

Área Temática: Finanças

**PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM UMA EMPRESA AGROINDUSTRIAL DE
SANTA CATARINA**

AUTORES

JULIANA ELIZA BENETTI

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU - FURB

juli_benetti@yahoo.com.br

MARLENE FIORENTIN

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU - FURB

fiorentinmarlene@gmail.com

CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA

Universidade Regional de Blumenau

clavarda@furb.br

RESUMO

O estudo tem por objetivo identificar o processo orçamentário utilizado em uma empresa agroindustrial de grande porte localizada no estado de Santa Catarina. Para atingir o objetivo fez-se uma incursão teórica abordando os aspectos conceituais do orçamento, destacando sua relevância para a empresa, seus benefícios como também apresentando algumas críticas realizadas através de estudos anteriores. Conforme o desenvolvimento dos conceitos sobre orçamento abordados no presente estudo, o mesmo é classificado quanto ao método como hipotético-dedutivo, no qual foram formuladas três hipóteses. A pesquisa se caracteriza como descritiva, realizada por meio de um estudo de caso descritivo, e o problema de pesquisa receberá uma abordagem qualitativa. A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário com questões abertas, encaminhado para o responsável pelo processo orçamentário da empresa pesquisada. Constatou-se que das três hipóteses formuladas na pesquisa, duas foram validadas. Conclui-se que no que se refere o processo de elaboração, execução e avaliação do orçamento há participação da média e baixa gerência. Verifica-se há não existência de flexibilidade nas metas estabelecidas na execução do orçamento. E, empresas maiores, mais diversificadas e descentralizadas tendem a utilizar o orçamento dando importância ao alcance de metas orçamentárias, sem tanta ênfase nos relacionamentos interpessoais.

Palavras-chave: Processo de elaboração. Execução. Avaliação do orçamento.

ABSTRACT

The study aims to identify the budget process used in a large agribusiness company in the state of Santa Catarina. To achieve the goal he was initially a theoretical incursion addressing the conceptual aspects of the budget, highlighting its relevance to the company, its benefits as well as presenting some criticisms made by earlier studies. As the development of concepts on the budget addressed in this study, it was classified as to how the hypothetical-deductive method, in which three hypotheses were formulated. The research is characterized as descriptive, conducted through a descriptive case study, research problem and receive a

qualitative approach. Data collection was conducted through a questionnaire with open questions, one directed to those responsible for budgeting of the company. It was found that the three hypotheses in the study, two were validated. We conclude that in agribusiness Catarinense researched as regards the process of formulation, implementing and evaluations the budget for the participation of middle and lower management. It appears there is lack of flexibility in the targets of budget implementation. And larger firms, more diversified and decentralized tend to use the budget by giving importance to the achievement of budget targets, without much emphasis on interpersonal relationships.

Key-words: *Elaboration process. Implementation. Evaluation of the budget.*

1 INTRODUÇÃO

Na atualidade, a globalização está relacionada com um amplo conjunto de transformações, inserindo no mercado um novo modelo tecno-econômico, registrado pelo aumento da concorrência, pela flexibilidade dos mercados e pela utilização de novas tecnologias de informação. A relação entre esses fatores tem obrigado às empresas, em geral, a aumentarem a eficácia no uso de ferramentas de controle de gestão (SILVA, 2004).

O orçamento é uma das ferramentas de controle de gestão mais utilizadas nas organizações (DAVILA; WOUTERS, 2005). Tem seu início nos objetivos que a organização deseja atingir, passando pela análise dos pontos fortes e das limitações deste tipo de empresa, sempre buscando ajustar de maneira mais eficiente os recursos para aproveitar as oportunidades identificadas no meio ambiente, visando trazer um retorno satisfatório para os recursos empregados pela empresa.

