



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 9. n. 1, jan./jun. 2017

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 27.03.2016. Revisado por pares em: 12.05.2016. Reformulado em: 12.08.2016. Avaliado pelo sistema double blind review.

O USO DO ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO À FORMULAÇÃO DE ESTRATÉGIA E CONTROLE: UM ESTUDO DE CASO EM EMPRESA DO SETOR AGROINDUSTRIAL DA PARAÍBA

THE USE OF THE BUDGET AS A MANAGEMENT TOOL TO STRATEGY FORMULATION AND CONTROL: A CASE STUDY IN THE COMPANY OF PARAIBA AGROINDUSTRIAL SECTOR

EL USO DEL PRESUPUESTO COMO HERRAMIENTA DE GESTIÓN PARA LA FORMULACIÓN DE ESTRATEGIAS Y CONTROL: UN ESTUDIO DE CASO EN LA COMPAÑÍA DE PARAIBA SECTOR AGROINDUSTRIAL

Autores

Hildegardo Pedro Araújo de Melo

Mestrando em Controladoria - Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE - Programa de Pós-graduação em Controladoria. Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos - CEP: 52171-900 - Recife/PE – Brasil. Telefone: (81) 99625-2279 Fax: (81) 3661-8200

E-mail: hildegardomelo70@gmail.com

Gilson Rodrigues da Silva

Mestrando em Controladoria - Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE - Programa de Pós-graduação em Controladoria – Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos - CEP: 52171-900 - Recife/PE – Brasil. Telefone: (83) 98710-5308 / 99863-1892

E-mail: gilson-rodrigues02@hotmail.com

Antônio Moreira Nicolau

Mestrando em Controladoria - Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE - Programa de Pós-graduação em Controladoria. Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos - CEP: 52171-900 - Recife/PE – Brasil - Telefone: (83) 99612-5220

E-mail: kennedynicolau@hotmail.com

Adilson Celestino de Lima

Doutorado em Administração - Professor Adjunto Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE - Programa de Pós-graduação em Controladoria. Endereço:

Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos - CEP: 52171-900 - Recife/PE – Brasil.

Telefone: (81) 99234-6416

E-mail: celestinolima@yahoo.com.br

RESUMO

Assim como em qualquer outro ramo de negócio empresarial, as organizações do agronegócio precisam buscar mecanismos de controle gerencial para atender a complexidade de suas demandas. Este estudo tem por objetivo verificar a influência do instrumento orçamentário no processo gerencial de formulação de estratégias e controle das atividades em empresas do setor do agronegócio brasileiro. A pesquisa se aplica através de um estudo de caso em empresa de médio porte do agronegócio do Estado da Paraíba. A coleta de dados ocorreu por meio de questionário estruturado aplicado a profissionais especializados da empresa estudada, atuantes na área de elaboração e execução do orçamento. Os dados foram tratados a partir da estatística descritiva e os resultados da pesquisa demonstraram que o orçamento constitui-se um instrumento de auxílio na formulação da estratégia empresarial do negócio, mas possui limitações em relação ao controle organizacional, demonstrando que os gestores se mostram descrentes quanto sua eficácia.

Palavras-chave: Orçamento. Ferramenta Estratégica. Controle.

ABSTRACT

As in any other business enterprise sector, the agribusiness organizations need to seek management control mechanisms to address the complexity of their demands. This study aims to verify the influence of the budget instrument on the management process of strategy formulation and control of activities in the Brazilian agribusiness sector companies. The research applies through a case study in mid-sized company in the State of Paraíba agribusiness. The data were collected using a structured questionnaire applied to professionals of the studied company, active in the field of establishing and implementing the budget. The data were analyzed from the descriptive statistics and the results of the survey showed that the budget constitutes an aid instrument in formulating the business strategy of the business, but has limitations on organizational control, demonstrating that the managers show unbelief as their effectiveness.

Keywords: Budget. Strategic Tool. Control.

RESUMEN

Al igual que en cualquier otro sector empresarial, las organizaciones agroindustriales necesitan buscar mecanismos de control de gestión para hacer frente a la complejidad de sus demandas. Este estudio tiene como objetivo verificar la influencia del instrumento presupuestario en el proceso de gestión de la formulación y control de las actividades de las empresas brasileñas del sector agroindustrial estrategia. La investigación se aplica a través de un estudio de caso en tamaño mediano empresa en el Estado de Paraíba agroindustria. Los datos se recogieron mediante un cuestionario estructurado aplicado a los profesionales de la empresa estudiada, activo en el campo de la elaboración y ejecución del presupuesto. Los datos fueron analizados a partir de las estadísticas descriptivas y los resultados de la encuesta mostraron que el presupuesto constituye un instrumento de ayuda en la formulación de la estrategia comercial de la empresa, pero tiene limitaciones en el control de la organización, lo que demuestra que los gestores muestran incredulos como su eficacia.

Palabras clave: Presupuesto. Herramienta Estratégica. De control.

1. INTRODUÇÃO

O agronegócio é imprescindível na economia do Brasil. Para se ter uma dimensão da representatividade deste setor e o impacto que causa na economia do País, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE revela que, no ano de 2015, o agronegócio representou um dos alicerces da economia nacional, mesmo em tempo de crise. Nesse período, o agronegócio avançou em relação a 2014, superando 1,8 % do Produto Interno Bruto (IBGE, 2016).

