

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICAS E GESTÃO INSTITUCIONAL
TURMA ESPECIAL UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA**

**A INFLUÊNCIA DE UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO INTEGRADO À
CONTABILIDADE GERAL NO PROCESSO DE GESTÃO DE UMA
COOPERATIVA DE PRODUÇÃO: O CASO DA COOPERATIVA
TRITICOLA REGIONAL SÃO LUIZENSE LTDA.**

CIRINO CALISTRATO REBELLO

FLORIANÓPOLIS

2001.

Cirino Calistrato Rebello

**A INFLUÊNCIA DE UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO INTEGRADO À
CONTABILIDADE GERAL NO PROCESSO DE GESTÃO DE UMA
COOPERATIVA DE PRODUÇÃO: O CASO DA COOPERATIVA
TRITICOLA REGIONAL SÃO LUIZENSE LTDA.**

**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.**

Profa. Ilse Maria Beuren, Dra. Orientadora

Florianópolis, fevereiro de 2001

**A INFLUÊNCIA DE UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO INTEGRADO À
CONTABILIDADE GERAL NO PROCESSO DE GESTÃO DE UMA
COOPERATIVA DE PRODUÇÃO: O CASO DA COOPERATIVA
TRITÍCOLA REGIONAL SÃO LUIZENSE LTDA.**

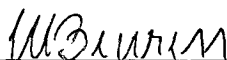
Cirino Calistrato Rebello

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. Nelson Colossi, Dr. Coordenador do Curso

Apresentada à Comissão Examinadora integrada pelos professores:



Prof. Ilse Maria Beuren, Dra. (Orientadora)



Prof. Antônio César Bornia, Dr. (Membro)



Prof. Paulo César da Cunha Maya, Dr. (Membro)

DEDICATÓRIA

A minha esposa, amiga e companheira Nilva, e a meus filhos, Leandro e Andressa, pelo apoio, amor e carinho.

A meus pais, *in memórian*, por darem-me à vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter-me propiciado atingir mais uma etapa de minha vida. Além disso, agradeço as instituições e pessoas a seguir enumeradas:

- Universidade Federal de Santa Catarina;
- Universidade Federal de Santa Maria;
- URI-Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões;
- Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda. Coopatrigo;
- Professor Dr. Nelson Colossi, coordenador do curso;
- Professora Dra. Ilse Maria Beuren, pela orientação imprescindível na elaboração desta dissertação;
- Ao diretor presidente da coopatrigo Sr. Ivo de Souza Batista;
- Ao diretor vice-presidente da coopatrigo Sr. Paulo Cezar Vieira Pires;
- Ao diretor superintendente da coopatrigo Sr. Eugenio Farias Marques Portela
- Ao Gerente administrativo da coopatrigo Sr. Vitor Kochhann Reisdorfer
- À colega Neiva Maria Pulcinelli, pela colaboração na área de informática da Coopatrigo;
- Aos meus colegas de mestrado, pelo coleguismo e pela amizade de todos e o compartilhamento das dúvidas e conhecimentos, agradeço em especial meus colegas e amigos Ariosto Sparemberger e Elvio Biasi Bolzan;
- Ao corpo docente e funcionários do Curso de Mestrado em Administração da UFSC;
- A todas as pessoas que contribuíram para a realização deste trabalho.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	8
LISTA DE QUADROS.....	9
LISTA DE TABELAS.....	10
RESUMO	11
ABSTRACT	12
1. INTRODUÇÃO.....	13
1.1 TEMA E PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.3 JUSTIFICATIVA.....	14
1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	16
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	18
2.1 O COOPERATIVISMO.....	18
2.1.1 <i>A chegada do cooperativismo no Brasil</i>	20
2.1.2 <i>O surgimento do cooperativismo no Rio Grande do Sul</i>	21
2.1.3 <i>A evolução do cooperativismo no Brasil e no Rio Grande do Sul</i>	23
2.1.4 <i>Classificação das cooperativas</i>	25
2.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES	26
2.2.1 <i>Sistema</i>	26
2.2.2 <i>Dados e informações</i>	27
2.2.3 <i>Caracterização de sistema de informações</i>	28
2.3 SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.....	29
2.4 SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS.....	30
2.5 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO.....	31
2.5.1 <i>Orçamento de vendas</i>	32
2.5.2 <i>Orçamento de matérias-primas</i>	33
2.5.3 <i>Orçamento de mão-de-obra direta</i>	35
2.5.4 <i>Orçamento de custos indiretos</i>	37
2.5.5 <i>Orçamento de capital</i>	38
2.5.6 <i>Orçamento de despesas c/vendas</i>	39
2.5.7 <i>Orçamento das demais despesas operacionais</i>	40
2.5.8 <i>Orçamento do fluxo de caixa</i>	40
2.5.9 <i>Balanco Patrimonial projetado</i>	42
2.5.10 <i>Demonstração do resultado do exercício projetada</i>	43
2.6 PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL	44
2.6.1 <i>Planejamento estratégico</i>	45
2.6.2 <i>Planejamento operacional</i>	46
2.6.3 <i>Execução</i>	47
2.6.4 <i>Controle</i>	48
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	51
3.1 PERGUNTAS DE PESQUISA	51
3.2 DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA E OPERACIONAL DE TERMOS E VARIÁVEIS.....	52
3.2.1 <i>Definição constitutiva de termos e variáveis</i>	52
3.2.2 <i>Definição operacional de termos e variáveis</i>	53
3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	55
3.4 POPULAÇÃO E AMOSTA.....	55
3.5 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	56
3.5.1 <i>Tipos de dados</i>	56
3.5.2 <i>Instrumento de pesquisa</i>	56
3.5.3 <i>Coleta de dados</i>	57

3.5.4 Tratamento dos dados	57
3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	58
4 ANÁLISE DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO INTEGRADO À CONTABILIDADE GERAL NA COOPERATIVA TRITÍCOLA REGIONAL SÃO LUIZENSE LTDA.	59
4.1 APRESENTAÇÃO DA COOPERATIVA TRITÍCOLA REGIONAL SÃO LUIZENSE LTDA.	59
4.1.1 HISTÓRICO	59
4.1.2 ADMINISTRAÇÃO DA COOPERATIVA	60
4.1.3 Atividades	62
4.1.4 Plano estratégico	64
4.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS	67
4.3 OPERACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO NA COOPATRIGO	69
4.4 CONFIGURAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL NA COOPATRIGO	72
4.5 CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO INTEGRADO À CONTABILIDADE GERAL NA COOPATRIGO	78
4.6 INFLUÊNCIA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO INTEGRADO COM A CONTABILIDADE GERAL NO PROCESSO DE GESTÃO DA COOPATRIGO	80
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	82
5.1 CONCLUSÕES	82
5.2 RECOMENDAÇÕES	85
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS & BIBLIOGRAFIA	86
ANEXO	93

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Organograma da Coopatrigo	57
Figura 2 - Configuração do sistema contábil e orçamentário.....	71
Figura 3 - Tela da entrada de dados do sistema contabilidade geral	74
Figura 4 - Tela de entrada de dados do sistema orçamentário.....	76
Figura 5 - Tela de digitação, manutenção, relação do orçado	77

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Balanço patrimonial projetado	38
Quadro 2 - Demonstração do resultado do exercício projetado.....	40
Quadro 3 - Sistema de codificação contábil.....	72

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Formação acadêmica dos gestores.....	76
Tabela 2 – Tempo de serviço dos gestores.....	76
Tabela 3 - Cargo dos gestores da Coopatrigo.....	77

RESUMO

As mudanças e o aperfeiçoamento nas formas de administração, que são observadas a nível mundial, vem impactando nos diferentes segmentos da economia brasileira.

O impacto dessas mudanças acaba por exigir das empresas brasileiras novas formas de administração ou aperfeiçoamento nas áreas administrativas e operacionais, quanto aos processos de gestão. Nesta perspectiva o presente trabalho objetivou verificar a influência do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral no processo de gestão de uma cooperativa de produção, em especial na Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda. A metodologia da pesquisa aplicada é do tipo exploratória, realizada por meio de um estudo de caso. Para o levantamento de dados, o instrumento utilizado foi um roteiro de entrevistas, com perguntas abertas e fechadas, aplicadas aos administradores da coopatrigo. Na análise e interpretação dos dados utilizou-se o método da análise de conteúdo. Através dessa análise, a globalização dos negócios, o avanço tecnológico e as mudanças no mercado foram identificadas, conforme apontado pelos administradores da coopatrigo, inclusive com ações frente a esses processos. Segundo os dirigentes entrevistados, o sistema orçamentário integrado à contabilidade geral está contribuindo significativamente para o processo de tomada de decisões na Coopatrigo. Conforme os administradores, esse sistema é o que estabelece as linhas para as estratégias organizacionais da empresa, e a sua utilização o sistema vem exercendo também uma expressiva influência no processo decisório. De acordo com os administradores, é com base no sistema orçamentário e na contabilidade gerencial que são preparados os trabalhos e as ações administrativas da cooperativa. Assim, neste trabalho foi evidenciada a importância desses instrumentos gerenciais e a sua influência no processo de gestão, com a convicção de que, realmente, se implantado e acompanhado de forma correta, com esse instrumento gerencial, os gestores poderão alcançar maior sucesso na condução da organização sob sua responsabilidade.

ABSTRACT

The changes and improvement in the forms of running a business, that are seen in the worldwide standard, are shocking different segments of Brazilian economy.

The impact of these changes requires from Brazilian companies new ways to run a business or improvement in the management and operational areas, in relation to the management process. In this way this research had the purpose to check the influence of integration of the budget system to the general accounts in the management process of a production company, especially in Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda. The methodology of this research is exploratory, carried out a study of a case. To achieve these information, the instrument used was an itinerary of interviews, with open and close questions, applied to the Coopatrigo managers. In the analysis and interpretation of these information it was used the method of contents analysis. Through this analysis, the business globalization, the technological advance and the changes in the market were identified, according to the Coopatrigo managers pointed, included the ones with actions forward to these processes. According to the managers interviewed, the budget system joined to the general accounts is contributing in a significant way in the Coopatrigo's decisions. According to the managers this system establishes the ways to follow the arrangement strategies of the company, and its use also brings an expressive influence in the decisive process. According to the managers, the management actions and works of the company are based in the budget system and in the general accounts. Therefore, in this research was identified the importance of these instruments and its influence in the management process, with the conviction that, in reality, if it is introduced and came with a correct way, with this management instrument, the managers can achieve success to carry out the company by themselves.

1. INTRODUÇÃO

Neste capítulo, primeiramente são apresentados o tema e problema da presente pesquisa. Na seqüência, constam os objetivos geral e específicos do trabalho. Por último, são evidenciados a justificativa e a organização do estudo.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O mundo globalizado tem uma forte influência sobre todas as organizações, pois é responsável, em parte, pelo desenvolvimento tecnológico, influenciando, em muitas esferas o desenvolvimento da humanidade. Através dele, o ambiente das organizações vem sendo impactado pelas novas tecnologias e, como conseqüências, ocorre a necessidade de mudanças na forma de administrar. As organizações necessitam ser flexíveis às mudanças, tanto administrativas quanto operacionais, para enfrentar desafios e dificuldades e manterem-se competitivas no mercado globalizado.

Com a globalização do mercado, as empresas brasileiras, necessitaram introduzir novas formas de comercialização, para enfrentar consumidores mais exigentes e aumento na concorrência. Diante do exposto, as empresas tiveram que reorganizar seu sistema de produção, apostando principalmente na modernização, com novas tecnologias e altos investimentos, para adaptar-se a esse novo contexto econômico.

As dificuldades operacionais e estruturais de muitas cooperativas estão fortemente atreladas a uma demanda acentuada de alavancagem financeira. Para enfrentar esses desafios, os dirigentes das cooperativas precisam monitorar seu processo de gestão, com meios que efetivamente auxiliem na tomada de decisão.

A necessidade constante de informações, de forma organizada, para servir de apoio aos administradores, no processo de tomada de decisão, fez crescer os estudos e pesquisas sobre os dados contábeis em cooperativas, com a finalidade de torná-los mais úteis ao processo decisório.

Os administradores necessitam, cada vez mais, de informações sobre o desempenho da organização, de seus processos e de suas atividades. Por isso, uma contabilidade gerencial é de grande valia para qualquer empresa. Aliando os avanços tecnológicos aos sistemas de informações, os gestores podem munir-se de informações rotineiras, bem como de informações estratégicas, para manter a empresa competitiva frente aos concorrentes e atingir

bons resultados. Os gestores devem ter a seu alcance informações precisas e úteis, pois o bom desempenho da organização está vinculado ao adequado inter-relacionamento dessas informações. Sua importância consiste em organizá-las da melhor forma, de modo a surtir os efeitos desejados. O inter-relacionamento caracteriza-se como a ligação existente entre as informações e a possibilidade de integração entre elas.

A partir dessas considerações, e tendo como premissa o fato de que uma contabilidade bem estruturada e interligada a um sistema orçamentário constitui-se em elemento básico na tomada de decisão para os administradores das sociedades cooperativas, elaborou-se a seguinte questão-problema do estudo:

Qual a influência do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral no processo de gestão de uma cooperativa de produção ?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho consiste em verificar a influência de um sistema orçamentário integrado à contabilidade geral no processo de gestão de uma cooperativa de produção.

Como objetivos específicos busca-se:

- caracterizar uma cooperativa de produção, diferenciando-a dos demais tipos de cooperativas;
- descrever a operacionalização do sistema orçamentário em uma cooperativa de produção;
- apresentar a configuração do sistema contábil de uma cooperativa de produção;
- evidenciar as características de um sistema orçamentário integrado à contabilidade de uma cooperativa de produção; e
- verificar como o sistema orçamentário integrado à contabilidade geral impacta em uma cooperativa de produção.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O setor cooperativista da área de produção é caracterizado por uma cadeia produtiva bastante diversificada e muito grande. O seu ciclo operacional é dividido em várias etapas,

como o cultivo de produtos agrícolas, o armazenamento da produção e a comercialização desses produtos.

Essas etapas compreendem atividades distintas, as quais agregam valor e são transferidas aos processos seguintes para a formação da cadeia de valor. Isso implica particularidades no processo de tomada de decisão, envolvendo uma demanda grande de informações pelos administradores, tanto para a apuração e controle dos custos dessa produção, quanto na formação dos preços de venda e na lucratividade da organização.

Não obstante a concorrência acirrada de outras empresas que atuam no mesmo ramo e a imposição da sustentabilidade do setor primário, mais especificamente a agricultura está a mercê de um mercado globalizado. Nessa perspectiva, manter uma vantagem competitiva requer uma visão estratégica e um sistema de informações consistente, que oriente os gestores na tomada de decisão para uma análise da lucratividade nas atividades que compõem a sua cadeia de produção.

Sob essa perspectiva, o presente trabalho pretende contribuir, em termos teóricos, para o aperfeiçoamento da integração do sistema orçamentário com a contabilidade geral, formando um conjunto integrado de informações para dar suporte à tomada de decisão dos gestores de cooperativas de produção. A partir dessa integração entre a contabilidade geral e o sistema orçamentário, procura-se cotejar o orçado, pelo sistema de orçamento, com o realizado, registrado pelo sistema contábil, fornecendo os subsídios para os gestores para acompanhar o desempenho operacional da organização e os possíveis desvios que possam ocorrer.

A literatura trata estas duas abordagens de forma dissociada. O sistema orçamentário é discutido em livros de administração, no sentido de vincular a sua elaboração ao planejamento estratégico e depois cotejar o previsto com o realizado. Por sua vez, os livros de contabilidade contemplam a forma de captar, registrar, resumir e comunicar os eventos passados. Desse modo, a integração de ambos os sistemas fica à mercê de discussões mais profundas.

Em termos práticos, espera-se que essa pesquisa possa oferecer subsídios para auxiliar os administradores das cooperativas de produção, especialmente quanto à definição e implantação de um sistema de informações que auxilie na busca de um melhor desempenho operacional, com a finalidade de melhorar a lucratividade de todas as atividades, aumentando sua competitividade frente aos concorrentes.

A realização deste estudo é importante para demonstrar que uma organização alcançará sucesso, se estiver embasada num sistema de informações, tanto contábeis como orçamentárias, para guiar os administradores que irão dirigir a organização. Como

pesquisador participante com vínculo na organização objeto de estudo, testemunhei, pessoalmente, o fracasso de administrações anteriores à implantação de sistema, em que não havia qualquer acompanhamento da situação econômica da organização, com isso acumulando enormes prejuízos. Partindo, portanto, da premissa de que um sistema de informações bem elaborado, orienta os gestores de empresas, justifica-se a importância e a viabilidade do presente estudo.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Levando em conta o processo de pesquisa do presente trabalho e os objetivos explicitados, o estudo está dividido em cinco capítulos.

No primeiro capítulo apresenta-se um entendimento geral do tema do presente estudo. Em seguida, são definidos o problema de pesquisa investigado, os objetivos pretendidos e a justificativa teórico-empírica do trabalho. Além disso, é evidenciada a organização do trabalho.

O segundo capítulo constitui-se da revisão bibliográfica que serve de fundamento para o estudo, enfatizando relatos de autores que realizaram pesquisas sobre o tema. Assim, inicialmente são apresentados o surgimento e a importância das cooperativas no Brasil e no Rio Grande do Sul, a sua origem e evolução. Na seqüência, faz-se uma incursão na conceituação e caracterização de um sistema de informações genérico, de um sistema de informações contábeis, de um sistema de informações gerenciais e de um sistema orçamentário. Por fim, aborda-se o processo de gestão de cooperativas de produção.

No terceiro capítulo são descritos os procedimentos metodológicos da presente pesquisa. Para tal, fez-se a caracterização do estudo, além de apresentar as definições constitutivas e operacionais de termos e variáveis. Foram definidos também a população e a amostra utilizada, o instrumento de coleta de dados e as técnicas de tratamento dos mesmos, bem como as limitações da pesquisa.

O quarto capítulo apresenta a análise do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral na Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda. Evidencia o plano estratégico, o perfil dos entrevistados, a operacionalização do sistema orçamentário, a configuração do sistema contábil, as características do sistema orçamentário integrado à

contabilidade geral e, finalizando, a influência do sistema orçamentário integrado com a contabilidade geral no processo de gestão da Coopatrigo.

No quinto capítulo, são apresentadas as conclusões a partir da pesquisa teórica e empírica realizada na cooperativa objeto de estudo, além das recomendações.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo, inicialmente, é caracterizado o sistema de cooperativas. Na seqüência, faz-se uma incursão nos sistemas de informações de uma forma geral. Em seguida, são apresentados o sistema de informações contábeis, o sistema de informações gerenciais e o sistema orçamentário. Por fim, enfoca-se o processo de gestão, com ênfase em suas etapas, destacando o planejamento estratégico, o planejamento operacional, a execução e o controle do processo.

2.1 O COOPERATIVISMO

A história do cooperativismo faz parte da evolução da humanidade. Ela se revela diante das dificuldades e lutas que os homens encontram no dia-a-dia para a sua sobrevivência e defesa de sua dignidade. É uma história ligada à economia daqueles que cooperam e, apoiados em uma doutrina, buscam a produção e a distribuição daquilo que necessitam ou desejam para viver. O cooperativismo surge como uma atividade humana concreta, que leva a marca histórica de cada época em que ocorre.

* Nesse sentido, Oliveira (1.984, p.20) cita que “podemos, portanto afirmar que desde as mais remotas eras, sem o auxílio mútuo, não teriam subsistido os agrupamentos humanos e desse espírito que domina a luta pela vida recebe o homem uma luminosa lição de energia criadora e de beleza moral, dela tirando os mais benéficos resultados, aos quais damos o nome de cooperação”.

O cooperativismo, como doutrina social que sistematiza a reforma da sociedade, é também fundamentalmente filosófico, ao aspirar ao aperfeiçoamento moral do homem, contribuindo para a melhoria econômica e o bem estar social.

Com esses valores, evidencia-se que não foi o capital que organizou a primeira cooperativa ou que formulou a doutrina cooperativista, nem ela faz parte do ideário socialista. Foram as pessoas que o fizeram, premidas pela adversidade imposta pelo capitalismo selvagem vigente na época da criação da primeira cooperativa. Segundo afirmação de Irion (1997, p.23), “o cooperativismo nasceu da crise social gerada pelo capitalismo, não da ideologia capitalista”.

Pinho (1966, p.9) cita que o cooperativismo, no sentido de doutrina, “tem por objeto a correção do social pelo econômico através de associações de fim predominantemente econômico, ou seja, as cooperativas”.

* Nesse sentido, Irion (1997, p.35) afirma que o “cooperativismo é um instrumento eficaz para a organização da população, a democracia dos investimentos, a distribuição da renda, a regularização do mercado, a geração de empregos e assim instrumentaliza a justiça social”.

* A principal característica do cooperativismo, conforme Ricciardi e Lemos (2000, p.60-61) “é ser uma entidade com dupla natureza: é ao mesmo tempo uma associação de pessoas e uma empresa econômica”.

