

APERFEIÇOAMENTO

Terceira reunião de estudos de 1945

“Contrôle orçamentário nas empresas industriais”

Na série de reuniões mensais de estudo realizadas pela Divisão de Aperfeiçoamento, falou, em julho último, o Prof. Frederico Hermann Jr., conhecido técnico paulista, autor de vários trabalhos sobre organização e contabilidade industrial e representante, em S. Paulo, da Fundação Getúlio Vargas. O Prof. Hermann Jr. desenvolveu o tema “Contrôle orçamentário nas empresas industriais”, a seguir transcrito:

CONTRÔLE ORÇAMENTÁRIO NAS EMPRESAS INDUSTRIAIS

“O grande desenvolvimento das indústrias e a complexidade dos problemas de ordem técnica, econômica e financeira decorrente desse surto, tem como corolário maior responsabilidade econômica e social das pessoas que ocupam postos de comando nas empresas desse sector das atividades humanas.

A tarefa de administrar empreendimentos públicos ou particulares, cujos destinos repercutem fortemente sobre as condições de vida das populações e se entrosam com os próprios destinos da Nação, não pode mais ser desempenhada por pessoas que não disponham de conhecimentos e de habilidade suficientes para estabelecer ou coordenar planos de ação compatíveis com os princípios gerais de administração econômica e de pô-los efetivamente em execução em termos satisfatórios.

Daí a grande importância que, hodiernamente, assumiu o estudo dos princípios científicos de administração, e o sucesso que, geralmente, colhem as empresas que lhes dão largo emprêgo.

As empresas industriais, em sentido restrito, consistem, em última análise, na conjugação de fatores materiais e pessoais aplicados na exploração de riquezas naturais ou na sua transformação em utilidades, com o fim de produzir réditos que remuneram os esforços empregados pelos diversos agentes da produção.

Dois aspectos são fundamentais:

- a) a estabilidade do agregado industrial, traduzido em vários elementos que compõem o patrimônio aziendal, material e moral;
- b) a produtividade do trabalho desenvolvido, traduzida em réditos distribuídos ao capital, ao trabalho e à sociedade, a esta em forma de impostos e contribuições, destinados à manutenção do Estado.

O primeiro aspecto diz respeito ao equilíbrio financeiro e econômico dos elementos que integram o patrimônio.

A cada empresa, corresponde, segundo o grau de desenvolvimento e o seu programa de ação, certa dimensão ideal, considerada ótima.

De acordo com essa dimensão são distribuídos os diversos valores que circulam mercê da atividade administrativa e que devem produzir ganhos, que podem ser distribuídos sob forma de dividendos ou lucros ou ser incorporados ao patrimônio para aumentar-lhe a produtividade, se isso fôr aconselhável.

A administração financeira tem por fim principal assegurar o equilíbrio econômico e a liquidez do patrimônio, condição prévia para que a produção de réditos seja satisfatória.

Para conseguir esse objetivo compete ao administrador estabelecer previsões sobre o montante dos recebimentos a pagamentos a serem feitos dentro de determinado período, que pode ser mensal, trimestral, semestral ou anual.

Simultaneamente, cumpre verificar os efeitos que tais recebimentos e pagamentos produzem sobre a situação específica do patrimônio, pôsto que o problema não é questão simplesmente de caixa, mas essencialmente de conservação e melhoria da estrutura orgânica do patrimônio. Procedendo-se à liquidação de todo o Ativo e ao pagamento de todo o Passivo, poderá ser apurado um saldo em dinheiro, mas isso não seria administrar para continuar no negócio. A administração financeira, no sentido que examinamos, aplica-se a empresas em funcionamento e assim sendo os efeitos das previsões financeiras não devem implicar em redução dos meios de produção.

As previsões financeiras deverão portanto, subordinar-se aos programas de produção, de vendas e de administração, que, por sua vez, devem ser objeto de previsões sobre aplicação de mão-de-obra, materiais, despesas de produção, despesas comerciais e despesas administrativas.

Os resultados finais dessas previsões significam réditos líquidos prováveis, que também repercutem sobre a situação patrimonial, quer produzindo mutações nos valores que o constituem, quer modificando a sua expressão líquida, para mais ou menos, conforme os réditos líquidos sejam positivos ou negativos.

Pelo exposto, verifica-se que as previsões ou orçamentos são peças paralelas ao balanço e à demonstração da conta de Lucros e Perdas, extraídas da contabilidade, devendo por isso ser organizadas de maneira a permitirem confronto com os resultados finais.

Os dados constantes dos orçamentos constituem, portanto, uma esperança baseada sobre elementos calculatórios obtidos com a experiência ou resultantes de planos minuciosamente estudados, ao passo que o balanço e a demonstração de lucros e perdas refletem os efeitos finais da atividade administrativa.