A atividade agrícola representa umas das atividades produtivas do agronegócio e compreende o conjunto de cadeias produtivas das lavouras, vegetais e demais atividades florestais, obtendo níveis de produtividade que superam os 75 mil empregos ativos, enquanto que em outros setores da economia o número de empregados somente fez reduzir (GILIO *et al.*, 2015). Os dados da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNA denotam a relevância da agropecuária no País, seja no aspecto econômico ou social, principalmente na geração de emprego e renda à população (CNA, 2015).

No Estado da Paraíba, o setor agrícola possui destaque e representação notória no Produto Interno Bruto Estadual, com ênfase na exportação de produtos para países da Europa, cuja contribuição na economia gerou quase US\$ 45 milhões de dólares apenas em 2013 (OLIVEIRA, 2014). O papel relevante das empresas que compõem o setor agrícola na economia do Brasil constitui um dos setores mais dinâmicos na exportação de produtos, corroborado pela desvalorização do real em relação ao dólar que contribuiu para tornar o produto brasileiro com maior competitividade no mercado externo (CNA, 2015).

Desse modo, novos desafios se apresentam ao contexto das empresas que pertencem a este ramo no país, principalmente quando envolvem iniciativas de controle gerencial na busca por manter os níveis de crescimento. Como ocorrem aos demais ramos de negócio empresarial, o setor agrícola enfrenta os mesmos dilemas para manter-se no mercado, desde as pressões competitivas até os fatores produtivos envolvidos na necessidade da adoção de políticas para a adequação das exportações.

Nesse contexto, o uso de artefatos da contabilidade gerencial oportuniza uma ferramenta eficiente à gestão. O orçamento representa o instrumento disponível para o fortalecimento do processo decisório na gestão das organizações. É o próprio instrumento de apoio à formulação e implementação de estratégias e controle (ALMEIDA *et al.*, 2009) e visto como uma função importante no sistema econômico de uma entidade empresarial.

Hansen, Otley e Van Der Stede (2003) corroboram afirmando que os gestores utilizam informações geradas pelo orçamento para assegurar os recursos necessários para continuidade empresarial. Nesta concepção, percebe-se que o orçamento atua como instrumento de ligação entre a gestão das empresas e os colaboradores nos diferentes níveis de atividades.

Nesse sentido, o artigo se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa: **Como as empresas do setor agroindustrial utilizam o orçamento na formulação de estratégias e controle das atividades?** O objetivo desta pesquisa é verificar o alcance deste instrumento de planejamento na formulação de estratégias e controle das atividades em empresas do setor agroindustrial brasileiro. A pesquisa ocorre através de um estudo de caso em empresa de médio porte da agroindústria, sediada no Estado da Paraíba.

A pesquisa se torna relevante não só pela importância de aprofundamento em organizações do ramo de atividade agrícola que tem a função essencial na economia do Brasil, mas pela investigação do valor que assume o orçamento como artefato gerencial em uso nesse tipo de organização para a formulação de estratégia e controle de atividades.

A hipótese sustentada nessa pesquisa se encontra amparada na literatura, como John e Ngoason (2008) e Almeida *et al* (2009), sobre o qual produz um reflexo positivo da adoção do

orçamento na implantação de estratégia e controle organizacional, sendo um instrumento eficaz de apoio ao processo decisório.

Constituem elementos estruturantes deste artigo, além da introdução, a abordagem conceitual e discussões sobre o tema, os procedimentos metodológicos utilizados, os resultados alcançados da pesquisa e as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nessa seção, expõe-se a abordagem conceitual sobre Orçamento Empresarial, o Papel do Orçamento na Gestão Estratégica de atividades Empresarial e o Sistema Orçamentário como Instrumento de Controle Gerencial.

2.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

A literatura traz diversos referenciais e modelos que definem o orçamento, não sendo uma tarefa simples conceituá-lo. A importância de um orçamento está comumente ligada ao caráter do planejamento e controle das operações da organização.

Não há dúvidas de que a falta de planejamento impossibilita a empresa de olhar para um futuro. Ela tende a não crescer sem horizonte no mercado. Para John e Ngoason (2008), apesar das diversas discussões sobre a validade ou não do orçamento, a verdade é que as práticas orçamentárias são uma das maiores ferramentas utilizadas pelas empresas na questão de planejamento e controle.

Para Welsch (1983), o orçamento é definido como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações em um período futuro definido. Essa formalidade alcança as políticas, os planos, os objetivos e as metas estabelecidas pela alta administração para a empresa e para suas subdivisões. Desta forma, o orçamento é definido como um mecanismo que se liga ao planejamento da empresa, sendo ele a tradução anual do planejamento estratégico (FRANGIOTTI, 2011).

Por sua vez, Brookson (2000) define o orçamento como um plano de atividades futuras que permite alcançar seis objetivos principais: a) o de planejar, b) coordenar; c) comunicar; d) motivar; e) controlar e f) avaliar. Entretanto, o autor pondera algumas observações que se precisa depurar quanto aos benefícios atribuídos ao orçamento, como exemplo, o depósito de esforço dado na implementação em seu estágio inicial e a possível falta de flexibilidade.

Lunkes (2007) define que o orçamento pode ser sintetizado com um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como uma base parcial subsequente de avaliação de desempenho. No entanto, Peleias *et al* (2012) afirmam que uma lista exposta de objetivos pode levar os orçamentos a falharem, pois são operacionalizados por pessoas.

Outra concepção de orçamento pode ser vista em Mucci (2014) que define o instrumento em padrões financeiros e pré-financeiros: quantidades, horas, percentagens e níveis de qualidade. Essa definição limita o termo orçamento para as operações correntes, financeiras e não financeiras, afastando-se das demais finalidades de investimento e orçamento de capital.