Segundo Benecke (1980, p.83), “na cooperativa são idênticos os que possuem a empresa (donos) e os que fazem uso de seus serviços ou de suas instalações (usuários). Esta identidade é intencional, quer dizer, os sócios da cooperativa põem seu capital à disposição da empresa cooperativa com o objetivo de produzir um serviço que eles, os donos, necessitam, assumindo, então, a função de usuários”.

A primeira cooperativa a empregar os princípios básicos do cooperativismo, de acordo com Crúzio (2000, p.25-26) foi a cooperativa de consumo oficialmente registrada como Friendly Society. Em 1844, no beco do sapo, na cidade de Rochdale, Inglaterra, cerca de 32 operários, alfaiates, carpinteiros e trabalhadores braçais etc., demitidos de seus empregos após uma greve fracassada, criaram um armazém para consumo próprio de farinha, azeite, açúcar etc., a fim de garantir a sobrevivência do grupo. Ficaram conhecidos como os Pioneiros de Rochdale. A cooperativa praticava os seguintes princípios básicos:

- livre adesão e livre saída de seus associados;
- democracia nos direitos e deveres dos associados;
- compras e vendas à vista na cooperativa;
- juro limitado ao capital investido;
- retorno proporcional;
- operação com terceiros;
- formação intelectual dos associados; e
- devolução desinteressada dos ativos líquidos.

Atualmente, os princípios básicos do cooperativismo, segundo a International Cooperative Alliance (ICA), órgão de representação mundial do cooperativismo, em sua última reunião de 1995, em Manchester, redefiniu e divulgou os sete princípios básicos do cooperativismo que seguem:

- adesão livre e voluntária;
- controle democrático pelos sócios;
- participação econômica dos sócios;

- autonomia e independência;
- treinamento e educação;
- cooperação entre cooperativas; e
- preocupação com a comunidade.

Os valores básicos do cooperativismo segundo cita Irion (1997, p.48-49), resumidamente são:

Solidariedade – empreendimentos em comum exigem pessoas solidárias, indivíduos independentes, dispostos a estabelecer vínculos entre si, baseados no apoio mútuo;

Liberdade – o essencial é o direito de analisar os valores e os princípios e potencialidades do movimento para que os interessados possam transformar sua liberdade que é absoluta, fora da cooperativa, em liberdade voluntariamente relativa dentro dela, limitada por regras auto-impostas que visem ao bem comum;

Democracia – significa a participação em todas as reuniões, o direito de opinião, as oportunidades de funções diretivas e o respeito ao direito das pessoas ainda que divergentes;

Justiça social – a promoção econômica dos associados alia-se à educação, cultura, qualidade de vida, oportunidade de trabalho e de realização pessoal;

Equidade – tem sentido especial no cooperativismo quando examinada por três vertentes: a associativa, a econômica e a social, as quais estão implícitas nos valores e princípios do cooperativismo.

O cooperativismo é, portanto, uma sociedade de inspiração democrática, na qual o capital se constitui num meio de participação e nunca em fim de lucro. Segundo seus princípios e valores, em primeiro lugar está o bem-estar comum de seus participantes, independentemente do valor do capital individual, predominando sempre a solidariedade das pessoas, baseadas no apoio mútuo.

2.1.1. A chegada do cooperativismo no Brasil

Segundo Oliveira (1984, p.36), o ideal do cooperativismo puro já tinha mais de meio século de aplicação prática em outros países quando chegou ao Brasil. Três foram as tentativas iniciais de adotá-lo no Brasil, duas no Paraná e uma em Pernambuco, mas nenhuma bem sucedidas.

Portanto, quem efetivamente o trouxe e conseguiu dar-lhe formas concretas foi um padre suíço, o jesuíta Théodor Amstradt. Ele lançou, em reunião da Sociedade de Agricultores Rio-Grandenses (Bauernverein) da Linha Imperial, no atual município de Nova Petrópolis, a idéia de organização de uma Caixa de Crédito Rural. Esta se configurava nos moldes das Caixas Raiffeisen, idealizadas por Friedrich Wilhelm Raiffeisen, prefeito de uma pequena localidade da Alemanha.

Apesar, das várias tentativas de implantar o sistema no Brasil, a que resultou em dado histórico fundamental para o registro da primeira cooperativa no Brasil, foi a criação da Associação Cooperativa dos Empregados da Companhia Telefônica, em Limeira, São Paulo, no ano de 1891.

Oliveira (1984, p. 40) ressalta que “o grande marco da consolidação do cooperativismo, no país, foi a promulgação da primeira lei orgânica do Cooperativismo Brasileiro, o Decreto nº. 22.239, de 19 de dezembro de 1932”. Os principais requisitos elaborados pela doutrina cooperativista encontram-se nesse Decreto.

Este sistema vingou, cresceu e frutificou, notadamente no Rio Grande do Sul e em São Paulo, estados que receberam um fluxo de fortes correntes de imigrantes europeus, que já conheciam as vantagens do sistema cooperativista.

2.1.2 O surgimento do cooperativismo no Rio Grande do Sul

Limberger (1996, p.24-25) afirma que o cooperativismo iniciou no Rio Grande do Sul, a partir da conferência, no III Congresso de Agricultores Gaúchos em Feliz, em 25 de fevereiro de 1900, pelo jesuíta Théodor Amstadt. Três anos depois foi lançada a pioneira de suas cooperativas em Linha Imperial (Nova Petrópolis/RS), então pertencente ao município de São Sebastião do Cai, onde estava sediado. A partir dessa data, foram surgindo constantemente novas cooperativas no Rio Grande do Sul: 1903, Bom Princípio (filial número um); 1904, Santa Cruz do Sul; 1905, Panambi; 1906, Lajeado etc.

Oliveira (1984, p.37) afirma que “a iniciativa do padre suíço Théodor Amstadt, fundando, em 1902, a primeira Caixa Rural Cooperativa, em Nova Petrópolis, fez do Rio Grande do Sul o berço do Cooperativismo Brasileiro”.

Os imigrantes alemães que haviam ocupado os vales e os primeiros patamares da encosta da serra em Nova Petrópolis, já estavam familiarizados, desde suas origens de ultramar, com a prática do sistema.

Por sua vez, os imigrantes italianos, que tinham vencido os contrafortes da serra em Nova Petrópolis, e desbravado as terras do nordeste do estado, colonizando-as, começavam a semear os embriões de numerosas cidades. Também eles conheciam os benefícios do regime cooperativista, mas, isolados nas colônias distantes umas das outras ou nos pequenos aglomerados urbanos nascentes, não tinham quem os organizasse.

Conforme Oliveira (1984, p.37), o vinho de suas primeiras safras era levado para os centros de consumo do País, depois que, na virada do século XIX, os pioneiros Antônio Pieruccini e Abramo Eberle – agricultores industriais – conseguiram chegar a São Paulo com as primeiras pipas. Nas capitais do centro brasileiro, porém o produto era adulterado e punha em descrédito os vinhos das colônias gaúchas. Uma comissão de agricultores caxienses, que procurou o Presidente do Estado, Dr. Carlos Barbosa, ouviu dele, entre outras palavras, as seguintes: “os meios de impedir as adulterações, mais do que o governo, as possuiis vós, ó agricultores; somente associando-vos e constituindo cooperativas, podereis bem defender os vossos produtos, deles auferindo maior proveito”.

O Governo Federal prestigiava essa idéia quando, em setembro de 1911, o Dr. Pedro de Toledo, Ministro da Agricultura e Comércio, defendia o sistema cooperativista, para eliminar os intermediários inúteis. Passando da palavra à ação, o Ministério mandara vir da Itália um destacado doutrinador e técnico, o Dr. Giuseppe di Stéfano Paternó, encaminhando-o para o Rio Grande do Sul.

Segundo Oliveira (1984, p.38), “Paternó chegou a Porto Alegre em 1º de setembro de 1911, e realizou uma conferência no Teatro São Pedro, com a presença das mais altas autoridades rio-grandenses. A partir das idéias difundidas por Paternó em toda a região de colonização do Rio Grande do Sul surgiram diversas cooperativas, como a Cooperativa Agrícola de Caxias, que tinha a seu lado uma Caixa de Crédito Rural; a Cooperativa Agrícola de Vila Nova; e mais oito cooperativas Agrícolas da Região de Colonização Italiana. Nasceram, na mesma região, as primeiras Cooperativas de Produtos Suínos, Laticínios e Madeiros, bem como uma União das Cooperativas do Rio Grande do Sul, fundada em 20 de setembro de 1912. Em 1913, surgia, em Santa Maria, a Cooperativa de Consumo dos Empregados da Viação Férrea do Rio Grande do Sul”.

Aquelas primeiras cooperativas tinham, portanto, cumprido importante missão: elas salvaram a produção agrária da região nordeste do Estado e consolidaram a sua economia

primária, preparando as bases da agroindústria que hoje representa uma importante riqueza daquela região.

Oliveira (1984, p.39) afirma que:

o Rio Grande do Sul é o Estado que possui o maior número de Cooperativas ligadas às atividades rurais em todo o País. E, falando em termos gerais, sobre todos os ramos e categorias de Cooperativas, é justo assinalar que, pelos níveis técnicos que atingiram, pelos caminhos que abriram - inclusive nos mercados externos, pelo volume e pela qualidade de suas produções, de suas vendas e de seus serviços - as Cooperativas cumprem uma inegável e ponderável missão na estrutura econômica e social do Estado.

As cooperativas no Rio Grande do Sul, desde sua fundação, vêm contribuindo sobremaneira para o desenvolvimento através de suas atividades, principalmente aquelas que desenvolvem pesquisas e incentivam a produção agropecuária do Estado. Pela manutenção do sistema cooperativista é viabilizada grande parte das pesquisas na produção de sementes no estado.

2.1.3 A evolução do cooperativismo no Brasil e no Rio Grande do Sul

Pinho (1982, p. 62) diz que “as cooperativas agrícolas ou de produção surgiram no Brasil, neste século, destacando-se, em 1927, a criação da Cooperativa de Cotia. Com incentivos governamentais, estas cooperativas afloraram pelo território nacional, em especial na região sul. O governo visava, com estes incentivos, terceirizar o sistema de armazenamento de grãos no País”. Com o crescimento da produção brasileira, a partir da década de 70, o cooperativismo experimentou um considerável incremento em todas as regiões agrícolas do Brasil.

Para Oliveira (1984, p.39), o cooperativismo da região sul “ressurgiu ao redor de 1929, quando a quebra da Bolsa de Nova Iorque, que gerou a célebre crise mundial, com reflexos também aqui, obrigou os produtores agro-industriais a se unirem voltando-se, outra vez, para o ideal solidarista, para salvarem sua economia”.

Nesse sentido, Pinho (1982, p.68) explicita que:

o efetivo surgimento do cooperativismo brasileiro foi marcado pelo processo de modernização da agricultura e da organização dos produtores com o apoio do governo federal. Para isso nos anos 60 e 70 o governo se empenhou em medidas que alavancassem não somente a

agricultura mas também o desenvolvimento agrícola do país. Portanto, o surgimento do cooperativismo esteve vinculado a uma fase de facilidades e estímulos a modernização produtiva, bastando para isso que os agricultores se organizassem.

As cooperativas, nessa década, foram as responsáveis pelo armazenamento da produção, com incentivos governamentais para pesados investimentos em imobilizações, porque o governo não possuía estrutura de armazenagem para a produção agrícola, repassando, portanto, às cooperativas esse encargo por meio desses incentivos.

Pinho (1982, p.69) comenta que:

nas décadas de 70 e 80 as cooperativas foram crescendo e perderam o foco de sua atuação fundamental: uma organização econômica em nome do bem-estar social e coletivo de seus associados. A busca da verticalização produtiva por parte das cooperativas agrícolas nessas décadas, acalentada pelo apelo de seus associados, chegou em grande número delas a atingir a horizontalização como forma de incorporar outras atividades de comercialização como supermercado e até mesmo enveredar pela área da saúde, criando postos hospitalares e farmácias.

Embora esses fatores tivessem permitido a ampliação do escopo de atuação das cooperativas, no final da década de 80 eles representaram o próprio caos do setor. As facilidades de crédito e intermináveis repasses transformaram-se em um enorme endividamento, resultado do comportamento oportunista dos cooperados e também dos dirigentes, que se aproveitavam de vantagens comerciais permitidas pelos tempos de inflação.

Com a economia equilibrada e a queda da inflação, a partir de 1994, as práticas de mercado, comumente estabelecidas com apropriação de altas margens de comercialização, tornaram-se quase impossíveis. As cooperativas tiveram de rever sua situação e passaram a controlar intensivamente seus custos operacionais e financeiros, já que os preços passaram a ser pressionados pela ação da concorrência externa. Diante de tal realidade, foram obrigadas a redefinir suas funções primordiais, redirecionando recursos e esforços para as áreas onde são eficientes e eficazes.

A partir da retirada de incentivos pelos órgãos governamentais e a crescente atuação de empresas concorrentes, seguida também da globalização, o setor cooperativista brasileiro teve que se reestruturar frente a essa nova realidade.

2.1.4 Classificação das cooperativas

Limberger (1996, p.131) classifica-as inicialmente em cooperativas agrícolas e subdivide-as nos seguintes tipos: a) de produtores; b) de produção; c) integrais de reforma agrária. São consideradas cooperativas de produção as que se dedicam às tarefas de armazenagem, beneficiamento e comercialização da produção de seus associados.

Em relação à classificação das cooperativas, Pinho (1966, p.57) afirma que, das classificações, a mais divulgada é a classificação tripartida:

- a) cooperativas de produção;
- b) cooperativas de consumo;
- c) cooperativas de crédito.

Pinho (1966, p.60-61) explica que:

as cooperativas de produção ou de produtores apresentam duas formas principais: as cooperativas de produção agrícola ou agropecuária e as cooperativas de produção industrial. Ambas podem ser simples ou integrais: no primeiro caso congregam pequenos e médios empresários e trabalhadores para a prática do auxílio-mútuo em apenas algumas atividades; no segundo caso, a produção, a distribuição e até mesmo outros setores econômicos ou vida social (como educação, recreação) são organizados cooperativamente.

Por sua vez, de acordo com Pinho (1966, p.60-61), as cooperativas de consumo ou de consumidores “reúnem os associados com o fim de lhes proporcionar, pelo auxílio-mútuo, os bens e serviços indispensáveis à satisfação de suas necessidades pessoais e domésticas, em condições mais vantajosas de preço e de qualidade”.

Com referência às cooperativas de crédito, Pinho (1966, p.66) afirma que elas “têm por fim eliminar os intermediários através do auxílio-mútuo em bases *rochdaleanas*”.

Segundo Oliveira (1984, p.27-30), os pioneiros de Rochdale, sugeriram da iniciativa de 28 tecelões de Rochdale, que se uniram para comprar em conjunto os bens de seu sustento. O movimento derivou de um conjunto de princípios que, de um modo geral, fundamentam ainda hoje o movimento cooperativista em todo o mundo. Esses princípios são: adesão livre e espontânea; absoluta neutralidade política e religiosa; prática da democracia pura, em que uma pessoa, qualquer que fosse a sua posição social e econômica, não representava mais que um só voto; eliminação do lucro mercantil, com a devolução das sobras proporcionalmente às operações de cada um; retribuição ao capital com juros limitados; vendas à vista dos bens de

consumo; fomento à educação, para preparar as gerações futuras e garantir a continuidade do sistema.

As cooperativas de produção, que dependem da agricultura para manter sua estrutura e seu funcionamento, durante o ano todo, iniciaram um processo de organização, no sentido de equilibrar as suas despesas com sua receita. Para desenvolver suas atividades, necessitam de um investimento muito alto em imobilizações, pois suas atividades são caracterizadas pela forma de produção agrícola, que inicia com o fornecimento de insumos para a formação de lavouras (plantio), armazenamento e comercialização da produção agrícola.

2.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES

Nesta seção, inicialmente apresentam-se conceitos de sistema, de dados e de informações. Na seqüência, caracteriza-se o sistema de informações de forma ampla e genérica.

2.2.1 Sistema

Procurando conceituar sistema, surgiram diversos raciocínios, pois os aspectos e setores envolvidos são dos mais variados. Nesse sentido, sistema é definido como um conjunto de partes coordenadas entre si, e a interação entre as partes com o todo.

Bertalanffy (1975, p.84) afirma que, “sistema pode ser definido como um complexo de elementos em interação”.

Para Mélese (1973, p.31), “sistema é um conjunto de elementos em interação, orientado para um objetivo; os elementos podem ser homens, máquinas, órgãos, células vivas etc.”.

Segundo Bio (1985, p.18), “considera-se sistema um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo”.

Infere-se pelo exposto que sistema é um conjunto de elementos interdependentes e a interação entre suas partes formam um todo complexo.

Os sistemas podem ser abertos ou fechados. Os sistemas fechados, segundo Dias (1985, p.59), “são aqueles isolados no meio ambiente”. Sobre os sistemas abertos, Dias (1985, p.59) explica que “são aqueles que se comunicam com o meio ambiente”.

Padoveze (1998, p.25), com relação aos sistemas fechados e abertos, diz que “os sistemas fechados não interagem com o meio ambiente externo, enquanto que os sistemas abertos caracterizam-se pela interação com o ambiente externo, suas entidades e variáveis.

Por conseguinte, o sistema de informações, além de ser um sistema aberto, é o principal elemento de comunicação entre os sistemas gerenciais e seus ambientes.

2.2.2 Dados e informações

Primeiramente, deve-se distinguir dado de informação. Com referência à definição de dados, Stoner (1999, p.489) diz que “dados são os fatos e os números não-avaliados que serão convertidos em informação”.

Padoveze (1998, p.41) explicita que “dado é o registro puro, ainda não interpretado, analisado e processado”.

Para Oliveira (1996, p.34), “o que distingue o dado ou um conjunto de dados de informação, a qual auxilia no processo decisório, é o conhecimento que ela propicia ao tomador de decisões”.

Cassarro (1988, p.38) afirma que, “tecnicamente, dados são itens básicos de informação, antes de serem processados por um computador, enquanto que informações são os relatórios, os resultados do processamento de dados. Os dados alimentam, dão entrada no sistema e as informações são produzidas, saem do sistema”.

Por sua vez, Bio (1985, p.29) explicita que:

Quanto à “informação”, haveria muitas formas de conceituá-la, dependendo do ângulo de observação e do campo de conhecimento em que se busque tal conceito. Do ponto de vista mais específico de sistema de informação, examina-se o conceito a partir do pronto entendimento da informação como resultado do tratamento de dados. Assim, pode-se entender o dado como um elemento da informação (um conjunto de letras ou dígitos), que, tomado isoladamente, não transmite nenhum conhecimento, ou seja, não contém um significado intrínseco.

Denota-se que existe um consenso entre os estudiosos a respeito da definição de dados e informações, ficando muito nítido que os dados apresentam-se de uma forma bruta, ainda não trabalhada. Uma informação não interpretada pode ser chamada de dado, pois pode-se

dizer que a informação é produzida pela utilização dos dados. Observa-se, também, que existe um vínculo entre dados, informação e informática, sendo que a última é responsável pela organização e ordenação desses dados para transformá-los em informação.

O conceito de informação está vinculado à obtenção de dados, ao processamento desses dados e à maneira pela qual tais informações serão transmitidas aos seus usuários, a fim de assegurar a qualidade às mesmas para a tomada de decisões dos gestores das organizações. Portanto, a informação resulta quando os dados são organizados ou analisados de algum modo significativo.

2.2.3 Caracterização de sistema de informações

✱ De acordo com Gil (1991, p.14), “sistemas de informação compreendem um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e a correspondente tradução em informações”.

Wash e Roberts apud Nakagawa, (1987, p.63) citam que “sistema de informação é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos dirigentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar bases para a tomada de decisões inteligentes”. Para Bio (1985, p.25), “sistema de informação é um subsistema do sistema empresa e, dentro da mesma linha de raciocínio, pode-se concluir que seja composto de um conjunto de subsistemas de informação, por definição, interdependentes”.

Pode-se, portanto, deduzir que o sistema de informação contempla o armazenamento e o processamento de dados, organizando-os para transformá-los em informação útil para a tomada de decisão dos administradores e o controle das atividades organizacionais. As informações geradas pelo sistema de informações devem servir como instrumento de apoio aos gestores das organizações.

Cassarro (1.988, p.28) explica que “a empresa em si é uma estrutura estática. O que movimenta esta estrutura, o que lhe dá dinamismo, é o conjunto de seus sistemas de informações, ou seja, a gama de informações produzidas pelos seus sistemas, de modo a possibilitar o planejamento, a coordenação e o controle de suas operações”.

✱ Nessa perspectiva, Nakagawa (1987, p.86-87) diz que:

Os vários subsistemas interdependentes que constituem o sistema de informações podem ser classificados, geralmente, em dois grandes grupos: sistema de apoio às operações: são os que processam, dados relativos a transações rotineiras, recorrentes e, portanto, programáveis e sistema de apoio à gestão: são os que processam dados para as tomadas de decisões e atividades de solução de problemas dos gerentes, portanto, não programáveis, tais como previsão de vendas, análise de custos, elaboração de orçamentos.

