

657.31 gest-265

265

PAU

**A Importância da Implementação da Gestão Orçamental no
apoio a Tomada de decisões – Caso da Empresa AGRO ALFA,
S.A.R.L.**

_____ Marisol Joaquim Paulo

Junho, de 2007


Trabalho de Licenciatura em Gestão
Faculdade de Economia
Universidade Eduardo Mondlane
Maputo, Moçambique

29822
26, 09 07
OFERTA

Declaração

Declaro que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que o submeto para obter um grau académico numa instituição educacional.

Maputo, 28 de Junho de 2007



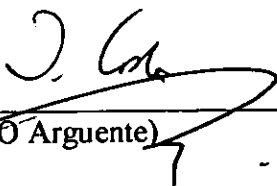
(Marisol Joaquim Paulo)

Aprovação do Júri

Este trabalho foi aprovado com a classificação de 14 valores, no dia 23 de Junho de 2007 por nós, membros do júri examinador da Faculdade de Economia, Universidade Eduardo Mondlane.



(O Presidente do júri)



(O Arguente)



(O Supervisor)

29822

26/09/07

07/10/07

Dedicatória

A minha mãe que me ensinou a ser guerreira, ao meu irmão e ao meu namorado, pelo esforço, empenho e apoio dedicado ao longo da minha vida e trajetória académica.

Agradecimentos

Endereço uma palavra de apreço à minha mãe pelo apoio incondicional que sempre me deu (se aqui cheguei ela é a principal responsável), agradeço ao meu irmão e ao meu namorado pela sua doce presença.

Aos docentes da Faculdade de Economia pelo contributo que deram à minha formação, em especial ao meu supervisor, dr. Estácio Denazarte Omar Rajá.

Agradeço igualmente a empresa Agroalfa S.A.R.L., por ter me concedido espaço para que realizasse o meu trabalho da melhor maneira possível. Em especial aos dirigentes e trabalhadores da empresa que me prestaram apoio e ajuda, o que permitiu que a pesquisa progredisse sem grandes sobressaltos.

Por último, uma dedicatória às minhas amigas Melanié Ricardo, Alice Azarias e Florentina Alberto e demais amigos, e em especial a toda minha família por me terem apoiado em todos os momentos da minha vida.

RESUMO

O presente trabalho pretende demonstrar até que ponto a implementação da técnica da gestão orgamental trará vantagens na tomada de decisões na empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., comparando com as técnicas actualmente utilizadas. Isto é, se a gestão orgamental for bem elaborada, implementada e controlada, poderá criar um sentido de ordem nas actividades a realizar, evitando, deste modo imprevistos e desperdícios. A razão que me levou a desenvolver um trabalho subordinado a este tema foi pela necessidade de despertar na mente dos gestores, estudantes e demais interessados que apesar da gestão orgamental ser uma técnica já antiga, e que bem implementada pode contribuir para tomada de decisões racionais e oportunas muitas empresas, principalmente em Moçambique ainda não usam nas suas empresas como uma forma de gestão.

Para tal, o trabalho baseou-se no estudo de um caso particular, a empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., com o propósito de dar resposta sobre até que ponto a gestão orgamental assume um papel importante no apoio a tomada de decisões na empresa, comparativamente às técnicas actualmente adoptadas. No entanto, foram feitas entrevistas aos responsáveis de direcção e realizadas consultas e análises de alguns documentos relevantes fornecidos pela contabilidade. Os resultados da pesquisa foram confrontados e interpretados de acordo com a pesquisa bibliográfica efectuada e o método observacional.

Do estudo feito, constatou-se que empresa AGRO ALFA S.A.R.L., tem vindo a tomar suas decisões mediante a análise de documentos fornecidos pela contabilidade referentes a diversas fases anteriores, o que so permite aos gestores ter uma visão retrospectiva da vida da empresa, com resultado dessa análise, a administração, não pode remediar as anomalias verificadas, limitando-se, quando muito, a estabelecer os objectivos para o período económico subsequente e a política por meio da qual espera atingi-los. Isto poderá ser evitado estabelecendo-se um plano de acção, executando-se um trabalho inverso do da análise retrospectiva, introduzindo-se desta forma a gestão orgamental.

LISTA DE ABREVIATURAS

S.A.R.L. – Sociedade Anónima de Responsabilidade Límitada

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

TABELAS

Tabela 1 – Práticas Orçamentais no Mundo	12
Tabela 2 – Mapa de Control Orçamental	55
Tabela 3 – Mapa de Comparação entre o Orçado e o Real, Julho a Setembro 2006	56

GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comparação entre o Orçado e o Real, Julho a Setembro 2006	56
---	----

ORGANOGRAMA

Organograma 1 – Etapas do Orçamento	27
-------------------------------------	----

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

RESUMO

1	INTRODUÇÃO.....	3
1.1	Objectivos do Trabalho.....	3
1.2	Razões da Escolha do Tema	4
1.3	Problema a Estudar	5
1.4	Metodologia	5
1.5	Estrutura do Trabalho	6
2	ENQUADRAMENTO TEÓRICO	7
2.1	Conceito de Gestão Orçamental.....	7
2.2	Evolução Histórica da Gestão Orçamental	9
2.2.1	1ª Fase: A empresa, Sistema Técnico-Económico (1900-1950).....	9
2.2.2	2ª Fase: A Empresa, Sistema Organizacional (1950-1974).....	10
2.2.3	3ª Fase: A Empresa, Sistema Social	11
2.3	Práticas de Gestão Orçamental no Mundo.....	12
2.3.1	Orçamento Geral do Estado – caso de Moçambique	13
2.4	O Orçamento e as Funções Clássicas de Gestão.....	14
2.5	Tipos de Orçamento	18
2.6	Contabilidade Vs. Orçamentos	22
2.7	Fases da Gestão Orçamental	24
2.7.1	Fixação dos objectivos e o estabelecimento dos meios para o seu alcance	24
2.7.2	Preparação do orçamento	25
2.8	Controlo Orçamental.....	29
2.9	Análise das causas dos desvios apurados e tomada de decisões correctivas.....	32
2.10	Vantagens e Limitações do uso da Gestão Orçamental	33
2.10.1	Vantagens da Gestão Orçamental	33
2.10.2	Limitações da Gestão Orçamental	34
2.11	Os Sistemas de Informação e a Gestão Orçamental	35
2.12	Tomada de decisão.....	35
3	IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO ORÇAMENTAL NA EMPRESA	
	AGRO ALFA, S.A.R.L.	38
3.1	Apresentação da Empresa	38
3.2	O Processo de Tomada de Decisão Actual	40
3.3	Fases da Implementação da Gestão Orçamental na Empresa AGRO ALFA, S.A.R.L.	42

3.3.1	Fixação dos objectivos e o estabelecimento dos meios para o seu alcance	42
3.4	Forma de Elaboração do Orçamento.....	45
3.5	Tipo de Orçamento	47
3.6	Conteúdo do Orçamento	50
3.7	Execução e implementação do Orçamento	53
3.8	Tipo de Controlo Orçamental	54
4	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	59
5	BIBLIOGRAFIA.....	63
6	ANEXOS	
	Anexo 1 - Modelo de Tabelas de Orçamento de Vendas, Produção e Compra de Materiais	
	Anexo 2 - Modelo de Tabelas de Orçamento de Mão de Obra Directa e Indirecta, Custos Indirectos e Fornecimento de Terceiros	
	Anexo 3 - Modelo de Tabelas de Orçamento de Serviços de Terceiros	
	Anexo 4 - Modelo de Tabelas de Orçamento de Outros Custos	
	Anexo 5 - Tabelas de Orçamento do Volume de Vendas e Outros Custos Referente ao 2º semestre de 2006	
	Anexo 6 - Volume de Vendas Reais	
	Anexo 7 - Modelo de Tabelas de Control Orçamental (Proveitos e Custos)	
	Anexo 8 - Continuação de Control de Custos	

1 INTRODUÇÃO

Ao estabelecer o plano da sua actividade todo o comerciante ou industrial procura assegurar-se de que as disponibilidades realizadas ou a realizar cobrirão, no tempo, as responsabilidades assumidas e a assumir, bem como que lucro resultante da sua execução o compensará dos esforços e riscos que comporta. É neste contexto que, durante a execução das suas actividades diárias, as organizações enfrentam vários problemas e situações que obrigam os gestores a tomarem decisões. Para poderem tomar tais decisões com racionalidade, no momento certo e em juízos cuidadosos, os gestores precisam de informação. Deste modo, torna-se necessário que as organizações disponham de sistemas de informação que possibilitem o processamento de dados e a divulgação de informação de forma pormenorizada e em tempo oportuno.

Foi assim que por volta dos anos 1900, os gestores implementaram a gestão orçamental com o propósito de prover as organizações de informação que possibilitasse a tomada de decisões racionais e oportunas, permitindo deste modo a resolução de problemas (Mergerin, 1991:30).

O presente trabalho tem por objectivo analisar à luz dos pressupostos teóricos, a importância da implementação da gestão orçamental no apoio a tomadas de decisões na empresa AGROALFA, S.A.R.L.

1.1 Objectivos do Trabalho

Apesar de ser uma técnica já antiga, e que bem implementada pode contribuir para tomada de decisões racionais e oportunas muitas empresas ainda não usam esta técnica nas suas empresas como uma forma de gestão.

O presente trabalho tem por objectivo geral demonstrar até que ponto a implementação da técnica da gestão orçamental contribuí no apoio a tomada de decisões da empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., em relação as técnicas actualmente utilizadas.

A resposta a esta questão passa por atingir os seguintes objectivos específicos:

1. identificar o tipo de informações que os gestores se baseiam, actualmente, para tomarem decisões na empresa;
2. descrever as vantagens e desvantagens que podem advir da implantação da gestão orçamental na empresa;
3. identificar os cuidados que os gestores devem ter, ao tomar decisões mediante o uso dos orçamentos; e
4. verificar até que ponto a implementação da gestão orçamental pode contribuir para o alcance dos objectivos da organização.

1.2 Razões da Escolha do Tema

Para ilustrar a importância deste tema, vai-se socorrer da exemplificação prática de uma viagem. Todo indivíduo que pretenda viajar por período superior a 48 horas, leva consigo uma mala para a sua viagem. Na preparação da mala, o indivíduo prevê a sua necessidade futura. Leva consigo vestuário suficiente para utilizar durante a permanência no destino, objectos para higiene pessoal e outros objectos que achar imprescindíveis a sua viagem.

O exemplo acima leva-nos a dizer que uma organização funciona da mesma forma na medida em que, deve dispor de informação pormenorizada e em tempo oportuno que lhe possa permitir atingir seus objectivos.

A cerca de um século e meio que o ambiente das organizações deixou de ser estável e homogéneo, o que levou a que a gestão orçamental passasse a ser uma técnica de importância vital na gestão das organizações. Assim, impõe-se aos gestores o seu conhecimento para: (i) apreender os problemas das organizações; (ii) delinear estratégias para a sua resolução; e (iii) tomar decisões oportunas e racionais que melhor resolvem tais problemas.

A introdução da gestão orçamental leva ainda a que os gestores possam: (i) motivar seus subordinados a levar a cabo a execução dos objectivos pré-estabelecidos pela

organização, (ii) corrigir determinado curso de acção, na implementação dos planos, e (iii) melhorar o desempenho das áreas e da organização como um todo.

O recurso a análise da importância da implementação da gestão orçamental no apoio a tomadas de decisões da empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., deve-se ao facto de se tratar de uma empresa em crescimento, que não usa por enquanto o sistema de gestão orçamental, e pretender oferecer aos gestores da empresa ferramentas sobre o tipo de gestão orçamental a adoptar e as vantagens que podem advir da implementação da gestão orçamental na empresa.

1.3 Problema a Estudar

Com o desenvolvimento dos países e do mundo, a informação passou a ser um activo de extrema importância o que leva as empresas a procurarem formas de apetrecharem-se cada vez mais e da melhor maneira possível, com variados e sofisticados sistemas de informação. A gestão orçamental é uma técnica que remonta aos meados do século. XX e, tal como a contabilidade, tem em vista proporcionar informações conducentes à tomada de decisões.

O presente trabalho pretende encontrar uma resposta teórica e prática a seguinte questão:

Até que ponto a gestão orçamental assume um papel importante no apoio a tomada de decisões nas organizações?.

A hipótese que será equacionada no presente trabalho é de que a gestão orçamental bem elaborada, implementada e controlada, poderá criar um sentido de ordem nas actividades a realizar, evitando, deste modo imprevistos e desperdícios. Assim a alocação dos recursos produtivos na empresa tende a ser mais eficiente.

1.4 Metodologia

O alcance dos objectivos definidos no estudo a fazer passou pela utilização da seguinte metodologia:

A pesquisa bibliográfica foi útil para identificar livros e outros materiais que serviram de base para a obtenção de ferramenta teórica que permitiu a compreensão de todos os elementos ligados a gestão orçamental, fez-se uma pesquisa à página da Internet (www.agroalfa.co.mz) para o estudo e conhecimento da empresa e do seu negócio;

Foram aplicadas entrevistas aos responsáveis de Direcção de forma a perceber como os gestores tomam suas decisões actualmente. Assim, foram entrevistados todos os directores e sub-directores o que permitiu um grau de fiabilidade maior nos resultados obtidos

Consulta e análise de alguns documentos relevantes fornecidos pela contabilidade tal é o caso de balancetes e demonstrações financeiras de modo a saber até que ponto a veracidade e a chegada destes em tempo oportuno as mãos dos gestores, permite-lhes tomar decisões coerentes e em tempo oportuno. Para tal usou-se a informação financeira do ano de 2006 da qual consideraram-se para análise dados de três meses, Julho a Setembro;

O método observacional foi usado em todas as etapas do estudo da empresa que permitirão a compreensão e interpretação de factos, cuja aplicação de outros métodos não se mostra eficiente.

1.5 Estrutura do Trabalho

O trabalho é constituído por quatro partes, assim subdivididas:

Parte I – Introdução

Parte II – apresenta a revisão bibliográfica e os principais fundamentos teóricos vinculados ao tema em estudo, aborda genericamente conceitos e teorias mais relevantes sobre a Gestão Orçamental, seguidamente apresenta a evolução histórica da Gestão Orçamental e refere as práticas da Gestão Orçamental no Mundo; para completar os fundamentos teóricos relevantes ao estudo do tema, falou-se também da ligação entre o orçamento e das funções clássicas de gestão; Tipos de Orçamento; relação Contabilidade Vs. Orçamentos; e por fim encontram-se as fases da Gestão Orçamental

Parte III – Implementação da Gestão Orçamental na Empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., onde, primeiro é feita a apresentação da empresa; a seguir faz se menção de como os gestores tomam decisões actualmente na empresa; terceiro, analisam-se as fases da implementação da Gestão Orçamental na Empresa;

Parte IV– Aqui encontram-se as conclusões da pesquisa e recomendações.

2 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 Conceito de Gestão Orçamental

A expressão *gestão orçamental* é normalmente considerada como oposta a gestão empírica. Enquanto que a gestão empírica é a gestão do dia a dia ou, até, de mês a mês, baseada na experiência prática, que não fica traduzida por um instrumento escrito que não só lhe garanta a certeza das suas conclusões nos diversos aspectos da sua actividade como, também, lhe proporcione um meio de controlar a execução do plano estabelecido e conseqüentemente, a possibilidade de intervir, na devida altura, no sentido de corrigir desvios que poderão comprometer, a gestão orçamental surge como uma gestão baseada em previsões e implica uma visão antecipada do futuro, por parte dos responsáveis das organizações, com o propósito de realizarem para a empresa um futuro semelhante ao desejado (De Mactezuma, s.d.: 7)

A gestão orçamental integra o controlo orçamental e comporta várias definições, dentre as quais algumas passo a apresentar:

Segundo Mergerim (1991: 34) **Gestão orçamental** “é um método de gestão que tende a inscrever, no quadro de uma planificação a longo prazo as acções a implementar no presente”.

Já, Pereira e Franco (1994:451) define **Gestão orçamental** como sendo o tipo de gestão que se caracteriza pelo planeamento sistemático das actividades da organização, traduzido, no curto prazo, por orçamentos, que são planos de acção que fixam para cada gestor os meios a utilizar e os proveitos ou operações a realizar (em

quantidades, valores e prazos), comparando-se periodicamente aqueles objectivos com as realizações.

A **Gestão orçamental** pode ser definida como sendo um tipo de gestão que se caracteriza pelo planeamento sistemático das actividades a desenvolver pela empresa, traduzido na fixação dos planos de acção para cada gestor aos diversos níveis de responsabilidade (em quantidades, valores e prazos), nos meios a utilizar e nos proveitos a realizar, na comparação periódica dos objectivos com as realizações e na tomada de decisões correctivas (Caiado 1992:312).