Garrison e Noreen (2000) salientam os seguintes benefícios do orçamento: (i) produz um canal de comunicação entre os gestores e demais membros da organização; (ii) obrigam aos gestores a pensarem e planejarem o futuro, assim evitando, que na ausência do orçamento, os gestores gastem esforços em ações do dia-a-dia; (iii) gera uma forma de alocação de recursos entre os departamentos e as áreas; (iv) pode descobrir potenciais gargalos antes de sua ocorrência; (v) coordena e auxilia as atividades de toda a organização por meio da integração dos planos das várias áreas para que estes estejam na mesma direção; (vi) define metas e objetivos, servindo como níveis de referência para futura avaliação de desempenho.

Frezatti, Nascimento e Junqueira (2008) destacam que apesar dos benefícios que o orçamento apresenta os pesquisadores e as organizações, em geral, possuem uma evidente insatisfação acerca do orçamento empresarial. Tais insatisfações aparecem de maneiras e intensidades distintas e freqüentemente relacionadas à forma da utilização do artefato. Merchant (1981) relata que há muita explicação referente à insatisfação e suas causas são as mais variadas, já que se trata de um instrumento que pode ser concebido, desenvolvido, utilizado, apoiado e aplicado de maneiras diferentes.

As organizações para alcançar o sucesso devem ter ferramentas que lhe auxiliam na tomada de decisões. Neste sentido, o problema de pesquisa é: Qual é o processo orçamentário utilizado em uma empresa agroindustrial localizada no estado de Santa Catarina?

Dentro deste contexto, o objetivo da pesquisa é identificar o processo orçamentário utilizado em uma empresa agroindustrial de Santa Catarina. A partir deste macro-objetivo derivam-se como objetivos específicos identificar os agentes envolvidos no processo de elaboração, execução e avaliação e identificar os fatores de controle na execução e avaliação do processo orçamentário.

O estudo se justifica pela utilização do orçamento como ferramenta de controle de gestão pela maioria das empresas, pelas críticas de alguns pesquisadores em relação à sua eficácia e principalmente pela utilização desta ferramenta por uma agroindústria de Santa Catarina. Atualmente, as exportações agroindustriais do país avançaram no mercado mundial. Em 1995, o Brasil ocupava a nona posição no ranking global, com 2,8% das exportações mundiais. Em dez anos, a participação passou para 4,8%, colocando o País na 4ª colocação no ranking dos maiores exportadores agrícolas, atrás de EUA, França e Holanda (IBGE, 2009).

O estado de Santa Catarina é o maior exportador de frango e de carne suína do Brasil, sendo o sétimo estado mais rico, com uma participação no PIB de 4,0% (IBGE, 2009). No Estado, a composição do PIB é de 13,6% na agropecuária, 52,55% na indústria e 33,9 % na prestação de serviço.

O trabalho está estruturado da seguinte forma: na primeira parte será apresentada uma revisão sobre os conceitos de orçamento, sua elaboração, execução e avaliação. Na seqüência, será apresentada a metodologia do estudo. Após será apresentado a análise dos resultados

obtida através da coleta de dados. E, ao final, são apresentadas as conclusões da presente pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Zdanowicz (2001) salienta que o principal objetivo do orçamento está relacionado com duas funções administrativas básicas, a saber: planejamento e controle. Planejamento, no que se refere ao fato de fixar os objetivos e programar as atividades necessárias para alcançar as metas. Controle, no que tange o processo de avaliar os resultados obtidos, confrontando com as estimativas elaboradas, verificando os desvios, e indicando as ações corretivas necessárias.

Bornia e Lunkes (2007) relatam que no orçamento renovado, o controle passa a ser mais dinâmico e flexível, evitando-se os excessos cometidos nos sistemas tradicionais. A empresa deve procurar controlar o que é importante e não se ater em demasia aos detalhes que pouco contribui para geração de valor. As pessoas responsáveis pelos resultados devem participar ativamente da elaboração das metas orçamentárias, somente assim estarão comprometidas com o desempenho. Explicar o porquê que o orçamento está sendo mudado é essencial para obter apoio na concretização das metas, objetivos, planos e medidas de desempenho.