O sistema de informações deve fornecer aos gestores informações tanto sobre o passado como para o futuro. Em um sistema de informações como o orçamentário, por exemplo, as informações do passado são importantes, mas as informações voltadas ao futuro devem ser bem elaboradas e trabalhadas, porque quando de sua incorrência é feito um comparativo com aquilo que foi projetado no planejamento estratégico e operacional, pelos administradores. Portanto, além de ser uma ferramenta importante no processo decisório, deve possibilitar a avaliação da evolução da organização, fazendo comparações entre o desempenho projetado com o realizado.

2.3 SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Para que a contabilidade tenha condições de fornecer informações para um sistema, precisa observar alguns requisitos na sua elaboração, desde a concepção do plano de contas. Nesse sentido, Iudícibus et al, (1995, p.41) explicam que “a elaboração de um plano de contas é fundamental no sentido de utilizar todo o potencial da contabilidade em seu valor informativo para os inúmeros usuários”. Com um plano de contas bem estruturado e utilizando-se dos recursos da informática, pode-se produzir diversos relatórios, conforme a necessidade da empresa.

Padoveze (1998, p.45) afirma que “a ciência contábil traduz-se naturalmente dentro de um sistema de informação. Poderá ser argüido que fazer um sistema de informação contábil com a ciência da contabilidade é um vício de linguagem, já que a própria contabilidade nasceu sob a arquitetura de sistema informacional”.

Deduz-se daí que a contabilidade, em si, já é um sistema de informação, até mesmo por imposição da Lei 6.404/76, que determina a forma de apresentação das demonstrações contábeis, as quais são o produto dos dados processados e contextualizados, estruturados de modo a serem úteis aos seus usuários.

A contabilidade tem como objetivo básico o registro de todas as operações de uma empresa e manter esses registros de forma ordenada para fornecer informações adequadas aos seus usuários (observe que os usuários podem ser tanto internos como externos). Outro objetivo importante que a contabilidade tem é a de prestar informações precisas e atualizadas aos seus usuários, tanto internos como externos. Conforme Atkinson et al. (2000, p.38-39), a contabilidade está dividida em financeira e gerencial, e a clientela ou usuários podem ser externos ou internos, observando que a contabilidade financeira destina-se a “prestar informações aos usuários externos: acionistas, credores, autoridades tributárias”; e a contabilidade gerencial destina-se a prestar informações aos usuários “internos: funcionários, administradores, executivos”. Portanto, se os usuários internos são, entre outros, os administradores, a contabilidade gerencial poderá ser utilizada por esses administradores, por meio de um sistema de informações contábeis.

2.4 SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

*Segundo Oliveira (1993, p.39), “sistema de informações gerenciais é o processo de transformação de dados em informação que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar resultados esperados”.

* Para Stoner (1999, p.491), sistema de informações gerenciais pode ser definido como “um método formal de tornar disponíveis para a administração, oportunamente, as informações precisas necessárias para facilitar o processo de tomada de decisão e para dar condições para que as funções de planejamento, controle e operacionais da organização sejam executadas eficazmente”.

Um sistema de informações gerenciais deve, portanto, fornecer informações relacionadas ao passado e ao presente da empresa, bem como sobre o futuro, relacionados a fatos relevantes, tanto dentro como fora da organização, para auxiliar no processo decisório e fornecer um suporte às funções de planejamento e controle. A contabilidade gerencial caracteriza-se por fornecer dados e informações aos administradores com a finalidade de auxiliá-los no processo decisório.

Sá (1977, p.29) define contabilidade gerencial como “o conjunto de conhecimentos contábeis organizados para observar o objeto da ciência contábil sob o aspecto administrativo, notadamente sob os da tomada de decisão e política do governo da riqueza aziendal”. A contabilidade gerencial é, portanto, o instrumento de ligação entre a ciência da administração e a da contabilidade.

Infere-se pelo exposto que a contabilidade financeira, também denominada contabilidade geral, consubstancia-se em um conjunto de informações ordenadas que podem servir de base para um sistema de informações gerenciais.

2.5 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

Zdanowicz (2000, p.22) diz que “o orçamento é o instrumento utilizado para elaborar, de forma eficaz e eficiente, o planejamento e o controle financeiro das atividades operacionais e de capital da empresa, auxiliando à tomada de decisão”.

Para Sobanski (2000, p.15, 16), “o orçamento empresarial decorre da estratégia da empresa e elucida, com maior grau de detalhe, os números e valores correspondentes aos dois instrumentos citados, através de um conjunto ordenado de quadros e certas datas e intervalos futuros de tempo que integram e combinam dados de vendas, produção, compras, estoques, custos, despesas, ativos etc”.

Observa-se que o sistema orçamentário é um instrumento que pode indicar ao administrador o melhor caminho a seguir, além de apontar, tanto na área financeira quanto operacional, aquilo que deve ser corrigido, para que ele atinja um melhor desempenho administrativo.

Em relação ao objetivo principal do orçamento, Zdanowicz (2000, p.23) explica que ele “estará relacionado com duas funções administrativas básicas: planejamento e controle”.

Sanvicente e Santos (2000, p. 19) mencionam que, “como instrumento de administração, os orçamentos elaborados fornecem direção e instruções para a execução de planos, enquanto o acompanhamento, levado ao controle, permite a comparação das realizações da empresa ao que tenha sido planejado”.

Segundo Atkinson et al. (2000, p.465), “os orçamentos também provêem meios para comunicar as metas a curto prazo da empresa a seus membros. Orçar as atividades das unidades organizacionais pode refletir quão bem os gerentes das unidades entendem as metas da empresa e propiciam oportunidades para seus planejadores seniores corrigirem distorções nas metas da empresa”.

Como características do orçamento, Tung (1994, p.28) destaca as seguintes:

- a) engloba todas as atividades das empresas;*
- b) estabelece, de forma detalhada, relações entre as receitas, os custos, as despesas, os realizáveis, os exigíveis, etc.;*

- c)predetermina operações a serem realizadas na consecução de um determinado objetivo empresarial;*
- d)não só compara resultados-padrão e resultados alcançados como procura projetar-se na direção do atingimento de resultados futuros.*

Zdanowicz (2000, p.23) diz que, “uma vez implantado, o orçamento deverá preencher a vários objetivos, pois ele se relacionará com todas as áreas e atividades da empresa”.

Observa-se que um sistema orçamentário é um plano abrangendo todo o conjunto de operações de uma empresa em um determinado período. Ele pode ser comparado com um painel de controle, em que o administrador, além de possuir o controle da situação atual, pode fazer simulações de situações desejadas e projetadas, que podem servir como instrumento estratégico na tomada de decisão dos gestores.

O sistema orçamentário é um plano composto por várias peças que abrangem as áreas e atividades da empresa. As peças orçamentárias são denominadas de acordo com essas atividades como: orçamento de vendas, orçamento de matérias-primas, orçamento de mão-de-obra direta, orçamento de custos indiretos, orçamento de capital, orçamento de despesas com vendas, orçamento das demais despesas operacionais, orçamento do fluxo de caixa, balanço patrimonial projetado e demonstração do resultado projetado.

2.5.1 Orçamento de vendas

No que concerne ao orçamento de vendas, Sanvicente e Santos (2000, p.43) explicam que ele “constitui um plano das vendas futuras da empresa, para determinado período de tempo”. Quanto a sua função principal, destacam que é “a determinação do nível de atividades futuras da empresa”.

Segundo Zdanowicz (2000, p.35), um dos conceitos que caracteriza o orçamento de vendas é por ele “constituir-se na planificação futura das vendas da empresa para determinado período, relacionando em suas projeções os produtos e/ou serviços que serão oferecidos e distribuídos em cada mercado de atuação, indicando quantidade, preço unitário e receita total”.

Observa-se que todos os demais orçamentos parciais são desenvolvidos em função do orçamento de vendas, e guardam uma relação direta com este, para formar o nível de despesas que a empresa pode suportar.

Quanto à importância do orçamento de vendas, Zdanowicz (2000, p.33) afirma que ele “representa papel significativo dentro do sistema de planejamento financeiro devido à sua interdependência com as outras áreas da empresa”. Dessa forma, observa-se que realmente o orçamento de vendas é uma das peças mais importantes, por estar diretamente ligado com outras funções da empresa.

Sobre os aspectos gerais do orçamento de vendas, relacionados às previsões e metas, Sobanski (2000, p.25) menciona que “as metas de vendas não se estabelecem ao acaso. Devem resultar de uma análise criteriosa”.

Denota-se que, inicialmente, devem ser estabelecidos objetivos e planos de metas para o orçamento de vendas, relacionando essas metas com o plano de produção, levando em consideração a capacidade produtiva da empresa, para que seja possível suportar o nível de vendas projetado ou orçado.

Com relação ao planejamento de vendas, Welsch (1983, p.99) explica que “o objetivo primordial de um plano de vendas é expressar o julgamento da administração em relação às receitas futuras de vendas, com base em: a) o conhecimento das condições atuais da empresa; b) o meio externo; c) o impacto dos objetivos sobre a própria empresa; e d) as estratégias da administração tanto a longo quanto a curto prazo”.

Observa-se que o orçamento de vendas, além de ter um relacionamento com os demais orçamentos, exige na sua elaboração um conhecimento sobre as condições da empresa, do mercado, e até uma previsão dos impactos que possa causar nos objetivos da organização, exigindo ainda uma visão estratégica de curto e longo prazo.

2.5.2 Orçamento de matérias-primas

Para Sobanski (2000, p.34), “matérias-primas são bens adquiridos que, no processo industrial, por transformação ou por montagem, se integram nos produtos acabados”. Assim, as matérias-primas são adquiridas para serem utilizadas no processo de fabricação e suas quantidades são especificadas previamente para a execução da produção.

Welsch (1996, p.148) diz que o orçamento de matérias-primas “especifica as quantidades previstas de cada matéria-prima necessária para executar a produção planejada”.

O orçamento de matérias-primas prevê, portanto, as quantidades necessárias para integrar o processo produtivo de uma produção planejada, discriminando a quantidade necessária para a fabricação de um produto ou o total a ser consumido pela empresa em

determinado período, cuja informação também é importante para a manutenção do respectivo estoque.

Assim, os gestores, por intermédio do orçamento de matérias-primas, conforme Moreira (1989, p.28), têm condições de “avaliar as necessidades físicas de cada tipo de matéria-prima requerida pelos diversos produtos de sua linha; torna-se facilitada a análise e a tomada de decisões sobre a adequabilidade de estoques, que devem ser fixadas com base em políticas previamente definidas”.

Segundo Kenski (1980, p.23), “para a realização deste orçamento, deve-se levar em conta alguns aspectos, como a necessidade de matérias-primas; níveis de estoque de matérias-primas; e compra de matérias-primas”.

Neste sentido, Sanvicente e Santos (2000, p.76) explicam que há necessidade do cumprimento das seguintes fases:

- a) determinação das quantidades de matérias-primas exigidas para o atendimento da produção;
- b) estabelecimento das políticas de estocagem de matérias-primas;
- c) elaboração do programa de suprimentos; e
- d) determinação do custo estimado das matérias-primas necessárias à produção.

Note-se que o consumo de matérias-primas, suas necessidades para o sistema produtivo, o nível de estoque estratégico, a formação de seu custo, determinação do fluxo de caixa para pagá-las nas épocas devidas, são alguns aspectos que podem ser subtraídos desse orçamento, estabelecendo com sua utilização a política geral da empresa na aquisição dos insumos básicos de produção e a política de estoques.

Welsch (1996, p.150-151) ressalta que, “as quantidades de matérias-primas necessárias para cada produto acabado devem ser estimadas em valores totais para o período planejado e especificadas por subperíodos (meses e trimestres) no orçamento”. Diz também que o detalhamento, por período ou produto, deve obedecer aos mesmos padrões definidos no orçamento de vendas e produção.

A abordagem mais comum de desenvolvimento do orçamento de matérias-primas, conforme Sobanski (2000, p.34), consiste em:

- a) obter a quantidade de produtos a fabricar no período a orçar;
- b) multiplicá-la pela quantidade padrão de consumo de matéria-prima por unidade de produto, obtendo a quantidade de matéria-prima a consumir;
- c) multiplicar b pelo custo médio unitário previsto para o período, obtendo o custo total da matéria-prima consumida.

Nessa mesma linha de raciocínio, Moreira (1989, p.28-29) menciona que o orçamento de matérias-primas deve conter as seguintes informações:

- a) os fatores de consumo de matérias-primas por unidade de produto a fabricar;
- b) as unidades que devem ser produzidas;
- c) os estoques previstos de matérias-primas em unidades;
- d) custo unitário de matéria-prima por produto; e
- e) a avaliação do estoque é efetuada pelo custo médio ponderado, calculado a cada entrada.

Portanto, o consumo de cada matéria-prima deverá ser discriminado no orçamento de matérias-primas, por tipo de insumo e total por produto, apontando-se, também, os custos das mesmas.

2.5.3 Orçamento de mão-de-obra direta

De acordo com Welsch (1996, p.162), o orçamento de mão-de-obra direta “compreende as estimativas das quantidades de mão-de-obra direta necessárias para fabricar os tipos e quantidades de bens planejados no orçamento de produção”.

Sanvicente e Santos (2000, p.87) afirmam que orçar a mão-de-obra direta significa: “a) estimar a quantidade de mão-de-obra direta necessária para cumprir o programa de produção; b) projetar a taxa horária que será utilizada; c) calcular o custo total de mão-de-obra”.

No que concerne ao custo total da mão-de-obra direta, Padoveze (1997, p.348) explica que são “todos os gastos com pessoal da empresa”. Note-se que compreende somente os que trabalham diretamente com os produtos. Explica que os gastos com pessoal “incluem todo o tipo de remuneração paga aos funcionários da empresa, bem como os encargos sociais incidentes sobre a mão-de-obra”.

Denota-se pelo exposto que o orçamento de mão-de-obra direta aponta o consumo da força de trabalho empregada pela empresa para a produção de seus bens, associada aos custos de pessoal decorrentes.

Moreira (1989, p.31) diz que o orçamento de mão de obra direta “visa determinar, por produtos, departamentos e períodos, o volume e os custos das horas de mão-de-obra trabalhadas aplicadas diretamente à produção”.

Para Zdanowicz (1983, p.82-83), as principais finalidades da elaboração do orçamento de mão-de-obra são as seguintes:

- a) mensurar a quantidade necessária de mão-de-obra direta;
- b) estimar o custo da mão-de-obra direta de produção, para que os custos possam ser calculados;
- c) apresentar subsídios ao departamento de pessoal, para que este possa planejar suas atividades;
- d) propiciar ao orçamento de caixa informações a respeito do desembolso necessário; e
- e) fornecer ao controle administrativo, dados por centro de custos e o custo padrão de mão-de-obra direta.

↳ Sobanski (2000, p.41) explica que, “por este orçamento, você obterá as seguintes informações: a quantidade de horas de mão-de-obra direta que deverão ser trabalhadas mensalmente, para atender o plano industrial, em cada departamento produtivo e para cada produto; e, custo mensal da mão-de-obra direta, por departamento e por produto fabricado”.

↳ Denota-se que o orçamento de mão-de-obra precisa detalhar todas as variáveis do consumo de mão-de-obra direta, para a produção de bens, além de projetar as necessidades de treinamento, demissões e admissões, tornando-o uma peça de controle das políticas da empresa no que concerne aos gastos com o pessoal da produção.

De acordo com Sanvicente e Santos (1991, p.88), no orçamento de mão-de-obra direta são inseridas decisões importantes como a definição, através de um planejamento sistemático, de sua política de pessoal. Trata-se “da decisão quanto ao nível de emprego a ser mantido durante todo o período orçamentário”.

↳ Segundo Welsch (1996, p.162-163), a sua elaboração envolve dois passos básicos: determinação do número de horas necessárias e valorização destas em termos monetários. Três métodos podem ser utilizados para determinação do número de horas na produção: os registros de tempos e movimentos pela engenharia industrial; estimativas diretas pelo supervisor; e estimativas por um grupo assessor, com a utilização dos métodos estatísticos.

No registro de tempos e movimentos pela engenharia industrial, este busca, conforme Welsch (1996, p.164), pelo estudo de tempos e movimentos das tarefas executadas na elaboração de determinado produto, estabelecer “o tempo-padrão para cada operação específica” de fabricação. Por sua vez, as estimativas diretas dos supervisores dos departamentos apoiam-se “em seu julgamento pessoal, desempenho passado do departamento e assistência de um ou mais assessores”. No caso de um grupo assessor, a elaboração das estimativas fica a cargo de um grupo assessor, como, por exemplo, o departamento de contabilidade de custo industrial, que se baseará nos registros de custos da empresa, buscando

encontrar uma “relação histórica entre o número de horas de mão-de-obra direta e alguma medida de ordem física da produção”.

↳ O orçamento de mão-de-obra direta caracteriza-se, portanto, pela definição da política de emprego da empresa no período orçamentário, com a determinação do número de horas a serem usadas na produção e dos valores monetários dessas horas.

2.5.4 Orçamento de custos indiretos

↳ Para Sanvicente e Santos (2000, p.91-104), os custos indiretos de produção “abrangem todos os custos fabris que não podem ser classificados como mão-de-obra direta ou matéria-prima, e são incorridos a nível de departamento ou a nível da fábrica como um todo”.

↳ Segundo Crepaldi (1999, p.21), os custos indiretos “são os que, para serem incorporados aos produtos, necessitam da utilização de algum critério de rateio”.

Ribeiro (1997, p.28) explica que os custos indiretos compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados indiretamente no produto.

↳ Perez Junior, Pestana, e Franco (1995, p.51) citam que os custos indiretos de fabricação “são os custos que não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviço ou de produção, sendo necessária a aplicação de critérios de rateio para a sua alocação ao produto acabado”. Classificam-os em mão-de-obra indireta, material indireto e outros custos indiretos.

↳ De acordo com Welsch (1996, p.178), “os custos indiretos de produção representam aquela parte do custo total de produção que não é diretamente identificável (associável) com produtos ou trabalhos específicos”.

↳ Desse modo, o orçamento de custos indiretos de fabricação abrange todos os custos decorrentes do processo produtivo que não podem ser identificados ou atribuídos diretamente aos produtos e, por isso, devem ser incluídos no custo dos produtos segundo algum critério de rateio que represente adequadamente a realidade.

↳ O orçamento dos custos indiretos de fabricação tem por objetivo abranger, conforme Sanvicente e Santos (2000, p.91), “todos os custos fabris que não podem ser classificados como mão-de-obra direta ou matéria-prima, e são incorridos ao nível de departamento ou ao nível da fábrica como um todo”.

↳ Denota-se que o orçamento de custos indiretos de fabricação abrange todos os gastos gerais de fabricação, que não são identificáveis diretamente com os produtos, necessitando de

um critério para atribuição aos produtos, ocasionando dificuldades na atribuição, pela grande variedade de gastos.

2.5.5 Orçamento de capital

~ De acordo com Welsch (1996, p.231), “o orçamento de investimentos em imobilizado também pode ser designado pelo nome de orçamento de acréscimos de imobilizado, orçamento de instalações e equipamentos, orçamento de construção, orçamento de despesas de capital, orçamento de investimento ou orçamento de ampliação da capacidade de produção”.

~ Para Atkinson et al. (2000, p.535), o orçamento de capital “é um conjunto de técnicas que o planejador usa para avaliar a necessidade de adquirir ativos a longo prazo”.

≈ Com relação ao orçamento de capital, Zdanowicz (2000, p.125) cita que, “neste orçamento se consideram aquelas despesas incorridas com aquisições de máquinas ou veículos, modificações e transformações que tenham caráter de melhoria ou reposição da capacidade produtiva ou de prestação de serviços”.

≈ Segundo Sanvicente e Santos (2000, p.127), “o orçamento de capital inclui os projetos de investimento cujos benefícios se estendem por mais de um ano”.

↘ Denota-se que o orçamento de capital abrange as necessidades de capital da empresa e todos os investimentos que necessitem de um aporte elevado de capital, como imobilizações em prédios, máquinas e equipamentos e, geralmente, adquiridos a longo prazo, levando em conta a capacidade de pagamento da organização.

~ Welsch (1996, p.231) explica que “o orçamento de investimentos em imobilizado expressa os planos detalhados da alta administração em relação a acréscimos, melhoramentos, substituições de ativos, patentes e aos fundos reservados para esses fins”.

Atkinson et al. (2000, p.551) afirmam que “o orçamento de capital compara os custos e benefícios de ativo de capital, ou de longo prazo. A aquisição de um ativo de longo prazo requer que empresas planejem cuidadosamente, pois estes ativos envolvem compromissos a longo prazo e elevadas quantias de dinheiro”.

