seu modo de gestão e pelas variáveis ambientais que exercem influência sobre ela. Compõe-se de três etapas: o planejamento, a execução e o controle.

⁷⁴ KERLINGER, Fred Nichols. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais*. São Paulo: ED. USP, 1980.

⁷⁵ TUNG Nguyen H. *Orçamento empresarial e custo – padrão*. São Paulo: Edições universidade – empresa, 1998, p.27-27.

⁷⁶ HAMPTON, David R. *Administração: Processos administrativos*. São Paulo: McGraw-Hill, 1990, p.26.

⁷⁷ MOSIMANN, Clara p. et al. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. Florianópolis: ed. UFSC, Fundação ESAG, 1993, p.105.

Planejamento

KAST e ROSENZWEIG⁷⁸ apud Webster's New World Dictionary diz que o "planejamento é o processo pelo qual se decide de antemão o que se vai fazer e de que maneira. Ele compreende a escolha dos objetivos e o desenvolvimento das diretrizes, programas e procedimentos através dos quais tais objetivos serão alcançados".

Execução

De acordo com ROBBINS⁷⁹ "a tomada de decisões consiste na seleção de um curso preferencial de ação a partir de duas ou mais alternativas. Entretanto, não precisa tratar-se necessariamente de uma ação ativa".

Controle

O controle é definido por STONER e FREEMAN⁸⁰ "um esforço sistemático de ajustar padrões de desempenho com objetivos de planejamento, que podem ser usados para medir desempenho".

Despesas operacionais

Segundo ZDANOWICZ,⁸¹ "despesas operacionais são todas as despesas necessárias para se vender o produto e administrar a empresa, ou seja todos os itens que não são relativos à produção da empresa mas representem desembolso de caixa".

⁷⁸ KAST, Fremont E e ROSENZWEIG, James E. apud WEBSTER'S, New World Dictionary. *Organização e administração: um enfoque sistêmico*. São Paulo: 4 ed. Livraria Pioneira Editora, 1992, p.488.

⁷⁹ ROBBINS, Stephen P. *o processo administrativo: integrando teoria e prática*. São Paulo: 1ª ed. Atlas, 1990, p.180.

⁸⁰ STONER, James A.F e FREEMAN, R. Edward. *Administração*. São Paulo: Editora Prentice-Hall do Brasil Ltda., 1985, p.440.

⁸¹ ZDANOWICZ., José Eduardo. *Orçamento empresarial: uma abordagem prática*. Porto Alegre: DC Luzzatto. 1989, p.103.

Resultados

Para WELSCH⁸² “o plano anual de resultados encerra-se com a denominação projetada de resultado do exercício e com a projeção do balanço. Essas duas demonstrações sintetizam e integram os detalhes dos planos preparados pela administração para o período envolvido”.

Desempenho

De acordo com SANDRONI⁸³ define desempenho como “rendimento de um trabalhador, obtido naturalmente e sem esforço, que é qualificado como média de uma jornada ou um turno de trabalho”.

3.1.3 Definição operacional de termos e variáveis

Orçamento

Verificar o processo orçamentário, no que diz respeito ao orçamento de despesas operacionais em uma empresa comercial.

Processo de gestão empresarial

Identificar as etapas do planejamento, execução e controle do processo de gestão que são desenvolvido em uma empresa comercial.

⁸² WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1983, p. 268.

⁸³ SANDRONI, Paulo. *Dicionário de administração e finanças*. São Paulo: Best Seller, 1996, p.127.

Planejamento

Verificar como é desenvolvido o sistema de planejamento em uma empresa comercial, nos períodos estudados.

Execução

Identificar como os gestores, em uma empresa comercial, executam suas atividades em um determinado período de tempo.

Controle

Verificar de que maneira os gestores em uma empresa comercial controla suas atividades dentro de um determinado período.

Despesas operacionais

Identificar como era feito o orçamento de despesas operacionais antes e depois da implantação do mesmo.

Resultados

Verificar quais foram os resultados, em uma empresa comercial, após a implantação do orçamento de despesas operacionais.

Desempenho

Verificar o desempenho dos gestores de negócios, no que diz respeito a todas as suas atividades, em uma empresa comercial.

3.2 Delineamento da pesquisa

De acordo com KERLINGER⁸⁴, pode-se definir delineamento “como sendo o plano e a estrutura da investigação, concebidos de forma a permitir a obtenção de respostas para as perguntas de pesquisa. Dessa forma, a palavra delineamento focaliza a maneira pela qual um problema de pesquisa é conceituado e colocado numa estrutura, de modo a se tornar um guia para a exploração, coleta e análise dos dados”.

Segundo TRIPODI, FELLIN E MEYER⁸⁵, “estudos exploratórios são investigações de pesquisa empírica que têm como finalidade a formulação de um problema ou questões, desenvolvendo hipóteses ou aumentando a familiaridade de um investigador com um fenômeno ou ambiente para uma pesquisa futura mais precisa”. De acordo com CERVO e BERVIAN⁸⁶, “a pesquisa exploratória realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma”.

Nessa perspectiva, a revisão literária realizada a fim de atender os objetivos da presente pesquisa mostra basicamente uma relação de dimensão exploratória.

⁸⁴ KERLINGER, Fred Nichols. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EDUSO, 1979, p.94.

⁸⁵ TRIPODI, T. FELLIN, P. MEYER, H. *Análise da pesquisa social*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981, p. 65.

⁸⁶ CERVO, Amado Luiz e BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. São Paulo: Makron Books, 1996, p.49.

Esta pesquisa se propôs a fazer uma análise do tipo estudo de caso, não experimental, com cortes longitudinais nos períodos observados dos anos de 1995 a 1998.

TRIVINOS⁸⁷ conceitua a pesquisa do tipo estudo de caso como “uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente”. Esta especificidade refere-se àquilo que o caso tem de único, incomum, podendo, porventura, ocorrerem semelhanças com outros casos estudados⁸⁸.

Para GODOY⁸⁹, o estudo de caso “visa ao exame detalhado de um ambiente, de um simples sujeito ou de uma situação em particular. Tal metodologia tem sido a estratégia de pesquisa preferida quando os pesquisadores procuram responder as questões *como e porque* certos fenômenos ocorrem”.

Com relação ao método estudo de caso, YIN⁹⁰ diz que o mesmo é recomendado quando o investigador possui pouco controle sobre os eventos e quando o foco está em um fenômeno contemporâneo dentro de algum contexto na vida real.

Para TRIVIÑOS⁹¹, “o grande valor do estudo de caso é fornecer o conhecimento aprofundado de uma realidade delimitada que os resultados atingidos podem permitir e formular hipóteses para o encaminhamento de outras pesquisa”.

⁸⁷ TRIVINOS, Augusto. N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995, p.133.

⁸⁸ LUDKE, Menga. ANDRÉ, Marli. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: E.P.U., 1986. Apud TRIVINOS, Augusto. N. S. *Idem*. *Ibidem*, p.133-134.

⁸⁹ GODOY, Arilda Schimidt. *Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais*. REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS. São Paulo, v.35, n. 3, p. 20-29, mai/jun.,1995.

⁹⁰ YIN, Roberto K. *Case study research: Design and methods*. Beverly Hill: Sage. 1984, p.13.

⁹¹ TRIVIÑOS, Augusto. N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas. 1995, p.111.

3.3 População e amostra

A população da presente pesquisa compreende as vinte e cinco unidades de negócios da empresa Agrofel – Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. e a sua matriz situada na cidade de Palmeira das Missões - RS. Todas as unidades de negócios desenvolvem as suas atividades num mesmo contexto de mercado e possuem semelhanças quanto as variáveis tamanho, estrutura organizacional e tecnológica. As unidades de negócios estão situadas nos estados de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Rio Grande do Sul.

MARTINS⁹² afirma que, “geralmente, as pesquisas são realizadas através de estudos dos elementos que compõem uma amostra extraída da população que se pretende analisar. O conceito de população é intuitivo; trata-se do conjunto de indivíduos ou objetos que apresentam em comum determinadas características definidas para o estudo. Amostra é um subconjunto da população”.

Para MATTAR⁹³, a amostra é definida como sendo “qualquer parte da população” o que permite pesquisar apenas uma parte da população para inferir o resultado para o todo.

De acordo com MARCONI e LAKATOS⁹⁴, “a amostra é uma parcela convenientemente selecionada do universo (população), é o subconjunto do universo”. A amostra tirada da população é do tipo intencional, pois a mesma se relaciona intencionalmente de acordo com certas características estabelecidas no plano e nas perguntas de pesquisa formuladas⁹⁵

⁹² MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. São Paulo: Atlas, 1994, p.35.

⁹³ MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de marketing*. São Paulo, Atlas, 1994, p.276.

⁹⁴ MARCONI, Maria de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. *Técnica de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo: Atlas, 1996, p.28.

⁹⁵ RICHARDSON, Roberto J. Op. Cit. p.107

A amostra pesquisada, escolhida de forma intencional, compõe-se de vinte e quatro gerentes de unidades, sendo que em cada unidade de negócio só há um gerente geral, além do gerente administrativo da unidade central.

Cada um dos gerentes das unidades de negócios é o responsável, a nível geral, pela sua unidade, tendo o poder de decisão sobre seus colaboradores e no que diz respeito a todo o processo de gestão.

Na unidade central, o gerente administrativo exerce o controle das despesas sobre todas as unidades da empresa e detém globalmente as informações no que diz respeito ao orçamento das despesas operacionais.

3.4 Dados

Quanto às pesquisas de predominância qualitativa é sugerido por LOFLAND⁹⁶ que os pesquisadores usem materiais ao invés dos dados, pois entende que o termo dados é carregado de conotações positivistas. Diz que é o que pode ser medido, quantificado, o que está aí, fora de nossa consciência, como uma coisa.

Evidenciar-se-á nos subitens que seguem os tipos de dados, o instrumento de pesquisa, a coleta e o tratamento dos dados utilizados na pesquisa.

⁹⁶ LOFLAND, John. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995. Apud. TRIVIÑOS, Augusto. N. S. Idem p.141.

3.4.1 Tipos de dados

Os dados coletados são de dois tipos, ou seja, dados primários e dados secundários.

Segundo MARTINS⁹⁷, “os dados e informações coletados em publicações, cadastros, fichários, são denominados dados secundários e, portanto, exigem a identificação precisa da fonte. Os dados obtidos diretamente com o informante através de questionário ou entrevista são chamados dados primários, e são obtidos por instrumentos cuja cópia deve ser parte do relatório final de pesquisa”.

Desse modo, na presente pesquisa os dados primários são aqueles coletados, pela primeira vez, pelo pesquisador como parte do trabalho, pelas informações iniciais e pelas observações diretas e indiretas, sendo parte da investigação.

Os dados secundários, constituem-se dos que já estiverem disponíveis na empresa, contidos em documentos como demonstrações contábeis, balancetes, relatórios gerenciais, entre outros.

3.4.2 Instrumento de pesquisa

RICHARDSON⁹⁸ diz que “atualmente, não existem normas claras para avaliar a adequação de determinados questionários a clientela específicas. É responsabilidade do pesquisador determinar o tamanho, a natureza e o conteúdo do questionário, de acordo com o

⁹⁷ MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de Monografias e dissertações*. São Paulo: Atlas, 1994, p.46-47.

⁹⁸ RICHARDSON, Roberto J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985. p.143.

problema pesquisado e respeitar o entrevistado como ser humano que pode possuir interesses divergentes da do pesquisador”.

Para atingir os objetivos da dissertação, foi utilizado, como instrumento da pesquisa, um questionário com perguntas abertas a fim de obter os dados primários (Anexo 1). Para a obtenção dos dados secundários fez-se uma investigação nos documentos fornecidos pela empresa.

3.4.3 Coleta de dados

Para que se pudessem responder ao problema proposto desta pesquisa foram considerados os dados obtidos através de questionário com perguntas abertas e o exame em documentos à disposição do pesquisador na empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

O questionário foi aplicado pelo próprio autor da pesquisa nos meses de agosto e setembro do ano de 1999. Responderam o questionário os vinte e um gerentes que detêm cargo de confiança na organização. Todos os gerentes já estão na função no mínimo a seis meses.

Quanto aos dados secundários, foram obtidos por meio de consulta a documentos internos da empresa, tais como, demonstrações contábeis, balancetes, relatórios gerenciais e outros documentos relacionados ao sistema orçamentário.

3.4.4 Tratamento dos dados

A natureza do tratamento para os dados coletados é predominantemente qualitativo, com a utilização das técnicas de análise de conteúdo e documental.

Para os dados primários foi aplicada a técnica de análise de conteúdo. Para BARDIN⁹⁹, “análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens”.

Quanto aos dados secundários, para estes adotou-se a análise documental. Na concepção de MARCONI e LAKATOS¹⁰⁰ “documentos são, de um modo geral, todos os materiais escritos que podem servir como fonte de informação para a pesquisa científica e ainda não foram elaborados”.

Ainda, quanto à análise documental, é destacado por RICHARDSON¹⁰¹ que a mesma “trabalha sobre os documentos, sendo essencialmente temática, e tem como objetivo a determinação fiel dos fenômenos sociais”.

3.5 Limitações da pesquisa

Ainda que se buscou alcançar com a maior severidade possível as análises e procedimentos empregados na presente pesquisa, cabe salientar certas limitações, do presente trabalho.

⁹⁹ BARDIN, L. Apud TRIVIÑOS, Roberto J. Op. Cit. P.160.

¹⁰⁰ MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1986 p.165.

¹⁰¹ RICARDISON, Roberto. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985, p.184.

Deverá ser levado em consideração que os gerentes, amostra da presente pesquisa, são formados em agronomia, ou seja, engenheiros agrônomos contratados e treinados pela organização para poderem desenvolver suas atividade de gestão nas unidades.

Outra limitação da pesquisa é o próprio estudo de caso. De acordo GIL¹⁰², “a impossibilidade de generalização dos resultados obtidos com o estudo de caso constitui séria limitação deste tipo de delineamento”.