Anthony (2000) explica como os orçamentos deveriam ser determinados e quem deveria estar envolvido no processo orçamentário. Os três métodos mais comuns de elaboração de orçamento, segundo o autor, são conhecidos como autoritário, participativo e consultivo.

O orçamento autoritário surge quando um superior simplesmente conta para os subordinados como serão seus orçamentos. O benefício para a empresa é que o processo é direto e permite aos superiores designar orçamentos e promover a coordenação global entre as subunidades da empresa, porque é feito sob uma única perspectiva. Gerentes que querem impor um orçamento de cima para baixo, normalmente, querem ter o controle e possuem traços autoritários em suas personalidades. Uma desvantagem dos orçamentos impostos é que os superiores não podem ter nenhuma idéia clara de quais deveriam ser os níveis apropriados dos objetivos dentro do orçamento. Os objetivos são as metas relacionadas a cada parte do orçamento. Uma segunda desvantagem é a falta de motivação e compromisso com as metas orçamentárias, por causa da falta de participação do funcionário na elaboração do orçamento (ANTHONY, 2000).

O orçamento participativo é um método de orçamento nos quais superiores e subordinados preparam, juntos, o orçamento e a elaboração que envolve um processo de tomada de decisão conjunta, em que todas as partes concordam em estabelecer as metas orçamentárias. Ao se permitir que os funcionários, participem da tomada de decisão, propicia-se uma oportunidade para eles usarem suas informações, particulares ou específicas, e em equipe, fixarem suas metas e negociarem o nível de seus orçamentos. Isso permite incorporar as informações privadas do subordinado ao processo de planejamento (ANTHONY, 2000).

O orçamento consultivo acontece quando os gerentes pedem aos subordinados que discutam suas idéias sobre o orçamento, porém a tomada de decisão não é realizada em conjunto. Ao invés disto, o superior solicita as idéias dos subordinados, mas determina sozinho o orçamento final. Para muitas empresas grandes, em que a participação completa é impraticável, a consultiva é a norma. Uma variante da forma consultiva de orçamento pode acontecer quando o subordinado acredita que seu insumo será usado diretamente na elaboração do orçamento, embora seu superior, realmente, não tenha intenção de considerá-lo. Esse processo é denominado como pseudoparticipação e pode ter um efeito debilitante muito

forte em subordinados, se eles descobrem que o superior estava os enganando (ANTHONY, 2000).

Frezatti (2000) ressalta que a abordagem correta do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. Realizar o planejamento sem realizar o controle é uma falácia e desperdício de tempo e energia. Significaria afirmar que foi despendida energia pelos executivos decidindo o futuro, sem que se possa saber se os objetivos estão sendo atingidos. O controle é fundamental para o entendimento do grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado. Uma vez atingida tal etapa, é possível redirecionar, enfatizar, ajustar as ações para atingir os objetivos previamente traçados. Se o controle orçamentário é a forma de realimentar o sistema de planejamento, dependendo do grau e sofisticação ele pode ser estruturado de maneira flexível ou rígida, complexa ou simplificado, centralizado ou participativo.

Tung (1975) comenta que um orçamento pode falhar e muitas vezes isso é resultante de erros cometidos pela própria organização. Estrutura organizacional inadequada, falta de um sistema de custos definidos, ausência de dados históricos e supervisão e administração ineficiente são alguns deles.