~ Infere-se que o orçamento de capital destaca a previsão de gastos com os investimentos da empresa em ativos imobilizados. Sua aquisição deve, pois, ser planejada,

tanto a médio e longo prazo, para que a empresa não sofra um impacto no caixa, decorrente de falhas na previsão de gastos dessa natureza, os quais normalmente são significativos.

2.5.6 Orçamento de despesas com vendas

↘ Note-se que o orçamento de despesas com vendas é uma subdivisão do orçamento das despesas operacionais e, portanto, mais abrangente. Assim, aborda-se aqui, somente o orçamento de despesas com vendas.

↘ Sobanski (1994, p.53) explica que “por este orçamento apuram-se as despesas dos centros de custos da área comercial”.

↘ Segundo Welsch (1996, p.87), no orçamento de despesas com vendas “encontram-se os gastos relacionados com a atividade comercial da empresa”.

↘ As despesas com vendas são caracterizadas pelos salários do pessoal de vendas, encargos sociais e demais despesas com a área de vendas da empresa.

↘ Zdanowicz (2000, p.77) diz que “o orçamento de despesas com vendas é o instrumento que irá relacionar os itens a serem desembolsados, vinculados à comercialização de produtos e/ou serviços da empresa, no período projetado”./Explicita que o principal objetivo para elaborar-se o orçamento de despesas de vendas será classificar, corretamente, todos os itens pertinentes à área comercial.

Welsch (1996, p.187) observa que “um orçamento separado de despesas de vendas deve ser preparado para cada subunidade organizacional (centro de responsabilidade) da função comercial; tipicamente, isto compreende unidades centrais e unidades de campo”.

↘ Em relação às despesas com vendas e sua distribuição no plano financeiro, Tung (1994, p.199) diz que, “para facilitar o controle, muitas empresas adotam planejamentos específicos cujos sumários fazem parte do orçamento geral de despesas por departamento. O orçamento específico consiste no planejamento detalhado de cada item de despesas, para o acompanhamento mensal, no processo de controle”.

↘ Observe-se que o orçamento das despesas com vendas guarda uma relação direta com o orçamento das vendas. O reflexo de qualquer alteração nesse orçamento deve ser verificado no aumento das despesas com vendas. A exemplo da despesa de comissão, um aumento nas vendas provoca um aumento naquela despesa orçamentária.

↳ Portanto, o orçamento das despesas com vendas deve ser projetado e acompanhado de acordo com o orçamento das vendas, pois aquele guarda relação direta com o incremento das vendas.

2.5.7 Orçamento das demais despesas operacionais

↳ Zdanowicz (2000, p.71) explica que o orçamento de despesas operacionais “será constituído por despesas administrativas (gerais), vendas (comerciais), tributárias e financeiras, ou seja, por todos os gastos que irão incorrer no período projetado, exceto os custos de produção”.

↳ Welsch (1996, p.189) menciona que “as despesas administrativas incluem outros custos que não os das operações de produção e vendas de uma empresa”.

↳ Sanvicente e Santos (2000, p.112-113) explicam que o orçamento das despesas administrativas “inclui todas as despesas necessárias para a gestão das operações de uma empresa e também os itens relativos a pessoal, viagens, telefonemas, telegramas, material de escritório, depreciação, seguros, taxas, energia elétrica, serviços prestados por terceiros”.

↳ Infere-se que no orçamento das demais despesas operacionais classificam-se todas aquelas despesas que não foram incluídas nos orçamentos das áreas da organização objeto do orçamento. Portanto, o orçamento dessas despesas operacionais abrange outros sub-orçamentos.

↳ Quanto às características do orçamento das despesas operacionais, Zdanowicz (2000, p.73) diz que se caracteriza “por estimar todas as despesas administrativas, vendas, tributárias e financeiras da empresa, em determinado período” e por relacionar todas as atividades que servirão de apoio às áreas afins.

↳ No orçamento das despesas administrativas, estas podem ser agrupadas de acordo com a divisão administrativa da empresa: por departamentos ou centros de custos. A finalidade do orçamento das despesas é projetar e controlar essas despesas.

2.5.8 Orçamento do fluxo de caixa

Zdanowicz (2000, p. 92-93) cita alguns conceitos de orçamento de caixa, entre os que mais se identificam com o sistema de planejamento financeiro e orçamento:

a) orçamento de caixa é o instrumento que relacionará os futuros ingressos e desembolsos financeiros de caixa para um dado período de tempo;

b) orçamento de caixa é a técnica utilizada pela administração financeira, que sintetizará o somatório de ingressos e o somatório de desembolsos a serem movimentados no exercício orçado, permitindo detectar, antecipadamente, se haverá excedente ou escassez de recursos financeiros no período projetado;

c) orçamento de caixa é a ferramenta financeira que irá projetar as entradas, as saídas e o nível desejado de caixa para o período considerado; e

d) orçamento de caixa é o plano que irá refletir as situações econômico-financeiras e patrimoniais da empresa para determinado período.

↘ Na prática diária da organização, esse orçamento pode ser considerado um controle permanente dos ingressos e desembolsos do caixa. Se forem considerados, no entanto, futuros ingressos de caixa, pode ser entendido como um planejamento das necessidades de caixa de curto ou de longo prazo.

↘ Gitman (1984, p.253) afirma que o orçamento de caixa “possibilita ao administrador planejar suas necessidades de caixa a curto prazo”. Explica que essa técnica dá ao administrador financeiro uma visão clara da época em que ocorrerão os recebimentos e pagamentos, previstos em determinado período.

↘ Com relação à interpretação do orçamento de caixa, Gitman (1984, p.259) cita que “o orçamento de caixa fornece valores que indicam o saldo final esperado em cada um dos meses cobertos pela projeção”.

↘ Zdanowicz (2000, p.93) afirma que “o principal objetivo do orçamento de caixa será a projeção da disponibilidade necessária de recursos financeiros para a execução do plano geral de operações, bem como estabelecer o nível desejado de caixa”.

Para Sanvicente e Santos (2000, p.156), “a projeção do fluxo de caixa permite que se visualize a provável posição do saldo de caixa no decorrer dos meses cobertos pelo período orçamentário, e em função disto torna-se possível identificar as prováveis faltas futuras de caixa, bem como os meses em que haverá excessos de numerário disponível”.

↘ Observa-se, portanto, que o orçamento de caixa é peça orçamentária elaborada com o objetivo de fornecer ao administrador financeiro uma visão sobre a movimentação do numerário, para identificar prováveis faltas ou excessos das disponibilidades de caixa da organização em determinado período de tempo, o período orçamentário. Dessa forma, o administrador financeiro identifica a necessidade de captar recursos para suprir as necessidades de caixa ou a disponibilidade de excessos de caixa para aplicação financeira.

2.5.9 Balanço Patrimonial projetado

↳ O balanço patrimonial é definido por Franco (1992, p.39) como “a representação sintética dos elementos que formam o patrimônio, evidenciando o diferencial que completa a equação entre seus valores positivos e negativos”.

Sobre o balanço patrimonial projetado, Perez et al. (1997, p.123) explica que é “através desta peça, que a administração anteverá a situação econômica e financeira da empresa no final do período orçado, podendo, através das técnicas de análises e comparações, avaliar o grau de adequação do plano estratégico adotado em relação aos objetivos estabelecidos”.

↳ Para Zdanowicz (2000, p. 111), o balanço patrimonial projetado “deverá fornecer as visões financeira e patrimonial da empresa no fim do período orçado”. O balanço patrimonial projetado pode ser evidenciado em duas colunas com as informações do realizado e do orçado no período, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Balanço patrimonial projetado

ATIVO	20X0 Realizado	20X1 Projetado	PASSIVO	19X0 Realizado	19X1 Projetado
ATIVO CIRCULANTE			PASSIVO CIRCUL.		
DISPONÍVEL			Fornecedores		
Caixa			Impostos a recolher		
Bancos c/movimento			Prov. Imposto de renda		
Tít.vinculado merc.aber.			Ord. e encargos a pagar		
DIREITOS REALIZAV.			Prov. para enc. Sociais		
Contas a receber clientes			Instituições financeiras		
(-)Prov.Dev.Duvidosos			Dividendos a distribuir		
ICMS a recuperar			Contas a pagar		
ESTOQUES			PAS.EXIG.L.PRAZO		
Estoque de mercadorias			Empr. soc. Controladas		
Est. De Matérias-primas			Instituições financeiras		
ATIVO REAL.L.PRAZ			RES.EXERC.FUTUR.		
Contas a receber			Rec. de exerc. Futuros		
Incentivos fiscais a aplic.			(-)Desp. Exerc. Futuros		
IMOBILIZADO			PATRIM. LÍQUIDO		
Terrenos			Capital social		
Prédios			Reserva legal		
Veículos			Reserva estatutária		
Máq. E equipamentos			Reserva de capital		
Móveis e utensílios			Reservas de lucros		
(-)Depreciações			Lucros acumulados		
ATIVO TOTAL			PASSIVO TOTAL		

Fonte: Adaptado de ZDANOWICZ, José Eduardo. *Planejamento financeiros e orçamento*. Porto Alegre: Sagra, 2000.

Sanvicente e Santos (2000, p. 169) explicam que “a projeção do balanço é obtida com o auxílio do contador”. Este aplicará as técnicas e procedimentos contábeis, para que essas informações se tornem úteis aos administradores, demonstrando a situação patrimonial e financeira da empresa.

Para Welsch (1996, p.268-169), o balanço planejado é a peça orçamentária que reúne todos os planos orçamentários e os focaliza em termos de resultados líquidos, resumindo seus efeitos sobre ativos, passivos e patrimônio líquido. Permite, assim, uma visão sobre a situação financeira e patrimonial da empresa.

– Segundo Stoner e Freeman (2000, p.515), a projeção do balanço patrimonial é um “orçamento combinando todos os outros orçamentos, para prever como será a aparência do balanço ao final do período orçamentário”.

– Essa ferramenta visa a permitir, portanto, aos administradores da organização a projeção da situação patrimonial e financeira da empresa para o exercício seguinte e, no final do exercício, uma análise comparativa do projetado com o efetivamente realizado.

2.5.10 Demonstração do resultado do exercício projetada

– Segundo Zdanowicz (2000, p. 103-104), “a projeção do demonstrativo de resultado do exercício será uma das peças orçamentárias mais importantes dentro do sistema de planejamento global da empresa. Essa demonstração permitirá visualizar, de forma sintética, todos os instrumentos auxiliares, que comporão o planejamento econômico-financeiro, ou seja, os orçamentos de vendas, produção e despesas operacionais, bem como o lucro líquido operacional ou prejuízo operacional projetado”.

– A demonstração do resultado do exercício projetada é o instrumento que irá informar a previsão do desempenho econômico da empresa, no período projetado, conforme mostra o Quadro 2.

Quadro 2 - Demonstrativo do resultado do exercício projetado

I T E N S	20X0 (REALIZADO)	20X1 (ORÇADO)
RECEITA OPERACIONAL		
Vendas de mercadorias e produtos		
Receitas pela prestação de serviços		
(-)Impostos sobre vendas e serviços		
(-)CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS		
LUCRO OPERACIONAL BRUTO		
(-)DESPESAS OPERACIONAIS		
Administrativas		
Vendas		
Tributárias		
Financeiras		
(-)Receita financeira		
LUCRO OPERACIONAL LÍQUIDO		
RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS		
(-)DESPESAS NÃO-OPERACIONAIS		
LUCRO FINAL PROJETADO		
(-)PROVISÃO PARA CONTRIB. SOCIAL		
(-)PROVISÃO PARA IMP. RENDA		
LUCRO FINAL APÓS CS. E I.RENDA		
LUCRO POR AÇÃO		

Fonte: Adaptado do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. *Demonstrações contábeis: estruturação e normas*. Porto Alegre: Metrópole, 1999.

Com relação às características do demonstrativo de resultado do exercício projetado, Zdanowicz (2000, p.105-106) explicita que “será confrontar os valores estimado e realizado, buscando verificar a eficiência do plano geral de operações da empresa”.

Infere-se que a demonstração do resultado confronta os níveis de receitas com os custos e despesas projetados, consolidando, nesse demonstrativo, os impactos que definirão o resultado da organização para o período.

Em relação à elaboração de demonstrações projetadas, como a demonstração de resultados e o balanço patrimonial, Gitman (1984, p.263) explica que “a elaboração dessas demonstrações exige uma fusão cuidadosa de inúmeros procedimentos que levam em conta as receitas, custos e despesas resultantes do nível de operações antecipado”.

2.6 PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL

A gestão empresarial é conceituada, segundo Junior et al. (1997, p.16), como a “forma pela qual a empresa irá desenvolver seu negócio”.

Nakagawa (1993, p.39) diz que a “gestão é a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (eficácia) por ela, apesar das dificuldades”. A gestão empresarial é entendida como o ato de gerir ou de administrar os negócios da empresa, a partir de um modelo de gestão.

Nesse sentido, Junior et al. (1997, p.29) afirmam que o "modelo de gestão ideal deve ter um processo (planejamento, execução e controle) dinâmico, flexível e oportuno, isto é, adaptável às mudanças, com estilo participativo, voltado para a eficácia empresarial".

Nesse processo destacam-se as etapas de planejamento estratégico, e planejamento operacional, execução e controle.

2.6.1 Planejamento estratégico

De acordo com Maximiano (1986, p.81), "o processo de planejamento é uma função administrativa que consiste em tomar decisões antecipadamente".

Mosiman e Fisch (1999, p.44) comentam que "o objetivo do planejamento é produzir um estado futuro desejável e os caminhos para atingi-lo".

Lopes (1978, p.3) explica que "o planejamento, além de organizar um esforço sistemático no sentido de se comparar a realidade presente às expectativas do futuro, é estimulador do processo decisório".

Observa-se, portanto, que o planejamento tem como objetivo traçar planos e metas para o futuro, e determinar a melhor estratégia e o melhor caminho para atingir, de forma eficaz e eficiente, os planos e metas da organização.

Segundo Ansoff (1993, p.70), a "estratégia é um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização".

Com relação à estratégia, Porter (1986, p.22) afirma que "a essência da formulação de uma estratégia competitiva é relacionar uma companhia ao seu meio ambiente".

Para Oliveira (1993, p.51), a estratégia é definida como "a ação ou o caminho mais adequado a ser executado para alcançar os objetivos e desafios da empresa".

Segundo Frezatti (1999, p.29), "as estratégias explicam como os objetivos podem ser atingidos. Especificam as ações propriamente ditas. Uma das metodologias mais empregadas para a identificação das estratégias é a análise de pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades".

• Mosimann e Fisch (1999, p.47) explicitam que a "estratégia empresarial é implementada pelo planejamento estratégico".

• Com relação aos planos estratégicos, Stoner e Freeman (2000, p.137) citam que são "planos elaborados para alcançar objetivos genéricos de uma organização".

o Maximiano (1986, p.101) diz que “o processo de planejamento estratégico procura definir o comportamento a longo prazo da organização em relação ao meio externo: quais produtos e serviços serão oferecidos a quais clientes e mercados. A estratégia é o produto do planejamento estratégico”.

Sobre a finalidade do planejamento estratégico, Atkinson et al. (2000, p.573) citam que o objetivo é “identificar as atividades-chave de um processo de planejamento da empresa”.

¶ Para Mintzberg (1995, p.81), a finalidade de um plano estratégico “é especificar um resultado desejado – um padrão – em algum tempo futuro”.

Segundo Lopes (1978, p. 159), “uma das funções do planejamento estratégico é a de possibilitar à empresa aferir, corretamente, os riscos assumidos”. Lopes (1978, p.73) explica ainda, em relação ao planejamento estratégico, que “todo processo tem que ser deflagrado por algum ato ou fato, o qual representa o passo inicial de uma série de medidas seqüenciais”.

Kotler e Armstrong (1996, p.23) definem planejamento estratégico como “o processo de desenvolvimento e manutenção de uma referência estratégica entre os objetivos e capacidades da empresa e as mudanças de suas oportunidades no mercado”.

Com referência ao planejamento estratégico, Ansoff (1993, p.39-40) diz que a elaboração de um “planejamento a longo prazo atende as necessidades de uma empresa quando o futuro é extrapolável a partir do passado”. O planejamento estratégico permite que as organizações identifiquem e avaliem seus pontos fortes e fracos. Com relação à implantação do planejamento, salienta que “a experiência tem mostrado que, quando o planejamento exige uma mudança descontínua da potencialidade de administração (particularmente de mentalidade dos administradores, cultura, ou estrutura de poder), a implantação do plano choca-se com uma forte resistência organizacional à mudança”.

∴ Observa-se que o planejamento estratégico é um processo gerencial que permite ao administrador analisar os pontos fortes e fracos da organização, as ameaças e oportunidades, e fixar os rumos a serem seguidos, a curto, médio e longo prazo, com o propósito de assegurar a manutenção das atividades da organização no mercado, enfrentando a concorrência e aproveitando novas oportunidades.

2.6.2 Planejamento operacional

o O planejamento é definido por Maximiano (1986, p.81) como “uma função administrativa que consiste em tomar decisões antecipadamente”. Explica que a tomada de

decisões pressupõe uma escolha entre alternativas. Nesse sentido, Maximiano (1986, p.130) afirma que “o planejamento operacional procura definir exatamente o que as pessoas irão fazer”.

Segundo Oliveira (1993, p.38-39), o planejamento operacional é elaborado a partir do planejamento estratégico e tático. Assim, “o planejamento operacional pode ser considerado como a formalização, principalmente através de documentos escritos, das metodologias de desenvolvimento e implantação estabelecidas. Portanto, nesta situação tem-se, basicamente, o plano de ação, ou planos operacionais”.

Denota-se que o planejamento operacional é o responsável pela aplicação prática dos planos estratégico e tático da organização.

Mosimann e Fisch (1999, p.49-50) caracterizam o planejamento operacional como a “definição de políticas e metas operacionais, consubstanciadas em planos para um determinado período, em consonância com as diretrizes estratégicas estabelecidas”. Explicam que a fase de execução do planejamento operacional subdivide-se em diversas etapas, utilizando, em cada uma, o sistema de informações como suporte. Afirmam, ainda, que o plano aprovado é detalhado e processado no sistema de informações. Esse plano contém: a) políticas operacionais; b) objetivos operacionais; c) ações a serem executadas; e d) procedimentos.

Para Padovese (1997, p. 355), “o orçamento operacional é o que contém a maior parte das peças orçamentárias, pois engloba todos os orçamentos específicos que atingem a estrutura administrativa, a estrutura de produção e a estrutura de vendas da empresa”.

Stoner (2000, p.451) explica que “os orçamentos operacionais indicam os produtos e serviços que a organização espera consumir no período orçamentário; geralmente listam tanto quantidades físicas (como barris de óleo, por exemplo) como custos”.

O planejamento operacional deve conter as políticas e metas operacionais para um determinado período, as quais devem ser executadas e implementadas utilizando um sistema de informações, de forma a obter eficácia no planejamento global.

2.6.3 Execução

A execução é a etapa em que se define quando e de que forma serão realizadas e trabalhadas as informações do planejamento global.

Para Sanvicente e Santos (2000, p.211), elaborado um orçamento e confeccionados os diversos planos parciais que o compõem, inicia-se “o processo de execução e a atenção se desloca, finalmente, para a verificação da maneira pela qual o planejado está sendo realizado”. Após a etapa de operacionalização do planejamento, geralmente por um sistema de informações, inicia-se a etapa de execução, na qual são colocados em funcionamento, com ações, o que foi planejado de forma estratégico, e tático, para a organização.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p.37-38), a execução “é a etapa do processo de gestão onde as coisas acontecem, as ações emergem”. Acrescentam ainda que, “é por meio das ações (do fazer) que surgem os resultados”. A gestão operacional preocupa-se com a execução de cada etapa do planejamento operacional.

Segundo Welsch (1996, p.79), com relação à execução, “os planos devem ser preparados com a firme convicção de que eles poderão ser atingidos ou superados em seus principais aspectos”. Portanto, é na etapa de execução que acontecerá efetivamente a implementação dos planos orçamentários da organização.

Em relação às estratégias organizacionais, Beuren (1998, p.77-78) explica que “a competitividade, palavra de ordem nos dias atuais, requer não apenas a definição e execução correta da estratégia empresarial, mas que ambas sejam processadas de tal forma que assegurem a eficácia da organização”.

Sintetizando, observa-se que, após a implementação do planejamento operacional deve-se iniciar a execução, com o objetivo de acompanhar aquilo que foi planejado e o que efetivamente está sendo realizado, a fim de concretizar as estratégias formuladas para o período.

2.6.4 Controle

• O controle é definido por Stoner (1999, p.440) como “o processo de garantir que as atividades realizadas se igualem às atividades planejadas”.

Mosimann e Fisch (1999, p.115) explicam que “a última etapa do processo decisório, denominada controle, na realidade não ocorre por último, porque está associada a todas as fases do processo. Ocorre no planejamento, na execução e em si própria. Não há como dissociá-la das fases do processo decisório, razão pela qual pode-se considerar as demais fases, juntamente com o controle, como um grande modelo de controle”.