O papel do orçamento é lançar análise detalhada e estruturar uma conexão das diferentes áreas da empresa, unindo o planejamento estratégico com planejamento de recursos, sistemas de medida de desempenho e recompensas, para que se possa atingir o resultado final desejado (FREZATTI, 2000).

Apesar de sua generalização, encontram-se muitas críticas e debates sobre a relevância do processo orçamentário. Dentre elas, pode-se citar os estudos de Hope e Frase (2001) que relatam a existência de um consumo demasiado de tempo nos sistemas orçamentários, resultando em pouca precisão no resultado. Já Hoffman e Stefano (2008) criticam fortemente o orçamento ao ponto de sugerirem abandoná-lo, introduzindo modelos de gestão que sejam mais flexíveis e descentralizados.

Para Beuren, Longaray e Martins (2005), é compreensível a adversidade de posicionamento sobre os pontos do orçamento, no entanto os autores refletem que aparentemente tais visões decorrem das diferentes percepções que se tem das entidades executoras e de seus executivos.

Carreras *et al.* (2011) afirma que o orçamento é simplesmente uma ferramenta que pode ajudar no plano de recursos e controle de gestão e, embora o processo orçamentário possa envolver contrapontos de comportamento pouco éticos, é importante entender se esses problemas relacionados são causa dos orçamentos ou existem outras influências até comportamentais que produzem tais resultados.

O problema enfrentado pelas empresas quanto ao orçamento refere-se ao fato de ele não está alinhado ao planejamento estratégico (BORNIA; LUNKES, 2009). De acordo com Bornia e Lunkes (2009), orçamentos inflexíveis decorrentes de políticas fixas inviabilizam alterações nas metas que foram orçadas. Em algumas delas, o orçamento é usado apenas para metas financeiras pré-definidas.

Dessa forma, o orçamento precisa ser visto mais do que um plano de controle. Ele deve ser uma ferramenta estratégica, trazendo direcionadores novos com: qualidade, tempo e inovação, capital intelectual, entre outros (BORNIA; LUNKES, 2009).

2.2 PAPEL DO ORÇAMENTO NA GESTÃO DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS

O orçamento faz parte do processo de gestão. É um plano detalhado de atividades futuras que não se pode dissociar do plano administrativo. Segundo Lunkes (2007), em um cenário de adversidade vivenciada pela empresa com restrições de recursos, o estabelecimento prévio das despesas e investimentos evita dispêndios desordenados e sem qualquer critério, dando maior otimização na utilização desses recursos.

Para Warren, Reeve e Fess (2008), Hansen e Van Der Stede (2004), Eldenburg e Wolcott (2007), e Almeida *et al.* (2009), os benefícios da utilização do orçamento na atividade empresarial proporciona um importante papel na gestão das atividades que podem ser observadas nos seguintes elementos:

- a) Instrumento de comunicação dos objetivos e metas aos gestores e de motivação para que sejam atingidas;
- b) Papel de induzir os gestores a refletirem sobre o futuro e planejá-lo;
- c) Papel de ser um instrumento de alocação de recursos e identificação de possíveis pontos de estrangulamento;
- d) Papel de ser um meio de coordenação das atividades da organização e integrar os vários planos;
- e) Instrumento de planejamento operacional e;
- f) Instrumento para estabelecer metas e objetivos que se tornam os padrões de referência para a avaliação de desempenho dos gestores, atividades/áreas e empresa como um todo.

Além disso, o orçamento assume o papel de comunicar e coordenar prioridades estratégicas em conjunto com sistemas de recompensa, e como participante do processo de

aprendizado e criação de ideias (ALBERNETHY; BROWNELL, 1999), para que funcione como em uma abordagem interativa (ALMEIDA *et al.*, 2009), em que o foco é desenvolver uma intensa relação entre os agentes participantes dos cargos nos diversos níveis hierárquicos, para que oportunizem o canal de discussão entre os atores para a construção de novas ideias e alavancar vantagem competitiva.

2.3 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE GERENCIAL

Em condições estáveis de mercado e concorrentes conhecidos, fazem com que os orçamentos funcionem bem. Em ambiente como esses, poucas decisões são tomadas e o modelo de gestão geralmente será o tradicional (ABOGUN; FAGBEMI, 2011). Nesse aspecto, em meio a um mercado cada vez mais dinâmico e competitivo, onde preços não refletem os custos internos e a expectativa dos produtos não é de longo prazo e os clientes têm muitas opções de escolha, traduzem que práticas orçamentárias tradicionais possam não atender ao que se propunha.

Beuren, Longaray e Martins (2005) abordam o sistema orçamentário como instrumento de controle gerencial da empresa, expondo que é fundamental para planejar e controlar as demandas futuras de qualquer organização. Quando se adota uma prática orçamentária como instrumento de apoio, as tarefas passam a ser sistematizadas, contribuindo para a empresa uma vantagem competitiva. Para tanto, definem que o orçamento é um instrumento fundamental para planejar e controlar as necessidades futuras.

Frezatti (1999) argumenta que quem não planeja não pode afirmar que controla, já que não consegue indicar onde quer chegar. E planejar significa decidir antecipadamente, antecedendo ao processo orçamentário. Desse modo, a implantação de um sistema orçamentário tende a melhorar a utilização dos recursos, ajudando as empresas a atingir o melhor desempenho (ABOGUN; FAGBEMI, 2011).

Para auxiliar no processo de gestão, as empresas contam com vários instrumentos orçamentários que podem servir de ferramentas de apoio nas atividades empresariais. São elas: orçamentos de venda; orçamento de matérias-primas; orçamento de mão de obra direta; orçamento de custos indiretos; orçamento de capitais; orçamento de despesas e orçamento de caixa. No Quadro 1, são ilustrados cada um desses instrumentos orçamentários no contexto do processo de gestão empresarial.