Todavia, o caráter da pesquisa não é conclusiva, mas exploratória, buscando a maior identificação possível de hipóteses que possam, por ocasião de outros estudos, ser testadas.

¹⁰² GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1995, p.79.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO CASO AGROFEL COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS FERRARIN LTDA.

Este capítulo faz a apresentação da empresa e da análise e interpretação dos dados. Inicialmente, descreve-se os dados obtidos a partir de documentos oferecidos pela empresa. Em seguida evidencia-se os dados primários obtidos na coleta de dados junto da amostra de 21 gerentes. Por último, relacionam-se os resultados alcançados com os objetivos geral e específicos da pesquisa.

4.1 Apresentação da empresa

A empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. iniciou suas atividades comerciais em junho do ano de 1977, na cidade de Palmeira das Missões, no Estado do Rio Grande do Sul.

Suas atividades comerciais constituem da revenda de defensivos, fertilizantes, sementes, máquinas e equipamentos, peças agrícolas e serviços de oficina, grãos, hotelaria e produção agrícola.

Trata-se de uma empresa com mais de 320 funcionários no seu quadro de pessoal e possui um faturamento anual de aproximadamente cem milhões de dólares. Por diversos anos vem se destacando em nível nacional como líder em vendas de defensivos agrícolas.

O primeiro contrato social, datado de 03 de junho de 1977, tinha como sócios os senhores Wilson Natal Ferrarin, Pedro Ferrarin, Darcy Getúlio Ferrarin e Ildo Ferrarin. Em

maio de 1990, deixou de ser sócio o senhor Ildo Ferrarin. Em junho de 1998, o senhor Wilson Natal Ferrarin adquiriu as quotas-parte de Pedro Ferrarin e Darcy Getúlio Ferrarin, tornando-se proprietário com 95% das quotas-parte e 5% em nome de sua esposa, Santina de Carli Ferrarin.

Em setembro de 1999, deixa de existir a razão social Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. uma vez que a empresa era conhecida como “Grupo Ferrarin” e possuía diversas atividades numa mesma empresa. Em outubro de 1999 foram criadas as seguintes empresas: Agrofel Agro Comercial Ltda., Wilson Park Hotel Ltda. e Agropecuária Palmeira Ltda.

A empresa Agrofel Agro Comercial Ltda. volta-se para o ramo agrícola com a comercialização de defensivos, fertilizantes, sementes, máquinas agrícolas, peças, grãos e serviços. O nome Agrofel, marca registrada, foi cedido pela empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

A empresa Wilson Park Hotel Ltda. está voltada para a atividade de hotelaria. Possui um hotel, categoria 4 estrelas, na cidade de Palmeira das Missões e outro na cidade de São Miguel das Missões, ambos no estado do Rio Grande do Sul.

Para a atividade de produção agrícola, foi constituída a empresa Agropecuária Palmeira Ltda., com sede em Tangará da Serra, no estado do Mato Grosso.

Como as atividades da empresa são voltadas para o setor primário, expandiu seus negócios nas principais regiões agrícolas dos estados do Rio Grande do Sul, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, cobrindo atualmente uma área geográfica superior a 180 municípios.

No início do ano de 1997, as filiais, até então assim denominadas, passaram a ser chamadas de “unidades de negócios”. No ano seguinte, as unidades de negócios passaram a terem maior autonomia comercial, principalmente no Centro-Oeste, com a abertura de uma regional sediada em Cuiabá – MT. Essa regional, passa a servir de apoio às unidades no que diz respeito às áreas administrativas e vendas.

Atualmente a empresa é composta por unidades de negócios. No estado do Rio Grande do Sul estão as unidades de Santa Bárbara do Sul, São Luiz Gonzaga, Cruz Alta, Santo Augusto, Passo Fundo, Giruá, Palmeira das Missões, Ronda Alta, Bossoroca, Frederico Westphalen e Ijuí. No estado do Mato Grosso, encontram-se as unidades de Sorriso, Tangará da Serra, Primavera do Leste, Campo Novo dos Parecis, Sapezal, Campo Verde, Lucas do Rio Verde e Nova Mutum. As unidades de negócios do estado do Mato Grosso do Sul estão localizadas nas cidades de Chapadão do Sul e São Gabriel do Oeste.

Na busca constante para atender as necessidades de seus clientes, a empresa tem diversificado suas atividades comerciais e de prestação de serviços. Para isso, no Rio Grande do Sul, nas unidades de Santa Bárbara do Sul, São Luiz Gonzaga, Cruz Alta, Santo Augusto, Passo Fundo e Ronda Alta, além da comercialização de insumos agrícolas, compra e venda de cereais, possui uma completa seção de peças para máquinas e implementos agrícolas, bem como a prestação de serviços de oficina. O mesmo ocorre nas unidades de Chapadão do Sul no Mato Grosso do Sul e Primavera do Leste, Campo Novo dos Parecis e Sapezal, no Mato Grosso.

Como parceiras comerciais e principais fornecedores da empresa pode-se citar a Basf S.A., Du Pont do Brasil S.A., Indústria de Máquinas Agrícolas Jacto S.A., Milenia Agro-

ciências S.A., New Holland Latino Americana S.A., Novartis Biociências S.A., Rhone Poulenc S.A. e Semeato S.A.

As áreas de abrangência do mercado em que a empresa atua estão localizadas em pontos estratégicos da produção primária, nos três estados citados. Isso deve-se às atividades comerciais desenvolvidas pela empresa, pois as regiões de cada um dos estados escolhidos são as que mais produzem e as que se desenvolvem em termos de tecnologia agrícola.

A unidade central, localizada na cidade de Palmeira das Missões, no Rio Grande do Sul, serve de apoio administrativo e financeiro para as demais unidades do país. Nessa unidade encontram-se a linha de *staff* da organização, bem como o seu diretor presidente e proprietário da empresa.

Em 1995, foi iniciada a implantação do controle das despesas operacionais da empresa. No ano de 1996, o orçamento de despesas operacionais passou a ter um acompanhamento mais detalhado. No ano seguinte, o nível de detalhamento do orçamento de despesas operacionais tornou-se efetivamente parte do processo de gestão da empresa.

Para a implantação do orçamento de despesas operacionais foram traçadas algumas metas a serem atingidas para os anos de 1996, 1997 e 1998, a saber:

- a) no geral, as despesas operacionais não poderiam ultrapassar a 10% (dez por cento) do total das vendas;
- b) o controle e o acompanhamento das despesas ficaria sob a responsabilidade de três pessoas da administração central. Para tal, seriam eleitas as vinte e cinco contas com maior representatividade de valor de despesas e acompa-

nhadas para que se verificasse o índice de variação acima ou abaixo dos 10% (dez por cento) estabelecidos; e

- c) a proposta para o ano de 1998 consistia em atingir no máximo o montante de 8% (oito por cento) para as despesas operacionais em relação às vendas do período.

Com a implantação do orçamento e o controle das despesas, a empresa busca a disciplina e a racionalização dos gastos. O orçamento de despesas operacionais da empresa tem vital importância de desenvolvimento de suas atividades. A previsão das vendas, sendo insumo básico nesse processo, é a propulsora para alcançar os objetivos e as metas previamente propostos.

Por outro lado, as medidas econômicas e cambiais impostas por Planos de Estabilização Econômica, no país, fizeram com que as empresas brasileiras convivessem com fatores de mudanças muito rápidos, exigido adaptações à essas contingências.

Assim, na atual conjuntura de globalização, com disputa acirrada de cada negócio as empresas comerciais precisam estar atentas à gestão de seus gastos, a fim de verificar e acompanhar se o que foi planejado em termos de retorno está sendo realizado.

4.2 Estrutura organizacional

A estrutura organizacional é a sustentação básica para que se possa alcançar as situações que são desejadas pela empresa, sendo delineada de acordo com os seus objetivos e estratégias estabelecidas.

JUCIUS e SCHLENDER¹⁰³ afirmam que “a estrutura é a anatomia com a qual a organização é criada e operada. Ela dá uma disposição sistemática do trabalho a ser feito. Portanto, a estrutura organizacional é o arcabouço de responsabilidades, autoridades e comunicação de indivíduos em cada unidade organizacional”.

Para STONER e FREEMAN¹⁰⁴, “a estrutura organizacional – o modo como as atividades de uma organização são divididas, organizadas e coordenadas – proporciona um arcabouço estável que ajuda seus membros a trabalhar em conjunto para alcançar objetivos organizacionais”.

A estrutura organizacional é também definida por LUPORINI e PINTO¹⁰⁵ “como as funções e as comunicações que os indivíduos desempenham e suas relações de autoridade e responsabilidade dentro da instituição como um todo, em busca de objetivos definidos”.

A Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. tem sua unidade central – matriz, estabelecida na cidade de Palmeira das Missões, Estado do Rio Grande do Sul. A matriz tem finalidade de dar a sustentação e suporte para as atividades desenvolvidas nas outras unidades da empresa. Desse modo, as funções de administração geral, finanças, contabilidade, marketing, compras e vendas, são coordenadas pela unidade central – matriz. Essas funções, para as unidades de negócios do centro-oeste, são apoiadas por um escritório regional localizado em Cuiabá, no Mato Grosso – MT.

¹⁰³ JUCIUS, Michael J e SCHLENDER, William. *Introdução à administração*. São Paulo: Atlas, 1970. p.217.

¹⁰⁴ STONER, A. F. James e FREEMAN, R. Edward. *Administração*. São Paulo: Atlas, 1987, p.230.

¹⁰⁵ LUPORINI, Carlos Eduardo Mori e PINTO, Nelson Martins. *Sistemas administrativos: uma abordagem moderna de O&M*. São Paulo: Atlas, 1985, p.34.

De acordo com TREWATHA e NEWPORT¹⁰⁶, a tomada de decisão é um processo contínuo que permeia toda a atividade da organização e, nesse sentido, todo integrante da organização é virtualmente um decisor. Assim, as conseqüências das decisões podem de uma ou de outra maneira impactar os objetivos gerais da organização.

Os administradores, ao tomarem as decisões nos vários níveis organizacionais, evidenciam que essas decisões diferem em tipo e amplitude. No entendimento de TREWATHA e NEWPORT¹⁰⁷, são estabelecidos e decididos os objetivos e as estratégias globais na cúpula da organização. Os administradores intermediários se envolvem mais com planos operacionais e políticas que orientam os sacrifícios para a realização dos objetivos globais e, por último, existem os operacionais que se relacionam com as atividades específicas a serem executadas dentro dos padrões e políticas preestabelecidas pela organização.

No caso da empresa em análise as decisões de nível estratégico são realizadas pela administração central, localizada na matriz. Em conjunto, a administração central e a administração da regional centro-oeste dão suporte ao controle de políticas administrativas, financeiras e de mercado, em nível tático. Em nível operacional, ocorre o desempenho de cada uma das unidades de negócios que empregam e gerenciam todas as políticas da empresa.

De acordo com STONER e FREEMAN¹⁰⁸, “a delegação de autoridade por parte dos administradores e o projeto de trabalho nas organizações estão relacionados à descentralização de autoridade na organização. Quanto mais autoridade for delegada através da organização, mais descentralizada ela será”.

¹⁰⁶ TREWATHA, Robert Lewis e NEWPORT, M. Gene. *Administração: funções e comportamento*. São Paulo: Saraiva, 1979.

¹⁰⁷ TREWATHA, Robert Lewis e NEWPORT, M. Gene. *Idem-ibidem*.

¹⁰⁸ STONER, A. F. James e FREEMAN, R. Edward. *Administração*. Rio de Janeiro: Prentice – Hall do Brasil Ltda. 1985, p. 267.

As unidades de negócios da empresa em estudo sustentam uma estrutura, tanto de pessoal quanto de equipamentos, com capacidade para o desenvolvimento de atividades pertinentes à sua função.

CURY¹⁰⁹ diz que a atividade compreende uma série de tarefas complementares, envolvendo, assim, um conjunto de tarefa/ação de cada unidade organizacional, caracterizada pelo consumo de recursos e orientadas para um objetivo definido, de caráter global.

No que se refere a tarefa, ROCHA¹¹⁰ caracteriza-a como um agrupamento de pessoas interligadas, de acordo com determinada seqüência e levando em consideração a subdivisão do trabalho entre cada colaborador.

A função é definida por CURY¹¹¹ como uma agregação de atividades análogas, interdependentes, que se encadeiam num único campo especializado de trabalho, devendo, conseqüentemente, para sua maior eficácia, ter o seu desenvolvimento alocado a uma unidade organizacional específica.

No que concerne ao quadro de pessoal, as unidades de negócios compõem-se de um gerente geral, um gerente de vendas, um chefe de escritório, um chefe de departamento de peças e oficina, equipe de vendas formada por agrônomos e técnicos agrícolas, além de auxiliares que apoiam funções administrativas como recepção, escritório e estoques.

A função das unidades de negócios compreende todo processo de negociação completo, ou seja, vai desde a estocagem das mercadorias até as vendas, entrega a domicílio e cobrança.

¹⁰⁹ CURY, Antônio. *Organização e método: uma visão holística*. São Paulo: Atlas, 1994.

¹¹⁰ ROCHA, Luís Osvaldo Leal da. *Organização e métodos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 1987.

¹¹¹ CURY, Antônio. *Organização e métodos: uma visão holística*. São Paulo: Atlas, 1994.

Há duas maneiras de negociar as mercadorias disponíveis nas unidades de negócios da empresa: uma é a venda interna – dentro do estabelecimento – em que o cliente vem ao ponto de venda para efetuar suas compras; a outra forma é externa, quando vendedores da empresa visitam clientes no campo.

No âmbito administrativo, para a execução, controle e processamento dos dados, cada uma das unidades possui uma estrutura de três pessoas, isto nas que não têm a atividade de venda de peças e serviços de oficina. Para as unidades de negócios que possuem essa atividade, o número de pessoas é de quatro. Em estudos realizados internamente na empresa, essa é a estrutura organizacional ideal, segundo o estudo.