Nesta linha de entendimento Neely *et al.* apud Bornia e Lunkes (2007), citam as doze principais críticas aos orçamentos:

- a) consomem tempo e possuem um custo elevado para serem postos em funcionamento;
- b) cerceiam a iniciativa e a flexibilidade e freqüentemente são um obstáculo para a implementação de mudanças (o enfoque resume-se a *como podemos cumprir o orçamento*, em vez de *como podemos maximizar nosso potencial*);
- c) raramente são focados na estratégia e quase sempre a contradizem;
- d) adicionam pouco valor, especialmente levando-se em consideração o tempo despendido para elaborá-los;
- e) concentram-se na redução de custos e, não, na criação de valor;
- f) reforçam o controle e comando verticais;
- g) não refletem as estruturas emergentes de relacionamento que as organizações estão adotando;
- h) encorajam comportamentos inadequados e o *jogo* com os números (*gaming*);
- i) não são desenvolvidos nem atualizados com freqüência, geralmente uma vez por ano;
- j) são baseados em hipóteses pouco objetivas, trazendo reflexos na elaboração das metas;
- k) reforçam a criação de barreiras entre os departamentos mais do que incentivam o compartilhamento do conhecimento;
- l) fazem as pessoas se sentirem subvalorizadas.

Brimson e Antos apud Bornia e Lunkes (2007) acrescentam alguns outros problemas oriundos dos orçamentos tradicionais:

- a) escondem desperdícios e ineficiências, mais do que identificam as fontes e causas das variações no processo produtivo, necessárias para a melhoria contínua;
- b) não consideram, formalmente, o nível das atividades a serem desempenhadas. Gestores eficientes considerarão essas atividades, por ocasião da elaboração do orçamento de seu departamento ou centro de custo; entretanto, este procedimento não faz parte dos processos formais de orçamento da maior parte das empresas;
- c) não focam a capacidade ociosa, apenas, os custos fixos e variáveis;
- d) seus relatórios são elaborados em termos estritamente financeiros. No entanto, como não é assim que o pessoal da área de operações raciocina, tendem a ser visto por eles como um demorado exercício de distribuição de planilhas e relatórios, cuja responsabilidade é da Controladoria, e que resulta em uma falta de comprometimento da área operacional.

Igualmente, esses relatórios terão que ser, posteriormente, traduzidos para a linguagem operacional, antes de sua execução; e

e) não correlacionam, explicitamente, a estratégia do negócio com as ações a serem executadas pelos empregados.

Brimson e Antos apud Bornia e Lunkes (2007), embora sendo críticos ao modelo tradicional, não vêem como benéfica a simples eliminação do processo orçamentário. Eles explicam que alguns gestores desapontados, tanto da área financeira, quanto da operacional, começaram a sugerir o abandono da prática orçamentária anual. O problema é que isto significaria mudar para uma visão de futuro sem planejamento. Eles consideram compreensível esse desejo, em função dos diversos problemas enfrentados pelo processo orçamentário. Entretanto, permanece a necessidade de se criar valor, que exige das organizações o estabelecimento de um conjunto de metas de desempenho e a identificação das ações, que proporcionarão o alcance dessas metas. Uma vez implementada essas ações, surge à necessidade de se monitorar sua execução. Neste contexto, o orçamento torna-se uma ferramenta imprescindível para o controle gerencial exercido pelos gestores.

2.2 Estudos Anteriores

O estudo decorre da leitura de trabalhos com abordagens semelhantes publicados em eventos científicos (Congresso Brasileiro de Custos, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Encontro da ANPAD) e de um periódico (Journal of Management Accounting Research). Os trabalhos selecionados, que contribuíram para o planejamento deste artigo, são descritos a seguir de forma breve.

Frezatti *et al.* (2009) identificaram e analisaram os problemas que surgem durante o processo orçamentário de forma reducionista e fracionada. Com o objetivo de propor uma estrutura que permita uma análise abrangente e integrada e operacionalmente utilizável, tanto por pesquisadores quanto por práticos, para analisar o processo orçamentário e seus problemas. A partir da análise das categorias foi possível alcançar o objetivo da pesquisa com o estabelecimento de um conjunto de cinco proposições para a análise integrada do tema. Essas proposições poderão ser utilizadas, testadas e aperfeiçoadas em pesquisas futuras, contribuindo para o entendimento do campo.