Caiado, Pereira e Franco apresentam semelhanças nas suas definições em termos de conteúdo, principalmente no que concerne a relevância que a gestão orçamental dá ao planeamento e ao controlo. Mergerin apresenta um conceito vago e refere-se à gestão orçamental, apenas, como parte integrante de uma planificação de longo prazo visando, contudo, acções de curto prazo. Porque onde há planeamento de objectivos deve haver controlo, Caiado, Pereira e Franco apresentam definições mais completas de gestão orçamental e é dentro dos limites destas definições que o trabalho vai se orientar.

A gestão orçamental baseia-se numa ferramenta ou utensílio denominado **orçamento**, que se define como “a expressão quantitativa dos planos de acção e o meio de auxilio para a sua coordenação e implementação” (Horngren e Foster 1991:172).

De acordo com Chiavenato (2000:371), o **orçamento** constitui um plano de acção apresentado em valores monetários, isto é, um plano em que a actividade da empresa é traduzida em resultados esperados, tendo o dinheiro como o denominador comum.

Pode também se definir o **orçamento** como sendo um instrumento de apoio ao gestor no processo de alcançar objectivos definidos para a empresa, ou seja, um instrumento de decisão e de acção (Jordan, Neves e Rodrigues, s.d.:65).

De acordo com Ijiri (1975:11) **orçamento** é a expressão financeira dos objectivos que a organização pretende atingir.

O orçamento é um plano, expresso em termos financeiros, destinado a implementação das decisões que a administração tomou. (Drury, 2004:11)

Para Mergerin (1982:62), o **orçamento** é a previsão quantificada de todos os elementos correspondendo a um determinado programa.

Franco por sua vez define **orçamento** é um acto de previsão de gestão económico-administrativa de determinado exercício. (Franco, 1999:82)

Das definições de Chiavenato, Horngren e Foster, Drury, Franco e Mergerin pode-se observar que ha uma ligação muito forte entre o planeamento (traduzido em planos e previsões) e a orçamentação, sendo esta o processo de expressar os planos, em termos monetários. Para que os objectivos monetários sejam atingidos é preciso um caminho, uma maneira, uma acção formulada e adequada de enfrentar o ambiente e aproveitar as oportunidades, usufruindo se ao máximo dos seus pontos fortes e minimizando os pontos fraco, ou seja, é preciso uma estratégia. Da definição de *Jordan, Neves e Rodrigues* pode-se concluir que o orçamento é também um instrumento de implementação da estratégia, enquanto que para Jordan o orçamento é um instrumento de gestão e apoio ao gestor. As definições acima expostas são, assim, complementares.

2.2 Evolução Histórica da Gestão Orçamental ¹

A gestão orçamental deve o seu inicio por volta dos anos 1900. a sua evolução comporta três fases que se distinguem, sobretudo, pelas funções que a gestão orçamental foi desempenhando ao longo do tempo ao nível das organizações.

2.2.1 1ª Fase: A empresa, Sistema Técnico-Económico (1900-1950)

Esta fase denominada por *empresa, sistema técnico-económico* representa o período da economia de produção. Neste período, os diferentes meios envolventes (o científico, o técnico, os fornecedores, a banca, etc.) no seio dos quais a empresa

¹ Secção baseada em Mergerim, J. (1991:51-60)

evoluía, quase que não lhe colocavam problemas, pois, eram estáveis e homogéneos, graças a um mercado geralmente local ou regional e protegido.

A preocupação das empresas era de produzir produtos com melhor qualidade, desempenho e aspectos inovadores e colocá-los no mercado, combinando preços baixos e grandes esforços em vendas e promoção, sempre que houvesse excesso de produção ou baixa procura. Esta forma de actuar, que é uma perspectiva de dentro para fora, permitia às empresas conquistar os consumidores e obter lucro. Portanto a gestão orçamental não era relevante como utensílio de gestão. O que levava a que muitas empresas não se preocupassem em fazer orçamentos.

2.2.2 2ª Fase: A Empresa, Sistema Organizacional (1950-1974)

A empresa, sistema organizacional representa a segunda fase da evolução da gestão orçamental e surgiu nos meados do século XX, na Europa. Nesta fase, o meio envolvente outrora homogéneo, estável e limitado, passa a ser cada vez menos:

- limitado, em virtude da abertura das fronteiras, do desenvolvimento da concorrência e da vontade de crescimento das empresas;
- estável, devido à aceleração do progresso tecnológico, à redução do tempo de vida dos produtos, à instabilidade política e monetária, tornando se os mercados internacionais cada vez mais interdependentes;
- homogéneo, uma vez que passa a ser importante ter em conta as necessidades e os desejos dos clientes, devendo eles próprios estar diferenciados em segmentos.

Com estas mudanças ao nível da envolvente, não bastava às empresas produzirem, apenas, para atingir as suas metas. Era preciso determinar as necessidades e desejos dos mercados alvo e proporcionar a satisfação desejada de forma eficiente que os seus concorrentes. As empresas tinham que actuar numa perspectiva de *fora para dentro*, equacionando a sua produção às necessidades do mercado e produzindo, assim, o que os clientes e obter lucros. O sistema de marketing passa a ser preponderante em detrimento do sistema de produção.

O *sistema organizacional* significou o advento da gestão provisional, pois as empresas passam a sentir necessidade de fazer previsões das vendas a realizar e, como tal, das quantidades a produzir, tendo como base as expectativas dos clientes em relação ao desempenho dos seus produtos. Essas previsões traduziam-se em orçamentos.

Os orçamentos passam a ter um papel de *coordenar* os diversos subsistemas do sistema técnico-económico (produção, aprovisionamento, distribuição, financiamento). Tornam-se igualmente *instrumentos de simulação* e de *ajuda* na tomada de decisões, bem como *de programação e pilotagem*.

2.2.3 3ª Fase: A Empresa, Sistema Social

Esta fase da evolução da gestão orçamental denomina-se *empresa, sistema social* e surgiu no período pós 1974, quando a gestão das organizações passou a tomar em consideração não só as variáveis económicas e organizacionais, como também as sociais. Esta fase caracteriza-se, sobretudo, pelo facto de (Mergerin, J. 1991:58):

- o meio envolvente passar a ser incerto, não protegido e de âmbito internacional;
- as organizações passarem a ser sistemas abertos e não protegidos;
- a preocupação da empresa passar a ser a de satisfazer o mercado e inserir o homem como variável de gestão;
- o perfil dos gestores passar de gestores de produção para gestores de *marketing* e *negociadores*.

Na fase do sistema social, a gestão orçamental adquire uma nova dimensão: tende a ser, cada vez mais, utilizada como instrumento de *motivação, integração, e envolvimento* dos indivíduos.

2.3 Práticas de Gestão Orçamental no Mundo

Já lá se vão os tempos em que os gestores tomavam o orçamento escrito como desnecessário à actividade privada, julgando-o de interesse somente para os serviços públicos. O desenvolvimento constante da actividade económica trouxe como consequência o alargamento da empresa; o comerciante em nome individual foi dando lugar à sociedade comercial, com o seu expoente máximo na sociedade anónima, que, no campo estritamente privado, constitui a melhor forma de levar a cabo os grandes empreendimentos dos nossos dias.

A sociedade comercial ultrapassou o indivíduo e, nalguns casos, ultrapassou mesmo as nações, tomando a forma de grandes empresas internacionais com características diversas de país para país, cujos nacionais não podem agir sem se integrarem em planos estabelecidos pela sede: e esta por sua vez, não conhece inteiramente as subtilidades da vida industrial e comercial de cada região para determinar directrizes por si própria. (Mactezuma, s.d.:8).

A noção de orçamento está hoje largamente divulgada não só ao nível do Estado como também ao nível das Instituições regionais, Departamentos e locais, com ou sem fins lucrativos e nas empresas.

Estudos realizados recentemente em alguns países, demonstram que quase todas as empresas inquiridas e analisadas preparam um orçamento anual completo, o que leva a importância que os gestores atribuem, cada vez mais, aos orçamentos como instrumentos de gestão ao serviço das organizações (Tabela 1).

Tabela 1 - Práticas orçamentais no mundo

Países	Percentagem (%)
Estados Unidos da América	91
Austrália	95
Japão	93
Reino Unido	100
Holanda	100

Fonte: Adaptado de Horngren, Foster e Datar (2000:132)

Pode se observar na tabela que na Europa o orçamento está largamente divulgado se comparado a outros quadrantes do mundo. Do grupo das empresas inquiridas, no Reino Unido e na Holanda, constatou-se que faziam um orçamento completo enquanto que nos Estados Unidos da América 91% é que o fazia, contrastando, assim com o facto de ser neste país, segundo Mergerin (1991:30), que o orçamento foi elaborado e implementado pela primeira vez, em 1925. Na Austrália, 95% das empresas faziam orçamento completo enquanto que no Japão, 93% é que o faziam.

2.3.1 Orçamento Geral do Estado – caso de Moçambique

Por via de regra muitos gestores tomam o orçamento escrito como desnecessário à actividade privada julgando-o de interesse apenas para os serviços públicos.

Os orçamentos estatais ou públicos são representações dos diversos gastos de um governo. Gastos que envolvem saúde, educação, transportes, segurança e defesa, essencialmente. Uma das principais funções do poder político é definir o orçamento a partir das receitas geradas pelos impostos e outras formas de arrecadação, por exemplo: recurso à dívida externa, doações e outras.
(<http://pt.wikipedia.org/wiki/Or%C3%A7amento>)

Em Moçambique o Estado tem feito uma gestão orçamental como forma de controlar recursos que são cada vez mais escassos para satisfazer as necessidades do povo que são cada vez mais crescentes. Para tal, o Estado elabora um orçamento anual que integra as receitas e as despesas a serem efectuadas nesse período.

A proposta de lei do Orçamento do Estado é elaborado pelo Governo e submetida à Assembleia da República e deve conter informação fundamentada sobre as previsões de receitas, os limites das despesas, o financiamento da défice e todos os elementos que fundamentam a política orçamental (art. 130, nº3 da Constituição da República).

Segundo a Lei 15/97 que estabelece princípios, regras e normas de Enquadramento do orçamento do Estado e da Conta Geral do Estado, o Ministério do Plano e Finanças é responsável pela preparação e elaboração do Orçamento do Estado e colectar, processar, disseminar dados de sua execução.

A lei define as regras de execução do orçamento e os critérios que devem presidir à sua alteração, período de execução, bem como estabelece o processo a seguir sempre que não seja possível cumprir os prazos de apresentação ou votação do mesmo (art. 130, nº4 da Constituição da República).

De acordo com o art. 131, a execução do Orçamento do Estado é fiscalizada pelo Tribunal Administrativo e pela Assembleia da República, a qual, tendo em conta o parecer daquele Tribunal, aprecia e delibera sobre a Conta Geral do Estado.

O presente trabalho versa sobre o orçamento na perspectiva empresarial², por isso, não deve ser encarado como orçamento do Estado, que uma vez aprovado pela Assembleia da República, é lei e não pode ser posto em causa.

2.4 O Orçamento e as Funções Clássicas de Gestão

Os recursos humanos, materiais e financeiros à disposição de uma organização, só poderão contribuir para o alcance dos objectivos estabelecidos, quando forem adequadamente geridos. Gerir uma organização é tomar decisões, e inclui o desempenho das seguintes funções essenciais: planeamento, organização, direcção e controlo.

A gestão orçamental envolve fundamentalmente duas funções clássicas de gestão que são, o planeamento e o controlo. Todavia, tem um contributo no desempenho das funções de organização e direcção.

O planeamento é o processo de estabelecimento de um estado futuro desejado e um delineamento dos meios efectivos de torná-lo realidade” (De Oliveira 2001:34).

O planeamento comporta de entre outras as seguintes actividades:

- estabelecimento dos objectivos da organização como um todo e de cada subunidade subordinada;

² Quando cito actividades empresariais, tenho em mente o conceito de organização, no sentido de reunião de duas ou mais pessoas, de um grupo ou mais grupos, trabalhando de forma conjunta e ordenada em busca do cumprimento de seus objectivos pré-estabelecidos. Já com relação aos objectivos, o principal de uma actividade empresarial é o lucro.

- definição de recursos ou meios a utilizar; e
- estabelecimento das actividades por departamento bem como os prazos de sua realização.

Anthony e Govindarajan (2002:384) enumeram algumas vantagens do planeamento. As principais vantagens seriam: (1) uma estrutura para a elaboração do orçamento anual; (2) um instrumento de aperfeiçoamento de executivos; (3) um mecanismo para levar os executivos a pensarem no longo prazo; (4) alinhamento dos executivos com as estratégias da empresa; e (5) auxílio para a definição de providências no curto prazo necessárias ao cumprimento de estratégias de longo prazo.

O facto de a gestão orçamental forçar a existência do planeamento, ou seja, a que os diferentes departamentos ou centros de responsabilidade façam as suas propostas de orçamento, pode contribuir para o aumento da motivação dos gestores e subordinados, no cumprimento dos objectivos da organização e, como tal, para a melhoria do seu desempenho.

Através da elaboração do orçamento anual, os gestores podem se aperceber da necessidade de se definirem estratégias e de se elaborarem planos de longo e de curto prazos, caso não existam (Pereira e Franco 1994:460). Assim, o orçamento vai contribuir para o aumento do desempenho da organização e dos gestores, pois as estratégias vão definir o caminho, o guia para as acções da organização, evitando-se que essas acções se baseiem em improvisos.

Depois de planear, é preciso organizar recursos de modo a que as actividades planeadas sejam levadas a cabo e os objectivos, atingidos. Assim, o **organização** é “um acto de organizar, estruturar e integrar os recursos e os órgãos incumbidos de sua administração e estabelecer as relações entre eles e as atribuições de cada um deles” (Chiavenato 2000:202).

São actividades ligadas a administração as seguintes:

- agrupar pessoas ou recursos humanos para a prossecução dos objectivos;
- estabelecer a hierarquia de autoridade;

- dividir e decompor a tarefa global em subtarefas a serem realizadas pelo pessoal;
- estruturar todos os recursos organizacionais para atingir os objectivos predeterminados, etc.

Uma vez implementados, os orçamentos têm influência na organização. Ao definirem os recursos que a empresa precisa para atingir os seus objectivos, em quantidades e valor, os orçamentos permitem uma melhor organização dos recursos, que consistem em:

- adquirir recursos que estejam previstos no plano, em função das necessidades e requisições dos departamentos, evitando-se gastos excessivos na sua obtenção e manutenção (ou retenção) em armazém;
- evitar roturas de estoques de materiais, que podem comprometer a produção e as receitas da empresa;
- alocar os recursos humanos e materiais onde eles têm maior produtividade. Para tal, é necessário que o controlo orçamental seja realizado durante a sua execução, por forma a determinar o desempenho dos recursos e, deste modo, aplicar os recursos ociosos naqueles departamentos onde poderão ter maior produtividade.

Os gestores vão procurar que os recursos e os custos associados à realização das subterras por grupos de pessoas, estejam em conformidade com o que foi definido no orçamento. Assim, a empresa estará a actuar dentro daquilo que é a sua estratégia, no que se refere à alocação e à utilização dos recursos. Todavia, não basta planear actividades e organizar recursos. É necessário dirigir e influenciar os recursos para a prossecução dos objectivos.

Direcção é “uma função de gestão que se refere às relações interpessoais dos gestores com os seus subordinados e envolve a orientação, a assistência à execução, a motivação, a comunicação e a liderança, ou seja, todos os processos pelos quais os gestores procuram influenciar os seus subordinado, para que se comportem dentro das expectativas da empresa” (Chiavenato 2000:282).

Encontram-se na definição as seguintes funções ligadas a Direcção: *a comunicação, a liderança e a motivação*. O orçamento vai possibilitar a comunicação dos objectivos dos níveis hierárquicos superiores para os níveis executivos e de base, e vice-versa.

Um gestor que adopte um estilo de liderança democrático poderá recorrer a um orçamento participativo, no qual os objectivos são negociados e os executores participam activamente na sua definição. Os efeitos desse estilo de liderança resultam num maior engajamento e motivação dos gestores e dos executores na realização dos objectivos, na medida em que tendem a se identificar com estes: assumem os objectivos como seus. A motivação vai aumentar o desempenho dos gestores, dos executores, dos departamentos e/ou centros de responsabilidade e da organização como um todo.

Se, pelo contrário, o gestor adoptar um estilo de liderança autocrático, poderá implementar um orçamento, sem que tenha dado oportunidade aos executores, de participarem na sua elaboração, isto é, poderá impor orçamento. Por esta razão, registar-se-á pouca motivação dos subordinados na prossecução dos objectivos nele estabelecidos.

Depois de planear, organizar e dirigir os recursos rumo a determinados objectivos, é preciso verificar se os recursos estão a ser adequadamente utilizados, ou seja, é preciso controlar.

O **controlo** é uma função de gestão que "tem por finalidade a comparação dos objectivos fixados com as realizações, detectando as anomalias, com vista a que se tomem decisões correctivas" (Pereira e Franco 1994:27).