4.3 Planejamento, execução e controle das atividades administrativas

LAS CASAS¹¹² diz que “uma boa organização treina seus empregados para fazer seu trabalho bem feito, dá para eles o conhecimento da função e dissemina um sentimento de comprometimento ao trabalho: uma organização desta faz com que o funcionário tenha sentimento de orgulho pessoal e encoraja-o a fazer o melhor”.

Na empresa, ora em estudo, cada uma das unidades de negócios executa as suas funções no ponto de venda, onde há escritório próprio a fim de que os dados referentes às compras e vendas, bem como de outras atividades, sejam escriturados.

O processamento dos dados referente as transações efetuadas na unidade é feito por meio de programas próprios, desenvolvidos pela empresa. Nas unidades de negócios, o

¹¹² LAS CASAS, Alexandre Luzzi. *Qualidade em serviços: conceitos, exercícios, casos práticos*. São Paulo: Atlas, 1997.

peçoal administrativo, chefe de escritório e auxiliares, desenvolvem essas tarefas, fazendo com que os documentos sejam efetivamente contabilizados.

A geração das informações, do contas correntes – devedores e credores, realizada de forma eletrônica, é procedida no momento da entrada da mercadoria no estoque em contrapartida do contas a pagar; e o processo de venda a prazo também é alimentado no sistema pela venda em contrapartida de contas a receber, além da baixa do estoque em contrapartida do (CMV) Custo da Mercadoria Vendida.

Essas informações são enviadas diariamente para a matriz, pelo sistema, (STM) Serviço de Tratamento de Mensagens, em que, um dia após o fato ocorrido na unidade de negócio, tem-se todos os dados disponíveis para a emissão de relatórios ou controles que se fizerem necessários para a gestão da empresa.

O boletim de caixa é elaborado diariamente nas unidades e na matriz. A documentação de caixa vem para a matriz, onde a empresa possui um departamento exclusivo para a codificação, digitação e conferência dos documentos que o compõem. Todavia, está em fase de implantação a confecção do caixa via sistema (STM), do Serviço de Tratamento de Informações, isto é, que seja feito em cada unidade de negócio, ficando o departamento de controle de caixa, na matriz, apenas com a tarefa de conferir essa documentação.

Toda a documentação, oriunda das unidades, vem para a matriz por meio de malote. Nesta é feita a conferência e os ajustes necessários a fim de que sejam elaboradas as demonstrações contábeis exigidas pela legislação, bem como os relatórios gerenciais.

A contabilidade da empresa é feita na matriz, onde estão concentradas as informações consolidadas. De acordo com GARRISSON e NOREEN¹¹³, “a informação contábil é freqüentemente um fator chave na análise de alternativas de solução de problemas. A razão é que várias alternativas, geralmente, tem custos e benefícios específicos que podem ser mensurados e utilizados na decisão de qual alternativa é a melhor. A contabilidade é usualmente responsável em reunir dados disponíveis de custos e benefícios e comunicá-los de forma útil ao gestor”.

O controle das atividades, bem como a avaliação de desempenho de cada uma das unidades de negócios são realizados na matriz da empresa. Na matriz são gerados todos os relatórios gerenciais tais como acompanhamento do previsto e realizado de vendas, fluxo de caixa, retorno por produto, entre outros.

4.4 Objetivos e metas da implantação do sistema orçamentário

A empresa iniciou o seu processo de informatização das informações a partir do ano de 1993, quando foram dados os primeiros passos para a implantação de programas de contabilidade e controle de estoques.

Como tudo dependia da contabilidade para gerar as informações necessárias, o orçamento global foi relegado a um segundo plano. A direção geral estava mais voltada para os resultados das transações de compra e venda, sem muita preocupação com o custo para operacionalizar esse processo.

¹¹³ GARRISSON, Ray H. e NOREEN, Eric W. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. Illinois: Richard D. Irwin, 1994, p.13.

A necessidade da elaboração de um plano orçamentário para a empresa surgiu a partir da criação de cenários para as vendas de cada ano. Em anos anteriores à implantação do orçamento de vendas, fatores externos e internos contribuíram para que o planejamento das vendas fosse cada vez mais aprimorado.

Os fatores externos que mais contribuíram foram os seguintes:

- a) os planos econômicos que afetavam diretamente a economia e, por consequência, o setor primário;
- b) política agrícola sem base sustentada para o crescimento econômico, onde os preços mínimos não faziam frente ao custo da produção;
- c) crédito, por parte de agentes financiadores, cada vez mais restrito, passando este para a iniciativa de fornecedores e distribuidores com taxas de juros elevadas;
- d) o crescimento da concorrência, principalmente na região central do país, e
- e) o fator clima que sempre é uma incógnita.

Os fatores internos de maior relevância foram:

- a) a falta de um cadastro implantado e atualizado da carteira de clientes, trazendo problemas na concessão e no recebimento dos créditos;
- b) o sistema de informações contábeis que estava restrito, até então, às demonstrações financeiras legais, não havendo agrupamento dos processos para os diversos departamentos da empresa, com vistas a dar subsídio informacional aos gestores; e

- c) a má qualificação do quadro funcional, decorrente, basicamente, da falta de critérios para recrutamento, seleção e treinamento do pessoal.

Com a necessidade da implantação formal do orçamento de vendas, pelos problemas apontados, a empresa decidiu fazer ajustes na área administrativa. Equipes de trabalho foram articuladas para o desenvolvimento e implantação de um novo sistema de controle e acompanhamento das vendas, bem como critérios para a alocação dos gastos.

Desse modo, para a implantação do sistema orçamentário na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. além de reuniões realizadas com os gerentes das unidades de negócios, foi elaborado um documento interno com todas ações e perspectivas da sua aplicação. Como objetivo principal consta:

“ a participação de todos os envolvidos na busca constante de redução de despesas e melhoria na qualidade das informações.”

As metas previstas, para alcançar o objetivo geral estabelecido são as seguintes:

- *estudar e simplificar todos os procedimentos internos, de cada unidade de negócio;*
- *analisar a estrutura organizacional de cada unidade de negócio;*
- *reduzir despesas de um modo geral;*
- *agregar valor em toda atividade da empresa”.*

Estabelecido o objetivo geral e as metas do orçamento global da empresa, o Diretor Presidente da empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. juntamente com seus assessores executivos, indicaram as pessoas responsáveis pela coordenação do projeto. Ficou definido, também, que todas as áreas da empresa seriam prioridade na execução do projeto a fim de alcançar os objetivos propostos.

De acordo com LAS CASAS,¹¹⁴ “a rejeição ao novo é um fator inerente ao ser humano. Todos nós quando estamos para enfrentar uma situação pela qual não tivemos experiência anterior, tendemos a rejeitar e apegar-nos àquilo que estamos acostumados. E isto vale para qualquer situação na vida. No entanto, se o indivíduo nunca se permitir experimentar o novo, terá sempre um comportamento muito previsível que lhe impedirá o sucesso”.

Assim, as mudanças organizacionais passam, primeiramente, pela quebra de paradigmas existentes na empresa. Torna-se necessário que a alta administração seja a primeira a aceitar e acreditar em possíveis mudanças, para posteriormente disseminar a idéia a seus colaboradores em todos os seus níveis.

Vivemos um momento histórico, nas organizações, no que diz respeito a questão de mudança, seja ela de cultura organizacional, processos ou até mesmo de profissionais. Empresas que não estiverem, em suas estratégias principais, dispostas e propensas a reciclagem, buscando atualização de sistemas e processos, fatalmente estão fadadas ao insucesso de seus objetivos.

Para que se possa evitar conflitos, inclusive com perda de valores e identidade da empresa, torna-se necessário fazer um estudo da cultura organizacional das empresas antes da implantação de novas políticas e reformas. Mesmo porque nem sempre uma mudança organizacional é necessária. Há empresas que possuem em seu quadro funcional indivíduos com tendências à busca constante de melhora da qualidade de processos, produtos e da vida dos seus colaboradores.

¹¹⁴ LAS CASAS, Alexandre Luzzi: *Qualidade total em serviços: conceitos, exercícios, casos práticos*. São Paulo: Atlas, 1997, p.156.

4.5 O orçamento de despesas operacionais na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

A primeira etapa do planejamento das despesas operacionais é realizada na matriz, pelo departamento administrativo. Por meio de relatórios, a matriz fornece à unidade todas as informações sobre o passado e expectativas para o orçamento do período seguinte.

Na unidade, essas informações são recebidas pelo gerente, equipe de vendas e chefe de escritório. A partir disso promovem reuniões com os envolvidos para tratar de todo o processo de despesas operacionais da unidade para o próximo período. Após elaborado o orçamento, o gerente da unidade de negócios e o administrativo da matriz fazem os ajustes que se fizerem necessários.

No que concerne ao controle, das despesas operacionais, é feito, mensalmente, pela matriz, o relatório de acompanhamento do previsto com o realizado, para cada natureza de gasto, por unidade de negócio. Uma vez elaborado o relatório, este retorna para análise, correções e conclusões da unidade, bem como servir de base para futuras previsões.

Esse processo de acompanhamento do orçamento de despesas operacionais pode ser considerado como um dos fatores principais que fez com que os gestores organizacionais de cada uma das unidades mudassem seu comportamento frente a realização de gastos.

O orçamento global é uma ferramenta de gestão empresarial que norteia novos rumos e novas maneiras da realização do trabalho organizacional. Através do estabelecimento das metas traçam-se os planos e busca-se o alcance dos objetivos previamente estabelecidos.

O orçamento não deveria ser considerado como uma expressão daquilo que se acredita que venha a ocorrer, mas considerá-lo como algo que deve ser realizado. No entanto,

ele é considerado como uma bússola pela qual a empresa pode manter-se tão perto quanto possível do curso traçado.

O orçamento global de uma organização envolve diversos orçamentos, tais como vendas, produção, matérias primas e compras, mão de obra direta e seus encargos, custos indiretos de fabricação, despesas administrativas, vendas e financeiro, investimentos, caixa e resultado, entre outros. Porém, esse estudo busca verificar de que maneira o planejamento, execução e controle de um orçamento de despesas operacionais influencia o desempenho dos gestores e o resultado operacional em uma empresa comercial.

4.5.1 Planejamento e controle do orçamento de despesas operacionais

OLIVEIRA¹¹⁵ salienta que o planejamento é uma função administrativa de estabelecimento de uma situação futura almejada e os meios, inclusive alternativos, para que se chegue a uma situação idealizada.

O planejamento do orçamento das despesas, nas unidades de negócios da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. é feito anualmente junto com o orçamento global. O mesmo é acompanhado mensalmente, observando o que foi previsto e realizado, com incentivo, em premiações, às duas unidades que atingirem da melhor maneira os objetivos estabelecidos.

Ressalte-se que, pelo fato da empresa atuar no ramo agrícola, setor primário da produção, o planejamento das despesas operacionais é elaborado por safra agrícola e não pelo ano comercial. O período compreendido de uma safra para a empresa inicia-se no dia 1º de

¹¹⁵ OLIVEIRA, Djalma de Pinto Rebouças. *Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas operacionais*. São Paulo: Atlas, 1996.

março e encerra-se no dia 28 de fevereiro do ano seguinte. Para que se possa diferenciar do exercício social, ano comercial é denominado de ano safra.

Todas as peças orçamentárias são elaboradas nos meses de janeiro e fevereiro, para os doze meses seguintes. O acompanhamento do previsto e realizado é feito mensalmente e informado a cada uma das unidades de negócios.

O orçamento das vendas é insumo básico para todo o sistema, pois é a partir dele que são elaborados os demais suborçamentos.

A responsabilidade pela elaboração do plano anual das despesas operacionais, em cada uma das unidades de negócios, está a cargo do gerente geral da unidade 4 vendedores da equipe de vendas, chefe de escritório, sendo basicamente essa a estrutura humana de cada unidade de negócios. A equipe de vendas é formada por RTVI (Representante técnico de vendas Interno) e RTVEs (Representantes Técnicos de Vendas externas). Evidencia-se que os demais colaboradores que fazem parte do quadro funcional da unidade de negócios, da empresa também tem responsabilidades que estão ligadas de alguma forma ao plano anual e das despesas operacionais.

4.5.2 O impacto do orçamento de despesas operacionais nas vendas

Os lucros ou os resultados das empresas estão baseados em diversos processos de gestão empresarial. Um dos processos que ajuda na alavancagem do lucro é o planejamento e o controle das despesas operacionais, tornando-se uma ferramenta de gestão muito importante.

Neste item é evidenciado o comportamento das despesas operacionais nos quatro períodos analisados; a seguir evidencia-se as vendas brutas e a relação do orçamento de despesas operacionais com as vendas brutas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

4.5.2.1 As despesas operacionais na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Com um projeto de implantação do sistema orçamentário, elaborado no ano de 1994 por alguns colaboradores, a empresa começou, de forma tímida a traçar os critérios de rateio das despesas operacionais. Por conseguinte, o critério usado, até o final de 1998, era com base nos gastos de cada unidade, ou seja, as despesas indiretas da matriz eram alocadas para cada unidade pelo montante de sua despesa.

Atualmente, a empresa está implementando um novo modelo, o ABC - *Activity Based Costing* – Custeio Baseado em Atividades. De acordo com CHING¹¹⁶, “o ABC descreve a forma como a empresa emprega tempo e recursos para atingir objetivos”.

Segundo NAKAGAWA¹¹⁷, “trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Na empresa estudada, as suas atividades estão voltadas para atender o setor agrícola, sendo o foco principal a produção primária de soja, algodão, milho, arroz e trigo. CHING¹¹⁸ diz que “atividades são caracterizadas como o nível em que as ações são tomadas. Atividades são o que as empresas fazem. Para realizar mudanças, devemos mudar o que as pessoas fazem e, as mudanças devem ocorrer nas atividades”.