Carpes *et al.* (2008) fizeram um levantamento para identificar as formas de acompanhamento do orçamento empresarial nas empresas de Santa Catarina que compuseram o ranking da Revista Exame 500 Maiores e Melhores, edição de 2007. Os resultados constataram que todas as empresas pesquisadas comparam os números previstos no orçamento empresarial com os números calculados em relação a todos os números do orçamento, utilizando-se de indicadores de análise. O porte das empresas estudadas anuncia a necessidade de um instrumento de acompanhamento periódico da gestão á medida em que a extensão física e informacional na gestão torna-se complexa.

Merchant (2007) analisou como as diferenças dos sistemas de orçamento, em nível corporativo, estão relacionadas ao tamanho, as diversificações e ao grau de descentralização da corporação, e como as diferentes escolhas de modelo e uso do sistema estão relacionadas ao desempenho organizacional, a motivação e as atitudes gerenciais. Os resultados, geralmente, validam o modelo. Eles mostram que empresas maiores tendem a fazer um uso relativamente maior de administrações mais formais, em oposição aos controles interpessoais. Em todas as empresas, os processos mais formais e elaborados de orçamento são frequentemente, bem recebidos pelos gerentes, mas nas empresas maiores eles parecem ser mais positivamente relacionados ao desempenho.

Silva e Gonçalves (2006) analisaram a utilização do sistema orçamentário por meio de um estudo multi-caso realizado em duas empresas brasileiras de grande porte. Foram estudados cinco itens: tecnologia, participação, acompanhamento orçamentário, integração do sistema orçamentário e ênfase na utilização. Os resultados obtidos convergiram quase que totalmente com os resultados obtidos em outras pesquisas empíricas e indicaram que as variáveis do contexto corporativo ajudam a explicar a forma como o sistema é utilizado.

Hansen, Otley e Stede (2003) analisaram dois grupos de estagiários da Europa e dos Estados Unidos, recentemente e propuseram duas abordagens distintas para tratar o que eles acreditam serem deficiências de práticas de orçamento tradicional. O estudo fornece uma visão geral da pesquisa realizada sobre estes dois grupos com visões diferentes em relação ao orçamento. Foi efetuada uma discussão do porque que os estagiários ficaram insatisfeitos com o orçamento e descrevem as duas distintas abordagens sugerindo idéias que podem provavelmente ajudar os estagiários a identificarem as perspectivas áreas de produção de investigação.

Acredita-se que o tipo de pesquisa proposta neste artigo pode trazer contribuições complementares aos estudos acima referenciados, bem como à área contábil.

3 METODOLOGIA

Conforme o desenvolvimento dos conceitos abordados no estudo, o mesmo é classificado quanto ao método como hipotético-dedutivo. A característica hipotético-dedutiva da pesquisa é contextualizada por meio das hipóteses construídas e tem como finalidade geral de verificar a utilização do planejamento estratégico e dos indicadores de desempenho na elaboração de orçamento (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

O teste das hipóteses será realizado com base aos conceitos do referencial teórico e utilização de análise e interpretação de todos os dados coletados no processo de obtenção dos mesmos para as observações conclusivas.

A caracterização do tipo da pesquisa quanto ao objetivo, é classificada como descritiva. De acordo com Beuren (2003) a classificação descritiva refere-se à descrição das características específicas à empresa selecionada, cujo objetivo principal é identificar o processo orçamentário utilizado em uma empresa agroindustrial de Santa Catarina.

Quanto ao procedimento da pesquisa foi classificado como estudo de caso descritivo, em que descreve os sistemas de contabilidade, técnicas e procedimentos utilizados na prática. As empresas optam por este estudo de caso descritivo para descrever as práticas contábeis diferentes ou as similaridades das práticas em diferentes empresas (SCAPENS,1990).