Para que os resultados não decepcionem, não é suficiente elaborar orçamentos e depois permitir que os acontecimentos sigam livremente seu curso. Cumpre zelar para que os programas sejam obedecidos. A receita prevista deve ser arrecadada; a despesa não deve ultrapassar os limites estabelecidos. É necessário que os negócios e a fabricação se cinjam o mais possível, às cifras calculadas. As vendas devem ser fomentadas de modo a ser assegurado o ritmo da produção e o equilíbrio entre a receita e a despesa.

Como se vê, estabelece-se um sistema de cifras de previsão e de execução, de cálculos e de controles, que deve ser acompanhado por meio de relatórios e balancetes periódicos.

A elaboração dos orçamentos industriais não pode obedecer a esquemas rígidos, como por exemplo os que se adotam nas administrações públicas com relação a serviços gerais do Estado.

Eles são de natureza administrativa e devem, por isso, adaptar-se às condições peculiares de cada empresa e ser flexíveis, tendo em vista atender às flutuações econômicas, que exigem freqüentes revisões a fim de ajustar os planos de ação às variações da conjuntura econômica.

O grau de ocupação dos fatores de produção tem notável influência sobre os custos de produção e conseqüentemente sobre os resultados da execução orçamentária.

O estudo do custo de produção em suas relações com o grau de ocupação industrial é por isso imprescindível, como base para a elaboração e revisão periódica das previsões econômicas e financeiras.

O custo de produção industrial subordina-se aos seguintes fatores :

- a) uma quantia determinada por unidade, que corresponde a custos proporcionais (p) previamente analisáveis ;
- b) um volume variável (x) de unidades produzidas nos vários graus de ocupação ;
- c) uma quantia, mais ou menos invariável (F), correspondente a custos fixos, que incidem sobre as unidades produzidas na razão inversa do grau de ocupação ;

a fórmula geral do custo global de produção é, portanto, a seguinte :

$$C = px + F$$

A parte "px" corresponde ao custo primário avaliável diretamente em relação a cada unidade produzida e se compõe de materiais diretos, salários diretos e despesas diretas.

A parte "F" correspondente ao custo complementar, é invariável, haja ou não produção, e se constitui de verbas para depreciações, seguros, impostos, etc.

É óbvio que, variando o volume de produção, variam também os algarismos relativos ao orçamento de fabrica-

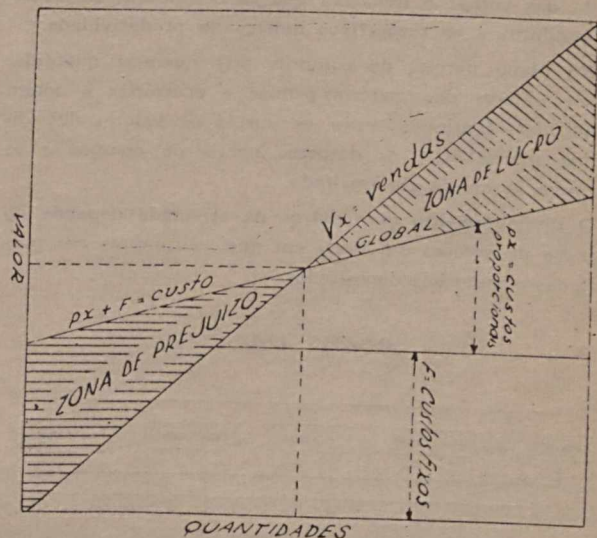
ção e ao de vendas, com repercussões sobre a previsão dos resultados econômicos.

Ilustramos no gráfico n.º 1 o comportamento das curvas de custos e de vendas em vários graus de ocupação.

Observa-se um ponto de equilíbrio em que o valor das vendas é igual ao valor dos custos de produção. Abaixo do ponto de equilíbrio as quantidades vendidas proporcionam prejuízos, ao contrário do que se observa nos graus de ocupação mais elevados, que permitem auferir lucros crescentes.

As últimas unidades vendidas são as que oferecem maior margem de lucro, enquanto que as primeiras, até certo ponto, somente contribuem para cobrir os custos de produção.

Na elaboração dos orçamentos industriais e no controle da sua execução é, portanto, imprescindível examinar as causas de ordem interna e de caráter geral, que podem determinar mudanças nos planos, seja por meio de resoluções espontâneas da administração, seja pela intervenção



de acontecimentos imprevistos que implicam em desperdícios de fatores da produção.