¹¹⁶ CHING, Hong Yung. *Gestão baseada em custeio por atividade*. São Paulo: Atlas, 1997, p.39.

¹¹⁷ NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividade*. São Paulo: Atlas, 1994, p.40.

¹¹⁸ CHING, Hong Yung. *Gestão baseada em custeio por atividade*. São Paulo: Atlas, 1997, p.49.

Sendo o orçamento uma ferramenta importante na organização, em que todos os departamentos afins são envolvidos e assumem responsabilidade e comprometimento com o mesmo, passaram a elaborar quadros e planilhas para o seu acompanhamento. Atualmente a empresa utiliza três formas para distribuir as suas despesas operacionais a quem compete.

O Quadro 1 evidencia o modelo alicerçado no ABC – Activity Based Costing, que está sendo usado atualmente pela empresa no critério de alocação das despesas operacionais para as unidades de negócios, ou seja, qual o direcionador de cada natureza de gasto.

Quadro 1 - Distribuição das despesas operacionais para as atividades nas unidades de negócios

Despesas	Direcionador da despesa
<u><i>Despesas com pessoal</i></u>	
Salários com encargos, honorários e pró labore	Conforme folha de pagamento, é distribuído por atividades
Ajuda celular	<i>direto</i> - total do recurso é destinado para o processo de venda externa de defensivos, máquinas
Formação pessoal	<i>direto</i> - pelo número de pessoas treinadas de cada atividade
<u><i>Despesas com veículos</i></u>	
Manutenção, combustíveis e depreciação	<i>direto</i> – a manutenção, o consumo e a depreciação e distribuído pela atividade em que o veículo é usado
<u><i>Despesas administrativas</i></u>	
Serviço de terceiros	<i>direto</i> – distribuído por atividade que consomem em cada unidade de negócios
Viagens e representações	<i>direto</i> – pelo consumo da despesa por processo
<u><i>Despesas com comunicações</i></u>	
Telefone	<i>direto</i> - para cada uma das atividades que consomem
Embratel, postais e telegráficas	<i>direto</i> – para cada uma das atividades que consomem

Fonte: Empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Para as despesas operacionais, descritas no Quadro 1, todas as despesas com pessoal são consumidos pela venda interna e externa, controle administrativo - financeiro, venda interna de peças, administração da unidade de negócio, estoque e expedição.

A despesa de ajuda com celular só é consumida pela venda externa, somente os vendedores externos possuem essa ajuda, sendo que os aparelhos usados são de suas propriedades. O valor que exceder a cinquenta Reais é de responsabilidade de pagamento do vendedor. As despesas com formação de pessoal são consumidas pela venda interna de peças, venda interna e externa de defensivos e máquinas e administração da unidade de negócios.

As despesas com veículos são consumidas pelas vendas externas e administração da unidade de negócios. A despesa administrativa com serviço de terceiros é consumida pelo estoque e expedição. As despesas de viagens e representações e de telefones são consumidas pela venda interna e externa, controle financeiro – administrativo, venda interna de peças e administração da unidade de negócios. O telefone é consumido, também, pelo estoque e expedição.

A conta de despesa Embratel é consumida pelo controle administrativo – financeiro, ao passo que as despesas postais e telegráficas são consumidas pela administração da unidade de negócios.

Algumas contas de despesas operacionais são agrupadas devido ao pequeno valor que representam, não implicando em grandes desvios quando da análise e interpretação do seus dados. No entanto, este procedimento é aplicado a todas as contas de despesas disponíveis na empresa.

O Quadro 2 mostra o critério de alocação das despesas operacionais para as atividades desenvolvidas na matriz. Posteriormente, todas essas despesas são rateadas de acordo

com critérios definidos pela empresa entre as unidades de negócios a fim de que se possa obter um resultado individualizado de cada uma das unidades de negócios.

Quadro 2 - Distribuição das despesas operacionais para as atividades na matriz

Despesas	Direcionador
<u>Despesas com pessoal</u>	
Salários com encargos, honorários e pró labore	conforme folha de pagamento, é distribuído por atividades
Ajuda celular	<i>direto</i> - total do recurso é destinado para o processo de venda externa de defensivos e máquinas
Formação pessoal	<i>direto</i> - pelo número de pessoas treinadas de cada atividade
<u>Despesas com veículos</u>	
Manutenção, combustíveis e depreciação	<i>direto</i> - pelo percentual da despesa que cada uma das unidades de negócios representa no total geral de despesas das mesmas
<u>Despesas administrativas</u>	
Serviço de terceiros	<i>direto</i> - para cada atividade que utiliza a despesa é distribuída
Viagens e representações	<i>direto</i> - para as atividades, pelo total das despesas das unidades de negócios
<u>Despesas com comunicações</u>	
Telefone	<i>direto</i> - para a atividade que usar o serviço
Embratel	<i>direto</i> - para administração e manutenção de programas de computadores
Postais e telegráficas	distribuído para as atividades, pelo total das despesas das unidades de negócios

Fonte: Empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Os grupos de contas de despesas operacionais relacionadas as atividades da matriz da empresa, recebem os recursos consumidos por meio de alocações, sendo que essas informações são posteriormente relatadas às unidades, bem como os valores transferidos para as mesmas. Todas as informações processadas e analisadas são informadas às unidades, mensalmente, de forma analítica, comparando os gastos previstos com os realizados nas atividades.

No Quadro 3 são apresentados os direcionadores de custos para apropriar os recursos consumidos, em cada atividade, para as linhas de produtos nas unidades de negócios.

Quadro 3 - Alocação das despesas operacionais consumidas pelas atividades para as linhas de produtos nas unidades de negócios

Atividades	Direcionador
<i>Atividades nas unidades de negócios</i>	
Venda interna de defensivos e máquinas	Alocado individualmente por unidade pelo tempo dedicado do gerente geral e o gerente de vendas da unidade de negócios para cada linha de produto
Venda externa de defensivos, máquinas e peças	Alocado direto para cada linha de produto pelo tempo dedicado do vendedor externo
Serviços de oficina	Alocado direto para serviços de oficina pelo número de horas trabalhadas para cada linha de produtos – serviços de oficina e máquinas e equipamentos
Estoque e expedição	Alocado pelo valor da venda
Transporte	Alocado pelo valor da venda
Contábil/administrativo/financeiro	Alocado individual por unidade de negócios pelo tempo dedicado do pessoal de escritório para cada linha de produto
Segurança	Alocado pelo valor da venda
Administrativo da unidade de negócios	Alocado individualmente por unidade de negócios pelo tempo dedicado do gerente geral para cada linha de produto

Fonte: Empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

No Quadro 4 são apresentados os direcionadores de custos para apropriar os recursos consumidos, em cada atividade, para as linhas de produtos na matriz da empresa.

Quadro 4 – Alocação das despesas operacionais consumidas pelas atividades para as linhas de produtos na matriz e regional centro oeste

Atividades	Direcionador
<i>Atividade matriz</i>	
Administração geral	Alocado proporcional ao gasto de cada linha de produto recebido na unidade de negócios
Gerenciamento defensivos, máquinas, Peças e grãos – Região Sul	Alocado direto para cada uma das unidades de negócios da região Sul, para cada linha de produto, proporcional ao seu gasto
Gerenciamento de marketing, financeiro, Administrativo, contabilidade, administração e manutenção de software, controle de estoque e segurança	Alocado direto para cada uma das unidade de negócios do Brasil, para cada linha de produto proporcional ao seu gasto
Expedição de defensivos e máquinas	Alocado proporcional a venda de defensivos em cada uma das unidades de negócios do Brasil
<i>Atividade Regional Centro Oeste</i>	
Administração Regional Centro Oeste	Alocado proporcional ao gasto de cada linha de produto recebido na unidade de negócios
Gerenciamento de defensivos, máquinas e peças Regional Centro Oeste	Alocado direto para cada uma das unidades de negócios da região centro oeste, para cada linha de produto, proporcional a seu gasto
Gerenciamento administrativo - financeiro Regional Centro Oeste	Alocado proporcional ao gasto de cada linha de produto recebido na unidade de negócios

Fonte: Empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Observa-se que a alocação das despesas operacionais para as linhas de produtos, requer primeiramente a apropriação dos recursos consumidos às atividades da empresa, tendo cada uma o seu direcionador de custo. De acordo com NAKAGAWA¹¹⁹, vetor ou direcionador de custos (*cost drivers*) “é uma transação que determina a quantidade de trabalho

¹¹⁹ NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 74.

(não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost drivers* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos”.

4.5.2.2. *As vendas brutas na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.*

Para a melhorar a análise dos valores das vendas brutas, os mesmos foram convertidos para dólares norte americanos, a fim de proceder a atualização da unidade monetária brasileira.

Nos quatro anos estudados, como critério de conversão para a taxa do dólar norte americano, foi calculada uma taxa do dólar médio a cada mês, tomando-se a taxa do primeiro dia útil do mês, somando-a com a taxa do último dia útil do mês e dividido esse produto taxa por dois.

Para chegar ao valor das vendas de cada mês, em dólares norte americanos, tomou-se o valor total das vendas em Reais e dividiu-se pela taxa média do dólar de cada mês. Assim, obteve-se o valor das vendas de cada mês em dólares.

A taxa do dólar norte americano usada em todas as conversões é a taxa do dólar comercial de venda, extraído do banco de dados do computador central da empresa que está ligado *on line* 24 horas por dia com as principais bolsas de valores de todo o mundo.

A Tabela 1 apresenta o desempenho da empresa quanto ao seu volume de vendas brutas no ano de 1995.

Tabela 1 – Vendas brutas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1995

Meses	Valor da venda Bruta em R\$	Taxa média mensal do Dólar	Valor da venda bruta em Dólar	Percentual da venda bruta em Dólar
Janeiro	2.951.279	0,8430	3.500.924	7,83
Fevereiro	1.125.193	0,8460	1.330.015	2,97
Março	1.657.141	0,8746	1.894.742	4,24
Abril	881.512	0,9090	969.760	2,17
Mai	1.131.251	0,9120	1.240.407	2,77
Junho	598.071	0,9163	652.702	1,46
Julho	727.426	0,9300	782.178	1,78
Agosto	2.326.095	0,9455	2.460.175	5,50
Setembro	3.546.670	0,9580	3.725.494	8,33
Outubro	10.216.255	0,9646	10.664.149	23,84
Novembro	8.266.421	0,9646	8.569.792	18,16
Dezembro	7.655.841	0,9691	7.899.949	17,66
Total	41.083.155	0,9183	44.736.242	100,00

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

A apuração de resultado adotada pela empresa é com base no lucro real. Mensalmente são elaboradas as demonstrações contábeis, mas as contas de resultado encerram-se no dia 31 de dezembro de cada período.

Ressalte-se que, para fins de safra (ano) agrícola, a empresa utiliza o período de 12 meses, que se inicia em 1º de março de um ano e termina em 28 de fevereiro do ano seguinte.

Observa-se que o maior volume de vendas da empresa está concentrado em mais de 71% nos últimos cinco meses no ano de 1995.

No que concerne às vendas brutas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. no ano de 1996, a Tabela 2 evidencia este período.

Tabela 2 – Vendas brutas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1996

Meses	Valor da venda Bruta em R\$	Taxa média mensal do Dólar	Valor da venda bruta em Dólar	Percentual da venda bruta em Dólar
Janeiro	4.028.710	0,9755	4.129.237	5,73
Fevereiro	2.227.046	0,9809	2.270.411	3,15
Março	1.242.435	0,9859	1.260.204	1,75
Abril	1.332.538	0,9903	1.345.590	1,87
Mai	3.841.083	0,9953	3.859.221	5,36
Junho	2.863.431	1,0012	2.859.999	3,97
Julho	4.581.565	1,0074	4.547.910	6,31
Agosto	5.159.484	1,0143	5.086.744	7,06
Setembro	7.882.448	1,0187	7.737.752	10,74
Outubro	13.385.247	1,0244	13.037.141	18,10
Novembro	15.019.586	1,0304	14.576.462	20,24
Dezembro	10.848.465	1,0361	10.470.481	17,66
Total	72.381.399	1,0050	72.018.904	100,00

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Nota-se que, também no ano de 1996 a concentração maior das vendas ocorreu nos últimos meses do ano. A concentração no volume das vendas, nos últimos meses do ano, dá-se pelo fato do consumidor iniciar o plantio da safra de inverno nesse período. Assim, pouco antes de se iniciar o plantio da safra de inverno, o produtor efetua as compras dos defensivos agrícolas que irá utilizar para a formação de sua lavoura. Com isso, justifica-se o maior volume de vendas nos últimos quatro meses do ano.

Em relação ao ano anterior, visualiza-se um incremento nas vendas brutas totais na ordem de 61%. Tal, significa um aumento real, uma vez que está sendo considerado como referência uma moeda de poder aquisitivo constante.

Os fatores que contribuíram para este aumento no volume de vendas, no período em análise, decorre do acerto das dívidas dos produtores com instituições financeiras. Houve um acordo, para pagamento das dívidas agrícolas, entre os produtores e o governo. É concedido um prazo maior para os produtores pagarem suas dívidas. É garantido um preço mínimo para a produção, pelo governo, no pagamento da dívida, onde o produtor sabe antecipadamente quanto precisa produzir para pagar suas parcelas.

Com prazo maior no pagamento de suas dívidas e, uma garantia de preço mínimo para a produção de soja e milho no pagamento dessas dívidas, os produtores melhoram sua capacidade de pagamento. Assim, podem assumir compromissos com fornecedores que fazem venda direta a consumidor ou com as revendas de defensivos, na compra dos insumos para obterem melhor produtividade na cultura da soja e milho. Além disso, considera-se como fator motivador para o incremento do volume de vendas, a abertura de novas unidades de negócios, para atendimento de suas necessidades no setor agrícola, nas cidades de Lucas do Rio Verde, Nova Mutum no Mato Grosso e Ijuí no Rio Grande do Sul.