Segundo Chiavenato (1999, p.16), “controle é a função administrativa relacionada com a monitoração das atividades a fim de manter a organização no caminho adequado para o alcance dos objetivos e permitir as correções necessárias para atenuar os desvios”. Ainda sobre o controle, Chiavenato (1999, p.7) comenta que:

O administrador deve se certificar de que os atos dos membros da organização levam-na de fato em direção aos objetivos estabelecidos. Esta é a função de controlar, exercida pela administração, e que envolve três elementos principais: (1) estabelecer padrões de desempenho; (2) medir o desempenho atual; (3) comparar esse desempenho com os padrões estabelecidos; (4) caso sejam detectados desvios, executar as ações corretivas.

Zdanowicz (2000, p.115) afirma que “a função de controle estará intimamente relacionada com a de planejamento financeiro, pois não fará sentido projetar objetivos e metas para a empresa, se não se realizar o controle orçamentário correspondente às estimativas feitas”. Com relação aos objetivos do controle, Zdanowicz (2000, p.116) cita os seguintes:

*a) confrontar os valores realizados com os orçados;
b) analisar as defasagens positivas e negativas entre os valores realizados e projetados;
c) avaliar a empresa em sua conquista de retorno sobre o capital investido;
d) sugerir medidas preventivas, corretivas e saneadoras, em tempo hábil, para que a empresa possa alcançar seus objetivos e metas.*

No entanto, Sanvicente e Santos (2000, p.207) ressaltam que, “com muita freqüência, a elaboração e a utilização de orçamentos são confundidas com a função de controle das operações da empresa, visem elas ao acompanhamento e ao feedback mais rápido possível para a correção das atividades realizadas, ou destinem-se a oferecer elementos para a consolidação de um esquema de delegação de autoridade e responsabilidade ou de um sistema de avaliação do desempenho dos gerentes e administradores em geral”.

Frezatti (1999, p.145) afirma que “quem não planeja não pode afirmar que controla, já que não consegue indicar onde quer chegar”. Observa-se que, para se controlar, antes deve ser feito um planejamento que indique uma meta ou caminho a ser percorrido.

Mosimann e Fisch (1999, p.115), com relação ao controle, explicitam que “após definidos os planos operacionais, inclusive com as especificações em termos quantitativos, das medidas adotadas, ocorre a fase em que os gestores fazem as coisas acontecerem, com a utilização dos recursos disponíveis, de acordo com o que foi anteriormente planejado”.

No que concerne à etapa de controle Welsch (1996, p.45) afirma que “a administração deve saber se as políticas e os planos estão sendo obedecidos ou não em todas as áreas da

organização; deve possuir indicadores (relatórios) de falhas nos planos e receber avisos oportunos de divergências em relação aos objetivos estabelecidos”.

Para Atkinson et al. (2000, p.581), “o processo de monitorar, avaliar e melhorar o desempenho da empresa para alcançar seus objetivos é normalmente chamado controle organizacional”.

Observa-se que a finalidade essencial do controle é identificar se houve desvio das metas projetadas ou previstas em comparação com os resultados alcançados, com o objetivo de fornecer aos administradores as informações sobre o desempenho na execução das operações. Portanto, não faz sentido planejar e não controlar a execução, com vistas a medidas corretivas através do processo decisório.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

No capítulo anterior, foram apresentados os fundamentos teóricos sobre o sistema de informações, com ênfase no sistema contábil e no sistema orçamentário. As noções apresentadas embasam o presente trabalho e conduzem ao referencial metodológico empregado para a coleta e análise de dados.

Assim, neste capítulo, descreve-se o método utilizado para alcançar os objetivos do trabalho. Primeiramente, apresentam-se as perguntas de pesquisa e a definição constitutiva e operacional de termos e variáveis. Na seqüência, evidenciam-se o delineamento da pesquisa, a população e amostra, seguindo-se a coleta e análise dos dados, e, finalizando, as limitações da pesquisa.

3.1 PERGUNTAS DE PESQUISA

Tendo como pressuposto que a integração entre a contabilidade geral e o sistema orçamentário constitui-se em elemento básico para o processo de gestão de uma cooperativa de produção, elaboraram-se as seguintes perguntas de pesquisa:

Por conseguinte, a questão-problema formulada, neste estudo, tem por objetivo responder às seguintes perguntas de pesquisa:

- a) Quais são as características básicas de uma cooperativa de produção ?
- b) Como ocorre a operacionalização do sistema orçamentário em uma cooperativa de produção ?
- c) Como é a configuração do sistema contábil de uma cooperativa de produção ?
- d) Quais são as características de um sistema orçamentário integrado à contabilidade geral de uma cooperativa de produção?
- e) Qual o impacto do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral no processo de gestão de uma cooperativa de produção ?

3.2 DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA E OPERACIONAL DE TERMOS E VARIÁVEIS

Lakatos e Marconi (1992, p.160) definem variável como “uma classificação ou medida; uma quantidade que varia; um conceito, constructo ou conceito operacional que contém ou apresenta valores; aspecto, propriedade ou fator, discernível em um objeto de estudo e passível de mensuração”.

Conforme Triviños (1987, p.107-108), as variáveis “são características observáveis de algo e classifica-as em variáveis fundamentais e principais. Fundamentais são aquelas variáveis que se referem aos caracteres básicos do que se investiga e as principais aquelas variáveis que dimensionam o campo que se investiga.

Para Richardson (1985, p.25), “existem duas formas de conceptualização: a estrutural e a funcional. A primeira consiste em um processo mental de abstração das características do objeto de estudo, ou seja, ao estudar o fenômeno, o pesquisador deverá extrair dos objetos nele inseridos as características que o compõem. A segunda consiste em uma abstração da(s) função(ões) do objeto”.

3.2.1 Definição constitutiva de termos e variáveis

A definição constitutiva de termos é a que estabelece as características dos termos e variáveis. Conforme Triviños (1987, p.107-108) as variáveis “são características observáveis de algo”, e denomina-as em variáveis fundamentais e principais. Fundamentais são aquelas variáveis que se referem aos caracteres básicos do que se investiga e as principais aquelas variáveis que dimensionam o campo que se investiga.

Nesse sentido, apresenta-se, na seqüência a definição constitutiva dos principais termos e variáveis que consubstanciam o presente estudo.

- *Contabilidade geral*

Para Franco (1983, p.17), a contabilidade é “um conjunto de conhecimentos sistematizados, com princípios e normas próprias, ela é, na acepção ampla do conceito de ciência, uma das ciências econômicas e administrativas”.

- *Orçamento empresarial*

Segundo Horngren, (1985, p.117), o orçamento empresarial é uma expressão quantitativa formal de planos de administração. O orçamento geral resume os objetivos de todas as

subunidades de uma organização, quantifica metas de vendas, produção, lucro líquido e posição de caixa e qualquer outro objetivo especificado pela administração.

- *Peças orçamentárias*

Compreende as peças orçamentárias que compõem o sistema orçamentário da empresa: orçamento de matérias-primas, orçamento de mão-de-obra direta, orçamento de custos indiretos, orçamento de capital, orçamento de despesas com vendas, orçamento de outras despesas operacionais. Com relação às peças orçamentárias, Zdanowicz (2000, p.28) explica que “o orçamento de caixa, o demonstrativo de resultado do exercício projetado e o balanço patrimonial projetado, constituir-se-ão em peças essenciais do sistema operacional da empresa”.

- *Integração do sistema orçamentário com a contabilidade geral*

Compreende o processo que permite, através de um programa de computador, a junção em um único arquivo, dos dados do sistema orçamentário, com os dados da contabilidade geral.

- *Processo de gestão empresarial*

Compreende as etapas do processo de gestão, que são o planejamento, a execução e o controle, e estão interligados no processo.

3.2.2 Definição operacional de termos e variáveis

Para Triviños (1987, p.108), a operacionalização das variáveis “consiste em dar às variáveis um sentido facilmente observável, que permite operar, medir, dando-lhes um sentido, um conteúdo prático”.

Segundo Kerlinger (1979, p.46), a definição operacional de termos e variáveis “atribui significado a um constructo ou variável especificando as atividades ou operações necessárias para medi-lo ou manipulá-lo. (...) É como um manual de instruções para o pesquisador”.

Assim, a partir da definição constitutiva dos termos e variáveis, que permeiam a presente pesquisa, procurou-se a sua definição operacional.

- *Contabilidade geral*

Refere-se à caracterização da contabilidade que segue as normas legais e profissionais, isto é, as emitidas por órgãos reguladores da contabilidade.

- *Orçamento empresarial*

Consubstancia-se na descrição das características do sistema orçamentário, tanto em termos de políticas quanto de procedimentos para sua elaboração e acompanhamento.

- *Peças orçamentárias*

Compreende a verificação das peças orçamentárias que compõem esse sistema, bem como a forma de elaboração e comparação entre o planejado e o realizado.

- *Integração do sistema orçamentário com a contabilidade geral*

Refere-se à forma como estão integrados a contabilidade geral e o sistema orçamentário na organização objeto de estudo.

- *Processo de gestão empresarial*

Refere-se à caracterização da forma como é conduzido o processo de planejamento, execução e controle orçamentário na sociedade cooperativa de produção em estudo.

3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Pode-se definir delineamento, conforme Kerlinger (1979, p.94), como sendo o plano e a estrutura da investigação, concebidos de forma a permitir a obtenção de respostas para as perguntas da pesquisa.

A abordagem metodológica da presente pesquisa é qualitativa. De acordo com Triviños (1995, p.116-117), a pesquisa qualitativa parte da descrição que busca captar, não só a aparência do fenômeno, como também a essência, buscando as causas da sua existência, explicar sua origem, suas relações, suas mudanças.

Para atender os objetivos do presente estudo observa-se que esta pesquisa se relaciona basicamente a uma dimensão exploratória. Segundo TRIPODI, FELLIN, e MEYER (1981, p.65), os estudos exploratórios são investigações de pesquisa empírica que tem como finalidade a formulação de um problema com um fenômeno ou ambiente para uma pesquisa futura mais precisa.

O estudo exploratório foi realizado com base em um estudo de caso. Segundo Triviños(1987, p.133) o estudo de caso “é uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente”.

A perspectiva do presente projeto caracteriza-se como de corte transversal, isto é, os dados foram coletados em um ponto no tempo. Neste caso, conforme Richardson (1989, p.93-95), identifica-se a população relevante, escolhe-se a amostra e realiza-se a pesquisa.

Quanto ao nível de análise da pesquisa ela é organizacional, contemplando uma cooperativa de produção, e a unidade específica de análise corresponde à de gerência administrativa e diretoria executiva, mais precisamente aqueles que estão tomando decisões na organização.

3.4 OBJETO DE ESTUDO

Vergara (1997, p.48) define população como “um conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo), que possuem as características que serão objeto de estudo”.

A população deste estudo compreende as cooperativas de produção da região das Missões no Rio Grande do Sul.

A amostra, conforme Vergara (1997, p.48-49), “é uma parte do universo (população), escolhida segundo algum critério de representatividade”.

A amostra desta pesquisa compreende a Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda., localizada no município de São Luiz Gonzaga, RS, e suas Unidades Regionais, localizadas nos municípios de Santo Antônio das Missões, Bossoroca, Roque Gonzales, São Nicolau, Pirapó, Dezesesseis de Novembro e Rolador, todas no Rio Grande do Sul.

3.5 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção são evidenciados os tipos de dados, o instrumento de pesquisa, a coleta e o tratamento dos dados desta pesquisa.

3.5.1 Tipos de dados

Na pesquisa foram utilizados dois tipos de dados: dados de fontes primárias e dados de fontes secundárias.

Dessa forma, o trabalho foi dividido em duas etapas: pesquisa em fontes primárias e fontes secundárias. As fontes primárias foram obtidas por meio de entrevistas. Como fontes secundárias, foram utilizados os livros de escrituração e relatórios da empresa objeto da pesquisa: livro diário, livro razão, balancetes, demonstrações contábeis, orçamento, fluxo de caixa e demais documentos internos. A pesquisa em fontes secundárias também ocorreu por meio de revisão bibliográfica sobre o tema de estudo, a fim de que o pesquisador entrasse em contato e, ao mesmo tempo, aprofundasse conhecimentos sobre a área de interesse, evitando investigar questões já anteriormente respondidas.

Não obstante, o pesquisador é participante, isto é, participa do grupo pesquisado. Na observação participante, segundo Richardosn (1985, p.215), “o observador não é apenas um espectador do fato que está sendo estudado, ele se coloca na posição e ao nível dos outros elementos humanos que compõem o fenômeno a ser observado”.

3.5.2 Instrumento de pesquisa

Para atingir os objetivos da pesquisa, elaborou-se um roteiro de entrevista para a obtenção de dados primários, utilizada sob forma de entrevista semi-estruturada, com administradores da Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda.

O roteiro de perguntas para a entrevista foi dividido em duas partes: a primeira refere-se aos dados de identificação do entrevistado; a segunda às questões organizacionais da empresa objeto do presente estudo, seguindo-se com as questões relativas à contabilidade gerencial e ao sistema orçamentário, objetivando investigar como são conduzidos esses processos na gestão da cooperativa em estudo (Anexo 1).

As perguntas foram elaboradas para verificar a influência do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral no processo de gestão da Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda.

A elaboração de uma entrevista semi-estruturada, segundo Triviniões (1987, p. 145-146), “é um dos principais meios que tem o investigador para realizar a coleta de dados”.

3.5.3 Coleta de dados

As entrevistas foram conduzidas pelo próprio pesquisador, no mês de dezembro de 2000, por meio de questionamentos básicos que forneceram respostas às perguntas de interesse do pesquisador.

Inicialmente, foi realizado um contato com os gestores da empresa, visando à apresentação do roteiro da entrevista, bem como os objetivos da pesquisa. Após essa etapa foram marcadas as entrevistas com os administradores e gerente da Coopatrigo, tendo sido realizadas nas datas marcadas.

A coleta de dados é um processo único e integral e Triviniões (1987, p.137) diz que para realizar uma coleta de dados em uma investigação, podem-se utilizar questionários, entrevistas etc., como instrumentos auxiliares na busca de informações.

3.5.4 Tratamento dos dados

O processo de coleta dos dados primários foi guiado pelo pesquisador com base em um roteiro básico de perguntas, por meio do qual procurou-se enfatizar os pontos de interesse para a verificação dos objetivos da pesquisa.

O tratamento dos dados primários, predominantemente qualitativos, realizou-se através do método de análise descritiva. Segundo Lüdke e André (1996, p.11-12), no estudo de caso, “os dados coletados são predominantemente descritivos, o material obtido nessas pesquisas é rico em descrições de pessoas, situações, acontecimentos; inclui transcrições de entrevistas e de depoimentos, fotografias, desenhos e extratos de vários tipos de documentos”.

Para os dados secundários utilizou-se a análise documental. Esta foi efetuada com base nos documentos utilizados pela empresa objeto do estudo, tendo como fontes: os balanços, relatórios gerenciais, livros diários e razão, balancetes, orçamentos, fluxos de caixa, normas internas e demais documentos que foram disponibilizados pela empresa.

Segundo Richardson (1985, p.182), a análise documental “consiste em uma série de operações que visam estudar e analisar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionadas”.

3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Com a impossibilidade de coletar dados em todas as sociedades cooperativas da Região das Missões, limitou-se o presente projeto ao estudo de caso da Cooperativa Tritícola Regional Sãoluizense Ltda., com a finalidade de verificar a influência da integração do sistema orçamentário à contabilidade geral no processo de gestão de uma cooperativa de produção.

A metodologia escolhida para a presente pesquisa apresenta limitações quanto à coleta e tratamento dos dados, pois estes estão restritos à situação da empresa em estudo, a Coopatrigo.

Além disso, a abordagem refere-se exclusivamente aos sistemas de contabilidade geral e o sistema orçamentário. Portanto, não foram analisados outros fatores que possam influenciar no processo de gestão da cooperativa de produção em estudo.

4 ANÁLISE DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO INTEGRADO À CONTABILIDADE GERAL NA COOPERATIVA TRITÍCOLA REGIONAL SÃO LUIZENSE LTDA.

Neste capítulo, inicialmente, apresenta-se um histórico sobre a organização em estudo, a seguir enfocam-se a administração da Coopatrigo bem como suas atividades, destacando também o plano estratégico e o perfil dos entrevistados. Seguindo, enfoca-se a operacionalização do sistema orçamentário; a configuração do sistema contábil; as características do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral; a influência do sistema orçamentário integrado com a contabilidade geral no processo de gestão; e finalizando, as conclusões e recomendações.

4.1 APRESENTAÇÃO DA COOPERATIVA TRITÍCOLA REGIONAL SÃO LUIZENSE LTDA.

Nesta seção apresenta-se um breve histórico, bem como alguns dados considerados relevantes sobre a empresa objeto da presente pesquisa.

4.1.1 HISTÓRICO

No dia 25 de setembro de 1957, um grupo de agricultores da região das Missões, no Rio Grande do Sul, interessados em produzir trigo, reuniram-se para formar uma sociedade cooperativa com a finalidade de organizar a produção e comercialização daquele cereal, dando origem, naquela reunião de agricultores, à Cooperativa Tritícola Regional Sãoluizense Ltda.- Coopatrigo.

Nestes 43 anos de existência, a Coopatrigo contribuiu significativamente para o desenvolvimento agrícola na Região das Missões, nos municípios em que atua, ou seja, em São Luiz Gonzaga, Santo Antônio das Missões, Bossoroca, São Nicolau, Dezesseis de Novembro, Roque Gonzales e Rolador, todas localizadas no Rio Grande do Sul. Contribuiu implantando unidades armazenadoras; produzindo sementes fiscalizadas de trigo, soja, arroz e forrageiras; levando assistência técnica a seu quadro social; fornecendo insumos agrícolas; e, principalmente, atuando como reguladora de mercado, tanto na venda da produção cooperativa, como no fornecimento de insumos e serviços.

Com o trabalho de difusora de tecnologia e fornecedora de insumos, houve significativa melhoria nos índices de produtividade da soja, trigo e milho, em sua área de ação. Ressalte-se também que a Coopatrigo vem, ao longo dos anos, contribuindo significativamente na geração de impostos, sendo que em muitos municípios em que atua é a responsável pelos maiores índices de retorno do ICMS, bem como, a maior contribuinte à previdência social, visto ser a maior empregadora de mão-de-obra na região de atuação.

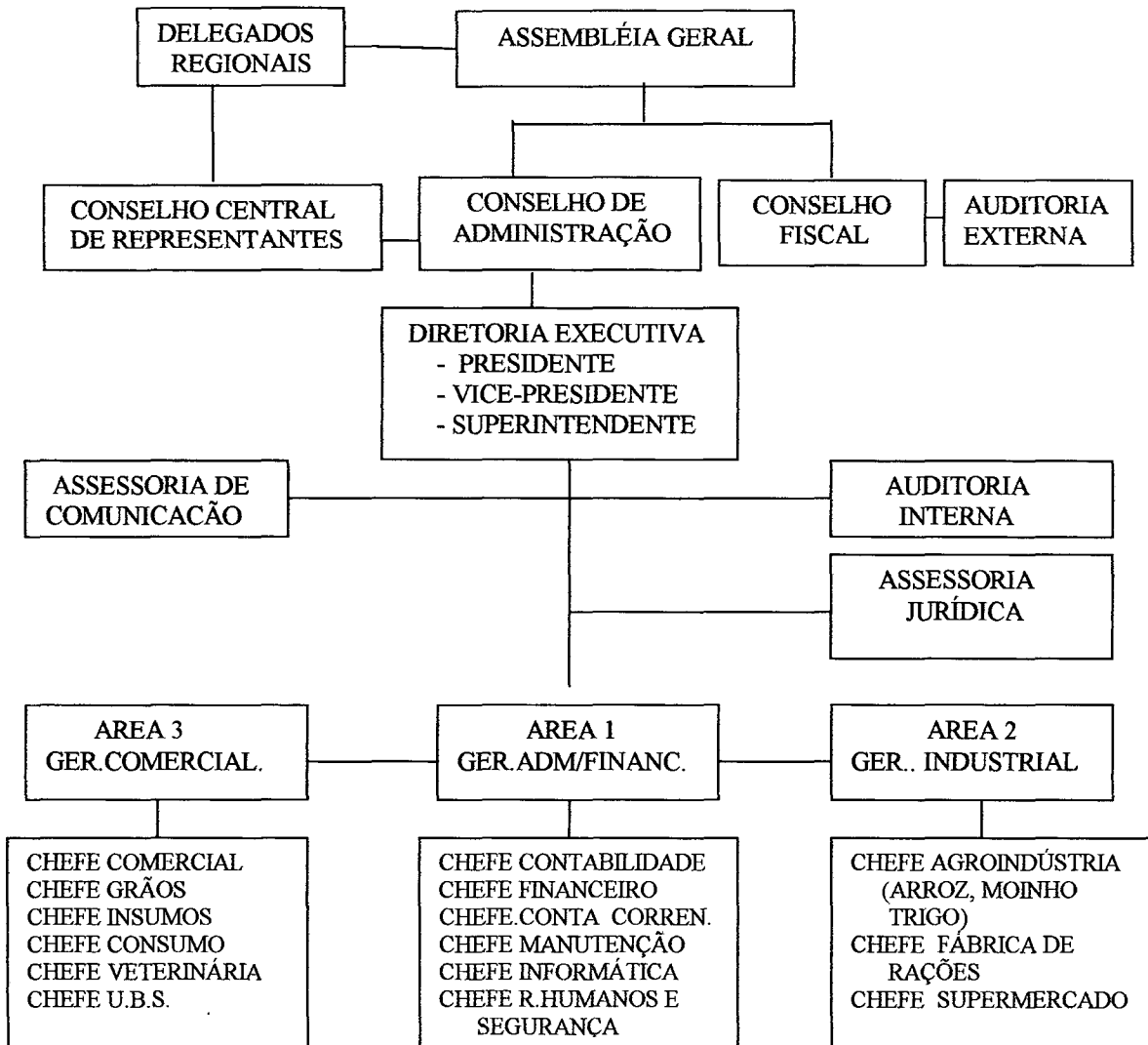
A sociedade objetiva, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, promover: estímulo, ao desenvolvimento progressivo e à defesa de suas atividades econômicas, de caráter comum; venda, em comum, de sua produção agrícola ou pecuária, nos mercados locais, nacionais e internacionais; e operar como exportadora e ou importadora, diretamente e/ou em nome de seus associados.