De acordo com a exposição retro o controle orçamentário nas empresas industriais deve compreender :

- a) previsões dos elementos necessários para a obtenção de produtos, consideradas as influências internas e externas sobre a formação dos respectivos mercados ;
- b) planejamento das compras, fabricação, vendas, administração, inversões em instalações e recursos financeiros, de acordo com a capacidade de absorção do mercado ;
- c) controle permanente a fim de que os custos, produções e resultados correspondam à produtividade prevista e desejada.

O orçamento geral pode ser desdobrado nos seguintes orçamentos ou cálculos de previsão parciais :

- 1.º compras ;
- 2.º fabricação ;
- 3.º vendas ;
- 4.º administração ;
- 5.º instalações.

Em cada uma dessas previsões parciais consideram-se três grupos, a saber :

- 1 — custos ;
- 2 — produção ;
- 3 — produtividade ;

analisados sob o duplo critério dos centros de produção e dos elementos que integram os custos e das variedades de produtos.

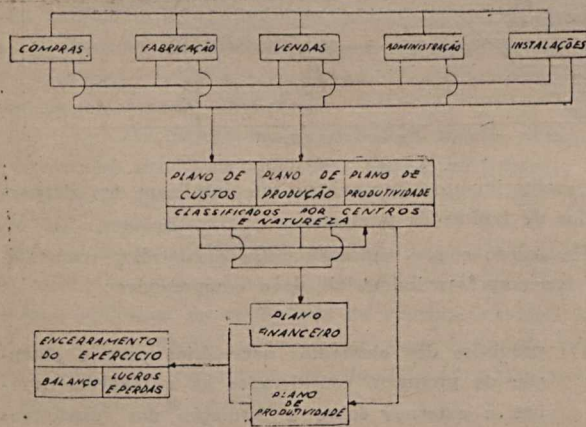
Os gráficos 2 a 7 ilustram o conteúdo das previsões parciais e a sua incorporação aos planos financeiros e econômicos gerais.

De cada plano parcial deve constar a análise completa das verbas e itens em que se desdobram os custos, os produtos e os respectivos índices de produtividade.

No plano parcial de compras distinguem-se quantidades e valores das matérias-primas e acessórias a serem adquiridas, figurando entre os custos os valores das diversas mercadorias, as despesas gerais de compra e as despesas gerais de almoxarifado.

O desdobramento por centros de atividade depende do número de secções ou locais em que as compras são processadas e materiais depositados.

PLANO GERAL

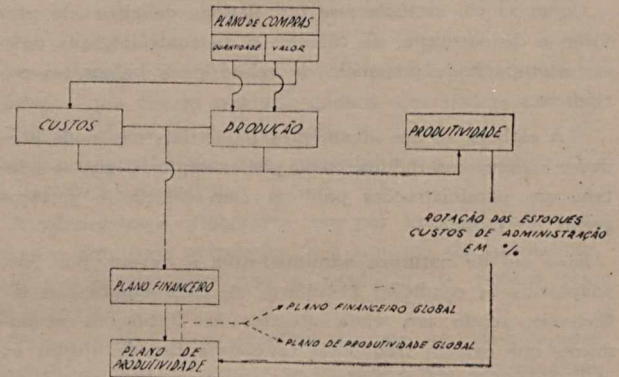


A produção compreende neste caso, os estoques de materiais considerados em suas quantidades e valores e a rotação desses estoques.

O grau de produtividade é expresso pela relação percentual entre o valor global das despesas de compras e o valor dos materiais que circularam.

O plano de fabricação apresenta, de um lado o programa de produção, expresso em quantidades e valores devidamente decompostos em seus elementos formadores, e do outro, os custos a serem aplicados em salários dire-

tos e indiretos, materiais diretos e indiretos e gostos gerais. No plano de produção figuram também, as quantidades e valores mantidos em depósitos, cujos custos foram computados no orçamento respectivo. A produtividade é indicada pela relação entre os custos primários dos produtos fabricados durante o período e o valor global dos gastos de fabricação ou por meio de qualquer outro índice de eficiência fabril, como seja a relação entre unidades-tempo ou unidades mecânicas aproveitadas e as

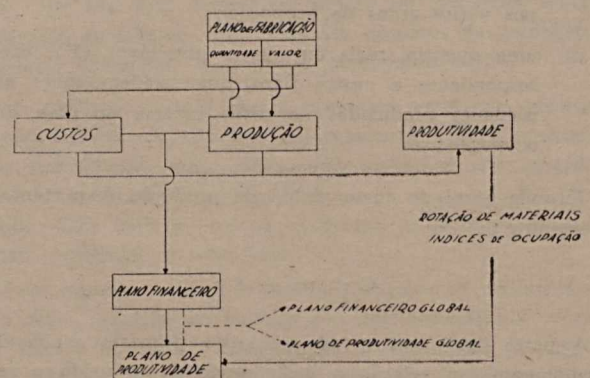


respectivas unidades disponíveis, a exprimir graus de ocupação considerados nos cálculos dos valores da produção.