Por sua vez, o desempenho da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. no que diz respeito as vendas brutas no ano de 1997 é apresentado e evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3 – Vendas brutas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1997

Meses	Valor da venda Bruta em R\$	Taxa média mensal do Dólar	Valor da venda bruta em Dólar	Percentual da venda bruta em Dólar
Janeiro	5.869.727	1,0426	5.629.891	7,05
Fevereiro	851.227	1,0484	811.930	1,02
Março	877.148	1,0562	830.475	1,04
Abril	5.564.077	1,0609	5.244.676	6,56
Maiο	5.578.639	1,0685	5.221.000	6,53
Junho	4.695.837	1,0745	4.370.253	5,47
Julho	5.610.070	1,0802	5.193.547	6,50
Agosto	8.208.731	1,0875	7.548.258	9,45
Setembro	13.447.385	1,0939	12.293.066	15,38
Outubro	16.598.544	1,1014	15.070.405	18,86
Novembro	9.586.185	1,1083	8.649.450	10,82
Dezembro	9.246.797	1,1131	8.307.247	10,40
Total	86.134.364	1,0780	79.905.096	100,00

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

No planejamento para as vendas desse período estava previsto um incremento na ordem de 20%. No entanto, a falta de linhas de crédito em instituições financeiras para o plantio da safra de inverno, a inadimplência junto à Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. por parte de seus clientes, e o baixo preço dos produtos comercializados na safra anterior, foram os fatores que mais contribuíram para um incremento das vendas brutas de apenas 10,95 %.

No ano de 1998, a empresa alcançou um aumento nas vendas brutas na ordem de 35% em relação ao realizado no período imediatamente anterior, conforme mostra a Tabela

4.

Tabela 4 – Vendas brutas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1998

Meses	Valor da venda Bruta em R\$	Taxa média mensal do Dólar	Valor da venda bruta em Dólar	Percentual da venda bruta em Dólar
Janeiro	5.954.200	1,1197	3.500.924	7,83
Fevereiro	4.188.371	1,1268	1.330.015	2,97
Março	2.761.428	1,1335	1.894.742	4,24
Abril	3.130.974	1,1414	969.760	2,17
Mai	5.908.704	1,1477	1.240.407	2,77
Junho	3.949.781	1,1536	652.702	1,46
Julho	7.286.522	1,1597	782.178	1,78
Agosto	7.089.522	1,1699	2.460.175	5,50
Setembro	14.025.512	1,1810	3.725.494	8,33
Outubro	18.088.759	1,1889	10.664.149	23,84
Novembro	15.417.347	1,1968	8.569.792	18,16
Dezembro	13.834.584	1,2048	7.899.949	17,66
Total	101.635.704	1,1603	87.593.074	100,00

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Com a política de crédito aos produtores praticamente inexistente, por parte de governo federal, aliada à baixa produção pela falta de insumos e sementes de má qualidade, o resultado das vendas, em 1998, foi considerado nada satisfatório pela Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

4.5.2.3. O orçamento de despesas operacionais x vendas brutas

Nos períodos estudados, verificou-se que a cada ano houve incremento em vendas, mesmo que não fosse o esperado pela empresa. Porém, o grande salto nas vendas aconteceu do ano de 1995 para 1996, como decorrência dos fatores apontados anteriormente.

Em se tratando de uma empresa comercial voltada principalmente para o setor primário, verifica-se uma significativa dependência das suas vendas de fatores internos e externos. Os fatores internos que mais impactam as vendas brutas da empresa são:

- a) a ausência de uma carteira de clientes, ou seja, a empresa sem cadastro de clientes para formar um banco de dados adequado;
- b) uma política de vendas em que o produtor possa adquirir da empresa tudo o que necessita para sua atividade agrícola;
- c) centralização das compras e políticas de vendas, somente com o proprietário da empresa; e
- d) o sistema de informação é precário, formando ilhas, em que cada departamento da empresa busca para si as informações necessárias e não para a coletividade.

No âmbito externo, nota-se que a empresa carece de maiores informações sobre a concorrência, bem como sobre o comportamento e evolução do mercado nas atividades que desenvolve. Adicionalmente a Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. requer, para incrementar as vendas parcerias fortes na distribuição dos produtos.

Tal, evidencia a necessidade da elaboração de um planejamento amplo e detalhado das suas atividades, tanto em nível interno quanto externo. Apesar de existirem iniciativas tímidas, neste sentido, em determinados departamentos da empresa, é preciso que cada unidade otimize o seu resultado com vistas a maximização global da organização.

Considerando os aspectos analisados e as respostas obtidas através do questionário, verificou-se haver uma certa correlação entre o volume de vendas e a implantação de um sistema orçamentário.

Antes da implantação do orçamento de despesas operacionais, as unidades não tinham o *feedback* da matriz da empresa quanto ao resultado operacional das vendas nem mesmo qual a margem auferida pela unidade de negócios. Até então, os gastos nas unidades eram efetuados à medida em que ocorriam, sem planejamento algum, tanto no aspecto econômico quanto financeiro.

Verificou-se, neste estudo, que a partir da implantação do sistema orçamentário houve maior grau de conscientização dos colaboradores no que diz respeito ao resultado de sua área de responsabilidade, além da empresa como um todo. Foram disponibilizados os valores das vendas e despesas operacionais de cada unidade de negócios, período a período, com isso a credibilidade interna entre os colaboradores aumentou, levando cada vez mais a um maior comprometimento dos mesmos para alcançar os resultados previstos. Além disso, puderam, desta forma, policiar, com maior segurança, as contas mais significativas em termos de volume de despesas.

Não obstante, possibilitou, principalmente ao gerente da unidade de negócios, administrar melhor seu tempo e organizar de maneira mais clara as atividades a serem desenvolvidas. Conseqüentemente, a administração das vendas foi aprimorada no sentido de ganhar mercado e incremento nas vendas em cada unidade de negócios.

O incremento nas vendas, nos períodos analisados, pode ser visto como a somatória de diversos esforços que contribuíram para tal ocorresse. Assim, a reorganização proposta pela empresa por meio da implantação do orçamento de despesas operacionais contribuiu para que houvesse incremento nas vendas brutas. Em outras palavras, a forma como as mesmas foram conduzidas a partir da implantação do orçamento de despesas operacionais e o

sistema de controle que emergiu com o advento do mesmo, são fatores que contribuíram para o resultado alcançado pela empresa no que diz respeito ao investimento no volume de vendas.

4.5.3 A variação das despesas operacionais em relação as vendas

As contas de despesas operacionais mais representativas, no período de 1995 a 1998, da empresa em estudo, são analisadas nesta seção. A relação das mesmas está disposta em ordem alfabética e os seus valores foram extraídos das demonstrações contábeis fornecidas pela empresa para fins de desenvolvimento da presente dissertação.

Ressalte-se que, no plano de contas, no que concerne às despesas operacionais da empresa, é encontrada uma relação maior do que esta apresentada para o estudo. Essas contas de despesas operacionais não influenciariam no resultado da pesquisa e para tanto não fizeram parte do rol apresentado.

Torna-se importante a análise das variações das despesas operacionais, em relação as vendas brutas da empresa, na medida que pode-se perceber qual das variáveis pode ser revista na estrutura, ou seja, nas vendas ou nas despesas. Assim, os gestores efetuam a análise e trabalham na estrutura que julgar necessário, a fim de que os objetivos e metas planejadas sejam efetivamente alcançadas.

Os valores estão dispostos em Reais para cada conta de despesa operacional e acumulados por ano. Assim, a Tabela 5 evidencia o rol das principais contas da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. com seus respectivos valores, referente o exercício de 1995.

Tabela 5 – Despesas operacionais da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1995

<i>Contas de despesas operacionais</i>	<i>Valor das despesas em Reais</i>
Água	9.288
Aluguéis e condomínios	55.232
Arrendamento mercantil	184.522
Assinaturas e mensalidades	18.317
Aviso prévio indenizado	23.266
Bonificações	22.303
Comissões pagas	137.774
Comunicações	233.479
Despesas c/ aeronave	46.024
Despesas c/ legalizações	96.221
Despesas c/ Software e Hardware	30.888
Despesas c/ veículos – combustíveis	194.680
Despesas c/ veículos – manutenção	283.773
Despesas com bens relevantes	81.147
Despesas postais e telegráficas	21.110
Férias pagas	181.109
Frete	29.917
FGTS	183.860
Gastos c/Formação de pessoal	7.293
Honorários profissionais	100.730
Indenizações trabalhistas	35.664
INSS	488.271
Limpeza e conservação	63.386
Luz	72.471
Material de expediente	89.581
Plano de saúde	40.346
Pró - Labore	131.800
Publicidade e propaganda	41.012
Salário 13º	131.076
Salários e ordenados	1.533.408
Seguros	30.390
Serviços de terceiros	21.670
Vale transporte	8.316
Viagens e representações	159.529
Total em R\$	4.787.853

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

No caso das vendas, verifica-se uma acentuada concentração das mesmas em determinados períodos do ano. Período este, imediatamente anterior ao plantio da safra de inverno no Brasil e no decorrer de todo o tempo gasto para o plantio. O mesmo não ocorre com

as despesas, pois estas na sua grande maioria são fixas. Portanto, as despesas operacionais são bastante uniformes ao longo do ano, não havendo um maior ou menor volume de despesas operacionais num determinado período, a não ser por fatos estranhos à gestão.

Adicionalmente, observa-se que as despesas da empresa estão concentradas em cinco grandes contas em termos de valor, as quais representam um percentual superior a 70% do volume total das despesas operacionais no período.

Verifica-se também que no ano de 1995, o percentual das despesas operacionais, em relação às vendas brutas do mesmo período, em dólares norte americanos, foi de 11,65%. Já o total das despesas operacionais, em relação às vendas brutas do mesmo período, em Reais, é de 10,25%.

Para se chegar ao valor das despesas operacionais, em dólares norte americanos, toma-se o valor total das despesas operacionais, em Reais, e divide-se pela taxa média anual do dólar norte americano de cada período. A taxa média anual do dólar norte americano no ano de 1995 é de Reais 0,9183, no ano 1996 é de Reais 1,0050, em 1997 é de Reais 1,0780 e no ano de 1998 é de Reais 1,1603, valores esses, encontradas nas Tabelas 1, 2, 3 e 4, respectivamente.

No ano de 1996, houve uma redução nas despesas operacionais da empresa em relação ao ano de 1995. Fica evidenciada, essa redução nas despesas operacionais da empresa, pela Tabela 6, a seguir estruturada.

Tabela 6 – Despesas operacionais da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1996

<i>Contas de despesas operacionais</i>	<i>Valor das despesas em Reais</i>
Água	6.233
Aluguéis e condomínios	85.395
Arrendamento mercantil	204.382
Assinaturas e mensalidades	19.370
Aviso prévio indenizado	21.150
Bonificações	14.326
Comissões pagas	148.083
Comunicações	339.281
Despesas c/ aeronave	45.830
Despesas c/ legalizações	113.878
Despesas c/ Software e Hardware	58.510
Despesas c/ veículos – combustíveis	231.030
Despesas c/ veículos – manutenção	258.778
Despesas com bens relevantes	218.830
Despesas postais e telegráficas	25.870
Férias pagas	205.031
Fretes	51.290
FGTS	201.333
Gastos c/Formação de pessoal	6.750
Honorários profissionais	124.686
Indenizações trabalhistas	28.207
INSS	608.935
Limpeza e conservação	71.040
Luz	96.327
Material de expediente	127.934
Plano de saúde	20.253
Pró – Labore	226.800
Publicidade e propaganda	70.792
Salário 13º	219.388
Salários e ordenados	1.715.849
Seguros	26.361
Serviços de terceiros	180.924
Vale transporte	17.092
Viagens e representações	160.018
Total em R\$	5.949.946

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Tabela 7 – Despesas operacionais da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1997

<i>Contas de despesas operacionais</i>	<i>Valor das despesas em Reais</i>
Água	8.124
Aluguéis e condomínios	134.879
Arrendamento mercantil	430.539
Assinaturas e mensalidades	20.856
Aviso prévio indenizado	20.710
Bonificações	202.024
Comissões pagas	198.205
Comunicações	365.028
Despesas c/ aeronave	77.277
Despesas c/ legalizações	107.209
Despesas c/ Software e Hardware	87.796
Despesas c/ veículos – combustíveis	339.583
Despesas c/ veículos – manutenção	295.077
Despesas com bens relevantes	35.244
Despesas postais e telegráficas	50.555
Férias pagas	258.220
Frete	71.470
FGTS	279.961
Gastos c/Formação de pessoal	11.780
Honorários profissionais	132.553
Indenizações trabalhistas	12.880
INSS	866.286
Limpeza e conservação	71.161
Luz	116.806
Material de expediente	125.788
Plano de saúde	28.187
Pró – Labore	246.400
Publicidade e propaganda	110.283
Salário 13º	208.873
Salários e ordenados	2.360.753
Seguros	4.108
Serviços de terceiros	229.378
Vale transporte	24.380
Viagens e representações	197.846
Total em R\$	7.730.219