Quadro 1 – Exemplos de orçamentos.

Orçamentos	Descrição
Orçamento de vendas	Estabelece o nível de atividades futuras
Orçamento de matérias-primas	Determinação das quantidades e os custos para manutenção do nível de estoque
Orçamento de mão de obra direta	Estima a quantidade de mão de obra pertencente ao processo de produção
Orçamento de custos indiretos	Abrange todos os gastos gerais não identificados nos produtos
Orçamento de capitais	Avaliar o retorno dos investimentos em capital de empresa
Orçamento de despesas	Projetar e acompanhar as despesas diretas e indiretas ao processo de produção
Orçamento de caixa	Projeção do fluxo de caixa

Fonte: Adaptado de Frezatti (2005).

Instrumentos inovadores surgiram com a promessa de preencher as lacunas até então discutidas sobre os reais benefícios do orçamento (MAGRO; LAVARDA, 2015). Com a

intenção de atender às críticas sobre o orçamento, em termos de utilidade do instrumento, foi apresentada como alternativa aos problemas mencionados sobre o orçamento, a abordagem *beyond budgeting*.

Esta abordagem chega até a sugerir a eliminação do orçamento anual das organizações, propondo a detalhar a formatação da gestão sem o instrumento orçamentário. Os precursores na literatura são Hope e Fraser que acreditam na ideia de que deva existir flexibilidade para os gestores a partir de negociações com intensa participação dos profissionais da linha de frente.

Frezatti (2005) em pesquisa para buscar a resposta se a nova abordagem *beyond budgeting* proporciona a inovação prometida, apontou alguns benefícios e diferenças entre a nova abordagem e o orçamento clássico, resumidos no Quadro 2.

Quadro 2 – Comparativo de elementos na gestão das empresas.

Descrição	Orçamento Tradicional	<i>Beyond Budgeting</i>
Metas	As metas são fixadas anualmente.	As metas não são fixas, mas continuamente monitoradas contra um dado <i>benchmarking</i> , preferencialmente externo, negociado com o grupo de gestores.
Premiações e bonificações	Os executivos recebem desde que se enquadrem nos objetivos das metas	Existe a confiança do recebimento da premiação a partir da avaliação do grupo de gestores que analisa o desempenho na abordagem “daquilo que deveria ser feito”.
Planos	A figura das metas fixas (contratos fixos) está relacionada aos planos	Existe a confiança de que qualquer ação possa ser exigida para atingir metas de médio prazo aceitas pelo grupo de gestão, dentro dos princípios de governança e parâmetros estratégicos da entidade.
Recursos	Os recursos cuja aceitação de disponibilidade para apoiar os orçamentos operacionais e de capital são colocados à disposição	Existe a confiança de prover os recursos quando forem necessários.
Coordenação	As atividades serão coordenadas com outros gestores de planos de acordo com plano aceito ou redirecionado por nível superior	Existe a delegação de confiança para que o gestor coordene as atividades a partir de acordos periódicos e exigências de clientes.
Controles	O desempenho deve ser monitorado mensalmente e qualquer variação significativa deve ser revisada. <i>Forecast</i> demandado trimestralmente	Existe confiança de que o <i>forecast</i> seja baseado na alternativa mais provável, de maneira que só existirá interferência se a tendência dos indicadores ficar fora de certos parâmetros.

Fonte: Adaptado de Frezatti (2005, p. 30).

Para Frezatti (2005), os problemas citados pela abordagem *beyond budgeting* não são novos ou ignorados pelo orçamento tradicional. Além disso, as soluções propostas por Hope e Fraser, na verdade, são recomendações já tratadas por autores clássicos.

3. METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, a metodologia adotada nesta pesquisa é descritiva. Caracteriza-se por verificar como está sendo utilizado o orçamento empresarial como artefato gerencial na formulação de estratégias e controle operacional da empresa do ramo de atividade agrícola no Brasil. Segundo Gil (2008), a pesquisa descritiva busca descrever as características de uma determinada população ou fenômeno.

Em relação aos delineamentos adotados para realização do estudo, foi realizado um estudo de caso. Este estudo busca um maior detalhamento sobre a amostra ou objeto estudado,

investigando um fenômeno dentro de seu contexto de realidade (YIN, 2001; GIL, 2008). Na coleta de dados foi aplicada uma entrevista em profundidade com auxílio de questionário.

Para Colognese e Melo (1998), a técnica de entrevista em profundidade deve ser iniciada com perguntas concretas e relacionadas às experiências dos sujeitos, que pode ser desenvolvida em até três fases: pré-análise, exploração do material e tratamento de dados. Na pré-análise, ocorre a sistematização das ideias, na segunda fase os dados são categorizados e por fim tratados e evidenciado nos resultados.

Quanto à abordagem, a pesquisa tem caráter qualitativo. A dimensão qualitativa ocorre pelo emprego da técnica de entrevista para coletar os dados, ou seja, a coleta de informação sem medir ou numerar categorias. A unidade de análise é uma empresa de atuação no mercado agrícola do Estado da Paraíba que produz, industrializa e comercializa alimentos no mercado interno e externo.