O plano de vendas indica as quantidades e valores dos produtos que devem ser colocados no mercado. Nele figuram, de um lado, os custos com a promoção de vendas, classificados por centros de distribuição e analisados pela natureza das despesas.

A produção é representada pelo valor global das vendas, feitas as deduções por abatimentos e outras bonificações que modificam o preço líquido das vendas.

A produtividade pode ser indicada pela rotação dos estoques de produtos durante o exercício ou pela relação

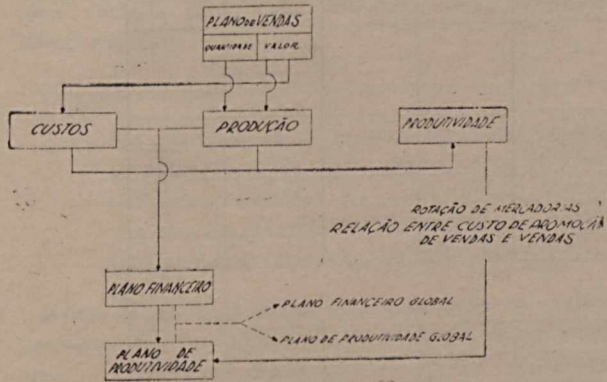


percentual entre o valor global das despesas de promoção de vendas e o valor bruto das vendas.

O plano relativo à "Administração" compreende todas as despesas não previstas nos planos anteriores, classificadas por centros de atividade e por elementos. A produção não se traduz nenhuma cifra específica. A eficiência

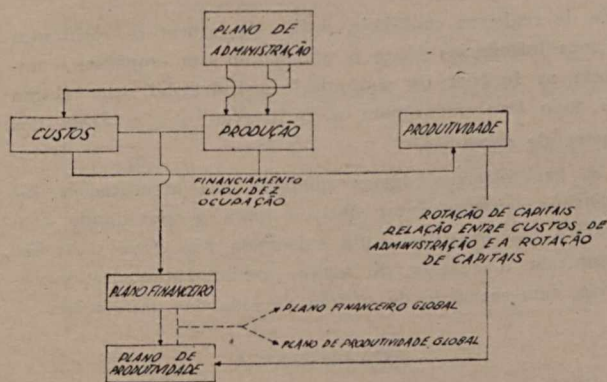
da administração se reflete na segurança do financiamento, na situação de liquidez e nos resultados econômicos finais. São índices de produtividade a intensidade da circulação dos capitais e a rentabilidade conseguida sob a forma de relações percentuais dos lucros líquidos sobre os capitais empregados no negócio.

O plano de instalações consiste no programa de aquisição de meios de produção e de imóveis e construções.



Os custos são representados pelos materiais, salários e despesas aplicadas, bem como pelos preços pagos pelas unidades adquiridas, enquanto que a produção corresponde ao valor das unidades postas à disposição dos departamentos de compras, fabricação, vendas e administração.

Dos planos parciais são extraídos os elementos para a formação do plano financeiro, mediante o cômputo dos valores da produção e dos respectivos custos, enquanto que o plano geral de rentabilidade decorre dos elemen-



tos considerados em cada um dos planos parciais como índices de produtividade.

O modo prático de apresentar os planos consiste em elaborar quadros demonstrativos das previsões, que, confrontadas com as cifras de execução, dão lugar a demonstrações comparativas de acordo com a ilustração n.º 8.

Estas, por sua vez, são resumidas em quadros finais ilustrados sob n.º 9, em que figuram as cifras de previsão e de execução, bem como as diferenças positivas e negativas de todas as verbas.

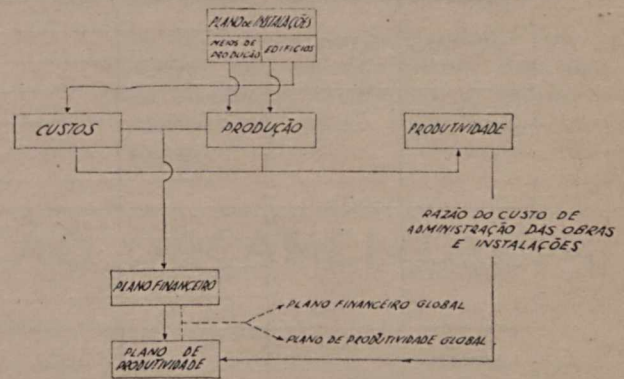
Os fatos examinados devem ser escriturados pela contabilidade geral de modo a favorecer a elaboração de

demonstrações sintéticas sobre as variações patrimoniais, resultantes da atividade industrial e comercial.