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

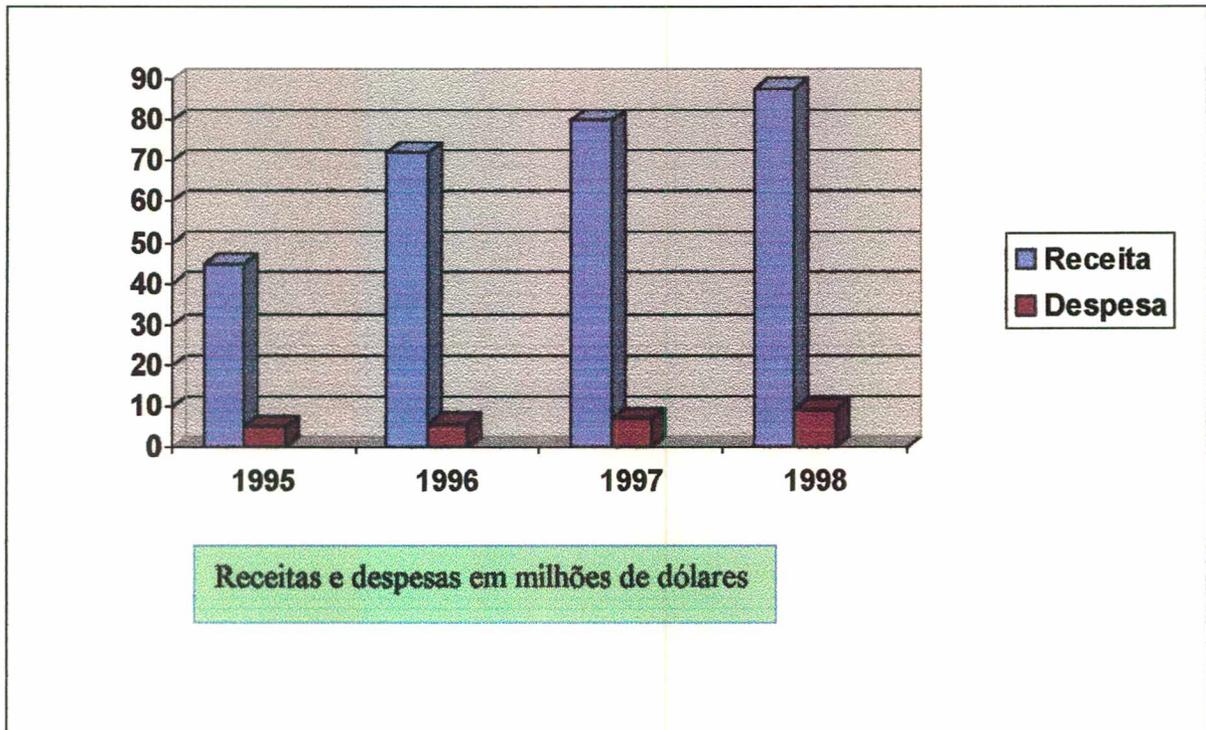
Tabela 8 – Despesas operacionais da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. em 1998

<i>Contas de despesas operacionais</i>	<i>Valor das despesas em Reais</i>
Água	13.654
Aluguéis e condomínios	180.212
Arrendamento mercantil	638.667
Assinaturas e mensalidades	26.974
Aviso prévio indenizado	33.452
Bonificações	443.463
Comissões pagas	166.712
Comunicações	514.910
Despesas c/ aeronave	56.895
Despesas c/ legalizações	117.727
Despesas c/ Software e Hardware	92.060
Despesas c/ veículos – combustíveis	402.710
Despesas c/ veículos – manutenção	327.093
Despesas com bens relevantes	231.132
Despesas postais e telegráficas	54.131
Férias pagas	771.014
Fretes	44.440
FGTS	395.459
Gastos c/Formação de pessoal	28.419
Honorários profissionais	153.828
Indenizações trabalhistas	188.768
INSS	1.174.697
Limpeza e conservação	81.145
Luz	144.544
Material de expediente	104.831
Plano de saúde	144.544
Pró – Labore	104.830
Publicidade e propaganda	16.060
Salário 13º	222.807
Salários e ordenados	3.278.629
Seguros	32.348
Serviços de terceiros	403.318
Vale transporte	31.129
Viagens e representações	213.607
Total em R\$	10.833.209

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Nos quatro anos estudados podemos verificar o comportamento das despesas operacionais e a venda bruta em cada um dos períodos. A Figura 1 evidencia que tanto as despesas operacionais quanto as vendas brutas evoluíram.

Figura 1 – Distribuição da receita e despesa operacional nos períodos analisados na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.



Fonte: ACADROLI, Ivan Lucas. 1999.

Observou-se um crescimento nas receitas brutas ao longo dos períodos, desde 1995 até o ano de 1998. O mesmo aconteceu em relação às despesas operacionais, que tiveram um pequeno crescimento nesse período. No entanto, esse crescimento, tanto das receitas quanto das despesas é em valores absolutos de dólares, visto que em valores relativos as despesas operacionais não acompanharam a evolução das vendas, o que é favorável para a empresa em termos de resultados.

O maior índice de crescimento das receitas na empresa ocorreu no período de 1995 a 1996, quando houve um incremento na ordem de 61%. Nos períodos subsequentes, o incremento foi de 10,95%, de 1996 a 1997, e 9,62%, de 1997 a 1998.

Com relação a evolução das despesas operacionais na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. pode-se verificar que de 1995 a 1996 houve um acréscimo de 13,55%, representando o menor índice de crescimento nos períodos estudados. Nos períodos que se sucederam o crescimento foi de 22,06%, de 1996 a 1997, e de 29,20%, do ano de 1997 a 1998.

No que concerne às despesas em relação às vendas em cada um dos períodos pesquisados, verifica-se que o maior índice encontra-se no ano de 1995 e o menor no ano de 1996, ou seja, 11,65% e 8,22%, respectivamente.

Percebe-se, ainda, uma tendência de crescimento das despesas em relação às vendas, pois no ano de 1997 tem-se um percentual de 9,04%, já em 1998 este percentual subiu para 10,66%. Com exceção do período compreendido entre 1995 e 1996, quando o nível de vendas foi muito superior ao das despesas, nos outros períodos, nota-se que as despesas aumentaram em proporções superiores ao das vendas, sendo, do ponto de vista do resultado da empresa um aspecto desfavorável e que deve ser considerado pelos seus gestores.

Qualquer modificação nos níveis de despesas altera o resultado operacional, desde que suas vendas fiquem estagnadas em um determinado ponto. Assim, cabe analisar os motivos que elevaram as despesas operacionais a esses níveis e porque não houve um incremento nas vendas na mesma proporção, na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. nesse período.

Desse modo, a busca contínua por melhores resultados na organização deve fazer com que todos os envolvidos compreendam e se comprometam, cada vez mais, para que os objetivos e metas estabelecidas sejam alcançados.

4.5.4 O orçamento de despesas operacionais como propulsor da redução de gastos

Em todas as unidades de negócios foi implantado, em 1992, o sistema de orçamento global da empresa, iniciando-se pelo orçamento de vendas, orçamento de despesas operacionais e fluxo de caixa projetado. Visto que até o ano de 1995 a empresa não tinha formalmente um sistema orçamentário, houve um salto significativo no controle de suas atividades.

No Anexo 1, evidencia-se o processo da programação orçamentária de despesas operacionais para cada uma das unidades de negócios.

Nas etapas propostas pela equipe de trabalho para a implantação do orçamento de despesas operacionais na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. algumas metas foram estabelecidas para serem cumpridas dentro de um determinado período.

Uma das mais importantes é de que o total das despesas, de um modo geral, no ano de 1998, atingissem um índice não superior a 8% em relação às vendas do mesmo período. Nos anos imediatamente anteriores o percentual poderia oscilar entre 9% e 10%.

Anteriormente, como as unidades possuem estrutura física e humana julgada adequada pelos próprios integrantes de cada equipe, foi proposto que, a partir de 1995, para todas as despesas que ultrapassassem a R\$ 50,00 (cinquenta reais) a unidade de negócios fará o orçamento com mais de um fornecedor a fim de obter preços menores e, por conseguinte, reduzir despesas. Esse valor ficou determinado como limite de alçada do gerente em cada unidade para aferição da despesa.

Com a implementação do orçamento de despesas operacionais, o valor de alçada para cada unidade de negócios, no ano de 1998, passou a ser de R\$ 100,00 (cem reais).

Tal, pode ser considerado um fato positivo, pois à medida em que o grau de conscientização e responsabilidade aumentam, faz com que as pessoas se comprometam cada vez mais com o processo.

A contribuição de cada unidade de negócios para a redução dos gastos na empresa, a partir da implantação do orçamento de despesas operacionais, é reconhecida por meio da concessão de novas alçadas nos limites das despesas sem prévia autorização do departamento administrativo da matriz.

Corroboram, também, a maneira favorável com que cada uma das unidades de negócios pesquisadas participaram no processo de planejamento, execução e controle das atividades, principalmente no que concerne às despesas operacionais. Conhecendo, a partir de seu gerente geral, a estrutura humana disponível para o desenvolvimento das atividades, as unidades puderam ao longo dos períodos estudados reduzir os índices de despesas de um modo geral.

A partir de resultados apurados e analisados, com níveis de redução de despesas satisfatórios, sem comprometer a estrutura da empresa quanto às vendas, elaboraram-se planos de premiações para as unidades com maior destaque. Ainda hoje, mensalmente, são agraciadas com premiações as duas melhores unidades no que diz respeito aos seus níveis de despesas operacionais incorridos.

Levando-se em consideração todos os critérios utilizados para o estabelecimento das normas de premiações, verifica-se uma grande variação nas conquistas pelas unidades, ou seja, cada mês diferentes unidades de negócios são agraciadas com premiações decorrentes do melhor desempenho relacionado às despesas operacionais.

Assim, evidencia-se que, havendo eficientes sistemas de acompanhamento e controles constantes nos gestores, nas atividades e nos processos, a empresa atinge seus objetivos. Também, é necessário que as pessoas estejam motivadas para o desenvolvimento de suas atividades, a fim de que busquem, cada vez mais, satisfação na realização de seus objetivos.

4.5.5 O orçamento de despesas operacionais como fator gerador de mudanças

O presente trabalho selecionou vinte e uma unidades de negócios da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. com o objetivo de analisar o programa de implantação do orçamento de despesas operacionais na empresa. Portanto, as descrições e relatos apresentados a seguir referem-se à implantação desse orçamento na empresa.

A implantação do sistema orçamentário, ao promover conflitos na administração geral das unidades de negócios, fez com que houvesse a necessidade de mudanças no comportamento dos seus gestores. Paralelamente, fez-se necessário buscar uma nova maneira de realizar o planejamento, execução e controle das atividades, as quais passaram a ser monitoradas concomitante com o desenvolvimento de todo o processo, fazendo algumas implicações na mudança do perfil dos administradores.

A fim de que, o programa de implementação do orçamento de despesas operacionais, tornasse o processo flexível e entendido por todos, houveram reuniões com todos os gestores.

No entanto, com a instituição do orçamento de despesas operacionais na empresa não houve a necessidade da criação de um departamento específico para tal ou de novos cargos. Ao invés disso, procuraram evitar barreiras entre as áreas comercial e administrativa da

empresa, fazendo com que todos colaborassem do processo e buscassem obter um melhor relacionamento e conhecimento das áreas afins.

O sistema de integração de pessoas e processos fez com que, em cada uma das unidades de negócios, cada indivíduo desenvolvesse suas atividades e participasse intensivamente, relacionando-se de forma mais harmoniosa e proveitosa com as demais pessoas que pertenciam às outras áreas da empresa.

Por outro lado, a flexibilização no modo de execução das tarefas, proporcionado pela implantação do sistema orçamentário, exigiu algumas mudanças nos procedimentos para a execução das mesmas, tanto em termos administrativos quanto operacionais da empresa.

Tal, é corroborado pela maioria, dos que responderam o questionário, ao afirmarem que a maneira de realizarem suas tarefas após a implantação do orçamento de despesas operacionais modificou. Explicam que, antes da implantação não era exigido que se fizesse acompanhamento das despesas da unidade:

“Mesmo tendo a consciência daquilo que deveria ser feito, o fizemos de maneira informal, pois não nos era exigido. Com a implantação do sistema de orçamento, fizemos nossas previsões e acompanhamentos e, conseguimos verificar onde estávamos deixando a desejar para a unidade e para a empresa como um todo, em termos de organização e resultados financeiros. Após a implantação do sistema orçamentário temos a responsabilidade e o compromisso de controlar e analisar resultados obtidos”.

Para isso, a gestão ficou mais complicada, as pessoas tiveram que se adequar ao novo sistema, necessitando tomar um número cada vez maior de decisões. Houve também, o enriquecimento de todas as tarefas a serem executadas na empresa, bem como no processo de decisão sobre as mesmas. A fim de que o processo seja aprimorado constantemente, a empresa

está investindo em mais treinamentos dos indivíduos, através de seminários, cursos de extensão interna, entre outros:

“A fim de que nos adequássemos às normas do sistema orçamentário, tomei a liberdade, por conta própria, de fazer reuniões com o pessoal de vendas e administrativo juntos. Foi nessas reuniões mensais que surgiram idéias para recebermos cursos e treinamentos. Sentimos, no grupo, a necessidade de aprimoramento e busca novos conhecimentos tanto em administração como de planejamento de orçamentos”.

Dessa forma, foi imposta uma gama maior de responsabilidades aos gestores e também para os executores das tarefas. A participação no desenvolvimento do processo, combinado com o poder de algumas decisões centralizadas, fez emergir novas potencialidades na empresa por iniciativas dessas pessoas:

“Antes da implantação do sistema de orçamento eu só decidia alguma coisa relativo a vendas. Eu só obedecia as ordens vinda da matriz e tentava a por em prática..Com a implantação do orçamento estou mais organizado para administrar tanto as vendas como controlar as despesas, pois tenho alçada de decisões que antes eu não tinha”.

Na percepção dos gerentes de unidade da empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. a implantação do sistema orçamentário fez com que mudasse seu comportamento na organização. Com as atribuições que foram impostas nos planos e metas da empresa e no dia-a-dia da mesma, puderam expressar os seus sentimentos quando indagados sobre determinados assuntos:

“Eu julgava que para a empresa ir bem bastava vender bastante. Agora já entendo que vender é apenas uma parte do processo e que sem as pessoas capacitadas nas suas áreas podemos estar prejudicando a empresa”.

As equipes de trabalho nas unidades de negócios da empresa, bem como na matriz, no período estudado, estiveram com propósitos muito comuns em todos os níveis, fazendo com que os resultados almejado fluíssem normalmente.