Com o fim de atender aos propósitos da pesquisa, foi aplicada uma entrevista com auxílio do questionário, adaptado da pesquisa de Abogun e Fagbemi (2011), a um total de 06 (seis) membros da empresa ligados ao processo de planejamento e execução orçamentária, por isso foram escolhidos os gestores dos departamentos-chave: Administração (1), Contábil (1), Financeiro (1), Recursos Humanos (1), e Comercial (2). É importante evidenciar que foi realizada a aplicação do pré-teste do questionário com três alunos de pós-graduação como forma de verificar a qualidade de clareza do instrumento de pesquisa.

A intenção é coletar dados sobre a prática empresarial quanto à utilização do orçamento para a formulação de estratégias e controle das atividades da empresa estudada. Para tanto, o questionário foi estruturado em três partes:

1. Perfil dos gestores entrevistados;
2. Caracterização dos artefatos utilizados na formulação da estratégia e controle;
3. Percepção quanto ao alcance do orçamento na formulação da estratégia e controle gerencial da empresa pesquisada pertencente ao setor agroindustrial.

Na sequência, os dados recebidos foram tratados para o fim de alcançar os objetivos da pesquisa.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nessa seção serão apresentados os resultados da pesquisa e discutidos a partir do perfil dos respondentes, caracterização dos artefatos utilizados na formulação da estratégia e controle, além do uso do orçamento como ferramenta de apoio à formulação da estratégia e controle.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

A empresa pesquisada tem destaque na exportação agrícola na Paraíba, localizada no Litoral Norte do Estado. Ela se especializou na produção de produtos *in natura* como mamão e abacaxi, exportando para 10 países da América do Sul e Europa. Com 400 hectares de plantio de mamão, a empresa vende quase 1,5 toneladas da fruta por mês. Deste total, 15% são direcionados ao mercado externo.

A exportação foi uma saída de mercado para abrir outras opções de escoamento da produção, hoje tem o mesmo peso tanto mercado interno, quanto no mercado externo. As vendas para outros países tiveram início no ano de 2001. A empresa vende mamão para os países de Portugal, Espanha, Chile, Argentina, Uruguai, Holanda, Suíça, Alemanha, Itália e

Canadá, sendo o foco maior na Europa por que o continente é o maior consumidor de mamão papaia.

A entidade também realiza importações de produtos agrícolas do exterior para revenda no mercado nacional. A empresa possui certificação da ISO 9001, aderindo aos padrões de conformidade empresarial, qualidade dos produtos e serviços, responsabilidade social e ambiental.

Tratando da relação do perfil dos respondentes, constatou-se que a participação predominante foi de profissionais com tempo de atuação acima de 5 anos e possuidores de grau de instrução de nível superior, ou pelo menos, cursando. O grau de instrução dos gestores pode constituir elemento essencial para a compreensão e aplicação da relevância do objeto investigado.

Tabela 1 – Perfil dos Respondentes

Variáveis Demográficas	Perfil	
	Frequência Absoluta	
Grau de Instrução	Nível Médio / Técnico	1
	Superior Completo	2
	Superior Incompleto	2
	Pós-graduado	1
Área de Atuação	Contabilidade	1
	Comercial	2
	Recursos Humanos	1
	Financeiro	1
	Administrativo	1
Tempo de Atuação	1 ano	0
	2 a 4 anos	1
	5 a 7 anos	3
	10 a 12 anos	1
	Acima de 12 anos	1

Fonte: Elaboração própria a partir da coleta de dados (2016).

Na questão relacionada à área de atuação dos participantes, observou-se que a estrutura da entidade está subdividida em departamentos, quais sejam: Contábil, Recursos Humanos, Financeiro, Administrativo e Comercial. E no setor comercial, existem dois gestores que são responsáveis pelas operações inerentes às importações e comércio exterior.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DOS ARTEFATOS UTILIZADOS NA FORMULAÇÃO DA ESTRATÉGIA E CONTROLE

Nas questões relacionadas à caracterização dos mecanismos utilizados na formulação de estratégia e controle, através da entrevista foi verificado como ocorre a implantação de orçamentos, concluindo que tais instrumentos surgem a partir dos seus respectivos departamentos. Contudo, os gestores do setor de Recursos Humanos e Financeiro têm seus orçamentos definidos pela diretoria da empresa, ficando sob sua responsabilidade o controle e execução das atividades.

Tabela 2 – Implantação dos Orçamentos na empresa

Implantação do Orçamento	Frequência Absoluta
Departamentos	4
Diretoria	1
Equipe Externa	0
Administração	1
Total	6

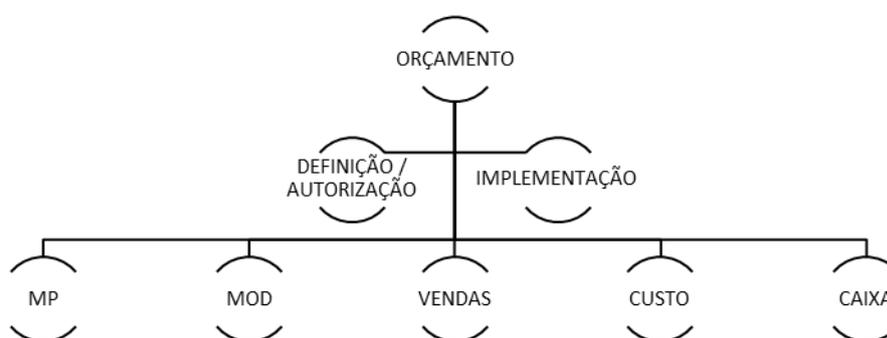
Fonte: Elaboração própria a partir da coleta de dados (2016).