Essas demonstrações são :

- a) o Balanço Geral comparado com a situação no começo do exercício ;
- b) o Balanço Financeiro que partindo da situação de liquidez financeira inicial, demonstre a receita e a despesa e conclua apresentando a situação de liquidez financeira final ;
- c) a demonstração do Exercício Industrial comparado com as previsões ;
- d) a demonstração de Lucros e Perdas.

A organização dos planos econômicos e financeiros exige uma compreensão muito clara a respeito das relações dos diversos departamentos executivos das empresas com a respectiva contabilidade geral.



Para a elaboração dos programas de atividade devem ser conjugadas as informações técnicas e os dados financeiros acumulados pela experiência ou então, obtidos através do cálculo de previsão em que os elementos devem ser dispostos de acordo com a sistemática contábil, que faculta estabelecer o confronto entre as cifras das previsões e as da execução e sintetizar os resultados em poucas peças demonstrativas, de clareza e segurança incedíveis por qualquer outro processo.

Orçamentos e contabilidade fazem, portanto, parte de um só sistema de controle.

Administrar é, segundo Fayol, prever, organizar, comandar, coordenar e controlar. Previsão e controle figuram nos dois extremos da enumeração como a indicar o caminho que conduz ao êxito industrial e comercial.

De fato, sem plano e sem controle técnico, econômico e financeiro o carro da administração assemelha-se a um veículo desgovernado lançado na estrada que termina num abismo.

A Administração consiste na ação sistemática e inteligente de planejar e controlar.

Do planejamento da administração depende a própria vitalidade das empresas.

DEMONSTRAÇÃO GERAL DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

SECÇÃO	SERVIÇO	NATUREZA DA DESPESA	IMPORTÂNCIAS		DIFERENÇAS		% DOS DEVIOS	
			PREVISTAS	REALIZADAS	+	-	+	-
COMPRAS	RECEPÇÃO DE MATERIAIS	ORDENADOS	15.000.-	18.000.-	3.000.-		20	
		SALARIOS	12.000.-	10.000.-		2.000.-		16,66
		DIVERSOS	5.000.-	6.000.-	1.000.-		20	
ALMOXARIFADO	ADMINISTRAÇÃO							
FABRICAÇÃO								
VENDAS	ATACADO							
ADMINISTRAÇÃO GERAL								
INSTALAÇÕES								
SOMAS								

Segundo relatam os Srs. Ari Tôres e Gumercindo Penteadó em trabalhos que apresentaram ao 1.º Congresso Brasileiro de Economia, a vida média das empresas econômicas nos Estados Unidos é apenas de cinco anos e meio. Pode-se, pois, imaginar facilmente qual deve ser o número de empresas que entre nós estão continuamente a nascer sem perspectivas de êxito por falta de orientação técnica e administrativa, baseadas em princípios de organização científica da indústria.

Um inquérito feito pela Federação das Sociedades de Engenheiros Americanos, em 1921, revelou que mais de 50 % dos desperdícios havidos na Indústria dos Estados Unidos eram atribuíveis a defeitos de administração e que menos de 20 % decorriam de faltas atribuíveis ao trabalho.

A administração industrial deve, por isso, caracterizar-se por uma luta constante contra o desperdício de materiais, mão-de-obra, despesas e tempo. O máximo rendimento consiste na obtenção do melhor produto, dentro de cada unidade de tempo, com um mínimo de matérias, energia e espaço.

O contróle econômico da atividade industrial por meio de orçamentos, cuja execução deve ser acompanhada atra-

vés de registros contábeis, a fim de apurar os resultados e suas influências sobre o patrimônio das empresas, completa as funções da contabilidade industrial, que, acima de tudo tem por objeto a verificação e o contróle dos custos de produção.

A generalização desses métodos nas organizações industriais constitui fator decisivo para a viabilidade econômica das empresas, cuja existência não deve mais ser permitida à sombra de tarifas permanentemente protetoras, com sacrifício do padrão de vida das populações.

BIBLIOGRAFIA

- Manual de Racionalização* do "Reichskuratorium fuer WIRTSCHAFTLICHKEIT" de Berlim.
- Industrial Management* — Asa S. Knowles e Robert Tomson.
- Budgetkontrolle in Industriellen Unternahmyngen* — Heinz Ludwig.
- Handbook of Business Administration* — W. J. Donald.
- Organização Econômica e Financeira das Empresas Industriais* — Frederico Herrmann Jr.
- Organização Administrativa e Contábil das Empresas Industriais* — Frederico Herrmann Jr.