Salienta-se importância da Coopatrigo no contexto regional, no sentido de organizar os agricultores, para melhorar a qualidade de vida e a renda da propriedade agrícola, e manter a população rural em atividade, promovendo o desenvolvimento de pesquisa e fomentando a produção agrícola. Com isso, a Coopatrigo propicia a inserção do produtor na economia globalizada e garante a comercialização da produção. Assim procedendo, a Coopatrigo incentiva a produção de novas safras agrícolas, principalmente em sua área de atuação.

4.1.2 ADMINISTRAÇÃO DA COOPERATIVA

A figura 1 mostra como está organizada administrativamente a Cooperativa Tritícola Regional Sãoluizense Ltda.

Figura 1 - ORGANOGRAMA DA COOPATRIGO



Fonte: Coopatrigo.

A Diretoria Executiva da Coopatrigo é composta por um diretor-presidente, um vice-diretor e um diretor-superintendente. Cabe ao diretor presidente a função política e a coordenação das áreas estratégicas e administrativas. É de responsabilidade do diretor vice-presidente a recepção, e beneficiamento, e comercialização da produção agrícola, produzida pelo quadro social e recebida pela Coopatrigo e a responsabilidade pela aquisição, distribuição e fornecimento de insumos agropecuários e pela área de consumo e veterinária da Coopatrigo. Por sua vez, o diretor superintendente é responsável pela operacionalização da agroindústria (engenho de arroz, moinho de trigo, fábrica de rações) e pela comercialização dos produtos fabricados e a responsabilidade pela operacionalização da loja de supermercado.

O Conselho de Administração é composto por oito associados atuantes, todos eleitos por assembléia geral, para um mandato de três anos.

Compete ao Conselho de administração, dentro dos limites da Lei e do Estatuto Social, atendidas as decisões ou recomendações da Assembléia Geral, planejar e traçar normas para operações e serviços da cooperativa e controlar os resultados.

A sociedade é fiscalizada por um Conselho Fiscal, constituído de 3(três) membros efetivos e 3(três) suplentes, todos associados, eleitos anualmente pela Assembléia Geral, permitindo apenas a reeleição de 1/3 (um terço) dos seus componentes. Em sua primeira reunião escolherá, dentre seus membros efetivos, um Presidente, incumbido de convocar as reuniões e dirigir os trabalhos destes, e um secretário.

É do gerente administrativo/financeiro a responsabilidade pela “área 1”, que é composta pelos setores de contabilidade, financeiro, conta corrente, informática, recursos humanos, manutenção, transporte e segurança.

A empresa está dividida em duas áreas de negócios e uma área de apoio, que assessora as áreas de negócios e a Coopatrigo como um todo, em seus sistemas e processos administrativos.

As unidades de negócios são as denominadas “áreas 2 e 3”, e são administradas pelos diretores Vice-Presidente e diretor Superintendente, e desenvolvem as atividades de recebimento de grãos e venda de insumos agrícolas em todas as sete unidades receptoras regionais e na sede da cooperativa. Em São Luiz Gonzaga está localizado o complexo agroindustrial (onde são beneficiados arroz e trigo) a fábrica de rações, o supermercado, o beneficiamento de sementes e os setores de venda de insumos agrícolas, loja de consumo e veterinária.

A diretoria executiva possui autonomia em relação às políticas operacionais, comerciais e administrativas da cooperativa. As questões consideradas relevantes para a empresa, são analisadas e decididas conjuntamente com o Conselho de Administração, restando as decisões estratégicas da empresa para serem discutidas e decididas pela Assembléia Geral.

4.1.3 Atividades

Pinho (1966, p.58-59) define uma cooperativa de produção como sendo aquela que “através da manipulação de produtos agrícolas ou matérias-primas em geral e de sua

transformação em novos produtos, reúnem por sua vez trabalhadores ou empreendedores que desejam obter as vantagens do auxílio-mútuo”.

Em relação às cooperativas agropecuárias, Pinho (1966, p.58) explica que são “caracterizadas pelo exercício coletivo do trabalho agrário de culturas ou criação, inspiram-se nas obras dos autores socialistas associacionistas em geral e na experiência dos Pioneiros de Rochdale”. Os Pioneiros de Rochdale, segundo Oliveira (1984, p.27-30), uniram-se para comprar em conjunto os bens para seu sustento. A idéia derivou de um conjunto de princípios que, de um modo geral, fundamentam ainda hoje o movimento cooperativista em todo o mundo. Seus princípios são: adesão livre e espontânea; absoluta neutralidade política e religiosa; prática da democracia pura, onde uma pessoa, qualquer que fosse sua posição social e econômica, não representava mais que um só voto; eliminação do lucro mercantil, com devolução das sobras proporcionalmente às operações de cada um; retribuição ao capital com juros limitados; vendas à vista dos bens de consumo; fomento à educação, para preparar as gerações futuras e garantir a continuidade do sistema. Esses postulados são caracterizados como a experiência dos Pioneiros de Rochdale.

Ricciardi e Lemos (2000, p.63-64), em relação aos objetivos, caracteriza as cooperativas de produção industrial como “indústrias administradas e operadas pelos próprios associados, seus proprietários”. Por sua vez, uma cooperativa agropecuária caracteriza-se pelas atividades de “armazenagem, classificação, beneficiamento, industrialização e comercialização de produtos, venda de insumos agrícolas e de bens de consumo aos associados”.

Observando-se essas definições e características, infere-se que uma cooperativa de produção é caracterizada pelas atividades que desenvolve. Aquela que trabalha tanto com a produção quanto com a comercialização, é caracterizada como uma cooperativa de produção.

As atividades desenvolvidas pela Coopatrigo, tanto em termos de produção como de comercialização são as descritas a seguir:

- a) comercialização de produtos agrícolas(soja, trigo, milho, arroz);
- b) industrialização de produtos agrícolas (farinha de trigo e arroz beneficiado);
- c) fabricação de rações e concentrados;
- d) comércio varejista de insumos agrícolas, veterinários, peças;
- e) loja de supermercado;
- f) prestação de serviços aos associados como: armazenagem, secagem, limpeza de cereais e prestação de serviços de assistência técnica.

Denota-se pelo exposto que a Coopatrigo, consideradas as atividades que desenvolve, caracteriza-se como uma cooperativa de produção. Considerando as atividades preponderantes, desenvolvidas pela cooperativa na área de beneficiamento de produtos agrícolas, com características de industrialização, conclui-se que ela se caracteriza realmente como uma cooperativa de produção.

4.1.4 Plano estratégico

A Coopatrigo possui um plano estratégico, elaborado conjuntamente com um programa de qualidade total, cujo início de implantação foi em 1997, visando a melhoria no desempenho organizacional da empresa e à divulgação de sua imagem no mercado. Neste plano foi definida a missão da Coopatrigo, a qual consubstancia-se em produção, armazenamento, industrialização e comercialização de produtos agropecuários, com eficácia e competitividade, buscando a viabilização econômica do associado da cooperativa, constituindo-se em fator de contribuição ao desenvolvimento regional sustentado. Também foi estabelecido que seu negócio compreende agronegócios de alimentos. Seu propósito consiste da viabilização do associado e contribuição para o desenvolvimento regional com satisfação dos colaboradores.

Foram definidos, no mesmo Plano os princípios básicos da Coopatrigo, os quais são apresentados a seguir:

- *Participação e integração* – convergência de interesses e parcerias, no sentido de orientar as ações no fortalecimento das relações de cooperação, parceria e integração entre os associados, direção, colaboradores, fornecedores, consumidores, e com outras instituições, na convergência dos interesses comuns.
- *Credibilidade* - conceito e confiança com vistas a manter a confiança dos cooperados e a credibilidade junto aos fornecedores, clientes e instituições de nossas relações, de modo a preservar o nosso conceito.
- *Competitividade* - a excelência organizacional, o maior desafio, implica buscar permanentemente a produtividade, qualidade e eficácia, em todas as ações, produtos e serviços, objetivando maior competitividade e resultados econômicos.
- *Profissionalização* - a base de responsabilidade e de gestão empresarial, criando condições de uma efetiva profissionalização dos dirigentes, colaboradores, conselheiros de

administração e fiscal e associados, gerando responsabilidade, comprometimento e competência na perspectiva de uma gestão empreendedora e participativa.

-Função social - a qualidade de vida e desenvolvimento regional, sendo que o propósito social é o desenvolvimento articulado regional preocupado com a preservação do meio ambiente e a qualidade de vida dos associados, dirigentes, colaboradores, fornecedores, clientes, instituições públicas.

-Associados/Mercado - propiciar condições de inserção do produtor rural na economia globalizada com competitividade das atividades agropecuárias, respeitando o ambiente natural.

-Coopatrigo/Mercado - priorizar o mercado dos produtos e serviços da Coopatrigo, expandindo as ações através de parcerias, tanto no mercado interno como externo.

-Flexibilidade - estratégia e credibilidade para desenvolver uma organização ágil e flexível que propicie adequação e eficiência às exigências de um ambiente e mercado em contínua mutação.

Como políticas gerais que a Coopatrigo busca permanentemente, conforme o plano estratégico, ficou definido o seguinte:

- Buscar a modernização global da Cooperativa;
- Melhorar o nível de profissionalização dos associados, conselheiros de administração e fiscal, direção e funcionários;
- Implantar estrutura organizacional simples, ágil, que facilite a gestão por resultados e maior motivação e comprometimento do associado e colaboradores; e
- Buscar, no curto prazo, maior competitividade dos atuais negócios da cooperativa; e, no médio e longo prazos, sua expansão.

São objetivos globais da Coopatrigo para curto e longo prazos, de acordo com o plano estratégico criado em 1997:

- desenvolver ações com vistas à obtenção de resultados econômicos e melhoria das condições sociais dos associados;
- buscar o crescimento dos associados e da Cooperativa, com satisfação do quadro funcional e social;
- criar alternativas para a região, com tecnologia adequada, visando ao incremento da renda e da produção, com preservação ambiental;
- promover a cooperação na geração, gestão e distribuição justa dos resultados, visando ao saneamento e capitalização da cooperativa; e

- desenvolver ações para a reconversão da agropecuária, na área de ação da Coopatrigo, na visão de desenvolvimento sustentado.

As metas globais que a Coopatrigo pretende atingir a curto e longo prazos, conforme estabelecido no seu plano estratégico são:

- reavaliar e aperfeiçoar o plano estratégico da Coopatrigo, anualmente, em dezembro;
- implantar novos sistemas de controle gerencial a partir de janeiro de 1999, em toda a empresa, dentro do projeto de monitoramento do RECOOP;
- reavaliar a estrutura organizacional das áreas, anualmente, em dezembro;
- modernizar todas as atividades operacionais da cooperativa inserida na economia globalizada, até dezembro/2003.
- apreciar nas assembleias gerais ordinárias o plano orçamentário e o plano anual de desenvolvimento de recursos humanos para a Coopatrigo (conselheiros, associados, dirigentes e funcionários), com previsão de aplicar 0,1% do faturamento do exercício em capacitação, como também no aproveitamento de cursos dirigidos às atividades desenvolvidas pela Coopatrigo, por órgãos institucionais (SESCOOP, EMATER, SANAC, SEBRAE, SENAI, e Escola Técnica Agrícola Cruzeiro do Sul de São Luiz Gonzaga), mediante convênios e parcerias.
- posicionar permanentemente a empresa com visão voltada ao mercado.

Além disso, a Coopatrigo tem previstos em seu plano estratégico a consolidação do plano de Qualidade Total e o controle de poluentes na recepção e beneficiamento de produtos até o ano de 2000.

As estratégias gerais estabelecidas para alcançar as políticas, objetivos e metas, definidas no plano são:

- a) a cooperativa resultará de sua gestão empresarial com foco na qualidade total;
- b) os negócios da Cooperativa desenvolver-se-ão com base na matriz do agronegócios e das áreas estratégicas de negócios;
- c) o plano de desenvolvimento de recursos humanos, executado a partir de programas permanentes, terá como finalidade maior a busca da profissionalização dos conselheiros de administração e fiscal, dirigentes, associados e colaboradores;
- d) a gestão da cooperativa terá como mecanismos básicos o plano estratégico, os controles gerenciais de eficiência, eficácia e efetividade;

e) o reposicionamento da imagem da Cooperativa será buscado com ações sistemáticas e continuadas;

f) organização do quadro social e sua produção, inserindo-os no mercado, com competitividade.

Quanto ao plano estratégico, em relação ao mercado globalizado, a Coopatrigo precisa estar bem estruturada, porque esse mercado geralmente exige das empresas, investimentos em tecnologia, para tornar seus produtos competitivos e melhorar a qualidade. Portanto, é necessário um plano estratégico, para enfrentar investimentos, e a concorrência globalizada.

4.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Neste tópico está descrito o perfil dos gestores da Coopatrigo que responderam ao questionamento da entrevista, focando a formação acadêmica, o tempo de serviço e cargo que ocupam na empresa.

a) Formação acadêmica dos gestores da Coopatrigo

O conhecimento da formação acadêmica dos gestores da empresa pesquisada é importante, por conferir maior expressão e conhecimento às respostas do questionamento da entrevista deste estudo. A tabela 1 apresenta a formação acadêmica dos gestores.

Tabela 1 – Formação acadêmica dos gestores

Formação acadêmica	Quantidade	%
Segundo grau	01	25
Graduação – Engenheiro agrônomo	01	25
Especialização –Comércio Exterior	01	25
Mestrado – Administração	01	25
T o t a l	04	100

Dos gestores pesquisados, 25% possuem apenas o segundo grau, 25% curso de graduação em agronomia, 25% possuem especialização em Comércio Exterior e 25% mestrado em administração.

b) Tempo de serviço dos gestores

O tempo de serviço dos gestores pesquisados encontra-se disposto na tabela 2

Tabela 2 – Tempo de serviço dos gestores da Coopatrigo

Tempo de serviço	Quantidade	%
De 0 a 2 anos	01	25
De 2 a 4 anos	03	75
T o t a l	04	100

Observa-se que, dos gestores entrevistados, 25% têm até dois anos de serviço na empresa e 75% têm de 2 a 4 anos de serviço na organização.

c) Cargo dos gestores na empresa

Os cargos dos gestores na empresa demonstram, a posição hierárquica que estes ocupam, revelando o grau de poder e conhecimento das questões administrativas e operacionais da organização, bem como o poder decisório.

Tabela 3 – Cargo dos gestores da Coopatrigo

C a r g o	Quantidade	%
Diretor	03	75
Gerente administrativo	01	25
T o t a l	04	100

Dos gestores participantes da pesquisa, 75% são diretores e 25% são gerentes da área administrativa. Observa-se que os diretores são os responsáveis diretos pela área comercial e operacional da organização.

Esses gestores detêm o conhecimento e a percepção do tema da pesquisa, oportunizando visões diferentes da administração da organização.

4.3 OPERACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO NA COOPATRIGO

No que concerne à operacionalização do sistema orçamentário a Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda., inicialmente esta é discutida com os chefes de unidades e demais gerências em conjunto com a diretoria executiva, quando são traçados os objetivos e metas para o exercício que vai ser orçado ou projetado. Nessa reunião, são traçadas as metas de recebimento de produtos, segundo a visão dos gerentes e chefes de unidades. As opiniões de cada gerente e chefe são discutidas até chegar a uma conclusão definitiva sobre a meta a ser estabelecida e a quantidade que deve ser orçada. A partir daí, com as metas de cada unidade regional definidas, chega-se às metas globais da Coopatrigo, em termos de recebimento de produtos agrícolas para a safra seguinte.

Com relação à operacionalização do sistema orçamentário os administradores da Coopatrigo esclarecem:

nas etapas de planejamento, inicialmente se procede a reuniões com a diretoria executiva da empresa, e, num segundo momento, se faz reuniões com todos os gerentes e chefes de setores, encarregados de participar ativamente no preenchimento das planilhas.(Gerente administrativo).

Na mesma linha de raciocínio, sobre a fase de operacionalização do sistema orçamentário, conforme a percepção do diretor superintendente, este explica que:

o planejamento é baseado em cima das reuniões do comitê com os gerentes, no sentido de tornar o orçamento num comprometimento dos envolvidos no processo operacional. Na questão da execução quem realiza o planejamento e a elaboração do orçamento é o mesmo que vai executar. Naturalmente que o comprometimento com o orçamento é mutuo, de quem está na direção e quem está operacionalizando o processo. (Diretor superintendente).

Da mesma forma é feita a previsão das receitas de vendas de insumos agrícolas, que são fornecidos ao quadro social, geralmente para a formação de lavouras agrícolas. A quantidade de produtos agrícolas a ser produzida permite uma relação com a quantidade de insumos para a formação e manutenção das referidas culturas. Igualmente, a receita da venda de produtos

agrícolas, que é a principal fonte de receita bruta, está diretamente relacionada à quantidade de produtos recebidos dos associados e disponibilizados para comercialização, transformando-se em receitas. Dessa forma, os chefes de unidades e gerentes formam as bases de projeção dessas receitas para o sistema orçamentário.

Quanto ao orçamento das despesas operacionais, os chefes de unidades e gerentes fazem suas projeções, com base no exercício anterior, para as despesas fixas. Para as despesas variáveis, são utilizados os parâmetros de aumentos ou redução baseados nas projeções de recebimento da produção. Geralmente as despesas variáveis guardam uma relação direta com a quantidade de produtos recebidos como, por exemplo, para uma produção maior dos produtos agrícolas são necessários maior dispêndio de mão-de-obra; além disso, para secar essa produção, será necessário um maior consumo de energia elétrica.

Com base nessas três peças orçamentárias projetadas, os gerentes e chefes de unidades estarão em condições de seguir para o próximo passo, que é o planilhamento dessas informações. As planilhas para a coleta dos dados são fornecidas pelos técnicos a cada unidade. Essas planilhas possuem todas as contas necessárias para transformar aqueles dados em informações, na confecção do orçamento. Após o planilhamento, os gerentes e chefes de unidades novamente se reúnem na sede administrativa, para uma revisão geral de todas as contas que foram orçadas e planilhadas.

Depois de concluídas todas essas etapas, finalmente são digitados esses dados no sistema orçamentário e, a partir daí, listados pelo sistema conforme a necessidade da empresa. Geralmente, após a entrada desses dados no sistema, são emitidos relatórios para distribuição a todas as unidades.

Salienta-se que o orçamento consolidado, isto é, o orçamento geral da empresa, é formado a partir da entrada dos dados no sistema, individualmente de cada unidade.

O sistema orçamentário da Coopatigo foi desenvolvido a partir do sistema de contabilidade geral em relação às contas que o compõem. Possui um plano de contas, que é um espelho do plano contábil, com a mesma codificação para a entrada dos dados, mas com uma diferença básica que o distingue do sistema contábil. Essa diferença é a opção, na entrada desses dados, da entrada por partida simples, com ocorrência para doze meses, isto é, de janeiro a dezembro, de valores em reais. Outra característica é a entrada, também nesses meses, das quantidades físicas, nas contas que representam as receitas, do orçamento das receitas operacionais. As receitas do sistema orçamentário têm sua origem numa quantidade física orçada ou projetada para aquele exercício.

As projeções feitas em reuniões com a diretoria executiva, gerências e chefes, são inicialmente planilhadas em formulários já fornecidos pelo sistema orçamentário e distribuídas aos setores e unidades encarregadas das projeções para o orçamento do exercício. Após esse planilhamento, o setor encarregado faz a entrada dos dados no sistema orçamentário, por meio de programa, conforme demonstra a Figura 4.