O controlo visa assegurar a boa realização dos objectivos, a longo, médio e curto prazos. As actividades ligadas ao controlo visam:

- o estabelecimento de padrões de desempenho;
- a mensuração do desempenho;
- a comparação do desempenho real com os padrões estabelecidos; e

- a realização de acções correctivas para colocar o desempenho real em conformidade com o padrão, quando se tornar necessário (Megginson, Mosley e Pietri 1986:29)

2.5 Tipos de Orçamento

Os orçamentos classificam-se segundo diferentes critérios, de entre as quais se destacam:

- 1) o período para o qual são elaborados;
- 2) a frequência ou regularidade de sua elaboração;
- 3) o nível de actividade ou de produção para o qual são elaborados;
- 4) a estrutura a que se referem;
- 5) -o poder de influencia do líder-(ou dos subordinados), etc.

1) Quanto ao período para o qual os orçamentos são elaborados, podemos encontrar:

Orçamento anual (muster budjet): é o conjunto programas e orçamentos elaborados para enquadrar as actividade de uma organização em determinado ano, definindo as operações a realizar, os recursos a utilizar, os custos, os proveitos e resultados previstos e também os fluxos e situação financeira” (Pereira e Franco 1994:451).

Para que se possa controlar a sua execução, o orçamento anual é subdividido em meses ou trimestres. O orçamento anual é constituído por orçamentos operacionais, que compreendem a demonstração de resultado provisional e as respectivas planilhas auxiliares (os orçamentos de vendas, de produção, de compras, etc.) e pelo orçamento financeiro, que culmina com a elaboração do balanço patrimonial provisional.

Orçamentos Quinquenais, Bienais, Semestrais, etc., quando os programas e orçamentos elaborados enquadram as actividades da organização em determinado quinquénio, biénio, semestre, etc.

A existência de uma diversidade de orçamentos depende dos objectivos a serem atingidos pelos mesmos, ou seja, os propósitos do orçamento é que devem orientar a escolha do período a ser abrangido pelos orçamentos (Horngren, Foster e Datar 2000:127).

2) Quanto à frequência ou regularidade da sua elaboração, podem ser:

Orçamento periódico: “é o tipo de orçamento elaborado para um determinado período e só a lugar a um novo orçamento uma vez terminado o período (por exemplo, ano, semestre, trimestre, etc.)” (Horngren, Foster e Datar 2000:127).

Orçamento contínuo: “é um orçamento ou plano que está disponível para um período futuro especificado, pela adição de um mês, trimestre ou ano, á medida que um ano, semestre ou trimestre se encerra” (Horngren, Foster e Datar 2000:127).

O mundo dos negócios recorre cada vez mais aos orçamentos contínuos, que têm o mérito de obrigarem constantemente aos gestores a pensarem a cerca das actividades a desenvolver e das estratégias a seguir, para os doze meses seguintes.

3) Quanto ao nível de actividade ou de produção para o qual são elaborados (ou adaptação as incertezas das decisões), os orçamentos podem ser:

Orçamento estático ou rígido: “é aquele que se baseia num único nível de produção e que não é alterado ou ajustado após ter sido estabelecido, apesar da existência de divergências com o nível de produção real” (Horngren, Foster e Datar 2000:154).

O orçamento rígido tem o inconveniente de não permitir que as organizações apreendam as verdadeiras causas dos desvios no orçamento, o que dificulta a tomada de medidas correctivas mais adequadas.

Orçamento Flexível: “é um orçamento elaborado inicialmente com vários níveis de actividade (e não com base numa hipótese de actividade), ou revisto a posteriori, na fase de controlo orçamental, com base nas quantidades realmente produzidas e vendidas” (Mergerin 1991:26).

O orçamento flexível permite que os gestores determinem um conjunto mais vasto de variações que o orçamento estático, e desenvolve-se em cinco etapas a saber:

- a) determinação do preço unitário orçado das vendas, dos custos variáveis orçados por unidade, e dos custos fixos orçados;
- b) determinação da quantidade real de direcionadores de receita, isto é, o numero de unidades vendidas;
- c) determinação do orçamento flexível da receita com base no preço unitário orçado e na quantidade real de direcionadores de receita;
- d) determinação da quantidade real de direcionadores de custos;
- e) elaboração do orçamento flexível de custos, baseado nos custos variáveis unitários orçados, custos fixos e quantidade real de direcionadores de custo (Horngren, Foster e Datar 2000:155).

A implementação de um orçamento flexível nas organizações leva às seguintes vantagens:

- a) auxiliar os gestores a penetrar mais profundamente nas causas dos desvios do que o orçamento estático;
- b) permitir aos gestores, a mensuração e avaliação do desempenho das organizações e dos seus recursos, através da análise das variações;
- c) possibilitar uma melhor informação para a gestão no que respeita à utilização dos recursos. Ao isolar a variação dos preços das de uso dos recursos, o orçamento permite a determinação da eficiência na utilização destes;
- d) leva a que os custos sejam coerentemente comparáveis, uma vez que estes são referidos a um mesmo nível de actividade, através dos ajustamentos feitos periodicamente.

4) Quanto à estrutura a que se referem, podem ser:

Orçamentos Orgânicos: são os que se referem a um sector específico como um serviço, oficina, direcção, departamento ou centro de responsabilidade, sendo desenhados de acordo com o organigrama da empresa.

Orçamento de Programa ou de Projecto: referem-se a uma actividade.

5) Quanto ao poder de influencia do líder (ou dos subordinados), distinguem-se quatro tipos de orçamentos, (Mergerin, J 1991:111-112):

Orçamento Declarativo: é um tipo de orçamento em que, na sua elaboração, não participam aqueles que irão executá-la. É imposto pelos líderes e aos subordinados não é permitido expressar opinião sobre o seu conteúdo e execução. Corresponde, assim, a um estilo de liderança centrado no superior.

Orçamento Explicativo: apesar de imposto e corresponder a um estilo de liderança centrado no superior, este orçamento é comentado e justificado. Nele, o superior tenta convencer os subordinados da oportunidade e fundamento das suas decisões, sem permitir, contudo, que as mesmas sejam questionadas.

Orçamento Consultivo: neste tipo de orçamento, há concentração entre superiores e “executantes”, na escolha dos meios a mobilizar para atingir os objectivos, permanecendo estes unilateralmente fixados pelos superiores.

Orçamento Participativo: é um tipo de orçamento em que tanto os meios como os objectivos são negociados entre os gestores e os executores.

No orçamento participativo, os chefes e os subordinados tomam em conjunto as decisões dentro dos limites definidos pelos constrangimentos organizacionais, enquanto que no orçamento declarativo o chefe é quem toma decisões e os subordinados têm, apenas, que aceitar.

enquanto que o de base zero, parte da rediscussão das estimativas e meios existentes, começando de zero, isto é, sem os departamentos actuais, o pessoal afecto, as funções, as actividades, etc.

Orçamento baseado em actividade³: “é um tipo de orçamento que centraliza a sua atenção no custo das actividades necessárias à produção e venda de bens e serviços, decompondo os custos indirectos em centros de custos por actividades homogéneas.

³ Secção baseada em Horngren, Foster e Datar (2000:133-134)

Os gestores utilizam o critério de *causa - efeito* para identificar os direccionadores de custos de cada um dos centros de custos indirectos.

O orçamento baseado em actividade é facilitado pela adopção do *sistema de custeio baseado em actividade*, que deve ser implementado seguindo as seguintes etapas:

- identificação do produto ou serviço escolhido como objecto de custo;
- identificação das actividades a desenvolver, normalmente por meio de entrevistas;
- identificação dos factores que determinam os custos de cada actividade (*cost driver*). Podem ser: unidades compradas, empacotadas, expedidas, etc.;
- alocação dos custos às actividades;
- determinação dos coeficientes de imputação;
- imputação dos custos aos produtos.

O orçamento baseado em actividade traz as seguintes vantagens às organizações:

- capacidade de elaborar um orçamento mais realista;
- melhoria na identificação de recursos necessários e, como tal, na determinação dos custos reais dos produtos;
- vinculação mais clara dos custos com responsabilidades do quadro funcional;
- associação dos custos à produção;
- percepção do que o pessoal realmente faz ao nível dos departamentos, o que permite uma melhor definição dos padrões de medição e avaliação do seu orçamento.

2.6 Contabilidade Vs. Orçamentos⁴

O orçamento ou seja a contabilidade a “prior” surge como uma técnica que constitui um acessório da contabilidade “a posteriori”, que através da análise dos documentos obtidos por ela (balancetes, balanços demonstrações financeiras, etc), com a função de indicar em que medida esta sendo seguido o plano previsto permitem obter uma análise retrospectiva da vida da empresa. Os orçamentos como contabilidade a prior, procuram concretizar os objectivos a atingir e, pouco a pouco, se tem vindo a transformar no principal elemento contabilístico das sociedades.

⁴ secção baseada em Mactezuma, R (10-13)

Encarar o orçamento como contabilidade “a prior”, faz com que:

1. os empreendimentos se assentem numa base clara e de certeza matemática, mediante a qual a administração da empresa se assegura da sua viabilidade económica e financeira;
2. proporciona um meio de controle, igualmente clara e de grande precisão, que permitirá corrigir a tempo desvios que possam ameaçar a viabilidade económica e financeira do empreendimento;
3. o orçamento é o plano de actividade propriamente dito.

Através da análise dos vários documentos contabilísticos – balanços, desenvolvimentos de ganhos e perdas, mapas de custos, etc. – a administração duma empresa pode conhecer a sua posição económica e financeira, em determinado momento e em todos os seus sectores.

Ao proceder a análise dos mesmos documentos contabilísticos referentes a diversas fases anteriores, terá uma visão retrospectiva e dinâmica da vida da empresa, através da qual verificará em que sectores poderia ter imprimido uma orientação diferente ou mais pronunciada a fim de evitar situações desfavoráveis ou atingir benefícios cujo objectivo não intrevira.

Com resultado dessa análise, a administração, não podendo já remediar as anomalias verificadas, limita-se, quando muito, a estabelecer os objectivos para o período económico subsequente e a política por meio da qual espera atingi-los.

Isto poderá ser evitado estabelecendo-se um plano de acção, executando-se um trabalho inverso do da análise retrospectiva.

Assim, todos os objectivos traçados para o futuro, são incluídos em documentos absolutamente idênticos aos que servem para as análises “a posteriori”: balanços, contas de resultados, desenvolvimento de receitas e despesas, mapas de custos, etc. Os documentos são elaborados de forma a que as previsões não se limitem ao final do exercício devendo também abranger os períodos intermédios, nomeadamente períodos mensais. A elaboração destes documentos proporciona não só o estabelecimento dos

objectivos por forma, digamos, matemática, mas também a simultânea análise da sua viabilidade.

2.7 Fases da Gestão Orçamental

A implantação da gestão orçamental ao nível das organizações é feita tendo em conta as seguintes fases⁵:

2.7.1 Fixação dos objectivos e o estabelecimento dos meios para o seu alcance

A fixação dos objectivos da organização pode mostrar até que ponto o poder de decisão é centralizado ou não. Numa organização onde o poder de decisão é centralizado, os objectivos são definidos ao nível do topo e impostos aos níveis executivos ou de base, sem possibilidade de discussão e negociação. A gestão cimeira estabelece também os meios com os quais as direcções, departamentos e/ou centros de responsabilidade irão realizar as suas actividades, de modo a atingir os objectivos.

Todavia, quando o poder de decisão é descentralizado, os objectivos definidos ao nível do topo podem ser discutidos e negociados. Isso permite aos executores (direcções, departamentos ou centros de responsabilidade) exporem as suas opiniões a respeito da exequibilidade ou não dos objectivos e estabelecerem os meios com os quais irão realiza-los.

Os objectivos gerais da organização podem ser a maximização dos lucros totais e dos lucros por acção, o aumento da quota do mercado e a maximização do valor da empresa. Os objectivos específicos são definidos ao nível das áreas funcionais da empresa. Os objectivos gerais, o Departamento Comercial e Marketing pode ter como objectivos específicos os seguintes: aumentar as vendas, expandir as vendas para novos mercados, etc. Já o departamento de produção pode ter como objectivos: aumentar a qualidade e a quantidade dos produtos, pesquisar e desenvolver novos produtos, etc.

⁵ Secção baseada em Horngren, Foster e Datar (2000:127-131), Franco e Pereira (1994:470-474), Caiado, A. (1992:366-377) e Mctezuma, R. (25-98).

A maneira como os objectivos são definidos é importante no tocante ao senso de missão na empresa. Ou seja: haverá maior propensão ao cumprimento dos objectivos discutidos e negociados, se comparados aos impostos. Nos primeiros, o pessoal sente-se motivado a cumpri-los pois, encara-os como seus. Os objectivos impostos são estranhos ao pessoal, não o motivam, o que, à partida põem em causa as reais possibilidades do seu cumprimento.

2.7.2 Preparação do orçamento ⁶

O estabelecimento dum esquema orçamental depende, como é óbvio, das características de cada empresa, podendo contudo apresentar-se regras gerais que pouco variam de caso, ou que pelo menos, constituem o ponto de partida para a elaboração de diversos sistemas.

Usualmente, o orçamento deve ser preparado tendo sempre presentes os resultados anteriores, em valores absolutos e em percentagens, de forma a que se possa ajuizar da justeza dos números a que se for chegando.

Incumbe a cada departamento a elaboração dos seus planos orçamentais se num determinado departamento existirem subdepartamentos, estes elaborarão também seus orçamentos, que serão concentrados num só e assim remetidos ao departamento orçamental. Será pela adição desses planos e articulação desses planos e pela sua projecção no aspecto económico e financeiro que o departamento orçamental elaborará o orçamento definitivo.

O facto de a preparação dos orçamentos parciais ser função dos diversos departamentos não significa que estes a elaborem exclusivamente segundo os seus critérios e se limitem a apresentar as suas estimativas finais. Pelo contrario, a complexidade do orçamento – na sua fase preparatório e nas subsequentes – exige a criação dum departamento não só altamente especializado mas também dotado de técnicos administrativos e financeiros que sejam profundos conhecedores de todos os

⁶ Secção baseada em Horngren, Foster e Datar (2000:127-131), Franco e Pereira (1994:470-474), Caiado, A. (1992:366-377) e Mtezuma, R. (25-98).

problemas da empresa, departamento esse que devera superintender em tudo que ao orçamento respeitar.

Somente se conseguirá preparar um orçamento digno de confiança e posteriormente promover o seu cumprimento se a esse sector todos os departamentos prestarem a mais íntima colaboração, observando as suas directrizes e expondo os seus problemas com clareza, prestando sem reservas, e também sem reservas pedindo, os esclarecimentos que se tornem necessários, etc.

O processo orçamentário é a forma como a empresa faz o orçamento, incluindo-se aí o envolvimento de diversas áreas da empresa. O ciclo orçamentário irá variar entre as empresas. Segundo Horngren, Foster e Datar (2003), as empresas bem administradas normalmente têm o seguinte ciclo orçamentário:

- Planeamento do desempenho da empresa como um todo, incluindo as respectivas subunidades. Todos os gestores concordam com o que é esperado deles;
- Estabelecimento de um parâmetro de referência, isto é, um conjunto de expectativas específicas com relação às quais os resultados reais possam ser comparados;
- Análise das variações dos planos, seguida, se necessário, das respectivas acções correctivas;
- Replanejamento, levando em consideração o feedback e a mudança das condições.

Garrison e Noren (2001, p.268) enumeram os orçamentos individuais que compõem o orçamento geral, que seriam:

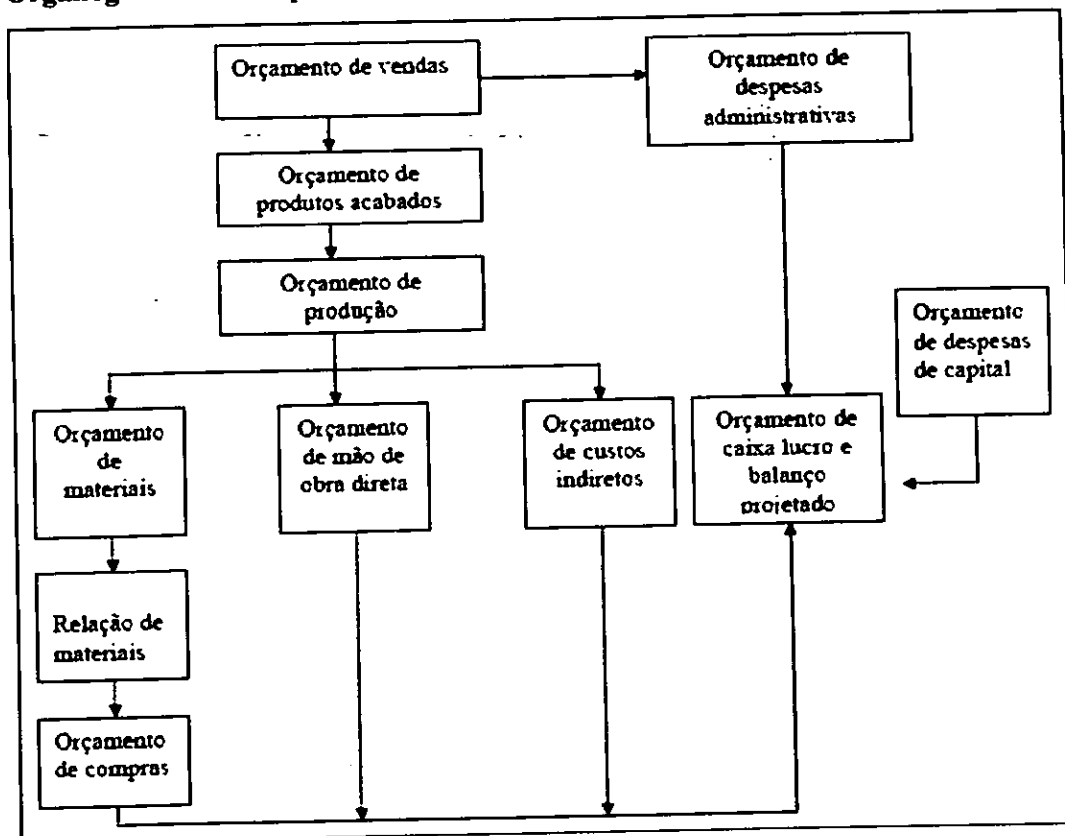
- Orçamento das vendas ou receitas,
- Orçamento da produção ou de aquisição de stocks para empresas estritamente comerciais;
- Orçamento do custo indirecto de fabricação;
- Orçamento de stocks final de produtos acabados;
- Orçamento das despesas de vendas e administrativas;
- Orçamento de caixa;

- Demonstração de resultado Orçado;
- Balanço patrimonial Orçado.