Iniciou os debates o Prof. J. F. de Moraes Jr., especialista em assuntos contábeis, ex-servidor público e que atualmente empresta sua colaboração à Sul América S.A., o qual assim se expressou:

“O ilustre conferencista desenvolve com muito brilhantismo e proficiência o tema “Contrôle orçamentário nas empresas industriais”, salientando a absoluta necessidade desse controle para maior eficiência da produtividade dessas empresas.

Entende êle que

“as previsões ou orçamentos são peças paralelas ao balanço e à demonstração da conta de Lucros e Perdas, extraídas da contabilidade, devendo por isso ser organizadas de maneira a permitirem confronto com os resultados finais”.

Ilustra a sua conferência, com uma série de gráficos, estabelecendo, no primeiro, o plano geral de orçamento para — Compras — Fabricação — Vendas — Administração e Instalações e, em cada um dos outros, planos parciais para cada uma dessas atividades.

Êsses planos parciais compreendem os orçamentos dos custos e da produção, bem como os respectivos índices

de produtividade e de cada um dêles derivam planos financeiros e de produtividade peculiares.

As cifras de cada um desses planos são condensadas no quadro geral das previsões.

Êsses orçamentos deverão ser cotejados com as cifras apuradas pela administração econômica, por meio de relatórios e balancetes periódicos e, no final do exercício, com os respectivos balanços e a conta de Lucros e Perdas.

Êste, em síntese, o sistema preconizado, consoante os princípios fundamentais da ciência da administração.

Mas, dentro do tema da conferência cabem outras observações que julgamos de utilidade consignar.

Os orçamentos, sob o ponto de vista sugerido pelo conferencista, são, irretorquivelmente, peças fundamentais na organização das empresas industriais e, como êle acentua, sua generalização

“constitui fator decisivo para a viabilidade econômica das empresas...”

Mas, como declara o próprio conferencista,

“os dados constantes dos orçamentos constituem, portanto, *uma esperança* baseada sobre elementos calculatórios obtidos com a experiência ou resultantes de planos minuciosamente estudados, etc.”

CONTAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

GRUPO CUSTOS			SECÇÃO COMPRAS			SERVIÇO RECEPÇÃO DE MATERIAIS			CONTA DE RAZÃO Nº			OBSERVAÇÕES	
MÊS	GRAU DE OCUPAÇÃO EM %			NATUREZA DOS CUSTOS									
				ORDENADOS			SALÁRIOS			DIVERSAS DESPESAS			
	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	PREVISÃO	EXECUÇÃO		DIFERENÇA
JANEIRO	60	50	-10	1500,-	1600,-	+100,-	200,-	200,-	-	500,-	450,-	-50,-	
FEBREIRO													
MARÇO													
ABRIL													
MAIO													
SOMA DAS CIFRAS DE PREVISÃO E EXECUÇÃO													
GRAU MÈDIO DE OCUPAÇÃO													
DESVIOS MÈDIOS EM %													

Há, porém, tanto na administração pública, como nas empresas particulares, uma modalidade de orçamento que não constitui mais uma esperança e sim uma palpável realidade e para a qual não se institui o indispensável controle de execução.

Quero referir-me ao orçamento que serve de base para a estipulação do preço de determinada obra.

Vejamos um caso concreto.

Nas artes gráficas, por exemplo, o preço de uma obra é ajustado em face de um orçamento, quase sempre global.

Esse orçamento não é mais uma esperança. É uma realidade, porque por ele é que será feito o pagamento da encomenda.

Bem poucas, entretanto, são as empresas que se preocupam com o estabelecer controle entre esse orçamento e a respectiva execução.

Nas empresas industriais do Estado essa falta de controle constitui regra geral.

E para salientar quanto é objetiva minha contribuição ao desenvolvimento do tema, visando finalidade altamente construtiva, apontarei casos com os quais hei deparado no exercício da profissão.

Na Imprensa Nacional, onde, desde 1943, venho organizando a contabilidade industrial, como cooperador gratuito, existe uma seção de orçamento, modernamente aparelhada para qualquer planejamento de preço de custo.

Recebida a encomenda, entram a funcionar os técnicos em orçamento. Todas as fases da mão de obra e da utilização de máquinas são rigorosamente calculadas em unidades-tempo.

De igual forma é feito o cálculo do material a aplicar-se.

Esse custo primário, assim calculado, acrescido das percentagens estabelecidas no regulamento para depreciação de máquinas e lucro industrial, é que determina o preço da obra, pago, em muitos casos, adiantadamente.