Ao serem indagados sobre o porquê da implantação interna dos orçamentos, os gestores assumem que detém diversas ocupações, inclusive, representando estratégias e as formas de controle das atividades. Dentre as respostas, o consenso foi que a entidade opta pela manutenção interna dos orçamentos na busca por minimizar os custos. Hall (2004) afirma que as organizações podem optar por manter e executar internamente suas atividades de implantação de orçamentos, mas também podem terceirizar tais atividades por equipe externa.

Outro fator de destaque é como ocorre o processo decisório no tocante a definição de estratégia e controle, no qual dos seis departamentos da empresa, quatro tem autonomia para definir, porém cabe a diretoria autorizar e indicar os responsáveis pela coordenação e acompanhamento do orçamento. Nota-se que algumas decisões são centralizadas.

Na questão que concerne aos tipos de orçamentos, verificou-se a existência do Orçamento de Vendas, Matéria Prima (MP), Mão de Obra (MOD), Caixa e Fluxos de Caixa, além de Custos. Ressalta-se que os orçamentos compõem o orçamento global da entidade, a fim de atingir os objetivos comuns a ela. Para Garrison, Noreen, e Brewer (2007), o orçamento global é formado por diversos orçamentos independentes, mas que se relacionam entre si.

Na Figura 1, observa-se como está organizado o processo de definição, autorização e implementação dos orçamentos na empresa. Observa-se a hierarquia com que o processo orçamentário da organização percorre desde a aquisição de matéria prima até a disponibilidade de caixa.

Figura 1 – Processo de Definição dos Orçamentos.

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Questionados sobre o objetivo desses orçamentos no tocante a estratégia e controle de atividades, constatou-se na maioria das respostas, que a definição de estratégia organizacional não leva em consideração todos os tipos de orçamentos, sendo o destaque Vendas e Custos. Por outro lado, o controle tem enfoque destacado pelos gestores.

Tal fato pode ser justificado pela adoção recente da ferramenta de orçamento na entidade, uma vez que, após a experiência da expansão de vendas no mercado externo, a entidade precisou buscar mecanismos de controle gerencial e formulação de planos estratégicos para manter-se competitiva no mercado interno e externo.

Os orçamentos aplicados na organização têm o período de execução médio de um ano segundo os gestores (4). Os demais gestores executam seus orçamentos com periodicidade de dois em dois anos. O tempo curto de execução proporciona um diagnóstico rápido, auxiliando a formulação de estratégias como implementação de controles.

4.3 ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE APOIO À FORMULAÇÃO DA ESTRATÉGIA E CONTROLE

Nessa seção, procura-se identificar qual o alcance deste instrumento de planejamento na determinação da formulação da estratégia e controle organizacional em uma empresa típica da agroindústria do mercado nacional. Com o objetivo de verificar se os orçamentos são compreendidos como instrumentos de apoio ao processo de planejamento e estratégia no âmbito da organização, o Quadro 3 mostra as questões que nortearam a entrevista nesta fase.

Em relação a questão 1, há considerável aderência entre os respondentes para a aceitação dos orçamentos departamentais preparados mediante projeções anuais (60%) e em dois departamentos os ciclos orçamentários ultrapassam um exercício social. Dessa forma, compreende-se que a maior parte dos departamentos trabalha com orçamentos anuais. Almeida *et al.* (2009) corroboram afirmando que os orçamentos anuais são amplamente utilizados pelas organizações.

Quadro 3 – Uso do Orçamento como Ferramenta de Apoio à Estratégia e Controle

Variáveis
Q1 – Você considera salutar a prática de seu departamento na determinação dos orçamentos com projeções anuais?
Q2 – Qual o nível de comprometimento da organização ou departamento com o planejamento, a execução e o controle do orçamento?
Q3 – Concorda com a prática de sua empresa ou departamento em comparar o orçamento planejado com os resultados reais para fins de análise de variações?
Q4 – Concorda com a rotina distribuída de sua empresa ou departamento em analisar as variações e permitir novas ações (corretivas) tomadas por base no padrão de desempenho?
Q5 – O orçamento empresarial é imprescindível ao planejamento operacional?
Q6 – O orçamento empresarial é imprescindível à comunicação dos objetivos e metas?
Q7 – O orçamento empresarial é imprescindível à formulação das estratégias?
Q8 – O orçamento empresarial é imprescindível ao Controle?

Fonte: Elaboração própria a partir da coleta de dados (2016).

O nível de comprometimento (questão 2) da empresa e setores-chave para o processo de planejamento, execução e controle orçamentário são elementos imprescindíveis na opinião dos respondentes, tendo como aliado a comunicação e a motivação dos colaboradores. De acordo com Almeida *et al.* (2009), os resultados corroboram com as evidências de que as organizações consideram o orçamento importante para o planejamento, controle e avaliação de desempenho de empregados.

Em relação à percepção quanto a importância (questão 3) do orçamento planejado com o orçado para fins de análise das variações, é prática usual, segundo os respondentes, o acompanhamento ocorrer mensalmente. Quanto a tempestividade da empresa (questão 4), em analisar as variações econômicas e permitir ações corretivas do orçamento, tomando-se por

base o padrão de desempenho, a predominância entre os respondentes revelam que a maioria concorda com a avaliação e correção do orçamento quando necessário, enquanto dois afirmam que não consideram a variação do orçamento como fator determinante para correções, indicando a utilização de análise da conjuntura econômica, pois acredita na influência externa nas operações da entidade. Este fato denota o orçamento como meio de traduzir em valores monetários as ações corretivas e avaliação do uso de recursos em antes, durante e após sua realização, permitindo realizar eventuais ajustes que contribuam com o alcance dos resultados (MAGRO; LAVARDA, 2015).