Desse modo, a implantação do orçamento de despesas operacionais na empresa, propiciou o desenvolvimento pessoal e profissional dos gestores, impulsionou a aproximação e conhecimento das áreas, viabilizou maior participação dos gestores nas decisões da empresa, além de implicar alterações na maneira das pessoas realizarem suas atividades na organização, principalmente, dos gerentes de unidades.

4.5.6 O orçamento de despesas operacionais como motivador do incremento de responsabilidade

A implementação do programa orçamentário na empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. de uma forma geral, procurou instituir maior integração, participação e inter-relação de todos os departamentos da empresa. Ao mesmo tempo, buscou propiciar mais flexibilidade aos gerentes, maior autonomia na tomada de decisões e responsabilidades ampliadas para os seus colaboradores, bem como com atingimento do resultado da empresa.

Desse modo, o orçamento de despesas operacionais, provocou a necessidade de um maior acesso interno às informações. Um contingente mais significativo de colaboradores, independente de departamento ou nível hierárquico, passou a usufruir dessas informações organizacionais, facilitando e ampliando o entendimento da empresa como um todo.

Antes da implantação do orçamento de despesas operacionais, a responsabilidade dos gerentes referia-se, basicamente, em nível de unidade de negócios, ao cumprimento das

metas de vendas. O perfil de gerente existente na empresa até então era estritamente de um homem de vendas, com conhecimento da região onde desempenhava essa função. Não era cobrado, de maneira formal, em relação a outros valores imprescindíveis para uma boa gestão empresarial.

No que diz respeito, especificamente, à área de apoio administrativo-financeiro da unidade de negócios, esta era a responsável pela execução operacional de tarefas administrativas-contábeis, portanto, sem conhecimento das demais e o seu reflexo no resultado da empresa. Havia uma distância significativa em termos de comunicação, tanto no que concerne internamente à unidade de negócios quanto em relação a administração central, localizada na matriz na cidade de Palmeira das Missões, RS.

Após a implantação do orçamento de despesas operacionais e um aprimoramento no orçamento de vendas ocorre um redimensionamento das responsabilidades capacidade dos gerentes das unidades de negócios. Por conseguinte, foi traçado um novo perfil para esta função e desenvolvido um programa de treinamento e adequação destes à função.

Os gerentes passaram a desenvolver habilidades, muitas vezes ocultas ou mesmo esquecidas, que os capacitariam a exercer a função para a qual tinham sido contratados. Houve, nesse período, demissões e também pessoas que se afastaram da empresa, julgando-se incapazes de desenvolver sua função nesta nova perspectiva.

Uma questão relevante foi o aumento do grau de comprometimento provocado nas pessoas com a implantação do orçamento de despesas operacionais. Isto resultou no desenvolvimento das atividades de forma mais planejada e controlada:

“Com a implantação do orçamento de despesas operacionais na empresa eu precisei me organizar melhor, comecei a fazer mais reuniões e comprometer a equipe pois, aumentou a nossa responsabilidade pelo resultado da empresa”.

Nesta mesma linha de raciocínio, outro gerente de unidade de negócios da empresa se manifestou como segue:

“Antes de existir orçamento eu me preocupava só em vender, com essa nova política sou o responsável pelo planejamento global da unidade e administro pessoas, veículos, tudo o que envolve a unidade, isso me torna cada vez mais responsável”.

No entendimento da maioria dos gerentes de unidades de negócios que responderam o instrumento de pesquisa, a implantação do orçamento de despesas operacionais fez com que se agregasse maior responsabilidade para todos os envolvidos nesse processo, principalmente para o gerente de unidade:

“É visível, a cada ano que passa, a necessidade de melhores resultados. O trabalho de nossa equipe faz com que a minha responsabilidade como gerente aumente cada vez mais. Todos os dias somos desafiados e precisamos provar que somos capazes de enfrentar com grandeza e dignidade todas as adversidades”.

Sob esse prisma, todas as pessoas exercem um papel importante para a organização, pois a viabilidade das vendas em cada uma das unidades de negócios, depende, entre outros fatores, de que o planejamento, execução e controle das atividades sejam bem estruturadas e realizadas, a fim de que os resultados previstos sejam alcançados.

Constata-se, nos períodos analisados, com base nas respostas obtidas através do questionário, haver um grau maior de responsabilidade dos seus gestores no planejamento e controle das atividades, a partir da implementação do orçamento de despesas operacionais.

Assim, corrobora-se a idéia de que, quando há responsabilidade e comprometimento das pessoas, aliados a resultados alcançados, paradigmas são quebrados e os gestores desenvolvem melhor suas atividades e idéias. Por outro lado, é importante que as pessoas sejam ajudadas e compreendidas, ouvidas e tratadas de maneira justa, a fim de que mantenham o desejo de alcançar os objetivos.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo contempla as conclusões e recomendações do estudo efetuado junto a Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. no que concerne ao planejamento, execução e controle das despesas operacionais no desempenho dos gestores e resultado da empresa.

5.1 Conclusões

As conclusões deste estudo, delineadas aqui, resultam da pesquisa realizada junto a uma amostra de 21 gerentes de unidades de negócios, da empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. Assim, buscou-se verificar se o orçamento de despesas operacionais tem influência no desempenho dos gestores e no resultado operacional de uma empresa comercial.

Dessa maneira, o orçamento de despesas operacionais foi analisado a partir dos procedimentos adotados para a sua implantação, como também dos aspectos relacionados ao resultado operacional e comportamento humano.

No que se refere aos procedimentos utilizados para a implantação do orçamento de despesas operacionais, estes tiveram, de certa forma, uma seqüência normal. Os indícios que levam a tal assertiva são as etapas percorridas pela empresa, ou seja, a criação de uma equipe para implantar o orçamento, análise da estrutura organizacional, além de treinamentos e conscientização dos envolvidos.

Mesmo sendo guiado por algumas normas e procedimentos comuns a várias empresas, não se pode afirmar que esse método de conduzir trabalhos seja padrão para a implantação de um orçamento de despesas operacionais.

No que diz respeito ao impacto da implementação desta ferramenta gerencial na empresa, observou-se que o orçamento de despesas operacionais interferiu no resultado da empresa nos quatro anos analisados, pelo volume de vendas que teve um crescente em todos os períodos. Essa constatação deu-se a partir da análise das demonstrações contábeis e dos relatórios de vendas bem como dos relatórios das despesas operacionais da empresa.

Além disso, a abordagem do orçamento de despesas operacionais propiciou, principalmente, aos gerentes gerais das unidades de negócios, o conhecimento mais amplo e profundo da empresa para a qual prestam seus serviços. Ressalte-se que os demais colaboradores de cada uma das unidades de negócios também puderam, com o advento desse orçamento, conhecer melhor a organização.

O conhecimento dos resultados de cada parte e do total da empresa, oriunda do somatório dos esforços de cada um dos colaboradores, fez com que paradigmas departamentais e de direção geral fossem modificados, admitindo e incentivando que colaboradores de diferentes áreas e níveis hierárquicos pudessem ter acesso às informações. Também passaram a realizar suas atividades de maneira mais integrada, com objetivos e expectativas comuns, pois resultados positivos conseguem motivar as pessoas.

O orçamento de despesas operacionais na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. levou a articulações em outras áreas da empresa, não ficando restrito à área administrativa. Com isso, as atividades da área de vendas foram redimensionadas, para

que todas as tarefas exigidas, a partir da implantação do orçamento, fossem cumpridas sem afetar a estrutura da organização.

No que diz respeito aos resultados operacionais de cada uma das unidades de negócios da empresa como um todo, verificou-se uma melhora crescente a cada período pesquisado. Esse incremento se deve ao aumento das vendas e um melhor planejamento das atividades. Também verificou-se que, nos anos analisados as alterações no montante das vendas e na redução das despesas, estão de acordo com as expectativas decorrentes da implantação desse instrumento de gestão.

Um outro aspecto a ressaltar é que com a implantação do orçamento de despesas operacionais, foi propiciado a todos os gerentes, e, conseqüentemente, sua equipe, informações mais detalhadas sobre os resultados da sua unidade e da empresa como um todo. Com isso, passaram a ser discutidos, em todos os níveis, os itens que compõem o processo de compra, venda, despesa e resultado, deixando transparente como a sua área de responsabilidade contribui para a maximização do resultado da organização.

Não obstante, com o orçamento de despesas operacionais, outros fatores positivos foram percebidos, especialmente os que proporcionaram agilidade e flexibilidade ao processo de modernização da empresa. Dessa forma, torna-se importante para administradores e colaboradores estarem atentos a essas mudanças, que podem impactar no processo de gestão na sua unidade de negócios.

Quanto ao grau de responsabilidade de cada um dos gerentes das unidades de negócios, observou-se um acréscimo considerável. O incremento deve-se ao aumento de atividades a serem planejadas, executadas e controladas na unidade, bem como a ampliação dos fatores a serem gerenciados. Antes do incremento dessa responsabilidade, a ênfase estava na

gestão das vendas, com a implementação do orçamento de despesas operacionais passaram a administrar pessoas e resultados.

Sob essa perspectiva, pode-se dizer que, nos casos analisados, as alterações verificadas na maneira das pessoas realizarem suas atividades, com a introdução do orçamento de despesas operacionais, estão de acordo com as conjecturas da referida abordagem.

Dessa forma, percebeu-se que a implantação do orçamento de despesas operacionais na empresa influenciou no desempenho dos gestores e no resultado da empresa. Ressalte-se, ainda, que outras mudanças ocorreram neste processo de implantação do sistema orçamentário, tais como a adequação da tecnologia da informação e do sistema de informações gerenciais da empresa em estudo.

Assim o programa orçamentário, adotado pela empresa estudada, não se compõe de um padrão que abrange o todo em termos de procedimentos, como também não pode ser considerado um conjunto semi-pronto como enquanto ferramenta de gestão empresarial. Porém, há diversos aspectos que permitem a contextualização e delineamento da abordagem de orçamento, especialmente no que se refere às alterações provocadas pelo mesmo, tanto no resultado operacional quanto nos gestores da empresa objeto de estudo.

5.2. Recomendações

As constatações apresentadas neste capítulo, ainda que restritas à empresa estudada, trazem algumas questões que podem vir a ser objeto de novas pesquisas relacionadas à abordagem do orçamento de despesas operacionais.

Uma questão que requer um estudo mais profundo, é a adequação do sistema de informações gerenciais ao processo de informação requerida para alcançar maior eficiência e eficácia com o sistema orçamentário.

Outro aspecto de relevância consiste no estudo sobre o impacto gerado com a implantação do sistema orçamentário, por meio das diversas peças que o compõem, na cultura organizacional da empresa.

Por último, uma questão a ser explorada refere-se à questão de poder, liderança e sucessão na empresa familiar. Tal torna-se relevante à medida em que a empresa está no ramo a mais de 23 anos e somente a partir de 1992 passou a contratar executivos para o desenvolvimento de suas atividades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTHONY, Robert N e WELSCH, Glenn A. *Fundamentals of management accounting*. Illinois: Richard D. Irwin, 1981.
- BRAGA, Roberto. *Fundamentos e técnicas de administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1995.
- BRUNT, D. Peter. *Como reduzir custos*. São Paulo: Nobel, 1992.
- CAMPIGLIA, Américo Osvaldo e CAMPIGLIA, P. Osvaldo Roberto. *Controles de gestão: controladoria financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1993.
- CASTRO, Cláudio de Moura. *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGRAW-HILL, 1977.
- CERVO, Armando Luiz e BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 4 ed. São Paulo: Makron Books, 1996.
- CURY, Antônio. *Organização e métodos: uma visão holística*. São Paulo: Atlas, 1994.
- DEMO, Pedro. *Metodologia científica: em ciências sociais*. São Paulo: Atlas, 1995.
- DRUCKER, F. Peter. *Administrando em tempos de grandes mudanças*. São Paulo: Pioneira, 1996.
- FAYOL, Henri. *Administração industrial e geral: previsão, organização, comando, coordenação, controle*. São Paulo: 10 ed. Atlas, 1990.
- FRANCO, Hilário. *Contabilidade industrial*. São Paulo: Atlas, 1996.
- FREZATTI, Fábio. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 1999.
- GARRISON, Ray H e NOREEN, Eric W. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. Illinois: Richard D. Irwin, 1994.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1995.
- GITMAN, Lawrence J. *Princípios de administração financeira*. 7 ed. São Paulo: Harbra, 1997.
- GODOY, Arilda Schimidt. *Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais*. **REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS**. São Paulo, v. 28, n. 3, p. 20-29, maio-junho/1995
- HAMPTON, David R. *Administração: processos administrativos*. São Paulo: McGraw-Hill, 1990.
- HORNGREN, T. Charles. *Introdução à contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1981.

- IUDICIBUS, de Sérgio. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1993.
- JONES, L. Reginald e TRENTIN, H. George. *Orçamento: a chave do planejamento e controle*. São Paulo: McGraww-Hill do Brasil, 1978.
- JUCIUS, Michael J. e SCHLENDER, William. *Introdução à administração*. São Paulo: Atlas, 1970.
- KERLINGER, Fred Nichols. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: ED-USP, 1979.
- KOST, Fremont E e ROSENZWEIG, James E. *Organização e administração: um enfoque sistêmico*. São Paulo: 4 ed. Livraria Pioneira editora, 1992.
- LAS CASAS, Alexandre Luzzi. *Qualidade total em serviços: conceitos, exercícios, casos práticos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- LUPORINI, Carlos Eduardo Mori e PINTO, Nelson Martins. *Sistemas administrativos: uma abordagem moderna de O&M*. São Paulo: Atlas, 1985.
- MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. *Técnica de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARTINS, Eliseu e ASSAF Neto Alexandre. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1985.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. São Paulo: Atlas, 1994.
- MASLOW, Abraham. *Motivation and personality*. Nova York: McGraw Hill, 1960.
- MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de marketing*. São Paulo: Atlas, 1994.
- MINTZBERG, Henry. *Criando organizações eficazes: estrutura em cinco configurações*. São Paulo: Atlas, 1995.
- MOREIRA, José Carlos. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1989.
- MOSIMANN, Clara P. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. Florianópolis: ed. UFSC, Fundação ESAG, 1993, p.105.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implantação*. São Paulo: Atlas, 1995.
- NICKERSON, Clarence B. *Managerial cost accounting and analysis: text, problems and cases*. 2 ed. Tokio, Japão: McGraw-Hill Book Company Inc, 1962.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. *Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas operacionais*. São Paulo: Atlas, 1996.

- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 1994.
- PATON, William A e DIXON, Robert L. *Essentials of accounting*. New York: The Macmillan Company, 1958.
- RICHARDSON, Roberto J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985.
- ROBBINS, Stephen P. *O processo administrativo: integrando teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1990.
- RONCHI, Luciano. *Controladoria financeira*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SANDRONI, Paulo. *Dicionário de administração e finanças*. São Paulo: Best Seller, 1996.
- SANTOS, Armando Filho dos e OLINQUEVITCH, José Leonidas. *Análise de balanço para controle gerencial*. São Paulo, 1993.
- SANVICENTE, Antônio Zorato. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SANVICENTE, Antonio Zorato e SANTOS, Celso da Costa. *Orçamento na administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1995.
- SELLTIZ, Claire et al. *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo: E.P.U., 1974.
- SILVA, Pereira José. *Análise Financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1996.
- SOBANSKI, Jaert. J. *Prática de orçamento empresarial: um exercício programado*. São Paulo: 3 ed. Atlas, 1994.
- STONER, F. James e FREEMAN, R. Edward. *Administração*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1978.
- TAYLOR, W. Frederick. *Princípios de administração científica*. São Paulo: Atlas, 1970.
- TRIPODI, T. FELLEIN, P. MEYER, H. *Análise da pesquisa social*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.
- TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995.
- TUNG, H. Nguyen. *Orçamento empresarial e custo-padrão*. São Paulo: Edições Universidade-empresa, 1994.
- ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. Porto Alegre: DC Luzzatto Editoras, 1989.
- WELSCH, A. Glenn. *Orçamento empresarial e planejamento do lucro*. São Paulo: Atlas, 1975.
- WILKINSON, Joseph W. e CERULLO, Michael J. *Accounting information systems: essential concepts and applications*. New York: John Wiley & Sons, 1997.

YIN, Robert. K. *Case study research: design and methods*. Newbury Park: Sage publications, 1990.

ANEXOS

**ANEXO 1 – ROTEIRO DO QUESTIONÁRIO ÀS GERÊNCIAS DAS UNIDADES DE
NEGÓCIOS**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO – ECONÔMICO

CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

CPGA – UFSC

Prezado Sr.:

Com muita satisfação formulamos o presente, para solicitar de Vossa Senhoria, enquanto entrevistado, para que, através do instrumento de pesquisa em anexo, forneça subsídios para o estudo que está sendo desenvolvido pelo mestrando Ivan Lucas Aca-droli em sua dissertação. O referido trabalho está sendo orientado pela Professora Dra. Il-se Maria Beuren, professora do Curso de Pós-Graduação em Administração em nível de Mestrado e do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

O objetivo deste roteiro é proporcionar auxílio ao entrevistado no que diz respeito ao entendimento e seqüência das questões formuladas pelo entrevistador.

Contando com a sua valiosa colaboração, desde já, os membros do Curso de Mestrado em Administração da UFSC, através de seu Coordenador, Professor Dr. Nelson Colossi, agradecem vossa participação no referido estudo.

DADOS DO ENTREVISTADO

NOME: _____

FUNÇÃO: _____

DEPARTAMENTO: _____

FONE PARA CONTATO: _____

QUESTIONÁRIO

1. A unidade de negócios da empresa onde você trabalha tem orçamento de despesas operacionais?
2. Como é elaborado o orçamento de despesas operacionais na sua unidade de negócios?
3. Como eram realizados os gastos com despesas operacionais antes da implantação desse orçamento?
4. De que forma o orçamento de despesas operacionais contribuiu para reduzir os gastos de sua unidade de negócios ?
5. No período compreendido entre os anos de 1996 a 1998, que outros fatores internos ou externos à empresa, contribuíram para o aumento ou para a redução de gastos na sua unidade?
6. Como os fatores externos ou internos influenciaram os gastos na sua unidade de negócios?
7. Quais os itens de despesas operacionais que você administrou com maior ênfase antes da implantação do orçamento de despesas operacionais?
8. A partir da implantação do orçamento de despesas operacionais, que itens de despesas operacionais você administra com maior ênfase?
9. Quanto ao planejamento, a execução e o controle das despesas operacionais de sua unidade de negócios antes da implantação do orçamento pela empresa, como eram feitos?
10. Com a implantação do orçamento das despesas operacionais, como é feito o planejamento das mesmas na sua unidade de negócios?
11. A partir de implantação do orçamento de despesas operacionais, de que maneira é feita a execução das mesmas em sua unidade de negócios?
12. Como é feito, na sua unidade de negócios, o controle das despesas, após a implantação do orçamento de despesas operacionais?

13. No que diz respeito ao seu grau de responsabilidade, quanto ao planejamento do orçamento de despesas operacionais, após sua implantação, o que modificou em sua função?
14. Com a implantação do orçamento de despesas operacionais, o que modificou na sua função no que diz respeito à sua responsabilidade quanto a execução do mesmo?
15. O que modificou na sua função quanto ao grau de responsabilidade para o controle do orçamento de despesas operacionais após sua implantação?
16. Houve aumento no grau de responsabilidade, na sua função, em decorrência do orçamento de despesas operacionais?
17. Quanto a sua função, teve redução no seu grau de responsabilidade que foi decorrente da implantação do orçamento de despesas operacionais?
18. De que forma o orçamento de despesas operacionais contribuiu no incremento do faturamento da sua unidade de negócios?
19. Que fatores, internos ou externos, com a implantação do orçamento de despesas operacionais, contribuíram para que houvesse incremento no faturamento da sua unidade de negócios?
20. De que forma suas despesas, aumentaram ou reduziram em relação às vendas de sua unidade de negócios no período pós implantação do orçamento de despesas operacionais?
21. Quais os fatores internos ou externos que contribuíram para o incremento ou redução nas despesas da sua unidade de negócios em relação às vendas após a implantação do orçamento de despesas operacionais?

ANEXO 2

PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DE DESPESAS

AGROFEL Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Matriz – Palmeira das Missões – RS

Avenida Independência – 2447 Fone: 0XX (55) 742-1375

www.agrofel.com.br

PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DE DESPESAS SAFRA ____ / ____

Unidade:

Cidade:

Gerente:

Chefe de Escritório:

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

ANEXO - 3

**FORMULÁRIO PARA DAR SUPORTE NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO DE
DESPESAS OPERACIONAIS**

Programação orçamentária das despesas operacionais para ano safra ____/____

DESPESA	Mar.	Abr.	Mai.	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.	Jan.	Fev.	Total Reais
Água													
Ajuda custo celular													
Aluguéis													
Armazenagem													
Assinat. E mensalidades													
Bens de valrs relevantes													
Brindes e doações													
Despesas bancárias													
Embratel – STM 400													
Energia elétrica													
Hospedagem													
Impostos/Taxa Estaduais													
Impostos/Taxa Federais													
Impostos/Taxa Municip.													
Indenizações trabalhistas													
Judiciais													
Legalizações													
Limpeza e conservação													
Material de expediente													
Postais e Telegráficas													
Promoções													
Publicidade e Propaganda													
Refeições													
Seguros													
Serviço de terceiros													
Telefones													
Treinem. E desenvolv.													
Veículos combustíveis													
Veículos manutenção													

Fonte: Agrofêl Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

ANEXO – 4

Formulário do orçamento de despesas com veículos e avaliação de estado de conservação						
Veículo: <i>Avaliação de despesas vinculadas</i>						
MARCA/MODELO _____ ANO: _____						
PLACAS: _____ RESPONSÁVEL _____						
QUILOMETRAGEM EM ___ / ___ / ___ KM _____						
PROGRAMAÇÕES:						
<i>Meses</i>	<i>Dias trabalhados</i>	<i>Previsão em Km</i>	<i>Combustíveis</i>	<i>Manutenção do veículo</i>	<i>Hospedagem</i>	<i>Refeições</i>
<i>Março</i>						
<i>Abril</i>						
<i>Mai</i>						
<i>Junho</i>						
<i>Julho</i>						
<i>Agosto</i>						
<i>Setembro</i>						
<i>Outubro</i>						
<i>Novembro</i>						
<i>Dezembro</i>						
<i>Janeiro</i>						
<i>Fevereiro</i>						
<i>Total</i>						

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

A fim de saber o estado de conservação para a verificação da necessidade de manutenção dos veículos, é atribuído notas de 1 a 5 para os quisitos, conforme demonstra o quadro abaixo, onde 5 é ótimo, 4 é bom, 3 é regular, 2 é ruim e 1 é péssimo. Basta colocar um (x) xis, no quadro correspondente ao conceito dado pelo responsável do veículo.

Formulário estado de conservação / necessidade de manutenção de veículos											
Quesito	1	2	3	4	5	Quesito	1	2	3	4	5
Carroceria						Parte elétrica					
Motor						Pneus e rodas					
Câmbio						Freios					
Suspensão di- anteira						Interior					
Suspensão tra- seira						Bancos					
<p>Legenda : 5 = ótimo 4 = bom 3 = regular 2 = ruim 1 = péssimo</p> <p><i>Comentários e conclusões sobre o aspecto geral do veículo:</i></p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>											
<hr/> <p>Assinatura do responsável pelo veículo</p>						<hr/> <p>Assinatura do gerente da unidade de negócios</p>					

Fonte: Agrofel comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Formulário: previsão de despesas limpeza e conservação de bens de valor relevante

CONSERVAÇÃO PATRIMONIAL		
BENS MÓVEIS (móveis e utensílios e equipamentos, exceto veículos)		
Qual a necessidade de reformas / conservação / aquisições?		
Meses	Valor em Reais	Descrição do estado do bem
Março		
Abril		
Maió		
Junho		
Julho		
Agosto		
Setembro		
Outubro		
Novembro		
Dezembro		
Janeiro		
Fevereiro		
Total		
<i>* este quadro é utilizado como base para a previsão da conta "Limpeza e Conservação de Bens de Valor Relevante"</i>		

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

CONSERVAÇÃO PATRIMONIAL		
BENS MÓVEIS (móveis e utensílios e equipamentos, exceto veículos)		
Qual a necessidade de reformas / conservação / aquisições?		
Meses	Valor em Reais	Descrição do estado do bem
Março		
Abril		
Maio		
Junho		
Julho		
Agosto		
Setembro		
Outubro		
Novembro		
Dezembro		
Janeiro		
Fevereiro		
Total		
* este quadro é utilizado como base para a previsão da conta "Limpeza e Conservação do imóvel alugado: Contrato de locação em dia: () sim () não – vencimento ____/____/____ Valor do Aluguel R\$:		

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Formulário: ações que justificam previsões de treinamento, desenvolvimento
Treinamento e desenvolvimento

Nome e cargo ou grupo a participar	Descrição do treinamento	Mês	Valor em Reais

Refeições e Hospedagens

Meses	Refeições	Hospedagem	Refeições	Hospedagem	Refeições	Hospedagem
Março						
Abril						
Maió						
Junho						
Julho						
Agosto						
Setembro						
Outubro						
Novembro						
Dezembro						
Janeiro						
Fevereiro						
Soma						

Formulários: previsão de despesas com legalizações e serviços de terceiros

Meses	CPR *	Reconhecimento de firmas	Registros de garantias	Taxa CREA	Outras despesas com legalizações	Valor gasto no mês/ Reais
Março						
Abril						
Mai						
Junho						
Julho						
Agosto						
Setembro						
Outubro						
Novembro						
Dezembro						
Janeiro						
Fevereiro						
Soma						

Serviços de terceiros

Meses	Carga e descarga	Fretes	Outros serviços a prever	Total previsão mês/Reais
Março				
Abril				
Mai				
Junho				
Julho				
Agosto				
Setembro				
Outubro				
Novembro				
Dezembro				
Janeiro				
Fevereiro				
Soma				

* Cédula de Produto Rural

Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Formulários: despesas com material de expediente e telefones*Material de expediente*

Meses	Material comprado uso na unidade	Cópias xerox	Formulário CREA	Outros gastos com materiais	Total da conta do mês/Reais
Março					
Abril					
Maio					
Junho					
Julho					
Agosto					
Setembro					
Outubro					
Novembro					
Dezembro					
Janeiro					
Fevereiro					
Soma					

Despesas com telefones

Meses	Total de previsão na conta do mês em Reais
Março	
Abril	
Maio	
Junho	
Julho	
Agosto	
Setembro	
Outubro	
Novembro	
Dezembro	
Janeiro	
Fevereiro	
Soma	

* Os valores previstos, nesta conta, estão de acordo com a necessidade de uso do telefone na unidade (assinam o gerente da unidade de negócios e a recepcionista/telefonista)

ANEXO - 5

**TERMO DE COMPROMISSO DA EMPRESA COM OS PRINCIPAIS GESTORES
DA UNIDADE DE NEGÓCIOS****TERMO DE COMPROMISSO**

Através deste Termo de Compromisso, declaramos que as programações de despesas contidas nos relatórios são a expressão da verdade, baseados em estudos e informações que obtivemos e que julgamos ter grande probabilidade de realização.

As programações de despesas apresentadas neste trabalho, estão sujeitas à avaliação por parte da direção da empresa, para posteriormente emitir diferimento ou solicitar os ajustes que julgar necessários, sem em concordância com a gerência da unidade.

_____ / / _____
Local Data

Chefe de Escritório

Gerente da Unidade