A proporção que a obra vai sendo executada, a seção mecanográfica registra o custo efetivo da mão-de-obra e utilização de máquinas, bem como do material empregado.

Concluída a obra, é a mesma expedida e, no fim de cada mês, faz-se o confronto global dos *totais* dos orçamentos com os *totais* das obras expedidas. A diferença redundará em lucro ou prejuízo, conforme fôr positiva ou negativa.

Mas esse confronto global absolutamente não satisfaz.

Analisando-se, então, cada uma das obras executadas em confronto com o respectivo orçamento, observa-se grande disparidade entre o custo previsto e o realizado.

Algumas vezes observam-se até verdadeiros disparates. Na maioria dos casos o custo previsto e pago fica muito aquém do custo real.

Não obstante, como se trata de fato consumado, fica tudo por isso mesmo, o que está, positivamente, errado.

O que é preciso, como não tenho cessado de recomendar, é descer ao âmago das diferenças, localizar as fases em que se deram, investigar as causas, para corrigir os

defeitos. Se estes forem do planejamento, é indispensável estabelecer regras mais exatas. Se forem da execução, é preciso remover as causas.

Desperdício de tempo ou de material, ineficiência de operários, aplicação inadequada de máquinas — todas as falhas, enfim, que tenham concorrido para a diferença, devem ser rigorosamente apuradas, não mais para ressarcimento do prejuízo, mas para estabelecer normas mais seguras de execução.

Todas as obras cujos preços se estipulam previamente por meio de orçamentos exigem, de modo absoluto, o confronto do custo final com o orçamento respectivo, pois só assim podem os administradores ter uma orientação acertada para os negócios futuros, de vez que não lhes é dado ressarcir prejuízos havidos em encomendas cujos preços foram previamente ajustados.

Mas não somente nestes casos torna-se indispensável o orçamento para cada obra.

Mesmo quando o preço é pago a *posteriori* isto é, pelo custo efetivo da produção, o orçamento é indispensável, como elemento seguro de orientação e controle.

O planejamento, elaborado por técnicos competentes, é um roteiro a observar para atingir com mais segurança o fim desejado.

Podemos, pois, dizer que os orçamentos individuais de cada obra são as células do organismo que se concretiza nos orçamentos globais preconizados nesta conferência.

O ilustre conferencista encarou o problema do "Controle orçamentário das empresas industriais" sob um ponto de vista mais geral, como programa de ação dos administradores, programa esse a ser posteriormente confrontado com os resultados finais do exercício.

O tema, porém, comporta, como dissemos, o controle orçamentário dessas mesmas empresas em face de cada obra concluída ou de cada série de unidades, quando fôr o caso.

Seria, pois, de desejar que o eminente professor a quem com tanto agrado acabamos de ouvir, ampliasse sua conferência para, com o brilhantismo de sua linguagem, incluir nela um capítulo relativo ao controle concomitante e individual de cada obra com os respectivos orçamentos, de modo a reduzir ao mínimo os desperdícios e elevar, paulatinamente, à luz da experiência, o índice de produtividade das empresas industriais, públicas ou particulares."

Foi lido, a seguir, pelo Sr. J. Saldanha da Gama e Silva, da Divisão de Aperfeiçoamento, o debate preparado pelo Sr. J. P. de Lemos Neto, técnico do DASP, ora colaborando na organização do Instituto de Serviços Sociais do Brasil, que não pôde comparecer à reunião, por motivo de força maior, e cujo teor transcrevemos:

"Não se podem perceber as razões pelas quais fui pôsto, eu — leigo na técnica contábil — nesta situação de debatedor de uma conferência de alta tecnicidade, a não ser para, além de dar-me o gozo de suas primícias, poderem

dispor de um "inocente" a fim de clamar a eventual nudez do rei, que acaba de desfilar com seu rico cortejo de idéias...

De fato, acabamos de assistir a um luzido desfile — impressionante pela ordem de sua estruturação e pelo brilho de sua apresentação. A um "inocente" que acompanhou deslumbrado esse cortêjo, só poderá ser permitido assinalar, pela sua incapacidade de compreender o seu largo conjunto, as pequenas coisas que atraíram sua limitada atenção de mero "homem da rua".

Em primeiro lugar não conseguimos perceber como se poderá avaliar a produtividade de uma empresa industrial a ser traduzida em réditos não só ao capital e ao trabalho, mas também à coletividade e aqui sob a forma de impostos e contribuições destinados à manutenção do Estado. Pensamos que estes últimos elementos não podem ser tidos como índice de produtividade de uma empresa, mas quando muito, de fator secundário de sua produção, pois o Estado é, entre os fornecedores de muito maior importância, um reduzido fornecedor de serviços gerais remunerados pelos referidos impostos e contribuições — mesmo abstração feita dos favores estatais recebidos, direta ou indiretamente pela empresa, em um país da ultra-protecçãoismo — favores esses que réditos negativos do Tesouro e que não figuram nos balanços industriais.