Ao se analisar a estrutura de orçamento geral proposto pelo autor, admite-se concordar com a afirmação de que o processo de elaboração orçamentária também pode ser definido como planejamento do lucro, pois os principais aspectos que o compõem estão inseridos nas etapas orçamentárias aqui citadas.

As etapas orçamentárias podem ser vistas sob forma de organograma conforme se segue:

Organograma 1 - Etapas do orçamento



Fonte: Adaptado de Horngren, Foster e Datar (2003:99).

O orçamento de produtos acabados será quantificado necessariamente pelo orçamento de produção, o qual se divide em três sub orçamentos: orçamento de materiais, orçamento de mão de obra directa e orçamento de custos indirectos. Todos esses orçamentos, adicionados aos orçamentos de despesas administrativas e de despesas de

capital, irão gerar finalmente o orçamento geral e final, com os respectivos orçamentos de caixa e de resultado, incluindo-se aí demonstrações contábeis projectadas.

Welsch (1983) define que o orçamento geral se iniciará com o orçamento das vendas. As demais etapas são as seguintes:

(1) Planeamento de produção - A preparação de um orçamento empresarial a fim possibilitar a projecção do resultado do negócio, exige que após a determinação das quantidades a serem vendidas estabeleça-se o nível óptimo de produção. Welsch (1983) declara que o orçamento de produção seja uma estimativa da quantidade de bens que devem ser produzidos. Para tanto, a etapa inicial do plano de produção é estabelecer o nível de stocks. Relacionado ao plano de produção existem outros três sub orçamentos, quais sejam: o orçamento de matérias primas, o orçamento de mão de obra e o orçamento de custos indirectos.

(2) Planeamento de compras de matérias primas - nesta etapa do processo o foco é determinar quais os gastos em termos monetários que a empresa irá dispor para compra de matéria prima.

(3) Planeamento de mão de obra - no aspecto mais abrangente, os custos da mão de obra compreendem todos os gastos relacionados com os colaboradores envolvidos no processo produtivo de forma directa.

(4) Planeamento dos custos indirectos de produção - após a determinação dos custos directos de produção estabelecidos pelos gastos com matérias primas e mão de obra directa, prepara-se a estimativa de gastos dos custos indirectos de produção que são divididos em fixos e variáveis.

(5) Planeamento de despesas administrativas - são os gastos realizados com itens que não estão ligados directamente ao processo produtivo e que compõem as despesas no período.

(6) Orçamento das despesas de capital - são os gastos relativos à aquisição de novos imobilizados que irão propiciar a perspectiva de novas entradas de caixa, através do aumento da capacidade produtiva.

A elaboração do orçamento geral, culmina com a implementação do orçamento por parte das direcções, dos departamentos e ou centros de custos. A elaboração e a execução do orçamento por si só não garantem o alcance dos objectivos definidos. É preciso verificar continuamente se o que foi planificado está a ser executado adequadamente, isto é, é necessário que se faça o controlo orçamental.

2.8 Controlo Orçamental

Para que um plano seja realmente útil, torna-se absolutamente necessário controlar a sua execução. De pouco ou nada serve estabelecer objectivos a atingir, num espaço de um ano, se não se controlar “pari passo” a sua execução (Mactezuma, s.d.:18).

O controle eficiente, passa necessariamente pela distribuição a cada departamento dos respectivos resultados em comparação com as estimativas elaboradas. Assim, os diversos departamentos terão um meio seguro de controlar a sua actividade, orientando-a no sentido de alcançar os objectivos fixados. Por outro lado, quando se verificarem que os seus objectivos não podem ser atingidos, os diversos departamentos, mediante informações prestadas ao departamento orçamental o que habilitará em devido tempo a administração da empresa a tomada imediata de medidas correctivas.

O Departamento Orçamental deve estar atento a todas as variações que possam provocar alterações significativas no plano estabelecido, pedindo esclarecimentos aos serviços em que elas se verificarem a fim de, em conjunto, se estudar a forma de as corrigir.

O controlo orçamental surge como um instrumento de acompanhamento dos objectivos e dos meios definidos no plano e no orçamento, assumindo um papel de muita importância na gestão orçamental. De referir que o controlo orçamental não representa um fim em si, mas sim, um importante instrumento de gestão, que liga o

presente e o futuro e que leva o gestor a preocupar-se mais com o futuro do que com o presente. Desta maneira, o gestor é obrigado a:

- 1) Estabelecer objectivos atingíveis e escolher planos de acção exequíveis, o que envolve diagnósticos mais aprofundados sobre as oportunidades e ameaças do ambiente, bem como os pontos fortes e fracos da organização;
- 2) Acompanhar as actividades, comparando permanente e periodicamente as realizações com as previsões, o que permite diagnosticar até que ponto as previsões foram optimistas ou pessimistas em relação as expectativas; e
- 3) Conceber acções correctivas, recorrendo a planos contingenciais com novas ideias, novos métodos e recursos alternativos (Jordan, Neves e Rodrigues, s.d.:85)

Distinguem-se três etapas de controlo orçamental a saber:⁷

Controlo antecipado ou a priori, aquele que precede a acção e tem por fim aperfeiçoar e preparar a acção.

O controlo a priori, permite aos superiores hierárquicos delimitar as fronteiras da sua delegação, simulando o funcionamento do seu próprio domínio de responsabilidades, constituído por várias unidades às quais delegaram uma parte dos seus poderes de decisão.

Controlo durante a acção: fornece de maneira quase permanente as informações necessárias para conduzir as acções até ao seu termo. Tem a vantagem de permitir que as acções correctivas sejam realizadas em tempo real, o que pode influenciar positivamente o alcance dos objectivos.

Controlo a posteriori : consiste essencialmente numa medição de resultados, ou seja, numa avaliação das performances. Tem o inconveniente de não permitir a correcção de erros no período orçamental.

⁷ Secção baseada em Mergerin, J. (1991:171)

Um controlo orçamental eficaz passa necessariamente pelas seguintes condições:

- ✓ a continuidade do controlo: a função de controlo exerce-se de forma contínua, e a sua periodicidade depende fundamentalmente da complexidade do sistema em que se baseia;
- ✓ O prazo que decorre entre a data da medição e da leitura dos resultados pelo gestor deve ser suficientemente curto, de modo que as acções correctivas possam ser oportunas;
- ✓ A coerência do plano orçamental com o contabilístico: a coerência é indispensável para permitir a comparação entre os valores orçamentados e os valores reais

Constituem limitações do controlo orçamental as seguintes:

- ✓ Tende a ser estático, não reflectindo as condições que se vão modificando; e a confundir sintomas com as causas dos problemas;
- ✓ Mede, apenas, itens facilmente mensuráveis, isto é, aspectos prontamente conversíveis em termos monetários. No entanto, aspectos como desempenho Gerencial e planos para o desenvolvimento da organização podem ser ignorados porque a realização nesta áreas não é facilmente conversível em termos financeiros, não consegue prever as flutuações da conjuntura, as transformações incotroláveis no mercado, a evolução do ambiente, etc.
(Megginson, Mosley e Pietri 1986:432); e
- ✓ Nem sempre é um instrumento adequado de avaliação de desempenho dos gestores na medida em que, por exemplo: (i) muitas das variáveis que afectam os resultados dum determinado gestor podem estar totalmente fora do seu controlo ou do seu poder de decisão; (ii) os desvios encontrados ao nível do seu centro de custo podem depender da sua "habilidade" de fazer orçamentos do que da sua capacidade de gestão (Jordan, Neves e Rodrigues, s.d.:113).

É no controlo orçamental onde se faz a medição e registo da actividade real e a sua comparação com a orçamentada. Com base nos resultados da comparação, procede-se à análise das causas dos desvios apurados e tomam-se decisões correctivas com vista a eliminar futuros desvios resultantes do mesmo tipo de causas.

2.9 Análise das causas dos desvios apurados e tomada de decisões correctivas

A análise dos desvios que resultam da comparação entre os valores reais e os valores orçamentados não é um fim em si, na medida em que os desvios são um meio de avaliar desempenhos e um "sinal de alerta" para o que vai mal ao nível das direcções, departamentos ou centros de responsabilidade, e como tal, permite aos responsáveis descobrir os pontos de distorção na realização dos seus objectivos e conduzir acções correctivas adequadas às situações.

Das principais causas dos desvios podem se destacar as seguintes:

- ✓ O volume (quantidade do item orçamentado);
- ✓ O mix (composição interna do elemento orçamentado);
- ✓ A eficiência ou produtividade (a forma como os recursos podem ser utilizados);
- ✓ O câmbio; e
- ✓ O preço (Jordan, Neves e Rodrigues, s.d.:90).

Os desvios podem ser analisados através de dois tipos de controlo, a saber: *O controlo sistemático e o controlo por excepção, onde:*

No controlo sistemático são analisados todos os desvios verificados, enquanto que no controlo por excepção analisa-se um numero limitado de desvios (desvios significativos), definindo-se, para tal, os limiares de tolerância abaixo dos quais os desvios serão considerados normais, e acima dos quais passam a ser significativos e relevantes.

O controlo dos desvios por excepção economiza tempo e dinheiro, evidencia os pontos que requerem maior e especial atenção e evita a dispersão e a confusão resultante da não hierarquização dos problemas.

As acções correctivas podem consistir, por exemplo, na realocação (retirada dos recursos dos departamentos ou sectores menos produtivos para os mais produtivos), mudança de fornecedor dos materiais, mudança das formas de remuneração do pessoal, etc. Se determinada empresa paga horas extras ao pessoal fabril e se

constatar, das análises da produção, que grosso modo da produção é realizada fora das horas normais, então isso pode ser sintoma de um problema, que o orçamento pode demonstrar. Uma das acções correctivas seria passar a não pagar horas extras mas sim dar prémios aos trabalhadores em função do volume de produção realizada nas horas normais, ou seja, implementar uma espécie de salário-peça.

2.10 Vantagens e Limitações do uso da Gestão Orçamental

2.10.1 Vantagens da Gestão Orçamental

A utilização de um *sistema orçamentário*, entendido aqui como um plano que abrange todo o conjunto das operações anuais de uma empresa, através da formalização do desempenho dessas importantes funções administrativas gerais, oferece inúmeras vantagens a saber (Sanvicente, 1989,23-24):

- a) A existência e a utilização do sistema exige que sejam concretamente fixados os objectivos e políticas para a empresa e suas unidades. Através da sistematização do processo de planeamento e controle, graças ao uso dos orçamentos, isto introduz o hábito do exame prévio e cuidadoso de “todos” os factores antes da tomada de decisões importantes, além de obrigar a administração da empresa a dedicar atenção adequada e oportuna aos efeitos eventualmente causados pelo surgimento de novas condições externas;
- b) Por meio de uma integração de diversos orçamentos parciais num orçamento global, o sistema força todos os membros da administração a fazerem planos de acordo com os planos de outras unidades da empresa, aumentando o seu grau de participação na fixação de objectivos da empresa, mesmo que não sejam os mais altos objectivos, mas sim na medida do alcance de sua actividade;
- c) Obriga os administradores a quantificarem e datarem as suas actividades pelas quais serão responsáveis, em lugar de se limitarem a compromissos com metas ou alvos vagos e imprecisos;
- d) Reduzem o envolvimento dos altos administradores com as operações diárias, através da delegação de poderes e de autoridade que se reflectem nos orçamentos das diferentes unidades operacionais;

- e) Identifica os pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa e permite acompanhar em que termos está havendo progresso no sentido de consecução dos objectivos gerais e parciais da empresa;
- f) A preparação dos orçamentos para toda a empresa tendem a melhorar a utilização dos recursos a ela disponíveis, bem como ajusta – Los às actividades consideradas prioritárias, para que sejam alcançados os seus objectivos.

2.10.2 Limitações da Gestão Orçamental

Apesar das vantagens e contribuições que o uso de um sistema de planeamento e controle orçamentário pode proporcionar a uma empresa, a seus administradores e proprietários, bem como a funcionários, clientes e fornecedores, ele não é a resposta para todos os males, pois, para ser bem aplicado numa empresa, requer as atitudes apropriadas e o conhecimento da técnica envolvida na sua utilização.

A utilização deste sistema esbarra com os seguintes obstáculos:

- a) Os dados contidos nos orçamentos não passam de *estimativas*, estando assim sujeitos a erros maiores ou menores, segundo a sofisticação do processo de estimação e a própria incerteza inerente ao ramo de operações da empresa. No entanto no processo de planejar, nada pode ser feito para eliminar inteiramente qualquer margem de erro. Na verdade é melhor planejar com consciência do erro que possa estar sendo cometido, do que simplesmente admitir o futuro como incerto e não fazer preparativos para enfrentá-lo (Sanvicente, 24:1983);
- b) Confiança excessiva na extrapolação de tendências passadas (Hongren, Foster e Datar 2000:137);
- c) Os orçamentos examinam áreas funcionais isoladas, como se elas fossem independentes;
- d) O orçamento preocupa-se com aspectos financeiros de eventos do período orçamentário;

2.11 Os Sistemas de Informação e a Gestão Orçamental⁸

Para que os gestores tomem decisões coerentes no decorrer das suas actividades do dia a dia é necessário que as organizações disponham de sistemas de informação que possibilitem o processamento de dados e a divulgação de informação de forma pormenorizada e em tempo oportuno.

Empresas de grande porte e multinacionais dispõem de sistemas informatizados que auxiliam o processo de orçamentação.

Alguns dos sistemas informatizados existentes no mercado permitem um controlo orçamental eficaz, isto é, rapidez na obtenção dos resultados e registo das informações ao nível dos departamentos, tal é o caso do programa *primavera* que dispõe de uma contabilidade orçamental que faculta o seguinte:

- Orçamentação a diversos níveis: sobre as contas da financeira, da analítica ou por centros de custos;
- Atribuição dos valores orçados segundo múltiplos critérios: mês a mês, distribuição automática de um valor pelos doze meses, orçamentação em função dos valores do ano anterior, etc;
- Reflexão automática do orçamento para as contas da analítica;
- Repartição automática do orçamento por centros de custo;
- Análises orçamentais de desvios mensais, trimestrais e anuais.

2.12 Tomada de decisão⁹

Qualquer escolha que se faça numa organização implica numa tomada de decisão. Em todos os níveis e subunidades, as pessoas decidem e assim determinam a quantidade de criação de valor. A tomada de decisão é o processo de responder a um problema, procurando e seleccionando uma solução ou ação que irá criar valor para os acionistas

⁸ Extraído da proposta de solução de gestão - primavera software

⁹ Extraído do site : < <http://www.rh.matrix.com.br/cgi-rh/bamco/db.pl>. Autora: Sara Fichman Raskin

da organização, sendo o problema de diversas naturezas, como o de procurar os melhores recursos, decidir como fornecer um serviço ou saber como lidar com um competidor agressivo.

Existem dois tipos básicos de decisão: as programadas e as não-programadas. As decisões programadas são repetitivas e rotineiras e fornecem estabilidade, aumento de eficiência e redução de custos. As decisões não-programadas são novas e desestruturadas, cujas soluções são encontradas à medida que os problemas aparecem, por isso requerem mais actividades de pesquisa dos gerentes para encontrar a solução; elas permitem adaptação a mudanças do ambiente, a encontrar soluções para novos problemas e a lidar com situações imprevisíveis. A criação de uma estratégia organizacional requer dos gerentes decisões não programadas para encontrar a melhor forma de criar valor, usando as melhores habilidades e recursos. Para essas decisões, os gerentes se baseiam em julgamento, intuição e criatividade para resolver os problemas, e não em regras e normas. As organizações devem ter a capacidade para tomar ambas as decisões.