O instrumento utilizado para a coleta de dados foi por meio de questionário adaptado de (SILVA, 2004). O questionário foi entregue para o responsável do setor de orçamento da empresa agroindustrial localizada em Santa Catarina.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa. A classificação qualitativa da pesquisa relaciona-se a análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, visando destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo (BEUREN, 2003).

De acordo com Hair Jr. *et al* (2005), as hipóteses possibilitam aos pesquisadores explicarem e testarem os fatos e fenômenos que foram propostos nos objetivos do estudo, e são elaboradas na etapa de planejamento da pesquisa, antes da coleta dos dados. Para o desenvolvimento do presente estudo, foram testadas as seguintes hipóteses de pesquisa:

H1: No processo de elaboração, execução e avaliação do orçamento há participação da média e baixa gerência.

H2: Na execução do orçamento existe flexibilidade nas metas estabelecidas.

H3: Empresas maiores, mais diversificadas e descentralizadas tendem a utilizar o orçamento dando importância ao alcance de metas orçamentárias, sem tanta ênfase nos relacionamentos interpessoais.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a etapa de envio do questionário pela forma eletrônica, chegou-se a composição dos dados oriundos da empresa pesquisada, e são apresentados a seguir, analisados de modo a contribuir com o entendimento da pesquisa. Inicialmente faz-se a caracterização da empresa, através da avaliação da primeira etapa do questionário, na sequência buscou analisar a segunda etapa do questionário, constituída pelo processo de elaboração do orçamento, por conseguinte evidenciam-se as respostas da terceira etapa do questionário, com relação ao processo de execução do orçamento e a quarta e última etapa, apresenta a análise do processo de avaliação.

A empresa pesquisada atua no mercado no segmento industrial, setor agroindustrial a matriz fica localizada no estado de Santa Catarina. O porte da empresa é classificado como de grande porte, segundo a classificação adotada pelo BNDES (2009), empresas de grande porte possuem uma receita operacional bruta anual maior que R\$ 60 milhões. Conforme consta na Tabela 1.

Tabela 1: Classificação do porte da empresa

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 1,2 milhão
Pequena empresa	Maior que R\$ 1,2 milhão e menor ou igual a R\$ 10,5 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 10,5 milhões e menor ou igual a R\$ 60 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 60 milhões

Fonte: BNDES

Questionou-se ainda na primeira etapa da investigação, o perfil do respondente. Objetivou-se com isso verificar a relação das respostas ao assunto tratado, correlacionando com sua formação. Constatou-se que o respondente é um contador e é um dos responsáveis pelo processo orçamentário da empresa pesquisada. Analisando com pesquisa realizada por Carpes et al. (2008), o perfil dos respondentes liderado em seu trabalho foi do contador, com 53% do total dos respondentes. Conforme se observa na Tabela 2.

Tabela 2: Posição ocupada pelo informante

Posição ocupada	%
Proprietário	0
Contador	53
Diretor de Controladoria	12
Diretor Financeiro	0
Outros	35
Total	100

Fonte: Carpes et al. (2008)

Na segunda etapa da pesquisa, que aborda o processo de elaboração do orçamento, questionou-se desde quando o respondente participa na elaboração do orçamento na empresa. Verificou-se que o respondente participa do processo há aproximadamente 8 anos. Analisando com estudo realizado por Tarifa, Almeida e Reis (2009), destaca-se que em suas pesquisas o período de participação na elaboração do orçamento preponderante não ultrapassa os 10 anos. Conforme consta na Tabela 3.