A utilidade do orçamento empresarial é vista como uma aliada ao planejamento operacional pelos gestores (questão 5). Os resultados enfatizam as afirmações de que o orçamento serve como instrumento de planejamento e controle (MAGRO; LAVARDA, 2015).

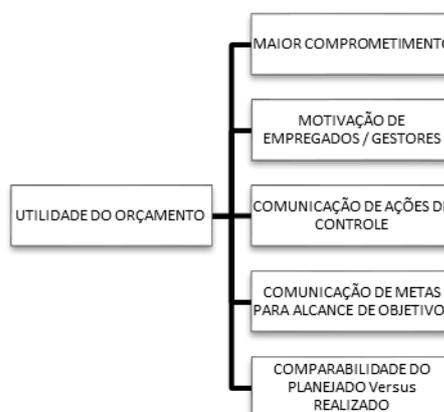
Na questão 6, busca-se identificar como está o nível de compreensão dos respondentes sobre a imprescindibilidade do orçamento à comunicação dos objetivos e metas da organização estudada, os respondentes enfatizaram a influência desta ferramenta como instrumento de interação entre a gestão e os colaboradores. Os respondentes ainda afirmaram que o orçamento pode ter pouca influência na comunicação dos objetivos e metas.

Isto pode contrariar os achados de Hansen e Van der Stede (2004) de que o orçamento é usado pelas organizações a fim de comunicar às diversas unidades suas prioridades e restrições.

No que se refere à aceitação do orçamento como parte do processo de formulação das estratégias (questão 8), os respondentes afirmam ser prática usual por parte da empresa e que este instrumento é visto como um perpetuador da formulação de estratégias. O resultado corrobora com a percepção descrita por Hansen e Van der Stede (2004) de que o orçamento constitui relevante instrumento na formulação estratégica da empresa atuando como elemento diferencial.

Na Figura 2, consta um resumo dos fatores citados com maior frequência pelos respondentes em relação à utilidade do orçamento na capacidade de atribuir maiores níveis de comprometimento dos empregados com as atividades da empresa, bem como a promoção de ações de motivação através de alcance de metas, seja aos empregados como aos gestores, ferramenta de apoio à comunicação das ações e atividades de controle, apoio à comunicação de metas e objetivos, além de ser mecanismo utilizado na comparabilidade das atividades planejadas com as realizadas, auxiliando na detecção de falhas.

Figura 2 – Síntese da Utilidade do Orçamento na Pesquisa.



Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Cabe destacar que o uso do orçamento como instrumento de controle da organização tem sido evidenciado com maior ênfase. Os respondentes acreditam que o orçamento tem

influência no processo de controle organizacional, indicando que o instrumento se refere a um mecanismo que evidencia um caminho a ser trilhado pela organização para o alcance de seus objetivos. Para Almeida *et al.* (2009), o controle consiste num fator essencial para empresa, pois atua nas variações que causam impactos em várias áreas e resultado operacional. Logo, o controle precede o sucesso do sistema orçamentário, pois se não houver envolvimento e comprometimento dos colaboradores dificilmente se alcançará o objetivo desejado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa pretende analisar a utilidade do uso de artefatos da contabilidade gerencial, com foco no orçamento como ferramenta de auxílio à gestão para o processo decisório com o recorte em empresas do agronegócio brasileiro.

O objetivo da pesquisa é verificar o alcance do instrumento orçamentário na formulação de estratégias e controle das atividades em empresas típicas do agronegócio. A pesquisa se dá por meio de um estudo de caso em empresa de médio porte da agroindústria sediada no Estado da Paraíba.

Os resultados alcançados revelam o aspecto preponderante sobre a responsabilidade de gestão do orçamento aplicada aos departamentos com as devidas competências para o planejamento, execução e controle dos orçamentos existentes.

Quanto à implantação dos orçamentos no auxílio à gestão empresarial, há uma visão departamental na implantação desses instrumentos. Fato que pode prejudicar o andamento em algum estágio de sua execução, caso os setores não estejam alinhados aos objetivos e metas da organização.

A prática organizacional indica a compatibilidade de ações importantes na visão orçamentária com o apoio à estratégia, como as projeções anuais com base em uma demanda anual, o comprometimento dos envolvidos no planejamento, execução e controle, além da rotina adequada em comparar os valores orçados com os realizados para análise de variações.

No entanto, cabe destacar que tais práticas ocorrem ainda de forma rudimentar e pouco distantes dos artefatos descritos na literatura, porém atendem aos objetivos propostos segundo os critérios da organização. Assim, o orçamento é observado pelos gestores como instrumento relevante na formulação estratégica de suas atividades.

Em relação à utilidade do orçamento como instrumento de controle, os resultados demonstram certo receio dos envolvidos no processo de planejamento e execução ao atribuir total confiança nos números orçamentários por coexistir a influência do fator humano nesse processo.

Por fim, os resultados evidenciam o senso quanto à utilidade do orçamento na formulação de estratégias empresariais e de controle para a gestão da empresa pesquisada, embora haja certa desconfiança no uso desse instrumento em controlar as atividades organizacionais.

É salutar como sugestão para novas pesquisas, estudos do comportamento de outras empresas do ramo pesquisado frente ao orçamento como ferramenta de desempenho e gestão para o processamento estratégico, de modo que se comparem os resultados aqui encontrados.