Passos para a tomada de decisões

Os autores norte-americanos David Borchard, John J. Kely e Nancy-Pat Weaver recomendam cinco competências básicas para a adequada tomada de decisões, tanto em relação à carreira profissional quanto em relação à vida. (Para eles, competência é uma habilidade, um talento, uma facilidade que foi desenvolvida por meio da prática durante um certo período de tempo.)

Auto-avaliação: capacidade de analisar seus atributos relacionados com a carreira, como estilo da personalidade, padrões de interesse, potenciais, necessidades e valores. Também envolve identificar pontos fortes e pontos fracos e ser capaz de enxergar como cada um pode influenciar na carreira. Conhecer a si mesmo é um processo contínuo, e quanto mais você conhecer a você mesmo, mais probabilidade terá de fazer escolhas satisfatórias e realistas.

Identificação de opções: capacidade de identificar opções disponíveis de carreira (são mais de 20.000 ocupações existentes hoje). Primeiro, é preciso aprender a buscar

informações sobre essas ocupações e depois trabalhar com as exigências que combinam com o seu perfil.

Seleção de objetivos: capacidade de selecionar objetivos que produzam sentimento de realização e satisfação. São os objetivos que vão dar significado e direção à carreira profissional.

Planejamento: capacidade de traduzir objetivos em planos de ação. Nenhum objetivo tem valor se não for acompanhado de planejamento. Idéia que não sai do papel não vale um tostão furado. Determine os passos a serem tomados e mãos à obra.

Resolução de problemas: ocasionalmente obstáculos se erguerão, nas etapas da sua carreira. Desenvolva a capacidade de lidar com eles, porque o profissional incompetente para lidar com problemas em geral desiste, não evolui. Ao contrário, os que desenvolveram essa habilidade têm capacidade de enxergar problemas como desafios e como oportunidades para aprender e para crescer.

3 IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO ORÇAMENTAL NA EMPRESA AGRO ALFA, S.A.R.L.

3.1 Apresentação da Empresa¹⁰

A AGRO ALFA, S.A.R.L., é uma empresa privada moçambicana, com sede em Maputo, situada a 1Km do Aeroporto Internacional de Maputo, a 1Km do território da estação dos caminhos-de-ferre a 5Km do terminal rodoviário do cargo. Esta empresa resultou da privatização das três unidades da empresa Agroalfa, E.E.

A AGRO ALFA S.A.R.L., foi criada em Maio de 1996, com um capital social de \$435.000,00 dólares americanos dos quais 60% são de sócios moçambicanos, e acumula mais de 40 anos de experiência na Indústria Metalomecânica em Moçambique.

A AGRO ALFA S.A.R.L., é uma empresa especializada no desenvolvimento e fabrico de componentes metálicos e sistema industriais. A empresa também desenvolve, produz e comercializa equipamentos e tecnologias agrícolas, de irrigação e florestais.

A rede de distribuição e assistência pós venda foi desenvolvida para fornecer assistência técnica a todos os seus clientes e produtos, onde quer que se encontrem. A empresa está representada pelas suas delegações nas seguintes regiões: Zona Franca Industrial de Beloluane, Beira, Quelimane e Nampula. Possui também representantes nas outras Províncias do País.

Constituem guias para o desenvolvimento da empresa os seguintes:

- A Saúde e a Segurança dos Trabalhadores e a Protecção Ambiental são, e continuarão a ser, prioridades da empresa;
- Concluir em 2007, o processo de certificação ISO 9001-2000 da;
- Fortalecer a capacidade de desenvolvimento e fabricação de produtos metálicos e a nossa competitividade como empresa de engenharia;

¹⁰ www.agroalfa.co.mz

- Aperfeiçoar os métodos e processos de produção com o conseqüente objectivo de melhorar a qualidade e produtividade, e aperfeiçoar também os sistemas de controle. Estas medidas são o caminho para atingirmos os níveis de competência e competitividade a que nos propomos;
- Ser uma empresa líder em manutenção industrial, dirigindo os investimentos para as necessidades dos clientes;
- Sendo o desenvolvimento rural e da agricultura uma das prioridades da empresa, introduzir constantemente tecnologias que sejam financeiramente mais acessíveis e sustentáveis, tentando desta forma cobrir as necessidades tecnológicas das áreas rurais;
- Desenvolver equipamento florestal e para processamento de madeira. O sector florestal é uma área em constante crescimento, permitindo o desenvolvimento de novas tecnologias que sejam mais seguras, competentes e que possam melhorar a qualidade dos produtos florestais;
- --Prevenir e combater os efeitos do HIV e da malária no seio dos trabalhadores;

Actualmente a empresa emprega 219 trabalhadores efectivos. Destes, 15 têm formação superior, incluindo 9 engenheiros mecânicos.

A empresa AGRO ALFA, S.A.R.L. esta comprometida com a qualidade total e procura ser o melhor em tudo o que faz. O objectivo da empresa é o de criar um ambiente de qualidade total que seja aceite, com entusiasmo por todos os trabalhadores e satisfaça completamente os nossos clientes e consumidores. Queremos fornecer serviços de excelência e com valor para os nossos clientes e consumidores e nos concentrar em servir bem os mesmos.

A AGRO ALFA, S.A.R.L. compromete-se a:

- Satisfazer as necessidades e expectativas dos seus clientes e consumidores;
- Cumprir integralmente os requisitos do ISO 9001-2000;
- Garantir que os seus produtos e serviços sejam compatíveis com a sua política de qualidade e que o seu Conselho de Administração e todos os seus trabalhadores conheçam e estejam comprometidos com a mesma;

- Garantir que os seus serviços cumpram os requisitos legais e desempenhem um papel construtivo no enquadramento da regulamentação que beneficia os seus clientes e consumidores;
- Garantir que os níveis de segurança no trabalho e qualidade satisfaçam sempre os objectivos traçados e divulgados;
- Garantir que os seus produtos e serviços sejam da mesma qualidade ou melhores que os dos seus concorrentes;
- Garantir que a sua política de qualidade seja também satisfeita pelos seus subcontratados e fornecedores de materiais;
- Garantir que todos os seus trabalhadores compreendam as suas responsabilidades na área da qualidade e que tenham a necessária autoridade, as instalações e equipamentos, a escolaridade e a formação adequadas para a levar a cabo;
- Rever a eficiência da política de qualidade e auditar o seu desempenho através da verificação permanente dos planos de qualidade, de modo a aumentar permanentemente a qualidade e reduzir os seus custos;

3.2 O Processo de Tomada de Decisão Actual

Os administradores da empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., tomam decisões relativas ao funcionamento da empresa através da análise dos documentos contabilísticos – balancetes, balanços, mapa de demonstração de resultados, etc. – que lhes permite conhecer a situação económica e financeira da empresa, em determinado momento e em todos os sectores da empresa.

Mensalmente a contabilidade fornece aos administradores um balancete que através da sua análise, os gestores ficam a saber sobre a situação económica e financeira da empresa, preocupando-se sobretudo com os proveitos e custos verificados durante o mês, e dessa maneira procura-se estabelecer objectivos para o período subsequente e a política pelo meio da qual espera atingi-los.

A análise do desempenho das actividades da empresa por via dos documentos fornecidos pela contabilidade nem sempre tem surtido efeitos positivos na medida em

que os prazos de entrega para análise dos documentos geralmente não têm sido cumpridos pela contabilidade. A título de exemplo, os balancetes que contêm informação de um mês são entregues no final do mês seguinte o que dificulta a tomada de decisões em tempo oportuno.

Por esta via de análise a contabilidade deveria entregar aos gestores da empresa, a informação contabilística referente ao mês em análise pelo menos até ao dia cinco do mês seguinte, pois embora seja informação postecipada, a diferença entre o período em que se verificaram os acontecimentos e o da análise, seria muito ínfima o que permitiria uma tomada de decisões que pudesse permitir aos gestores irem a tempo de corrigir algumas anomalias que por ventura poderão ter acontecido.

A contabilidade realiza o fecho das contas anualmente, extraindo desta forma os balanços, demonstrações de resultados, inventários, aplicação e apuramento de resultados, etc., e são entregues aos gestores cimeiros para a análise dos mesmos. Geralmente, tais documentos são fornecidos aos gestores no mês de Maio, período em que se entrega ao Ministério da Finanças o processo do fecho das contas do ano anterior, para a análise dos mesmos.

Ao proceder a análise dos documentos contabilísticos referentes a diversas fases anteriores, os gestores ficam com uma visão retrospectiva da vida da empresa, através da qual verificará em que sectores poderia ter imprimido uma orientação diferente ou mais pronunciada a fim de evitar situações desfavoráveis ou atingir benefícios cujo objectivo não intrevira.

Com resultado dessa análise, a administração, não podendo remediar as anomalias verificadas, limita-se, quando muito, a estabelecer os objectivos para o período económico subsequente e a política por meio da qual espera atingí-los. De referir que a análise dos documentos contabilísticos é feita tardiamente devido à demora da entrega dos balancetes aos gestores por parte da contabilidade.

Isto poderá ser evitado estabelecendo-se um plano de acção, executando-se um trabalho inverso do da análise retrospectiva.

3.3 Fases da Implementação da Gestão Orçamental na Empresa AGRO ALFA, S.A.R.L.

A empresa Agro Alfa S.A.R.L., pretende implantar a gestão orçamental pela primeira vez em 2007. Quase todas as bibliografias consultadas, referem que a implementação da Gestão Orçamental obedece fases. No nosso caso iremo-nos socorrer das seguintes fases da Gestão Orçamental referidas por De Mactezuma:

3.3.1 Fixação dos objectivos e o estabelecimento dos meios para o seu alcance¹¹

A fixação dos objectivos na empresa é a primeira fase da gestão orçamental e deverá ser feita entre os meses de Setembro e Outubro do ano anterior ao do período orçado. Deve ser feito de maneiras a que os objectivos definidos ao nível do topo possam ser discutidos e negociados o que permitirá aos executores (direcções, departamentos ou centros de responsabilidades) exporem suas opiniões a respeito da exequibilidade ou não dos objectivos, e estabelecerem os meios com os quais irão realiza-los.

Para tal os objectivos gerais da empresa são definidos pelo topo enquanto que os específicos foram definidos por cada uma das direcções da empresa. A elaboração do orçamento para a empresa Agroalfa,S.A.R.L. está ainda em processo, e esta fase (fixação dos objectivos) que foi feita em Setembro, culminou com os seguintes objectivos aprovados para o ano de 2007, após negociação entre os gestores e executores:

Para o ano de 2007 a empresa tem como objectivos gerais os seguintes:

- maximização do lucro total;
- criação de um departamento de planeamento e control, que se responsabilizará pela gestão orçamental de forma a, melhorar, e dar autonomia às diversas áreas e aumentar a sua responsabilidade;
- maximização do valor da empresa

A concretização de tais objectivos gerais passa pela execução dos seguintes objectivos específicos em 2007:

¹¹ Objectivos fixados pelos gestores de cada departamento da empresa AGRO ALFA, S.A.R.L

Direcção Comercial

- aumento das vendas em 30%;
- expandir as vendas para novos mercados;
- negociar com os clientes de modo a reduzir para 30 dias o prazo médio de recebimentos;
- criar condições para que em sede própria, os clientes possam exprimir os seus sentimentos em relação aos serviços que lhes são prestados pela empresa (isto facilitaria a correcção dos possíveis erros que possam existir no decurso da relação – Cliente/Fornecedor);
- os serviços pós-vendas, é o garante da continuidade do negócio

Departamento de Produção

- melhorar a produtividade
- aumentar a qualidade dos produtos;
- desenvolver novos produtos;
- produzir dentro dos prazos, de modo a não prejudicar as entregas aos clientes pelo departamento comercial;

Departamento de Qualidade

- criar e incentivar a utilização dos sistemas por todas as áreas;
- controlar a utilização do sistema por parte de todas as áreas bem como a utilização dos formulários já existentes e a criação de outros (se necessário);
- auditar periodicamente as áreas para se inteirar do grau da utilização do sistema;

Departamento de Segurança no Trabalho

- manter os níveis de segurança no trabalho de modo a que o dano seja nulo;
- criar equipas por secções de safety Representative de modo a haver o fluxo de informações e, conseqüentemente, a imediata correcção;
- criar condições para que o absentismo nas secções de Safety talk seja “zero”;

Departamento de Aprovisionamento

- manter (em coordenação com a Planificação), o nível médio de estoques em cerca de 10%;

- negociar com os fornecedores de forma a comprar o produto certo, com a qualidade certa, a um preço competitivo, bem como, o transporte dos materiais para as nossas instalações, e que o nível médio de pagamentos fique entre os 60 dias após a recepção;
- privilegiar o mercado nacional, desde que se verifiquem condições idênticas ou melhores às dos fornecedores estrangeiros em qualidade e preço.
- ter o domínio do mercado, de modo a usufruir de uma vasta gama de fornecedores e daí, seleccionar os melhores de acordo com a política da empresa;

Departamento dos Recursos Humanos

- recrutar a mão de obra qualificada de acordo com as necessidades da empresa;
- induzir os trabalhadores recém recrutados de modo a conhecerem os sistemas de qualidade e segurança da empresa antes de iniciarem com o trabalho;
- criar e controlar o cadastro de todos os trabalhadores (processo individual);
- formar e reciclar periodicamente os trabalhadores da empresa;
- reduzir para 10% o nível de absentismo dos trabalhadores;
- atrair os trabalhadores com incentivos administrativos a participarem e contribuírem nas secções de Safety talk semanal na empresa;
- criar tempo e espaço para a promoção de palestras sobre o impacto do HIV SIDA nas famílias e na própria empresa;

Direcção Financeira e de Contabilidade

- a contabilidade deve procurar entregar até ao dia 10 de cada mês o registo da informação contabilística referente ao mês anterior;
- manter boas relações com os bancos;
- criação de contas por centros de custos.

Departamento de planeamento e control

- fornecer ao conselho de administração informações úteis e cada vez mais pormenorizadas para tomada de decisões;
- coordenar as diversas actividades realizadas pelas direcções e/ou departamento à elaboração, implementação e controlo do orçamento;

- elaborar doze relatórios durante o ano, dos quais quatro trimestrais e oito mensais.

Os objectivos foram bem definidos uma vez que a sua definição foi feita mediante negociação entre o topo e os executores, o que levou a uma definição de objectivos alcançáveis, pois o pessoal, porque participou na sua elaboração, sente-se motivado a cumpri-los desde que haja coordenação entre os departamentos e que a gestão cimeira se preocupe em oferecer meios com os quais se irão alcançar tais objectivos.

3.4 Forma de Elaboração do Orçamento

Após a fixação dos objectivos gerais e específicos da empresa em termos qualitativos segue-se a elaboração do orçamento em termos quantitativos que constitui a segunda fase da gestão orçamental. A escolha dos meios para o alcance dos objectivos deverá ser da inteira responsabilidade das direcções, uma vez que estas é que melhor conhecem a complexidade das suas actividades e a necessidade de recursos para realizar essas mesmas actividades. Tal orçamento deve ser feito através de propostas feitas pelas direcções, onde o Conselho de Administração pode concordar ou não com tais orçamentos. Para tal o processo da orçamentação na empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., deverá ocorrer, da seguinte maneira:

Primeiro: os responsáveis pelo departamento de orçamento, irão solicitar a todos os departamentos para fazerem suas propostas de orçamento, tal como aconteceu com a fixação dos objectivos específicos para o ano de 2007.

Tais propostas de orçamento serão feitas enviando a cada departamento mapas para preenchimento, visando a previsão dos custos de funcionamento e dos investimentos para o ano de 2007. Isto deverá ocorrer no mês de Outubro.

Segundo: em resposta a solicitação do departamento de orçamento, as direcções irão fazer propostas de orçamento, expressando a previsão dos seus custos de funcionamento e dos investimentos a realizar. Numa primeira fase serão elaboradas com base na projecção dos custos e proveitos observados nos anos anteriores.

No caso específico, será tida como base de projecção para o ano de 2007 a média dos acréscimos verificados nos custos e proveitos dos anos de 2004, 2005 e primeiro semestre de 2006. As direcções deverão submeter suas propostas entre Outubro e princípios de Novembro.

O uso deste procedimento não é muito eficaz na medida em que corre-se o risco de se tomar em consideração estimativas de receitas e custos sujeitos a erros maiores ou menores, daí a necessidade de se optar por um orçamento contínuo e flexível, permitindo o ajuste do orçamento á medida em que ocorrem mudanças no nível de actividades.