O conferencista, depois de precisar com plena felicidade o paralelismo do sistema de orçamentos e de balanços, frisa (o que é necessário em país de más administrações privadas) que os programas de administração representados por esses orçamentos devem ser obedecidos e controlados, *pari passu*, pelos relatórios periódicos, e por balancetes e balanços.

O que não ficou, porém, bastante claro é como a elaboração dos orçamentos industriais não pode, ao mesmo tempo, obedecer a esquemas rígidos, como os que se adotam nas administrações públicas, pela simples alegação de "sua natureza administrativa", devendo adaptar-se às condições peculiares de cada empresa e submeter-se às flutuações econômicas supervenientes.

Não reconhecendo que as condições peculiares de cada indústria chegam ao ponto de impedir o estabelecimento de esquemas gerais de orçamentos e balanços, parece-nos que o conferencista preconiza, com razão, um tipo de orçamento industrial de *máximos* e *mínimos* entre os quais deveria o administrador industrial manter as atividades da empresa para garantia de resultados favoráveis, ao invés de estar preso, como os administradores públicos, a um orçamento de inflexíveis valores médios ou máximos prováveis, para cuja execução não são prefixados limites de variação permissíveis sem prejuízo da bondade e da economia da gestão.

Nas empresas industriais, uma vez fixados os limites dos programas de produção e de atividades complementares, pode-se, como mostrou precisa e concisamente o conferencista, organizar os orçamentos partindo desses planos parciais, decompostos, cada um, em duas parcelas de custo primário ou direto (variável) e de custo complementar ou indireto (invariável).

Fôssem essas duas parcelas de fácil definição, ter-se-ia assim um esquema simples e seguro para os orçamentos

industriais — base de comparação dos resultados das empresas. Infelizmente, porém, na prática não haveria esse esquematismo a não ser sob o aspecto formal. Por exemplo, entre os elementos de custo primário enumerados pelo conferencista contam além dos materiais e salários diretos, as despesas diretas; como tais devem figurar as despesas por serviços recebidos desde os de transporte até os de fornecimento de energia elétrica. Ora, neste último caso, as tarifas de energia, às vezes, são fixadas por valores de custo médio, independentes do regime de cada consumidor e, assim, é despesa direta por ser total, mas, em outro caso, as tarifas se decompõem em parte fixa (por unidade instalada) e parte variável (por consumo efetivo), e, então, a despesa é parte direta e parte indireta.

Por outro lado, em custo complementar são classificadas as depreciações, os seguros, os impostos, etc. Todas essas verbas de despesa podem ser, em parte, apropriadas como despesas diretas; assim, as depreciações quando se referirem a depreciações por desgaste, sendo indiretas quando por deterioração física ou técnica (obsolescência); os seguros serão despesas diretas quando contratados, à base de elementos da própria produção (salários pagos, transportes feitos, etc.); os impostos, quando lançados e cobrados proporcionalmente à massa ou ao valor da produção ou de seus elementos (impostos de consumo, contribuições de previdência social, proporcional aos salários pagos, etc.).

Há outros elementos mais, dependendo ainda de um tratamento sistemático e racional; por exemplo os juros que são considerados, em geral, despesas indiretas, quando se referem a capitais de terceiros (descontos bancários, juros de debêntures, alugueis de imóveis, etc.) e lucros, se os capitais empregados para as mesmas finalidades são de propriedade da empresa.

Haverá, pois, infelizmente, algum tempo antes que se obtenha o resultado colimado pelo conferencista, por um só sistema de administração à base de orçamentos e contabilidade coerentes.

Deixando de parte essas questões de detalhe, não devemos terminar estas ligeiras notas sobre a brilhante conferência recém-ouvida, sem os devidos elogios pela clara exposição gráfica dos planos básicos parciais, com que se apresentou um programa periódico de atividades industriais (compras e vendas, produção e administração e inversões), englobados por último, nos quadros finais, de alto poder demonstrativo.

Aqui termino este simples comentário de inocente homem da rua que ao presenciar, da calçada, o interessante desfile da conferência só pode dizer que o rei passou ricamente vestido de ciência e ilustração...

Novamente com a palavra, o conferencista respondeu, em improviso, às objeções feitas pelos debatedores, após o que o diretor da D.A. agradeceu a todos a excelente colaboração prestada aos trabalhos daquela Divisão, encerrando a reunião.