Figura 4 – Tela de entrada de dados do S. O. I – Sistema Orçamentário Integrado.

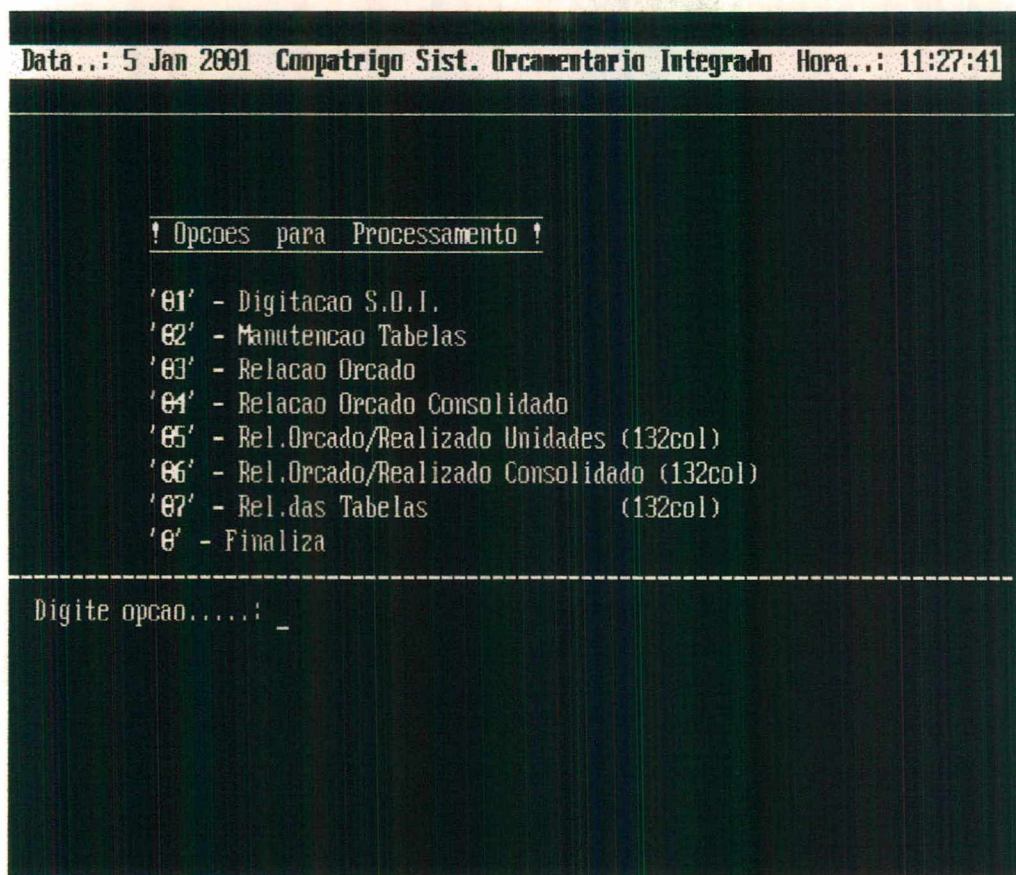
```

Sistema...: S.O.I.          Programa...: 'fso301'      05/01/01 11:48:00
Coopatrigo Ltda          Manutencao Contas Orcadas  0.1.00
-----
Centro de Custo...:
Conta Contabil...:
Produto.....:          +-----+
+---- MESES ----+ +----| Inclusao =?0--- QUANTIDADE ----+
Janeiro..... [ | Alteracao |[ ]
Fevereiro..... [ | Consulta |[ ]
Marco..... [ | Exclusao |[ ]
Abril..... [ | Fim Programa |[ ]
Maio... [ +-----+ [ ]
Junho..... [ | ] [ ]
Julho..... [ | ] [ ]
Agosto..... [ | ] [ ]
Setembro..... [ | ] [ ]
Outubro..... [ | ] [ ]
Novembro..... [ | ] [ ]
Dezembro..... [ | ] [ ]
-----
Mensagem:
tecle ^ ou v para selecionar ** <enter> processa ** <esc> fim de programa
  
```

Fonte: Sistema orçamentário da Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda.

O sistema orçamentário possui um conjunto de relatórios orçamentários: orçamentos de receitas operacionais, orçamento de despesas operacionais e gerais, demonstrativo de resultado orçado ou projetado. Esse conjunto representa as saídas de relatórios do sistema orçamentário, cujas opções estão demonstradas na Figura 5.

Figura 5 - Tela para digitação, manutenção e relatórios orçamentários



Fonte: Sistema orçamentário da Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda

Na tela apresentada constam as opções para a emissão de relatórios do sistema: relação do orçado, relação do orçado consolidado, (o relatório que consolida todas as informações da empresa em termos de setores e unidades regionais), relação do orçado conjuntamente com o realizado por setores ou unidades e o relatório do orçado e o realizado consolidado.

4.4 CONFIGURAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL NA COOPATRIGO

O sistema contábil da Coopatrigo é constituído a partir de um plano de contas, em oito níveis de detalhamento, o que permite uma separação na codificação dessas contas.

A sistemática da codificação está alicerçada em um conjunto de algarismos, em oito níveis, para os códigos contábeis, e mais um código de referência composto por cinco algarismos, conforme demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 – Sistema de codificação contábil

Código contábil	Código de referência	Significado
1.		Conta de primeiro nível
1.01		Conta de segundo nível
1.01.01		Conta de terceiro nível
1.01.01.01		Conta de quarto nível
1.01.01.01.01		Conta de quinto nível
1.01.01.01.01.01		Conta de sexto nível
1.01.01.01.01.01.01		Conta de sétimo nível
1.01.01.01.01.01.01.01	00001	Conta de oitavo nível
1.01.01.01.01.01.01.02	00002	Conta de oitavo nível

As contas que compõem o plano até o sétimo nível de acumulação são contas sintéticas, isto é, não recebem diretamente os lançamentos contábeis, e apenas acumulam os valores das movimentações contábeis. Com esses níveis de detalhamento de contas, o programa de informática desenvolvido pela empresa separa e classifica, de acordo com a Lei 6.404/76, em contas patrimoniais e contas de resultado.

Esses níveis permitem ainda a classificação dessas contas por atividades e unidades(filiais). Neste caso, as contas de oitavo nível são as que recebem os lançamentos contábeis, e classificam-se de acordo com essa separação. Para essas contas, utiliza-se nos lançamentos contábeis os códigos de referência ou reduzidos, compostos por cinco algarismos, os quais permitem, para cada grupo de contas, uma abertura de até 99.999 contas diferentes. Na codificação contábil de documentos e utilizando o código de referência (reduzido), é permitida uma agilização, tanto na codificação contábil como na digitação, no programa de contabilidade geral.

A estrutura do plano de contas das unidades regionais(filiais) é composta exatamente por uma cópia fiel da matriz, existindo uma padronização do código contábil entre a sede(matriz) e as unidades regionais(filiais). Pode-se dizer que as unidades regionais apresentam-se como pequenas cooperativas, permitindo, com esse sistema, realizar análises de desempenho dessas unidades e do consolidado da Coopatrigo.

O plano de contas contábil nada mais é que uma tabela do banco de dados, que permite o desenvolvimento de integrações e relatórios de informações operacionais. A estrutura

montada é funcional, permitindo uma série de agrupamentos de contas para a realização de análises gerenciais.

Todas as contas sintéticas e analíticas possuem estrutura de doze meses e nela estão presentes, o saldo anterior, débito, crédito e o saldo do mês. Isso permite uma visualização rápida da movimentação das contas no exercício.

O plano de contas do sistema contábil da Cooperativa Tritícola Regional Sãoluizense Ltda., possui 2.146 contas na sede administrativa (matriz), composta pelos setores ou departamentos: Administração (apoio administrativo), Unidade Recebimento de Produtos (URP), Unidade de Recebimento de Sementes(UBS), Loja de Veterinária, Insumos e Peças(VIP), Loja de Supermercado, Fábrica de Rações e Agroindústria (beneficiamento de arroz e moinho de trigo). A Coopatrigo possui, ainda, sete Unidades Regionais: Santo Antônio das Missões, Bossoroca, São Nicolau, Dezesseis de Novembro, Roque Gonzales e Rolador.

Para cada Unidade Regional o plano de contas contábil possui 998 contas, utilizando-se no total dessas unidades mais 6.986 contas. Portanto, o plano de contas contábil possui no total 9.132 (nove mil cento e trinta e duas) contas. As contas contábeis estão distribuídas em oito níveis, os quais permitem a separação em Ativo, Passivo, Receitas, Custos e Despesas, separando ainda essas rubricas por setores ou departamentos, por produtos e por Unidade Regional.

A Figura 3 mostra a tela do programa contábil em que são feitas as entradas dos dados da contabilidade geral, isto é, os lançamentos contábeis que irão compor o livro razão e o livro diário geral da empresa. Esta é a base da entrada de dados da contabilidade geral.

Figura 3 - Tela de entrada de dados do Sistema Contabilidade Geral

```

Data..: 5 Jan 2001  Coopatrigo Sist. Contabilidade Geral  Hora..: 11:49:53

Opcoes para Processamento
-----

01 - Manutencao do plano de Contas
02 - Relatorios do Sistema
03 - Digitacao 1
04 - Digitacao 2
05 - Balancete do plano novo.....(132col)
06 - Procedimentos Mensais
07 - Manutencao do plano de Contas Gerencial
08 - Geracao da tabela a partir da edfontab
09 - Geracao da tabela a partir da prfoncont
10 - Acesso ao Exercicio de 1999

0 - Finaliza

-----
Digite opcao.....: _

```

Fonte: Sistema Contábil da Cooperativa Tríticola Regional Sãoluizense Ltda.

Uma das características importantes que o sistema de contabilidade da Coopatrigo possui é a possibilidade de o sistema contábil operar com duas telas ao mesmo tempo para entradas de dados, permitindo agilidade nos trabalhos operacionais contábeis. Com isso, ganha-se tempo, pois, o sistema permite trabalhar com dois operadores simultaneamente.

O sistema de contabilidade fornece mensalmente, até o dia 15 do mês seguinte, diversas peças contábeis que compõem o conjunto de informações gerenciais. O sistema contábil fornece mensalmente o Balancete de Verificação, que pode ser emitido do quarto ao oitavo nível de detalhamento das contas que compõem o sistema. O balancete de verificação é composto por três colunas, além das que contêm os códigos contábeis e reduzidos. Nessas colunas visualiza-se o saldo do mês anterior, o valor dos lançamentos efetuados a débito, o valor dos lançamentos efetuados a crédito e o saldo atual da conta. Observe-se que o balancete funciona como um banco de dados contábeis, porque toda a movimentação efetuada na contabilidade, diariamente, fica registrada no razão contábil, que, por sua vez acumula

todos esses dados. Esse sistema é embasado por um plano de contas que contém 9.132 contas, as quais possibilitam o registro de todas as operações da empresa. O razão contábil registra e guarda esses dados durante o exercício, permitindo, durante esse período, a integração com o sistema gerencial e orçamentário.

Além do Balancete de Verificação, o sistema contábil gerencial fornece, por meio de programa, o Balanço Patrimonial, com duas opções, o balanço patrimonial mensal e o balanço patrimonial acumulado, com detalhamento até o sexto nível de contas. Esse balanço, tanto o mensal como o acumulado do período, fornece também o demonstrativo de resultado, mensal e acumulado por unidades e o consolidado, os quais permitem aos administradores da Coopatrigo conhecer o desempenho mensal e do período, em termos de resultados contábeis. Esse sistema, além das peças citadas, fornece ainda vários relatórios como: vendas, receitas diversas, despesas, custos e compras, que podem ser emitidas com opções mensais e acumuladas no período.

O sistema de contabilidade na Coopatrigo é composto pela entrada de dados, que permite atualização na hora (*on-line*), e recebe uma grande quantidade de integrações de outros sistemas. A integração dos outros sistemas com a contabilidade permite uma redução significativa da quantidade de dados a serem digitados pelo sistema contábil. Com esse procedimento, evita-se retrabalho. A integração desses sistemas consiste basicamente na busca automática em outros sistemas auxiliares das movimentações contábeis.

O sistema contábil importa informações de outros sistemas auxiliares como: sistema de liquidação de produtos; sistema de fornecedores; e conta corrente de associados. Com essa importação de dados a contabilidade evita retrabalho de digitação e planilhamentos.

Foram desenvolvidas práticas de consolidação contábil, usando a estrutura dos sistemas da escrita fiscal, controle patrimonial, estoques, contas correntes. No sistema de contas correntes estão presentes contas a pagar e contas a receber de associados, fornecedores e outros. Esse sistema funciona como uma contabilidade auxiliar, que importa dados através da integração de outros sistemas e exporta dados de forma automática para a contabilidade. A consolidação é possível por meio de comparações dos sistemas de apoio contábil.

O sistema de contabilidade fornece mensalmente, até o dia 15 do mês seguinte, diversas peças contábeis que compõem o conjunto de informações gerenciais. O sistema contábil fornece mensalmente o Balancete de Verificação, que pode ser emitido do quarto ao oitavo nível de detalhamento das contas que compõem o sistema. O balancete de verificação é composto por três colunas, além das que contêm os códigos contábeis e reduzidos. Nessas

colunas visualiza-se o saldo do mês anterior, o valor dos lançamentos efetuados a débito, o valor dos lançamentos e efetuados a crédito e o saldo atual da conta. Observe-se que o balancete funciona como um banco de dados contábeis, porque toda a movimentação efetuada na contabilidade, diariamente, fica registrada no razão contábil, que, por sua vez acumula todos esses dados. Esse sistema é embasado por um plano de contas que contém 9.132 contas, as quais possibilitam o registro de todas as operações da empresa. O razão contábil registra e guarda esses dados durante o exercício, permitindo, durante esse período, a integração com o sistema gerencial e orçamentário.

Além do Balancete de Verificação, o sistema contábil gerencial fornece, por meio de programa, o Balanço Patrimonial, com duas opções, o balanço patrimonial mensal e o balanço patrimonial acumulado, com detalhamento até o sexto nível de contas. Esse balanço, tanto o mensal como o acumulado do período, fornece também o demonstrativo de resultado, mensal e acumulado por unidades e o consolidado, os quais permitem aos administradores da Coopatrigo conhecer o desempenho mensal e do período, em termos de resultados contábeis. Esse sistema, além das peças citadas, fornece ainda vários relatórios como: vendas, receitas diversas, despesas, custos e compras, que podem ser emitidas com opções mensais e acumuladas no período.

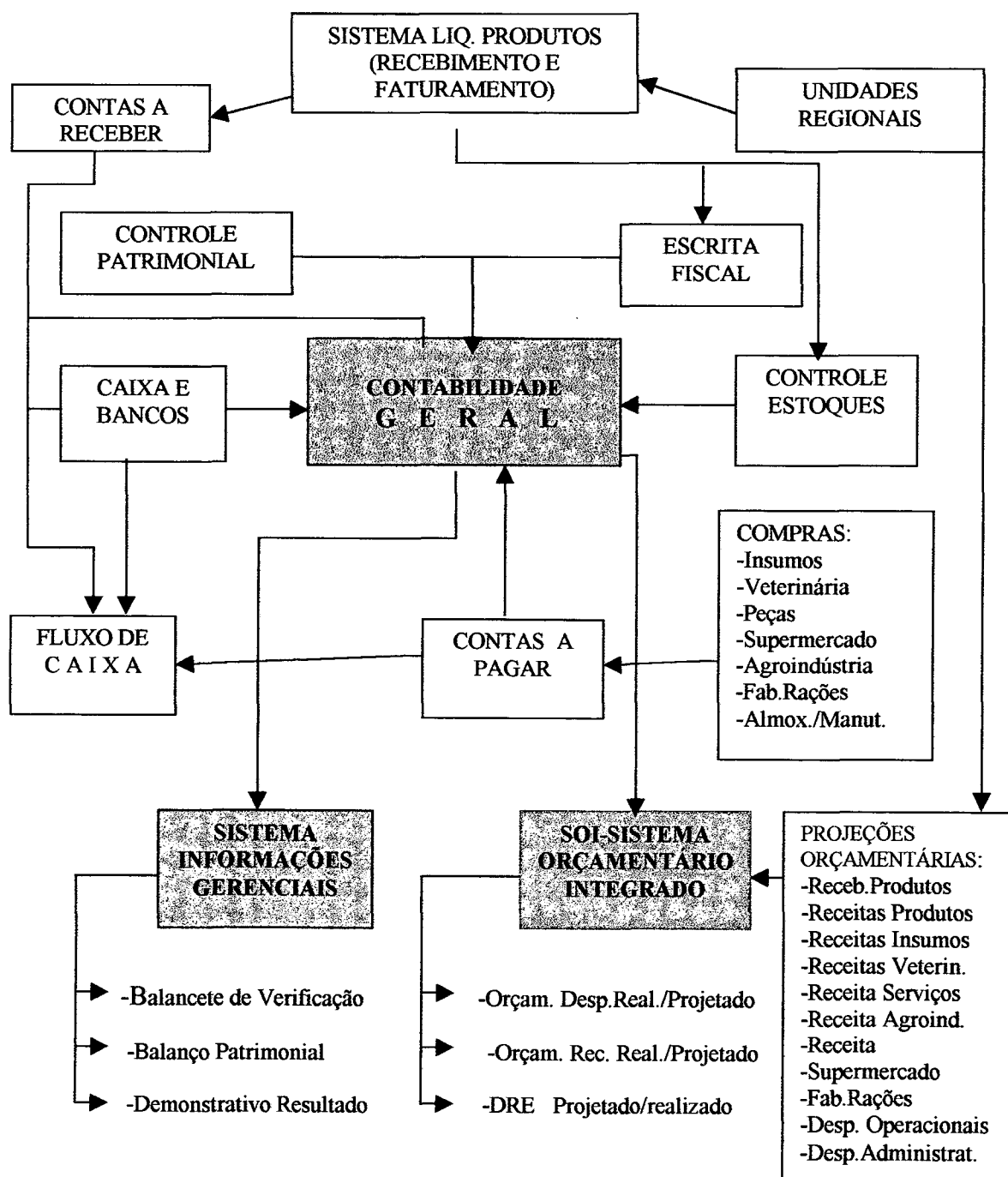
Sobre a importância do sistema contábil, no fornecimento de informações gerenciais, para a tomada de decisão na Coopatrigo, conforme a visão dos gestores, elas atendem as necessidades da empresa.

atendem no sentido de fornecer a informação de cada área da cooperativa, e se busca permanentemente a melhoria desse processo, especialmente a redução de tempo para o fornecimento desses relatórios, para que a ação seja mais rápida. (Diretor superintendente).

Ainda sobre a importância das informações contábeis e sobre o atendimento das necessidades dessas informações, na Coopatrigo, a opinião dos gestores é de que.

atendem perfeitamente, para a tomada de decisão. Nós temos à disposição o balanço patrimonial, a demonstração do resultado e diversos relatórios que compõem a necessidade de informações da empresa. (Gerente administrativo).

Figura 2 -Configuração do sistema contábil e orçamentário



4.5 CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO INTEGRADO À CONTABILIDADE GERAL NA COOPATRIGO

As características principais da integração do sistema orçamentário à contabilidade geral da Coopatrigo estão vinculadas ao plano de contas da contabilidade geral, que fornece a base das informações, tanto para o sistema contábil como para o sistema orçamentário. O

plano de contas do sistema orçamentário é um espelho do plano de contas contábil, isto é, o sistema orçamentário funciona como um sistema de contabilidade.

A comunicação ou integração do plano contábil com o plano orçamentário é feita por um sistema desenvolvido pelo setor de informática, pela linguagem de programação Cobol, que permite a comunicação entre os dois sistemas, propiciando a comparação de todas as contas de receitas e despesas orçadas, ou seja, o sistema orçamentário com o efetivamente realizado registrado no sistema contábil.

Essa comunicação é possível porque o código das contas contábeis é o mesmo do plano de contas do sistema orçamentário. Ambas possuem doze ocorrências dentro do registro, as quais representam os doze meses do ano. Dentro dessas doze ocorrências, o plano de contas contábil possui o saldo do mês anterior, débito do mês, crédito do mês e saldo atual. Por sua vez, o plano de contas do sistema orçamentário possui valor orçado do mês e quantidade orçada do mês.

Os valores informados pelo sistema orçamentário referentes às receitas, são valores brutos, e, paralelamente ao sistema, existe um subsistema onde são alimentadas as margens de lucro de cada produto, como mercadorias para revenda, para os doze meses do exercício. Com essa informação dos doze meses, é possível prever possíveis sazonalidades que o produto possa sofrer no decorrer do exercício, geralmente devido a intempéries ou ao mercado. As margens de lucro informadas poderão sofrer, a qualquer momento, manutenções nos doze meses, permitindo, uma série de simulações, que vêm enriquecer as informações geradas, possibilitando aos administradores e técnicos simulações de situações que possam a vir enfrentar durante o período orçado.