Terceiro: feitas as propostas de orçamento e submetidas ao departamento de orçamentos, esta deverá fazer o tratamento e compilação dos dados em mapas que serão posteriormente enviados ao Conselho de Administração para análise e aprovação. Os mapas deverão conter as previsões sobre (i) do volume de vendas por tipo de produto e valor; (ii) custos com materiais, fornecimentos e serviços de terceiros (matérias primas, água, telefone, combustível, deslocações do pessoal, material de expediente, e outros), as remunerações dos trabalhadores (salários, horas extras, subsídios, assistência médica e medicamentosa, etc), os impostos, encargos financeiros e outros custos (tal é o caso de rendas, alugueres de equipamentos e instalações, seguros); (iii) dos investimentos em activos fixos (máquinas, viaturas, mobiliário, imóveis, etc.); e (vi) do aumento ou redução do pessoal¹²;

As propostas podem ser aprovadas ou não. Quando as propostas são aprovadas, então tais proveitos, custos e os investimentos irão constar no orçamento anual, sem alterações. Todavia, quando não aprovadas, comunica-se então aos departamentos em causa de modo a fazerem as devidas correcções.

Quarto: com as propostas aprovadas, o departamento de orçamento, deverá elaborar o orçamento anual, integrando nele as políticas, os objectivos gerais da empresa, os objectivos específicos de cada departamento, as estratégias para a sua concretização, os orçamentos operacionais e financeiros. Deverão também elaborar mapas modelo

¹² vide os anexos sobre proposta de orçamentos

que possam permitir o controlar o real e o previsto. A aprovação do orçamento anual deverá ocorrer nos princípios de 2007

O orçamento deverá entrar em vigor a 1 de Janeiro de 2007.

É importante que o gestor garanta que o orçamento seja, de facto, um instrumento de gestão, que traga à empresa um conjunto de informações úteis à tomada de decisões e não mais um documento administrativo burocrático.

3.5 Tipo de Orçamento

O orçamento constitui hoje peça de grande importância na orientação administrativa, pois a previsão é feita com base nos resultados de gestão de exercícios anteriores e serve como norma de acção para exercícios futuros.¹³

A AGRO ALFA, S.A.R.L. no processo da elaboração do seu orçamento deverá combinar as modalidades ascendentes e descendentes dando lugar a um orçamento participativo, onde os meios para o alcance dos objectivos a serem alcançados e o poder de decisão delegado às direcções no que concerne à fixação de objectivos específicos e à elaboração de suas propostas de orçamento serão negociados. A modalidade ascendente ocorre quando o conselho de administração fixa os objectivos gerais e comunica-os às direcções enquanto que a descendente, quando estas submetem as suas propostas de orçamento, para aprovação.

Dado que na empresa AGRO ALFA, S.A.R.L. o sistema de liderança adoptado é democrático, isto é, existe uma liberdade de expressão por parte dos subordinados de modo a emitir opiniões que possam contribuir para o sucesso da empresa, o orçamento participativo é o mais recomendado para esta organização.

A fixação dos objectivos qualitativos acima expostos foi elaborado mediante participação de todos os departamentos, onde, tomando em consideração os objectivos gerais da empresa, cada departamento submeteu sua opinião em relação aos objectivos específicos a atingir em 2007.

¹³ FRANCO, Hilário, *Contabilidade Industrial, 9ª edição, Atlas, 1991 pg. 84*

Feito isto, foi a vez da negociação entre os gestores e os executores de forma a tomarem em conjunto as decisões sobre se valia a pena definir tais objectivos para o ano de 2007 dentro dos limites definidos pelos constrangimentos organizacionais.

A elaboração do orçamento em termos quantitativos seguirá os mesmos passos, isto é, partindo do orçamento de vendas, cada departamento irá propor a direcção quais os recursos necessários para atingir o volume de vendas previsto para 2007, e só depois em conjunto, gestores e executores decidirão se vale a pena prever tal volume de vendas ou não, que custos reduzir ou eliminar etc.

O orçamento participativo proporcionará vantagens para a empresa na medida em que:

➤ permitirá a comunicação entre os responsáveis das direcções, departamentos e ou centros de responsabilidade, e entre aqueles e os seus subordinados (dando a conhecer objectivos, tomando decisões e acções correctivas);

➤ irá estimular e motivar os responsáveis e o pessoal a cumprir com os objectivos das suas áreas funcionais e consequentemente da organização;

O facto de os responsáveis e o pessoal participarem directa e activamente na fixação dos objectivos das suas áreas funcionais e no estabelecimento dos meios para o seu alcance, através das proposta de orçamento faz com que eles se identifiquem com aquele, pois vêem nele retractados os seus próprios objectivos.

➤ possibilitará a discussão e a compatibilização dos diferentes objectivos, programas e actividades das direcções, departamentos e ou centros de responsabilidade, no momento da sua elaboração.

A gestão orçamental da AGRO ALFA S.A.R.L., deverá elaborar orçamentos para um período de um ano, neste caso, já que pretende implementar pela primeira vez a gestão orçamental o orçamento deverá ser feito tendo em conta todo o ano de 2007.

Quanto a frequência da sua elaboração a empresa deve basear-se num *orçamento contínuo* pois este tem o mérito de obrigar aos gestores a ter um orçamento disponível para os doze meses seguintes, através da sua actualização mensal, integrando novos

objectivos (ou objectivos revistos) dentro de uma estratégia sempre ajustada à dinâmica dos negócios da empresa.

No que concerne ao nível de actividade ou de produção para o qual o orçamento é elaborado a empresa deverá optar por um orçamento flexível, pois é feito ou ajustado de acordo com as mudanças no nível de actividade, o que permitirá à empresa explicar facilmente a origem dos desvios nos resultados previstos, caso estes existam. Para implementar o orçamento flexível a empresa deverá proceder da seguinte forma:

1º determinação do preço unitário orçado das vendas, dos custos variáveis orçados por unidade, e dos custos fixos orçados;

2º determinação da quantidade real de directores de receita, isto é, o número de unidades vendidas;

3º determinação do orçamento flexível da receita com base no preço unitário orçado e na quantidade real de directores de receita;

4º determinação da quantidade real de directores de custos;

A implementação do orçamento flexível na empresa AGRO ALFA, S.A.R.L. trará vantagens para a empresa uma vez que: (1) os gestores iram penetrar mais profundamente nas causas dos desvios caso estes existam; (2) possibilitaria uma melhor informação para a gestão no que respeita à utilização dos recursos; (3) os custos seriam coerentemente comparáveis, uma vez que estes são referidos a um mesmo nível de actividade, através dos ajustamentos feitos periodicamente.

3.6 Conteúdo do Orçamento

O orçamento a elaborar na empresa AGRO ALFA S.A.R.L, deverá conter fundamentalmente o seguinte:

1º - os objectivos gerais da empresa e os objectivos específicos em termos qualitativos de cada departamento que permitirão o alcance de tais objectivos gerais para o ano de 2007;

2º - o orçamento geral em termos quantitativos onde se encontram os orçamentos operacionais e os orçamentos financeiros da empresa, para o ano 2007 que se obterão através da elaboração pelos respectivos departamentos e depois conciliados pelo departamento orçamental os seguintes mapas:

- *Mapa de Orçamento de Vendas* - Este orçamento constitui a base de elaboração dos diferentes orçamentos, departamentais e contém a previsão, em quantidades e por tipo, das vendas a efectuar nos períodos cobertos pelo plano a estabelecer;

- *Mapa do Orçamento de Produção* - O Orçamento de Produção, elaborado pelo departamento Fabril, é preparado após terem sido orçadas as quantidades a vender. Tem por fim, o estabelecimento dos planos de fabrico de forma a satisfazer as exigências do Orçamento de Vendas. O total das unidades de produto acabado depende de vendas e das variações esperadas nos níveis de estoques;

- *Mapa do Orçamento de Compra dos Materiais* - Este orçamento indicar-nos-á quais os materiais directos e indirectos necessários para a produção. O total das unidades a serem adquiridas dependem do plano de produção (que define o total das unidades a serem produzidas) e das variações esperadas nos níveis de estoque.

- *Mapa de Orçamento de mão-de-obra Directa* - Os custos de mão-de-obra dependem da faixa salarial, dos métodos de produção e dos planos de contratação de pessoal. Assim, há que determinar: o numero de pessoas que a empresa precisa para o período (por áreas funcionais ou centros de responsabilidade), suas qualificações, faixa salarial, etc.

- *Mapa do Orçamento dos custos indirectos de Produção* - neste orçamento dos custos indirectos de produção constam os custos com: mão-de-obra indirecta (exemplo, salário dos operários da fabrica), água e luz, amortização do equipamento fabril, portanto, custos comuns aos diversos produtos. O total destes custos depende de como cada custo indirecto varia com o direccionador de custos escolhido, que podem ser, por exemplo, as horas de mão-de-obra.

- *Mapa do Orçamento de Outros Custos (não de produção)* O orçamento de outros custos refere-se aos custos relativos à pesquisa e desenvolvimento, marketing, distribuição, custos administrativos, atendimento ao cliente e outros, etc. É importante para a empresa fazer a previsão de quanto vai gastar com as campanhas de publicidade e propaganda, na promoção de produtos e com os intermediários (por exemplo: custos com agentes de venda situados numa praça diferente da empresa, transporte, etc.)

- *Mapa do Orçamento de Aquisição* Este orçamento tem por fim indicar quais as necessidades dos diversos departamentos no respeitante ao seu apetrechamento (maquinas, equipamento administrativo, edificios, viaturas e outros), e servirá de base não só à projecção do activo immobilizado como também ao calculo das amortizações que irão onerar os diversos orçamentos departamentais. Deverão ser indicados igualmente os abates previstos.

- *Demonstração de Resultados Provisional* - a demonstração de resultados é feito através dos orçamentos atrás referidos, e mostra o que se espera alcançar a um nível especifico de actividade. São nela incorporados os proveitos retirados do orçamento de vendas e outros proveitos e os custos dos orçamentos dos custos vendidos e de todos os outros custos operacionais.

- *Orçamento Financeiro* - o orçamento financeiro prevê as necessidades de financiamento ou aplicação do excesso de tesouraria, recorrendo-se, não só a informação sistematizada no orçamento de tesouraria, mas também às situações de aplicações de tesouraria e de financiamento no inicio do ano.

- *Balanço patrimonial Provisional* - quanto ao balanço patrimonial Previsional, este é elaborado tendo em conta o balanço no início do período e as alterações que resultam das atividades planeadas e quantificadas no orçamento. Assim, por exemplo, o valor das disponibilidades é obtido no orçamento financeiro (ou eventualmente no orçamento de tesouraria), os créditos ou clientes, nas previsões da faturação a prazo; o imobilizado é determinado através da soma do valor dos investimentos subtraindo os abates e as amortizações.

A elaboração do orçamento geral, irá culminar com a implementação do orçamento por parte das direcções, dos departamentos e ou centros de custos. A elaboração e a execução do orçamento por si só não garantem o alcance dos objectivos definidos. É preciso verificar continuamente se o que foi planificado está a ser executado adequadamente, isto é, é necessário que se faça o controlo orçamental.

3º - os relatórios periodicamente elaborados (mensais e trimestrais) pelo departamento de orçamentos e submetidos ao conselho de administração e aos responsáveis dos diferentes departamentos e são constituídos por:

- Mapas de comparação de custos de funcionamento, onde deverão constar os seguintes custos previstos e os reais: (i) custos com o pessoal, (ii) fornecimentos e serviços de terceiros, (iii) custos com existências, (iv) outros custos, (v) amortizações, (vi) resultados extraordinários do exercício.

- Mapa de comparação dos investimentos onde constarão os valores dos activos previstos e os que foram realmente adquiridos até à data, uma vez implementado o orçamento;

- Mapa de rotação do pessoal, este deve apresentar o número de entradas e saídas de trabalhadores nos quadros da empresa, em termos previsionais e reais;

- Mapa de aprovisionamento onde encontramos a previsão dos recursos materiais (existências) a adquirir e os que foram efectivamente adquiridos até a data.

3.7 Execução e implementação do Orçamento

Para mostrar até que ponto a implementação da gestão orçamental trará vantagens ou não para a empresa, o presente trabalho procurou fazer uma análise comparativa entre o primeiro e o segundo semestre, através da elaboração de dois orçamentos nomeadamente:

(1º) o orçamento das vendas por representar o ponto inicial de elaboração do orçamento uma vez que a produção e o nível de estoques dependem do nível de vendas previsto, isto é, constitui um “pontapé” de partida na elaboração do orçamento, e ;

(2º) orçamento de outros custos por ser importante para a empresa fazer previsão do quanto vai gastar com alugueres, seguros, isto é, todos os custos administrativos.

O primeiro semestre que não se efectuou o orçamento, onde os gestores da empresa se basearam nos documentos fornecidos pela contabilidade, para fazer uma análise à posteriori do desempenho da empresa durante o primeiro semestre, e o segundo semestre que se elaborou um orçamento em jeito de experiência, através da projecção das vendas do primeiro semestre e que mensalmente é feito o controlo do cumprimento ou não das vendas e de outros custos (não de produção) previstos, como forma dos gestores poderem preparar-se para o arranque da gestão orçamental em 2007.

Mapa de Orçamento de Vendas¹⁴

Embora a base para a elaboração de um orçamento não deve ser, apenas, o orçamento anterior, uma vez que os orçamentos devem estar ao serviço dos objectivos, dos meios para o seu alcance e da estratégia, e traduzir efectivamente, compromissos, por parte dos gestores de atingir tais objectivos, numa primeira fase, a previsão do orçamento de vendas foi feito mediante projecção em 10% da vendas efectuadas no 1º semestre de 2006, uma vez que verificando o historial da empresa desde 2003, a média do aumento do volume de vendas do 1º para o segundo semestre tem sido de 10%.

¹⁴ Vide anexo I sobre orçamento das vendas

O mapa de orçamento de vendas efectuado contém o nome do produto e o valor a obter pela vendas no 2º semestre de 2006, subdividido por meses, o que permitirá aos gestores fazer um controle mensal do previsto e do realizado de forma a que em caso de desvios seja possível tomar decisões que possam permitir a correcção dos mesmos.

Mapa de orçamento de outros custos¹⁵

O mapa do orçamento dos outros custos referente ao segundo semestre de 2006 será feito nos mesmos moldes do orçamento das vendas, isto é, será feito projectando-se em 10% o nível dos custos verificados no primeiro semestre de 2006. este mapa contém o tipo de custos realizados e o respectivo valor.

A elaboração do orçamento geral será nos mesmos moldes dos orçamentos acima expostos, o que irá culminar com a implementação do orçamento por parte das direcções, dos departamentos e ou centros de custos.

A elaboração e a execução do orçamento por si só não garantem o alcance dos objectivos definidos. É preciso verificar continuamente se o que foi planificado está a ser executado adequadamente, isto é, é necessário que se faça o controlo orçamental.

3.8 Tipo de Controlo Orçamental

Para que um plano seja realmente útil, torna-se absolutamente necessário controlar a sua execução. De pouco ou nada serve estabelecer objectivos a atingir, num espaço de um ano, se não se controlar “pari passo” a sua execução.

Para exemplificar como será feito o controlo orçamental da empresa AGROALFA SARL em 2007, tomar-se-a como base o caso do orçamento experimental das vendas a ser executado no 2º semestre de 2006, que mensalmente é comparado o volume de vendas efectuado ao previsto calculando-se os desvios absolutos e percentuais por cada tipo de produto o que tem vindo a permitir tomada de decisões correctivas em tempo oportuno. No presente trabalho demonstrar-se-á como será feita a comparação entre o orçado e o real.

¹⁵ Vide anexo 2 sobre outros custos

A tabela abaixo mostra como está sendo feito o controle orçamental nesta fase experimental, que poderá ser substituído se se verificar que esta não permite um melhor controle orçamental. Esta tabela será elaborada também para o controle de todos os custos verificados na empresa.

Tabela 2 – Mapa de Controle Orçamental

Descrição	Periodo				Acumulado			
	Valor		Desvio		Valor		Desvio	
	orçado	real	absoluto	%	orçado	real	absoluto	%
Diversas Mercadorias Nacionais								
Diversas Mercadorias Importadas								
,								
,								
,								
,								
,								
,								
,								
,								
,								
Total Vendas								

Fonte: Moctezuma, (111:1961)

No mês de Julho, Agosto e Setembro por exemplo, o valor do volume de vendas orçado foi de 5.894.201,97 Mt¹⁶ e o valor real das vendas nos mesmos meses foi de 5.669.026,69, 14.470.547,14 e 7.257.776,81 Mt respectivamente¹⁷.