Por sua vez, os resultados não podem ser generalizados por se tratar de um estudo de caso em empresa específica e ramo de atividade com características próprias em relação aos demais setores da economia.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, organizations and society**, v. 24, n. 3, p. 189-204, 1999.
- ABOGUN, S.; FAGBEMI, T. O. The Global Debate on Budgeting: Empirical Evidence from Nigeria. **International Business Research**, v. 4, n. 4, p. 248, 2011.
- ALMEIDA, L. B; MACHADO, E. A.; RAIFUR, L.; NOGUEIRA, D. R. A Utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação de estratégia, de controle e de interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 3, p. 65-99, 2009.
- BEUREN, I. M., LONGARAY, A. A.; MARTINS, A. M. S. Características do sistema orçamentário adotado nas maiores empresas industriais catarinenses. **Revista Pensar Contábil**, v. 7, n. 28, p. 3-4, 2005.
- BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, p. 37-59, 2009.
- BROOKSON, S. **Como elaborar orçamentos**. Publifolha, 2000.
- CARRERAS, A.; MUJTABA, B. G.; CAVICA, F. J. Don't Blame the Budget Process: An exploration of Efficiency, Effectiveness and Ethics. **Business and Management Review**, v. 1, n. 3, p. 05-13, 2011.
- CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem de Gestão Econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- COLOGNESE, S. A.; MELO, J. L. B. **A técnica de entrevista na pesquisa social**. Cadernos de Sociologia, v. 9, p. 143-159, 1998.
- CONFEDERAÇÃO DE AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL – CNA. Agropecuária lidera os números da economia brasileira, 2015. Disponível em: <<https://www.canaldoprodutor.com.br/comunicacao/noticias/agropecuaria-lidera-os-numeros-da-economia-brasileira-em-2015>>. Acesso em: 15 maio 2016.
- COVALESKI, M., EVANS, J. H.; LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Handbooks of management accounting research**, v. 2, 587-624, 2006.
- ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. LTC, 2007.
- FRANGIOTTI, A. T. **Elaboração do orçamento empresarial com base na geração de valor**. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Programa de Pós-graduação em Administração de Organizações da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2011.
- FRASER, R.; HOPE, J. Beyond budgeting. **Controlling**, v. 13, n. 8-9, p. 437-442, 2001.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999.

FREZATTI, F. Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **RAE-revista de administração de empresas**, v. 45, n. 2, p. 23-33, 2005.

GARRISON, R. G.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. Trad. José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2008.

GILIO, L.; SILVA, A. F.; BARROS, G. S. C.; FACHINELLO, A. L.; CASTRO, N. R. O Agronegócio de Minas Gerais: Uma Análise da Renda entre 2004 E 2014. 53º Congresso SOBER - Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural. **Anais...** João Pessoa - PB, 26 a 29 de julho de 2015.

HALL, R. N. **Organizações: estruturas, processos e resultados**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of management accounting research**, v. 15, n. 1, p. 95-116, 2003.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.

HOFFMANN, J. A., STEFANO, S. R. Gestão em pequenas empresas: Análise em boa ventura de São Roque e Pitanga. **Revista Eletrônica Lato Sensu – UNICENTRO**, 6. 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Em 2015, PIB cai 3,8% e totaliza R\$ 5,9 trilhões, 2016. Disponível em <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias.html?view=noticia&id=1&idnoticia=3111&busca=1&t=2015-pib-cai-3-8-totaliza-r-5-9-trilhoes>>. Acesso em 15 maio 2016.

JOHN, A. O.; NGOASON, L. N. **Budgetary and Management control Process in a Manufacturing: Case of Guinness Nigerian PLC**. Tese de Doutorado. Master thesis. Malardalen University, 2008.

KERZNER, H. R. **Project management: a systems approach to planning, scheduling, and controlling**. John Wiley & Sons, 2013.

LOPES, H. D. A.; BLASCHEK, J. R. Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar?. In **Anais ... Congresso Brasileiro de Custos – ABC**, 2005.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUNKES, R. J.; FELIU, V. M. R.; ROSA, F. S. Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 112-132, 2011.

MAGRO, C. B. D.; LAVARDA, C. E. F. Evidências sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 8, n. 1, p. 39 – 62, 2015.

MUCCI, D. M. **Influência do estilo de uso do orçamento empresarial sobre as percepções de seus usuários**. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

NAZLI NIK AHMAD, N.; SULAIMAN, M.; ALWI, N. M. Are budgets useful? A survey of Malaysian companies. **Managerial Auditing Journal**, v. 18, n. 9, p. 717-724, 2003.

OLIVEIRA, J. Paraíba exporta US\$ 45 milhões em produtos agrícolas. G1 Paraíba, 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/pb/paraiba/noticia/2014/04/paraiba-exporta-us-45-milhoes-em-produtos-agricolas-diz-ministerio.html>>. Acesso em 15 mai. 2016.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PELEIAS, I. R.; NETO, J. E.; SEGRETI, J. B.; SILVA, A. F. *Beyond Budgeting* – Percepções e adaptabilidade ao varejo bancário: pesquisa junto aos gestores de um grande banco brasileiro. **Revista de Negócios**, v. 17, n. 1, p. 101-121, 2012.

RIPOLL, V. M.; REQUENA, A. Puntos débiles de la presupuestación y su impacto em la competitividad de la empresa. **Revista Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad**, v. 66, p. 42-49, 2005.

SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business, 1995.

SIVABALAN, P.; BOOTH, P.; MALMI, T.; BROWN, D. A. An exploratory study of operational reasons to budget. **Accounting & Finance**, v. 49, n. 4, p. 849–871, 2009.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. 2.ed. Trad. técnica André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1983.

YIN, R. K. **Estudo de caso – planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman. 2001.