Com relação às características do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral, e como ele ocorre na Coopatrigo, apresenta-se a seguir, a percepção dos administradores.

a contabilidade fornece as informações no final de cada mês, para o sistema orçamentário que possui as informações das projeções, para aquele mês, e, através dessa integração dos sistemas, teremos a emissão de um relatório gerencial, contendo as informações do orçado e do realizado. Com essas informações nos temos então um relatório de grande utilidade para o processo decisório. (Gerente administrativo).

O sistema orçamentário, com esse processo de integração, fornece informações de forma sintética e analítica, por unidade regional ou consolidados nos grandes totais da empresa. Esse processo é dinâmico e rápido. Após o encerramento mensal do sistema

contábil, o sistema orçamentário busca, a partir de um programa integrador, o efetivamente realizado no sistema contábil. Se forem contas de receitas, nesse momento é aplicado o percentual do mês correspondente, tanto no orçado como no realizado. Procura-se, a partir disso, encontrar a receita líquida, da qual posteriormente, deverão ser subtraídas as despesas, para encontrar o resultado líquido da unidade regional, atividade ou produto. Pode haver também margens distintas por unidades, por produtos ou meses distintos.

4.6. INFLUÊNCIA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO INTEGRADO COM A CONTABILIDADE GERAL NO PROCESSO DE GESTÃO DA COOPATRIGO

O sistema orçamentário integrado, por ser um instrumento de auxílio à tomada de decisões, através da participação do quadro de gerentes e chefes, e pelos dados que fornece aos administradores, acaba por influenciar o processo da tomada de decisão pelos administradores, porque ele funciona como uma bússola orientando e direcionando o administrador. Na empresa ele funciona indicando que caminhos o administrador deve tomar para alcançar os objetivos da organização. Sobre o sistema de orçamento e planejamento, Maximiano(1986, p.81) diz que “é uma função administrativa que consiste em tomar decisões antecipadamente”. Infere-se que realmente o sistema orçamentário proporciona uma orientação segura para a tomada de decisões. Sobre a influência do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral os administradores da Coopatrigo confirmam, explicando:

é um instrumento da maior importância e a Coopatrigo tem utilizado permanentemente para que as tomadas de decisões sejam um reflexo da realidade que a Coopatrigo apresenta. (Diretor superintendente)

Na Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda., pela forma como é conduzido o processo orçamentário integrado, no qual são cruzados os dados do que foi orçado no sistema de orçamento com o que foi efetivamente realizado, demonstrado pelo sistema contábil, ele possui influência no processo decisório, tanto para incentivar aquilo que está dando resultados como para corrigir as falhas que estão ocorrendo no processo operacional da organização. Zdanowicz (2000, p.22) diz que “o orçamento é o instrumento utilizado para elaborar, de forma eficaz e eficiente, o planejamento e o controle financeiros das atividades operacionais e de capital da empresa, auxiliando à tomada de decisão”.

Observa-se também que, na Coopatrigo, é feito o acompanhamento e o controle do sistema orçamentário, em que são analisados, além do comparativo entre o orçado e o efetivamente realizado, as explicações, tanto para as metas que foram atingidas como para as falhas ocorridas ou aumentos não previstos das despesas operacionais. O acompanhamento é efetivamente o que interfere ou influencia no processo decisório, pois é dessa análise que surge a necessidade de mudanças, tanto no operacional como nas estratégias da organização. Sobre o acompanhamento e controle orçamentário, Stoner(1999, p.440) diz que é “o processo de garantir que as atividades realizadas se igualem às atividades planejadas”. Para direcionar a organização nesse sentido, é que o processo decisório interfere, corrigindo o desempenho e a execução de tarefas.

Nesse sentido, verifica-se o acompanhamento do sistema orçamentário pelos administradores da Coopatrigo.

efetivamente nós buscamos através das reuniões com os gerentes, e com o conselho de administração, no sentido de buscar gargalos, os pontos comuns das peças orçamentárias de receitas e despesas no aperfeiçoamento permanente desse instrumento, que vem tendo um êxito na forma positiva como a avaliação é feita e no sentido das correções que tem sido feitas nos rumos de cada atividade da Coopatrigo.(Diretor superintendente).

A influência do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral no processo de gestão da Coopatrigo ocorre, segundo a percepção de alguns administradores:

sem dúvida, a contabilidade e o sistema orçamentário é o que nos guia, nos fornece o curso de navegação, e quem nos fornece esses dados são a contabilidade e o sistema orçamentário, o orçamento corrige decisões para a frente na parte gerencial e a contabilidade trabalha com aquilo que já passou, mas se você tomar as decisões rapidamente ela também tem uma grande valia e um grande auxílio. Acho que ela é uma ferramenta fundamental para qualquer empresa ter sucesso.(Gerente administrativo).

Dessa forma, fica evidenciada a influência do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral na Coopatrigo, a qual é corroborada pelos gestores a seguir:

realmente influenciam, até porque na tomada de decisões, o sistema orçamentário é que nos dá suporte para essas decisões. Então, a decisão é importante, o orçamento é importantíssimo para as tomadas de decisões.(Diretor presidente).

Nessa mesma linha de raciocínio, apresenta-se a opinião de outro gestor:

perfeitamente, o sistema contábil e o sistema orçamentário que hoje estão integrados, influenciam diretamente nessas tomadas de decisões, porque eles refletem o momento econômico e financeiro que a empresa está passando. O sistema orçamentário influencia diretamente nas decisões porque nós podemos então ter o momento certo para investimentos, ou retração das saídas de caixa, reduzir despesas ou então obtermos um momento propício para fazer um investimento futuro. Assim, ele nos possibilita uma correta tomada de decisão a respeito da necessidade do momento, para a organização.(Gerente administrativo).

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo, inicialmente são apresentadas as conclusões da pesquisa teórico-empírica realizada. Em seguida, são apresentadas algumas recomendações para futuros trabalhos de pesquisa.

5.1. CONCLUSÕES

O objetivo do presente estudo consistiu em verificar a influência de um sistema orçamentário integrado à contabilidade geral no processo de gestão de uma cooperativa de produção. Além desse objetivo, buscou-se, ainda, caracterizar uma cooperativa de produção, diferenciando-a dos demais tipos de cooperativas; descrever a operacionalização do sistema

orçamentário de uma cooperativa de produção; apresentar a configuração do sistema contábil de uma cooperativa de produção; evidenciar as características de um sistema orçamentário integrado à contabilidade de uma cooperativa de produção; e verificar como o sistema orçamentário integrado à contabilidade geral impacta em uma cooperativa de produção.

O estudo foi desenvolvido na Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda., uma cooperativa de produção da Região das Missões, no Rio Grande do Sul.

Caracterização de uma cooperativa de produção, diferenciando-a dos demais tipos de cooperativas.

Analisando as características da Coopatrigo, verificou-se que esta pode ser enquadrada na categoria de cooperativa de produção, considerando as atividades desenvolvidas, como o beneficiamento de produtos agrícolas, produção de sementes e fabricação de rações e concentrados. Essas atividades são classificadas como atividades industriais, características essenciais das cooperativas de produção.

A operacionalização do sistema orçamentário em uma cooperativa de produção.

Descreve-se inicialmente a operacionalização do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral da Coopatrigo. Analisando as entrevistas realizadas com os gestores da Coopatrigo, concluiu-se que a forma de operacionalização do sistema orçamentário é participativa, pois sua elaboração é iniciada com os funcionários envolvidos no processo, passando para os chefes das unidades, seguindo com os gerentes e finalizando o processo com a participação dos administradores da empresa.

O suporte oferecido pelas peças do sistema orçamentário, integrado à contabilidade geral da Coopatrigo, permite aos gestores da empresa definir planos estratégicos, projetados por meio de metas, transformando-as através da execução em resultados que desejam alcançar para a empresa no período projetado.

A configuração do sistema contábil de uma cooperativa de produção.

O sistema contábil da Coopatrigo é constituído a partir de um plano de contas em oito níveis de detalhamento. Esses níveis permitem a classificação das contas por atividades e unidades. Apenas as contas de oitavo nível recebem os lançamentos contábeis.

A estrutura do plano de contas das filiais é composta por uma cópia da matriz, com uma padronização do código contábil entre matriz e filiais. As unidades regionais (filiais)

apresentam-se como pequenas cooperativas, permitindo com o sistema, realizar análises de desempenho dessas unidades e o consolidado Coopatrigo. O plano de contas contábil é uma tabela do banco de dados, que permite integração e relatórios de informações operacionais. A estrutura é funcional, permitindo uma série de agrupamentos de contas para a realização de análises gerenciais.

As características de um sistema orçamentário integrado à contabilidade de uma cooperativa de produção.

As principais características do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral estão vinculadas ao plano de contas da contabilidade geral, que fornece a base das informações, tanto para o sistema contábil como para o sistema orçamentário. O plano de contas orçamentário é um espelho do plano de contas contábil, isto é, o sistema orçamentário funciona como um sistema contábil.

A comunicação ou integração dos dois sistemas é feita por sistema desenvolvido em linguagem Cobol, que permite a comunicação entre os dois sistemas, propiciando a comparação de todas as contas do sistema contábil e orçamentário.

Como o sistema orçamentário integrado à contabilidade geral impacta em uma cooperativa de produção.

Observou-se ainda que o sistema realmente influencia no processo decisório na Coopatrigo, tanto nas decisões operacionais como estratégicas, como ficou evidenciado nas entrevistas realizadas com os gestores da organização. Verificou-se, também, o aumento da participação das pessoas envolvidas, com relação às decisões do processo orçamentário, com o comprometimento, tanto na operacionalização, como na execução e controle. Uma constatação importante, referente à implantação desse sistema na Coopatrigo, é que muitos empregados e chefes, que não participavam nas decisões, a partir da implementação desse sistema, pela necessidade de melhorar o desempenho de sua unidade, passaram a participar ativamente, principalmente no controle das despesas e no aumento das receitas.

Outro aspecto importante que cabe ressaltar, é o fato de as pessoas passarem a utilizar-se dos sistemas de informações que compõem a integração do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral, e, com isso, melhorar o desempenho das suas unidades de negócio.

Com relação ao processo de gestão, com a análise, verificou-se que a globalização dos negócios, o avanço tecnológico e as mudanças no mercado foram identificados, conforme apontado pelos administradores da Coopatrigo, inclusive com ações frente a esses processos.

Segundo os dirigentes entrevistados, o sistema orçamentário integrado à contabilidade geral está contribuindo significativamente para o processo de tomada de decisões na organização. Conforme os administradores, esse sistema é o que estabelece as linhas para as estratégias organizacionais da empresa, e, por sua utilização, o sistema vem exercendo também uma expressiva influência no processo decisório. De acordo com os administradores, com base no sistema orçamentário e na contabilidade gerencial são preparados os trabalhos e as ações administrativas da cooperativa. Assim, foi evidenciada a importância desses instrumentos gerenciais e sua influência no processo de gestão, com a convicção de que, realmente, se implantado e acompanhado de forma correta este instrumento gerencial, os gestores poderão alcançar maior sucesso na condução da organização sob sua responsabilidade e, com isso, seguramente obterão melhores resultados.

5.2 RECOMENDAÇÕES

As constatações apresentadas na pesquisa, embora restritas à Cooperativa Triticola Regional Sãoluizense Ltda., suscitam algumas questões que se acreditam relevantes e poderão vir a ser objeto de novas pesquisas sobre o sistema orçamentário e o sistema de contabilidade geral.

Dessa forma, podem-se direcionar futuras pesquisas para :

- verificar que tipos de relatórios são utilizados no processo de gestão, por cooperativas de diferentes segmentos ou ramos de atividade;
- averiguar a possibilidade do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral ser implantado em outras empresas de ramos diferentes;
- verificar qual o impacto da implantação do sistema orçamentário integrado à contabilidade geral, na cultura organizacional da empresa, visto que o processo aumenta a participação dos colaboradores;
- verificar o desempenho em termos de resultados, entre as empresas que possuem um sistema orçamentário integrado à contabilidade geral e aquelas que não possuem o sistema; e
- verificar a viabilidade de implementação de um sistema orçamentário integrado à contabilidade, padrão a todos os tipos de empresas, como suporte ao processo de gestão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS & BIBLIOGRAFIA

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANSOFF, H. Igor. *A nova estratégia empresarial*. São Paulo: Atlas, 1993.

ATKINSON, Anthony et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BENECKE, Dieter W. *Cooperação e desenvolvimento: O papel das cooperativas no processo de desenvolvimento econômico nos países de terceiro mundo*. Porto Alegre, Coojornal; Recife, Assocene, 1980.

BERTALANFFY, Ludwig Von. *Teoria geral dos sistemas*. 2 ed. Petrópolis: Vozes, 1975.

BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.

BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985.

CASSARRO, Antonio Carlos. *Sistemas de informações para tomada de decisões*. São Paulo: Pioneira, 1988.

CHIAVETATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração*. 4 ed. São Paulo: Makron, 1993.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. *Curso básico de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1999.

DRUCKER, Peter Ferdinand. *Administração, tarefas, responsabilidades, práticas*. São Paulo: Pioneira, 1975.

- _____. *Introdução à administração*. São Paulo: Pioneira, 1984.
- _____. *A nova era da administração*. São Paulo: Pioneira, 1992.
- FRANCO, Hilário. *Estrutura, análise e interpretação de Balanços*. 15^a ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- FREZATTI, Fábio. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 1999.
- * GIL, Antonio de Loureiro. *Sistemas de informações contábil/financeiros*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- GITMANN, Lawrence J. *Princípios de administração financeira*. 7 ed. São Paulo: Harbra, 1997.
- HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1985.
- * IRION, João Eduardo. *Cooperativismo e economia social*. São Paulo: STS, 1997.
- KENSKI, Antonio C. Coimbra. *Manual de orçamento na empresa*. Rio de Janeiro: Confederação Nacional da Indústria, 1980.
- KERLINGER, Fred Nichols. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EDUSP, 1979.
- KOTLER, Philip. *Administração de marketing: análise planejamento, implementação e controle*. São Paulo: Atlas, 1993.
- LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do trabalho científico*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

- LOPES, Carlos Thomaz Guimarães. *Planejamento e estratégia empresarial*. São Paulo : Saraiva, 1978.
- LÜDKE, Menga e ANDRÉ, Marli E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária Ltda, 1996.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. *Introdução à administração*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- MÉLESE, Jacques. *A gestão pelos sistemas*. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 1973.
- MINTZBERG, Henry. *Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações*. São Paulo: Atlas, 1995.
- MOREIRA, José Carlos. *Orçamento empresarial: manual de elaboração*. São Paulo: Atlas, 1989.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; Sílvio Fisch. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- * NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial**. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1987.
- _____. *Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- * OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais*. São Paulo: Atlas, 1996.
- _____. *Planejamento estratégico. conceito metodologia práticas*. São Paulo: Atlas, 1993.

- * OLIVEIRA, Nestor Braz. *Cooperativismo: guia prático*. 2 ed. Porto Alegre: Fundação para o Desenvolvimento de RH, 1984.
- OLIVEIRA, Carlos Thomaz Guimarães. *Planejamento e estratégia empresarial*. São Paulo: Saraiva, 1978.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Sistemas de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 1998.
- PERES JUNIOR, José Hernandez et al. *Controladoria da gestão: teoria e prática*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- PINHO, Diva Benevides. *A Doutrina cooperativa nos regimes capitalista e socialista*. São Paulo: Biblioteca Pioneira de Estudos Cooperativos, 1966.
- _____. *Manual de Cooperativismo*. São Paulo: CNPq, 1984.
- PORTER, Michel E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e de concorrência*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade de Custos*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- * RICCIARDI, Luiz e LEMOS, Roberto Jenkins. *Cooperativa, a empresa do século: como os países em desenvolvimento podem chegar a desenvolvidos*. São Paulo: LTR, 2000.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas 1985.
- SÁ, A. Lopes de. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1977.
- SANVICENTE, Antonio Zoratto e SANTOS, Celso da Costa. *Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle*. São Paulo: Atlas, 2000.

BIBLIOGRAFIA

- ARANTES, Nélio. *Sistemas de gestão empresarial*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- CATELLI, Armando; PEREIRA, Carlos Alberto; e VASCONELOS, Marco Tullio de Castro. *Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais*. In: CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CRC: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. *Demonstrações contábeis: estruturas e normas*. Porto Alegre: Metrópole, 1999.
- FECOTRIGO – Federação das Cooperativas de Trigo e Soja do Rio Grande do Sul Ltda. *Sistema orçamentário integrado-SOI: gestão participada em cooperativas*. Ijuí: Editora Unijui, 1992.
- FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo Cessar. *Controladoria: teoria e prática*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FLEISCHER, Gerald A. *Teoria da aplicação do capital: um estudo das decisões de investimento*. São Paulo: EDUSP, 1973.
- KOTLER, Philip; ARMSTRONG, Gary. *Princípios de Marketing*. 7ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1998.
- LONGARAY, André Andrade. *Reengenharia de processos: os casos da Tintas Renner S.A. e do Grupo Gerdau*. *Dissertação (Mestrado)*-CPGA Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1997.
- MACHUCA, José Antonio Dominguez et.al. *Dirección de operaciones: aspectos tácticos y operativos en la producción y los servicios*. Madrid: MacGraw-Hill, 1997.
- MEYER, Jean. *Gerência financeira: controle orçamentário*. Rio de Janeiro: Livro Técnico, 1972.

SILVA, Adelphino Teixeira. *Administração e controle*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHUBERT, Pedro. *Orçamento empresarial integrado*. Rio de Janeiro: LTC, 1985.

TRUJILLO, Ferrari, Aldonso. *Metodologia da pesquisa científica*. São Paulo: MacGraaw-Hill, 1981.

ANEXO

Anexo 1 – Roteiro de perguntas para entrevista

ANEXO 1

ROTEIRO DE PERGUNTAS PARA ENTREVISTA

1-Dados de identificação dos entrevistados

Nome:

Função na Coopatrigo:

Tempo na Função:

Tipo de vinculação com a Coopatrigo:

Formação Acadêmica:

2-Roteiro de perguntas

- 1) Como a Coopatrigo acompanha as mudanças ocorridas no mercado?
- 2) Qual a principal preocupação da Coopatrigo em relação ao momento atual?
- 3) O processo de globalização oferece alguma preocupação quanto à participação da Coopatrigo no mercado?
- 4) Quais as principais preocupações da Coopatrigo a médio e longo prazo, em relação aos produtos comercializados?
- 5) Como está estruturada hierarquicamente a Coopatrigo em relação as decisões estratégicas?
- 6) Como está estruturada hierarquicamente a Coopatrigo em relação as decisões operacionais?
- 7) Como são tomadas as decisões estratégicas?
- 8) Como são tomadas as decisões operacionais?
- 9) Na sua opinião, a contabilidade e o sistema orçamentário influenciam nas tomadas de decisões pela administração da Coopatrigo?
- 10) Que tipo de decisões são tomadas com base nos indicadores desses relatórios gerenciais?

ANEXO 1

ROTEIRO DE PERGUNTAS PARA ENTREVISTA

- 11) Como os sistemas orçamentário e contábil influenciam nas decisões estratégicas?
- 12) Quais são as peças orçamentárias que a Coopatrigo possui?
- 13) Como é operacionalizado o sistema orçamentário na etapa de planejamento?
- 14) Como é operacionalizado o sistema orçamentário na etapa de execução?
- 15) Como é operacionalizado o sistema orçamentário na etapa de avaliação do desempenho?
- 16) Como é feito o acompanhamento do sistema orçamentário em relação ao orçado e o efetivamente realizado?
- 17) Qual é a frequência do acompanhamento?
- 18) Qual a utilização do sistema orçamentário pela administração da Coopatrigo?
- 19) Como eram tomadas as decisões antes da implantação do sistema orçamentário e o que mudou com a implantação desse sistema a nível gerencial?
- 20) Na sua opinião, qual a influência da implantação e acompanhamento do sistema orçamentário no desempenho operacional e financeiro da Coopatrigo?
- 21) Quais são os principais benefícios decorrentes da implantação do sistema orçamentário na Coopatrigo?
- 22) Como ocorre, na sua percepção, a integração do sistema orçamentário com o sistema contábil geral na Coopatrigo?
- 23) O fluxo de caixa disponibilizado pela contabilidade é diário, semanal ou mensal?
- 24) Que outros relatórios gerenciais são fornecidos aos dirigentes da Coopatrigo para dar suporte ao processo de gestão?
- 25) A Coopatrigo possui um sistema informatizado das informações gerenciais?

ANEXO 1

ROTEIRO DE PERGUNTAS PARA ENTREVISTA

26) Os relatórios contábeis atendem as necessidades da Coopatrigo no que diz respeito aos gerenciais?

27) Quais são os principais benefícios ou vantagens percebidos com a implantação do sistema integrado do orçamento com a contabilidade geral implantado na Coopatrigo?

28) Na sua opinião, o que pode ser melhorado no sistema orçamentário integrado à contabilidade geral para ser mais eficaz no processo de gestão da Coopatrigo?