Dentre o orçado e o real verificou-se um desvio (abaixo do orçado) em termos absolutos no valor de 225.175, 28 Mt o que significa que faltaram 4% das vendas reais para atingir o valor orçado, no mês de Julho, e nos meses subsequentes as vendas ultrapassaram o orçado em 8.576.345,17 Mt e 1.363.574,84 Mt em Agosto (onde o crescimento das vendas realizadas superou o orçado em mais de 100% isto devido a uma solicitação rara das bombas neste mês), e Setembro respectivamente. Graficamente teríamos:

¹⁶ Vide anexo 5

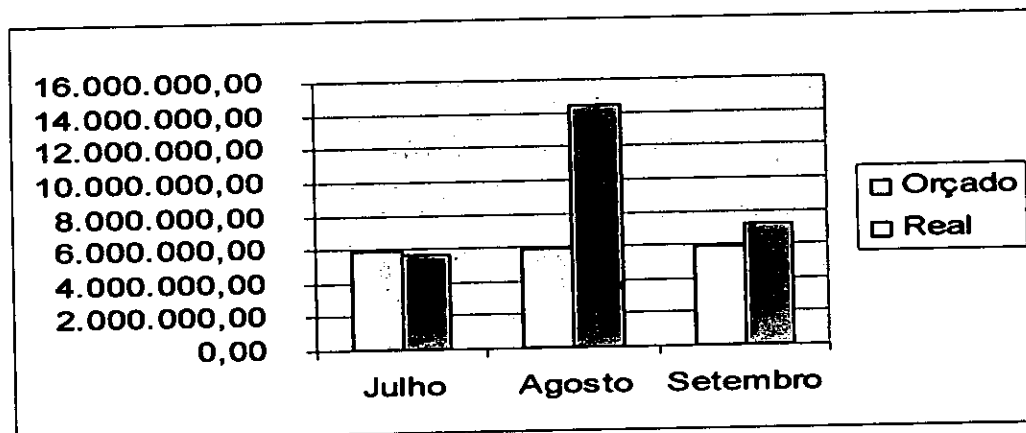
¹⁷ Vide anexo 6

Tabela 3 – Mapa Comparação do Orçado e do Real entre Julho e Setembro de 2006

Mês	Orçado	Real	Diferença
Julho	5.894.201,97	5.669.592,65	224.609,32
Agosto	5.894.201,97	14.470.547,14	8.576.345,17
Setembro	5.894.201,97	7.257.776,81	1.363.574,84

Fonte: Balancetes de Julho a Setembro de 2006 da empresa AGRO ALFA, S.A.R.L.

Gráfico 1 - Comparação Gráfica do Orçado e do Real entre Julho e Setembro de 2006



Fonte: Mapa de Comparação do Orçado e do Real entre Julho e Setembro de 2006

O gráfico acima, permite aos gestores compararem muito rapidamente o que aconteceu durante o período em análise, levando-lhes a tomarem decisões do tipo programadas nos casos em que se verifiquem desvios.

Os desvios podem ser analisados através de dois tipos de controlo, a saber: *O controlo sistemático e o controlo por excepção, onde:*

No controlo sistemático são analisados todos os desvios verificados, enquanto que no controlo por excepção analisa-se um numero limitado de desvios (desvios significativos), definindo-se, para tal, os limiares de tolerância abaixo dos quais os desvios serão considerados normais, e acima dos quais passam a ser significativos e relevantes.

O controlo dos desvios por excepção economiza tempo e dinheiro, evidencia os pontos que requerem maior e especial atenção e evita a dispersão e a confusão resultante da não hierarquização dos problemas.

No caso concreto da empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., foi decidido que um desvio de 1% abaixo do orçamentado é o que se deve considerar normal.

Do desvio verificado no mês de Julho embora esteja ao nível dos 4%, percentagem acima do considerado normal, como primeiro mês de comparação entre o orçado e o realizado, os gestores consideraram-no pouco significante, embora seja necessário evitar tal situação se tomarmos em conta que um dos objectivos específicos do departamento das vendas é aumentar em 30% o volume de vendas em 2007.

No mês de Agosto e Setembro as vendas realizadas superaram as orçadas em 14.470.547,14 Mtn e 1.363.574,84 Mtn respectivamente. Isto deveu-se ao esforço empenhado pelo departamento comercial em superar as expectativas e de ter se verificado uma oportunidade de negócio no mês de Agosto de 2006.

A empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., deverá adoptar um controlo orçamental com as seguintes características:

- o controlo deverá ser realizado *durante a acção*, isto é, deverá acontecer ao mesmo tempo em que o orçamento é executado, o que permitirá aos gestores tomarem medidas correctivas em tempo real, nos casos em que se verifiquem desvios, podendo desta forma, influenciar positivamente o alcance dos objectivos estabelecidos;
- o controlo orçamental deve ser feito de forma *continuada*, isto é, deve ser feito mensalmente e trimestralmente, através de relatórios que deverão ser feitos pelo departamento de planeamento e control, pela análise dos documentos oferecidos pela contabilidade e o plano orçamental;
- o plano orçamental deve ser feito em coerência com o plano contabilístico, pois, a coerência é indispensável á comparação entre valores orçados e os executados na realidade. De salientar que o prazo que decorre entre a data de medição e da leitura dos resultados pelo gestor deve ser suficientemente curto de modo a tornar oportunas as acções correctivas.

A análise dos desvios deve ser feita através de um *controlo por excepção*, onde, o objecto de análise para posterior acção correctiva, serão os desvios significativos, isto é, desvios que apresentam uma amplitude anormal. A empresa por exemplo, pode adoptar como desvio significativo, os que vão para além dos 1% no caso das vendas e para 5% quando se trata de custos. Nos casos em que em termos absolutos os desvios envolvem avultadas somas, independentemente da sua percentagem, deverão ser objecto de análise.

O Departamento Orçamental deve estar atento a todas as variações que possam provocar alterações significativas no plano estabelecido, pedindo esclarecimentos aos serviços em que elas se verificarem a fim de, em conjunto, se estudar a forma de as corrigir.

A gestão Orçamental é um instrumento importante para a planificação, organização, direcção e controlo da funcionamento da organização, bem como para a tomada de decisões. Tais decisões podem ter haver com os preços, os mercados, níveis de produção e de venda, responsabilidade do pessoal, introdução de novos produtos, controlo de qualidade, entre outros.

Contudo a gestão orçamental nem sempre responde com a mesma eficácia ou eficiência a todos os problemas que as organizações enfrentam, ou porque o hábito de planificar e controlar por parte dos gestores não está disseminado, ou porque o tipo de orçamento e a forma de controlo não se adequam ao tipo de organização. Deste modo, a gestão orçamental pode ser implantada de várias formas, conforme o tipo de organização, sua dimensão, volume e tipo de actividade, etc.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

As organizações¹⁸ operam num meio envolvente de muita incerteza e têm de planear como enfrentar as condições futuras. Contudo, a informação financeira produzida nas empresas como requisito legal, é baseada fundamentalmente em eventos passados, isto é, ela divulga informações sobre o que já sucedeu, deixando à deriva os eventos que poderão suceder no futuro.

Qualquer escolha que se faça numa organização implica numa tomada de decisão que é o processo de responder a um problema, procurando e seleccionando uma solução ou acção que irá criar valor para os accionistas da organização; sendo o problema de diversas naturezas, como o de procurar os melhores recursos, decidir como fornecer um serviço ou saber como lidar com um competidor agressivo.

Existem dois tipos básicos de decisão: as programadas e as não-programadas. As decisões programadas são repetitivas e rotineiras e fornecem estabilidade, aumento de eficiência e redução de custos. As decisões não-programadas são novas e desestruturadas. Para essas decisões, os gerentes se baseiam em julgamento, intuição e criatividade para resolver os problemas, e não em regras e normas. As organizações devem ter a capacidade para tomar ambas as decisões.

Os gestores da empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., tem vindo a tomar decisões não só do tipo não programadas, onde as soluções são encontradas à medida que os problemas aparecem, por isso requerem mais actividades de pesquisa dos gerentes para encontrar a solução, permitindo-lhes que se adaptem a mudanças do ambiente, a encontrar soluções para novos problemas e a lidar com situações imprevisíveis, como também, tomam decisões mediante análise de documentos fornecidos pela contabilidade referentes a diversas fases anteriores, o que só permite aos gestores ter uma visão retrospectiva da vida da empresa, através da qual se verifica em que sectores poderia ter imprimido uma orientação diferente ou mais pronunciada a fim de evitar situações desfavoráveis ou atingir benefícios cujo objectivo não intrevira.

¹⁸ Entenda-se organização como uma entidade dotada de personalidade jurídica que almeja a consecução de actividades económicas com vista a obtenção de um lucro.

Com resultado dessa análise, a administração, não pode remediar as anomalias verificadas, limitando-se, quando muito, a estabelecer os objectivos para o período económico subsequente e a política por meio da qual espera atingi-los.

Isto poderá ser evitado estabelecendo-se um plano de acção, executando-se um trabalho inverso do da análise retrospectiva, introduzindo-se desta forma a gestão orçamental, que irá permitir aos gestores tomarem decisões programadas.

A gestão orçamental é importante para a planificação, organização, direcção e controlo do funcionamento da organização, bem como para a tomada de decisões. Tal gestão é feita com a ajuda de um instrumento de gestão e apoio ao gestor no processo de alcance dos objectivos definidos para a empresa, o orçamento. As decisões a tomar podem ter haver com os preços, os mercados, níveis de produção e de venda, responsabilidade do pessoal, introdução de novos produtos, controlo de qualidade, entre outros.

A gestão orçamental a implementar na empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., irá apoiar na tomada de decisões da empresa na medida em que, para além de tornar mais facil seguir os passos para tomada de decisões irá também:

- criar um sentido de ordem nas actividades a realizar, evitando, deste modo, imprevistos e desperdícios de recursos, ao forçar a existência de planeamento;
- coordenar as actividades das diversas direcções, departamentos e centros de responsabilidade, compatibilizando as suas acções e objectivos, o que propicia a consecução dos objectivos;
- possibilitar a comunicação dos objectivos;
- permitir a motivação do pessoal, em virtude de sua participação directa na elaboração do orçamento.

Contudo a gestão orçamental nem sempre responde com a mesma eficácia ou eficiência a todos os problemas que as organizações enfrentam, ou porque o hábito de planificar e controlar por parte dos gestores não está disseminado, ou porque o tipo de orçamento e a forma de controlo não se adequam ao tipo de organização. Deste modo, a gestão orçamental pode ser implantada de várias formas, conforme o tipo de organização, sua dimensão, volume e tipo de actividade, etc.

A gestão orçamental a implementar na AGRO ALFA, S.A.R.L. deve se basear em:

- i. ser *um orçamento participativo*, onde os objectivos gerais da empresa devem ser definidos pelo topo enquanto que os específicos serão definidos por cada uma das direcções da empresa.

A fixação dos objectivos na empresa será a primeira fase da gestão orçamental e deverá ser feita de maneiras a que os objectivos definidos ao nível do topo e a nível das direcções possam ser discutidos e negociados o que permitirá aos executores (direcções, departamentos ou centros de responsabilidades) exporem suas opiniões a respeito da exequibilidade ou não dos objectivos e estabelecerem os meios com os quais irão realiza-los.

- ii. no que concerne ao nível de actividade ou de produção para o qual o orçamento é elaborado a empresa deverá optar por um *Orçamento Flexível*, pois é feito ou ajustado de acordo com as mudanças no nível de actividade, o que permitirá à empresa explicar facilmente a origem dos desvios nos resultados previstos, caso estes existam;
- iii. quanto a frequência da sua elaboração a empresa deve basear-se num *orçamento contínuo* pois este tem o mérito de obrigar aos gestores a ter um orçamento disponível para os doze meses seguintes, através da sua actualização mensal, integrando novos objectivos (ou objectivos revistos) dentro de uma estratégia sempre ajustada à dinâmica dos negócios da empresa;
- iv. Apresentação de relatórios mensais e trimestrais, capazes de fornecer informações sobre o cumprimento ou não dos objectivos qualitativos e quantitativos estabelecidos;

A elaboração e a execução do orçamento por si só não garantem o alcance dos objectivos definidos. É preciso verificar continuamente se o que foi planificado está a ser executado adequadamente, isto é, é necessário que se faça o controlo orçamental.

Para tal a empresa AGRO ALFA, S.A.R.L., deveria optar por um controlo a ser realizado *durante a acção*, isto é, deverá acontecer ao mesmo tempo em que o orçamento é executado, o que permitirá aos gestores tomarem medidas correctivas em

tempo real, nos casos em que se verifiquem desvios, podendo desta forma, influenciar positivamente o alcance dos objectivos estabelecidos;

Por fim, recomendar aos gestores da empresa AGRO ALFA, S.A.R.L. que a implementação da gestão orçamental aqui referida poderá ser alterada á medida que esta vai sendo executada de forma a adequa-la melhor ás necessidades e actividades da empresa.

5 BIBLIOGRAFIA

ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. 2002, Sistemas de Controle Gerencial. São Paulo: Editora Atlas, SA.

Assembleia da República. Fevereiro de 2005: Constituição da República, Plurar Editora.

Caiado, A. 1992. Contabilidade Analítica: Um Instrumento para a Gestão, 3º ed. Lisboa: Reis dos Livros;

Chievenato, I. 2000. Administração: Teoria, Processo e Prática, 3º ed. São Paulo: Markon Books;

Coughlin, P. e Langa, J. 1997. Claro e Directo: Como escrever um ensaio, 2º ed. Maputo: Globo Tipografia Litografia, Lda;

De Mactezuma, Rodrigo. s.d. O Orçamento nas Empresas Privadas. 3º ed. Portugália Editora;

De Oliveira, J. 2001. Planeamento Estratégico: Conceitos e Metodologia Prática, 15º ed. São Paulo: Editora Atlas, SA;

FRANCO, Hilário, 1991. Contabilidade Industrial, 9ª edição, Editora Atlas.

GARRISON, Ray H., NOREN, Eric W. 2001 Contabilidade Gerencial. 9. ed. Ed. LTC;

Horngren, C.; Foster, G. e Datar, S. 2000. Contabilidade de Custos, 9º ed. Rio de Janeiro: LTC Editora;

Ijiri, Y., (1982), «Triple entry bookkeeping and income momentum». Studies in Accounting Research, n.º 18. Sarasota, Florida. American Accounting Association, pp.11-30.

Jordan, H.; Neves, J. e Rodrigues, J.s.d. O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores. Lisboa: Ricar;

Mergerin, J. 1991. A Gestão Orçamental: Como torná-la Um Utensílio de Gestão. Lisboa: Ediprisma – Edições em Gestão Lda;

PERREIRA, C. e FRANCO, V. 1994. *Contabilidade analítica*, 6ª ed. Lisboa: Editora Reis dos Livros.

Proposta de Implementação de Solução de Gestão – Primavera Software. Ref PR011106

Sanvicente, Z. A.; Santos, C. C. Orçamento na Administração de Empresas. Atlas Editora, SA;

www.agroalfa.co.mz, acessado em Julho de 2006;

www.dnpo.gov.mz, acessado em Setembro de 2006

<http://pt.wikipedia.org/wiki/Or%C3%A7amento>, acessado em Janeiro de 2007

<http://www.rh.matrix.com.br/cgi-rh/bamco/db.pl>, acessado em Janeiro de 2007

ANEXOS

Anexo 1 - Modelo de Tabelas de Orçamento de Vendas, Produção e Compra de Materiais

Descrição	1º semestre												2º semestre				
	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ag	Sep	Out	Nov	Dez	Jan	Dez			
Orçamento de vendas	Total anual																
Vendas D.Comercial																	
Bombas de Agua Afidev																	
Bombas Pedestais																	
Charnas de Tracção Mecanica																	
Diversas Mercadorias Nacl/Impor																	
Outros Produtos Fabricados																	
Vendas para Zonas Francas																	
Port Cut Out																	
Reduction																	
Carbon																	
Cashhouse/Mobile																	
GTC's																	
Break Down																	
TOTAL																	

Descrição	1º semestre												2º semestre				
	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ag	Sep	Out	Nov	Dez	Jan	Dez			
Orçamento de Produção	Total anual																
Stock Inicial																	
Produção																	
Fornecido p/ Venda																	
Stock Final																	

Descrição	1º semestre												2º semestre				
	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ag	Sep	Out	Nov	Dez	Jan	Dez			
Orçamento de Compra dos Materiais	Total anual																
Fabrica																	
Materia - Prima																	
Materia - Auxiliar																	
Materiais																	
Diversas Mercadorias Nacl/Impor																	
Operações Moza																	
Materia - Auxiliar																	
Materiais																	
Diversas Mercadorias Nacl/Impor																	
TOTAL																	

Fonte: Adaptado de Mociuzima, s.d.

Anexo 2 - Modelo de Tabelas de Orçamento de Mão de Obra Directa e Indirecta, Custos Indirectos e Fornecimento de Terceiros

Orçamento de mão de obra directa	Total anual														
	Dezembro	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	1º semestre	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	2º semestre
Pessoal da Fabrica															
Pessoal da OPM															
13º Mês															
TOTAL															

Orçamento dos Custos Indirectos de Produção	Total anual														
	Dezembro	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	1º semestre	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	2º semestre
Água da Fabrica															
Electricidade da Fabrica															
Gasoleo - Operações Gerais															
TOTAL															

Orçamentos de outros custos	Total anual														
	Dezembro	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	1º semestre	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	2º semestre
SALARIOS															
Pessoal Administrativo															
Pessoal Nampula															
Pessoal Zambézia															
Pessoal Beira															
Remuneracoes Extraordinarias															
13º Mês															
FORNECIMENTOS DE 3ºS															
Energia Nampula															
Energia Zambézia															
Total de Agua e Luz															
Gasoleo p/ viaturas ligeiras															
Gasoleo p/ viat ligeiras Zambézia															
Gasoleo p/ viat ligeiras Nampula															
Gasoleo p/ viaturas ligeiras Beira															
Lubrificantes															
Total de Combustiveis															
Material Eléctrico															
P/ Diversos (construção, Transp. etc.)															
Total de Ferram. e Utensilios															
Material Expediente e Impressos															
Fotocópias e Encadernacoes															
Papel Fotoc., Copias e Outros															
Caneças Lapis e Outros															
Consumiveis p/ Maquinas Escrit.															
Material Didactico															
Material de Escritorio Zambézia															
Material de Escritorio Beira															
Material de Escritorio - Nampula															
Total de Material de Escritorio															
Jornais e Revistas															
Bolentif Document. Técnica															
Total de Publicidades															

Fonte: Adaptado de Mochizuma, s.d.

Anexo 3 - Modelo de Tabelas de Orçamento de Serviços de Terceiros

Descrição	11º semestre												2º semestre	
	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Agos	Sep	Out	Nov	Dez	Jan	Fev
SERVICOS DE TERCEIROS														
de Construcoes														
de Equipamento Industrial														
de Equipamento p/ Transporte														
de Outros Materia Basicos														
Mob. e Equip. admnit. Social														
Galvanizacao de Peças														
Desativacao de Instalacoes														
Vieiras Ligadas														
Total de Manute. Reparacao														
Aluguer de Camboes														
Aluguer de Camboes - Nampula														
Aluguer de Camboes - Zambezia														
Transporte Aereo														
Transporte Aereo - Zambezia														
Total Transporte de Cargas														
Telefones														
Fax, Email e Outros														
Despesas Postais														
Telemovel														
Telefone - Nampula														
Telefone - Zambezia														
Total de Comunicacoes														
Deslocacoes do Pessoal														
Outras Deslocacoes														
Total de Transporte Pessoal														
Comissoes Diversas														
Total de Comissoes a Intern.														
Assistencia Tecnica Nacional														
Total de Assistencia Tecnica														

Fonte: Adaptado de Mochizuma, s.d.

Anexo 4 - Modelo de Tabelas de Orçamento de Encargos, Financeiros, Impostos e Taxas e Outros Custos

Descrição	1º semestre					2º semestre						
	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ag	Sep	Out	Nov	Dez
ENCARGOS FINANCEIROS												
Juros de Empréstimos Obtidos												
Encarg. Bancários c/Ch. Visados												
Comissões Bancárias c/ Transf.												
IMPOSTOS E TAXAS												
Dir. Aduaneiros T.A.C. Fiscal												
Imposto de Selo/Valores selados												
S. Social - Entidade Patronal												
Manifesto de Viaturas												
Despesas Notariais e Judiciais												
Taxas de Embarque												
Outras Taxas e Licenças												
Taxa de Lixo												
OUTROS CUSTOS												
Aluguer de Equip. de Terceiros												
Aluguer de instalações de 3ºs												
Assinatura de contratos aluguer												
Seguros Acidentes de Trabalho												
Seguro de Viaturas												
Restantes Seguros												
Despesas c/Higiene e Limpeza												
Despesas c/Assistência Médica												
Desp. c/Part. Consumo Comerc.												
Despesas c/ Refeitório												
Despesas de Representação												
Uniformes para Trabalhadores												
Desp. c/Formação Profissional												
Quotizações Obrigatórias												
Despesas c/Hospedagem												
Desp. de Distribuição e Vendas												
Desp. c/Armaz. de Mercadorias												
Despesas c/Ajudas de Custos												
Desp. c/Assistência Falecimento												

Fonte: Adaptado de Moctezuma, e d.

Anexo 5 - Tabelas de Orçamento do Volume de Vendas e Outros Custos Referente ao segundo semestre de 2006

Descrição	Actual (Jan-Jun)	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Tot (Jul-Dez)	Total 2006
PROVEITOS									
Diversas Mercadorias Nacionais	2.125.225,46	389.624,67	389.624,67	389.624,67	389.624,67	389.624,67	389.624,67	2.337.748,01	4.462.973,47
Diversas Mercadorias Importadas	225.000,00	41.250,00	41.250,00	41.250,00	41.250,00	41.250,00	41.250,00	247.500,00	472.500,00
Mercadorias Nacionais - Nampula	294.994,32	54.027,29	54.027,29	54.027,29	54.027,29	54.027,29	54.027,29	324.163,75	618.858,07
Mercadorias Nacionais - Zambezia	368.859,35	67.624,21	67.624,21	67.624,21	67.624,21	67.624,21	67.624,21	405.745,29	774.604,64
Estruturas Metálicas	149.762,00	27.456,37	27.456,37	27.456,37	27.456,37	27.456,37	27.456,37	164.738,20	314.500,20
Moinhos de Martelo	449.409,00	82.391,65	82.391,65	82.391,65	82.391,65	82.391,65	82.391,65	494.349,90	943.758,90
Bombas de Água	4.690.945,73	860.006,72	860.006,72	860.006,72	860.006,72	860.006,72	860.006,72	5.160.040,30	9.850.986,03
Outros Produtos Fabricados	4.431.488,78	812.439,61	812.439,61	812.439,61	812.439,61	812.439,61	812.439,61	4.874.637,66	9.306.126,44
Peças Sobressalentes p/Bombas	300.215,01	55.039,42	55.039,42	55.039,42	55.039,42	55.039,42	55.039,42	330.236,51	630.451,52
Bombas Pedestais	662.290,00	121.419,83	121.419,83	121.419,83	121.419,83	121.419,83	121.419,83	728.519,00	1.390.809,00
Exportações Diversas	144.005,52	26.401,01	26.401,01	26.401,01	26.401,01	26.401,01	26.401,01	158.406,07	302.411,59
Vendas para Zonas Francas	18.308.297,40	3.356.521,19	3.356.521,19	3.356.521,19	3.356.521,19	3.356.521,19	3.356.521,19	20.139.127,14	38.447.424,54
Total Vendas meios Circul. Mat.	32.150.192,57	5.894.201,97	5.894.201,97	5.894.201,97	5.894.201,97	5.894.201,97	5.894.201,97	35.365.211,83	67.515.404,40

Descrição	Actual (Jan-Jun)	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Tot (Jul-Dez)	Total 2006
OUTROS CUSTOS									
Aluguer de Equip. de Terceiros	257.545,56	47.216,69	47.216,69	47.216,69	47.216,69	47.216,69	47.216,69	283.300,12	540.845,68
Aluguer de Instalações de 3ºs	596.738,30	109.402,02	109.402,02	109.402,02	109.402,02	109.402,02	109.402,02	656.412,13	1.253.150,43
Assinatura de contractos	38.676,70	7.090,73	7.090,73	7.090,73	7.090,73	7.090,73	7.090,73	42.544,37	81.221,07
Seguros Acidentes de Trabalho	127.662,80	23.404,85	23.404,85	23.404,85	23.404,85	23.404,85	23.404,85	140.429,08	268.091,88
Seguro de Viaturas	21.163,59	3.879,99	3.879,99	3.879,99	3.879,99	3.879,99	3.879,99	23.279,95	44.443,54
Restantes Seguros	5.013,30	919,11	919,11	919,11	919,11	919,11	919,11	5.514,63	10.527,93
Despesas c/Higiene e Limpeza	32.460,58	5.951,11	5.951,11	5.951,11	5.951,11	5.951,11	5.951,11	35.706,64	68.167,22
Despesas c/Assistencia Medica	258.131,42	47.324,09	47.324,09	47.324,09	47.324,09	47.324,09	47.324,09	283.944,56	542.075,98
Desp. c/Part. Concurso Comerc.	28.575,83	5.238,90	5.238,90	5.238,90	5.238,90	5.238,90	5.238,90	31.433,41	60.009,24
Despesas C/ Refeitório	393.844,16	72.204,76	72.204,76	72.204,76	72.204,76	72.204,76	72.204,76	433.228,58	827.072,74
Despesas de Representação	37.780,95	6.926,51	6.926,51	6.926,51	6.926,51	6.926,51	6.926,51	41.559,05	79.340,00
Uniformes para Trabalhadores	881.493,37	161.607,12	161.607,12	161.607,12	161.607,12	161.607,12	161.607,12	969.642,71	1.851.136,08
Desp. C/ Formacao Profissional	114.860,31	21.057,72	21.057,72	21.057,72	21.057,72	21.057,72	21.057,72	126.346,34	241.206,65
Quotizações Obrigatorias	32.074,24	5.880,28	5.880,28	5.880,28	5.880,28	5.880,28	5.880,28	35.281,66	67.355,90
Despesas c/ Hospedagens	46.576,96	8.539,11	8.539,11	8.539,11	8.539,11	8.539,11	8.539,11	51.234,66	97.811,62
Desp. de Distribuicao e Vendas	12.878,45	2.361,05	2.361,05	2.361,05	2.361,05	2.361,05	2.361,05	14.168,30	27.044,75
Desp. C/Armaz. de Mercadorias	33.538,37	6.148,70	6.148,70	6.148,70	6.148,70	6.148,70	6.148,70	36.892,21	70.430,58
Despesas C/Ajudas de Custos	1.067,50	195,71	195,71	195,71	195,71	195,71	195,71	1.174,25	2.241,75
Desp. C/Assistencia Falecimento	19.037,11	3.490,14	3.490,14	3.490,14	3.490,14	3.490,14	3.490,14	20.940,82	39.977,93
Total	2.939.119,50	538.838,58	538.838,58	538.838,58	538.838,58	538.838,58	538.838,58	3.233.031,45	6.172.150,95

Fonte: Mapa do Orçamento de Empresa AGRO ALFA S.A.R.L., Referente ao 2º Semestre 2006

Anexo 6 - Volume de Vendas Reais

Descrição	Actual (Jan-Jun)	Julho	Agosto	Setembro	Tot (Jul-Set)	Total
PROVEITOS						
Diversas Mercadorias Nacionais	2.125.225,46	250.527,75	21.720,07	63.165,00	335.412,82	2.460.638,28
Diversas Mercadorias Importadas	225.000,00	0,00	210.403,35	0,00	210.403,35	435.403,35
Mercadorias Nacionais - Nampula	294.694,32	410,07	31.321,12	17.448,95	49.180,14	343.874,46
Mercadorias Nacionais - Zambezia	368.859,35	19.659,39	148.543,47	37.527,90	205.730,76	574.590,11
Estruturas Metálicas	149.762,00	354.779,19	2.065.303,50	0,00	2.420.082,69	2.569.844,69
Moinhos de Martelo	449.409,00	18.715,28	0,00	754.904,00	773.619,28	1.223.028,28
Bombas de Água	4.690.945,73	1.245.090,25	6.166.407,19	411.673,25	7.823.170,69	12.514.116,42
Outros Produtos Fabricados	4.431.488,78	336.984,36	84.660,00	1.479.337,14	1.900.981,50	6.332.470,28
Peças Sobressalentes p/Bombas	300.215,01	322.967,75	771.936,93	21.712,85	1.116.617,53	1.416.832,54
Bombas Pedestais	662.290,00	10.300,00	8.400,00	177.820,00	196.520,00	858.810,00
Exportações Diversas	144.005,52	0,00	5.800,00	24.786,00	30.586,00	174.591,52
Vendas para Zonas Francas	18.308.297,40	3.109.592,65	4.956.051,51	4.269.401,72	12.335.045,88	30.643.343,28
Total Vendas melos Circul. Mat.	32.150.192,57	5.669.026,69	14.470.547,14	7.257.776,81	27.397.350,64	59.547.543,21

Fonte: Balancete do Razão Analítico da Empresa AGRO ALFA S.A.R.L., Referente ao 3º Trimestre 2006

Anexo 7 - Modelo de Tabelas de Control Orçamental (Proveitos e Custos)

Proveitos	Descrição	Periodo				Acumulado			
		Valor		Desvio		Valor		Desvio	
		orçado	real	absoluto	%	orçado	real	absoluto	%
Diversas Mercadorias Nacionais									
Diversas Mercadorias Importadas									
Mercadorias Nacionais - Namupa									
Mercadorias Nacionais - Zambezia									
Estruturas Metálicas									
Moinhos de Martelo									
Bombas de Agua									
Outros Produtos Fabricados									
Peças Sobressalentes p/Bombas									
Bombas Pedestais									
Exportações Diversas									
Vendas para Zonas Francas									
Total Vendas m/los Circul. Mat.									
Vendas de Serviços									
Outros Trabalhos Solicitados									
Total de Vendas de Serviços									
Juros de Depósitos a ordem									
Juros Obtidos									
Total de Receitas Financeiras									
Venda de Sucatas/Resíduos									
Recuperação de Despesas									
Total de Outros Proveitos									
Total Geral									

Custos	Descrição	Periodo				Acumulado			
		Valor		Desvio		Valor		Desvio	
		orçado	real	absoluto	%	orçado	real	absoluto	%
SALARIOS									
Pessoal Administrativo									
Pessoal da Fabrica									
Pessoal Namupa									
Pessoal Zambezia									
Pessoal OPM									
Pessoal Beira									
Remuneracoes Extraordinarias									
13º Mês									

FORNECIMENTOS DE TERCEIROS	Descrição	Periodo				Acumulado			
		Valor		Desvio		Valor		Desvio	
		orçado	real	absoluto	%	orçado	real	absoluto	%
Agua da Fabrica									
Electricidade da Fabrica									
Energia Namupa									
Energia Zambezia									
Total de Agua e Luz									
Gasolina									
Gasoleo p/ viaturas ligeiras									
Gasoleo p/ viat ligeiras Zambezia									
Gasoleo p/ viat ligeiras Namupa									
Gasoleo p/ viaturas ligeiras Beira									
Lubrificantes									
Total de Combustiveis									
Material Electrico									
P/ Diversos(contrução, Transp.etc.)									
Total de Ferram.e Utansillos									
Material Expediente e Impressos									
Fotocopias e Encadernacoes									
Papel Fotoc., Copias e Outros									
Canetas Laps e Outros									
Consumiveis p/Maquinas Escrit.									
Material Didactico									
Material de Escritorio - Namupa									
Total de Material de Escritorio									
Jornais e Revistas									
Bolentis/ Document. Tecnica									
Total de Publicidades									

Fonte: Adaptado de Moctezuma, s.d

Anexo 8 - Continuação de control de Custos

Descrição	Período				Acumulado			
	Valor		Desvio		Valor		Desvio	
	orçado	real	absoluto	%	orçado	real	absoluto	%
SERVÍCIOS DE TERCEIROS								
de Construções								
de Equipamento Industrial								
de Equipamento p/ Transporte								
de Outros Meios Básicos								
Mob. e Equip. administ. Social								
Galvanização de Peças								
Desatização de Instalações								
Viaturas Leves								
Total de Manunte. Reparação								
Aluguer de Camiões								
Aluguer de Camiões - Namíbia								
Aluguer de Camiões - Zâmbia								
Transporte Aéreo								
Transporte Aéreo - Zâmbia								
Total Transporte de Cargas								
Telefones								
Fax, Email e Outros								
Despesas Postais								
Telemóvel								
Telefone - Namíbia								
Telefone - Zâmbia								
Total de Comunicações								
Deslocações do Pessoal								
Outras Deslocações								
Total de Transporte Pessoal								
Comissões Diversas								
Total de Comissões a Interm.								
Assistência Técnica Nacional								
Total de Assistência Técnica								
ENCARGOS FINANCEIROS								
Juros de Empréstimos Obtidos								
Encarg. Bancários c/Ch Visados								
Comissões Bancárias c/ Transf.								
IMPOSTOS E TAXAS								
Dir. Aduaneiros / AC. Fiscal								
Imposto de Selo/Valores selados								
S. Social - Entidade Patronal								
Manifesto de Viaturas								
Despesas Notariais e Judiciais								
Taxas de Embarque								
Outras Taxas e Licenças								
Taxa de Lixo								
OUTROS CUSTOS								
Aluguer de Equip. de Terceiros								
Aluguer de Instalações de 3ªs								
Assinatura de contratos								
Seguros Acidentes de Trabalho								
Seguro de Viaturas								
Restantes Seguros								
Despesas c/Higiene e Limpeza								
Despesas c/Assistência Médica								
Desp. c/Part. Concurso Comerc.								
Despesas C/ Refeitório								
Despesas de Representação								
Uniformes para Trabalhadores								
Desp. C/ Formação Profissional								
Quotizações Obrigatórias								
Despesas c/ Hospedagens								
Desp. de Distribuição e Vendas								
Desp. C/Armaz. de Mercadorias								
Despesas C/Ajuda de Custos								
Desp. C/Assistência Falecimento								

Fonte: Adaptado de Mactezuma, s. d