Tabela 3: Período de Participação na Prática Orçamentária

Período	%
0 a 5 Anos	18,60
5 a 10 Anos	33,72
10 a 15 Anos	25,58
15 a 20 Anos	6,98
Acima de 20 Anos	15,12
Total	100,00

Fonte: Tarifa, Almeida e Reis (2009)

Indagou-se, na seqüência desde quando a empresa utiliza um sistema de controle orçamentário e o que motivou a utilização deste controle. Verificou-se que a empresa utiliza o sistema de orçamento a mais de 15 anos, e o que motivou seu uso foi à possibilidade de prever seu resultado bem como ter parâmetros de comparação para a operação da empresa, como por exemplo: o preço de venda praticado esta de acordo com o planejado, o custo realizado esta de acordo com o planejado, além de acompanhar os demais indicadores de produtividade se realmente estão com desempenho esperado.

Dando continuidade a segunda etapa, questionou-se quais seriam as principais fontes de informação para as projeções orçamentárias. Obteve-se como resposta que as fontes de informação na empresa têm duas origens: Interna – é a área de vendas/mkt (ditando a demanda e preços), a área de operações (ditando as capacidades produtivas e outros dados fabris), área de suprimentos (elaborando base de custo de insumos orçado), pesquisa e desenvolvimento (formulações), controladoria/financeiro (buscando taxas de dólar, cenários inflacionários, etc.) e agropecuária (capacidades de produção de campo e custos de animais); Externa - fornecedores (cotações de preços e cenários), bancos (cotações previstas para dólar e euro) entre outros. Analisando com estudo realizado por Silva (2004), destaca-se que o autor concluiu em sua pesquisa que as principais fontes de informação para as projeções orçamentárias são: -a principal fonte de dados sobre o realizado é o sub-sistema contábil de seu sistema integrado de gestão; -aplicativos em banco de dados, com atualização direta a partir do sistema integrado de gestão; e planilhas de Excel com vinculação automática com outras planilhas e com aplicativos.

Na seqüência da segunda etapa, indagou-se quais seriam as pessoas envolvidas no processo de elaboração do orçamento. Observou-se que na empresa há uma coordenação na controladoria e pessoas chaves de todas as áreas: Operações, Vendas, Logística, P&D, Planejamento, Agropecuária, Mkt e Suprimentos. Cada pessoa tem uma função chave, dependendo de sua área e tem um cronograma a cumprir. Analisando com estudo realizado por Tarifa, Almeida e Reis (2009), destaca-se nos resultados de suas pesquisas que a maior predominância foi de todos os setores participarem do desenvolvimento do orçamento empresarial. Conforme consta na Tabela 4.

Tabela 4: Responsáveis pela Prática Orçamentária

Setor	%
Contábil	11,63
Financeiro	13,95
Diretoria	11,63
Todos os Setores	58,14
Outros	4,65
Total	100,00

Fonte: Tarifa, Almeida e Reis (2009)

Dando continuidade a segunda etapa, questionou-se qual seria o principal foco ou objetivo do orçamento pela empresa pesquisada. Verificou-se que os principais objetivos da empresa são: - delinear a estratégia da empresa, mostrando os caminhos a serem seguidos para que o resultado (simulado no orçamento) seja atingido; - buscar lacunas de produtividade e vendas; - mitigar possíveis riscos previsíveis no orçamento; - o orçamento serve para pagamento da remuneração variável dos executivos e demais funcionários. Analisando com estudo realizado por Tarifa, Almeida e Reis (2009), os orçamentos das empresas pesquisadas atendem a alguns focos específicos a cada organização. Os resultados demonstram que o principal foco de direcionamento do orçamento pelas empresas é o foco nas estratégias, seguido do foco operacional e em terceiro lugar o foco nas metas pré-estabelecidas na etapa de planejamento das empresas. Conforme consta na Tabela 5.

Tabela 5: Foco do orçamento

Foco	%
Operacional	23,26
Desempenho	5,81
Metas	19,77
Estratégias	51,16
Total	100,00

Fonte: Tarifa, Almeida e Reis (2009)

Na seqüência da etapa do processo de elaboração do orçamento, a última questão a ser analisada, refere-se aos elementos que compõem o orçamento. Para a empresa pesquisada o orçamento é composto por: - todos os indicadores que compõe o DRE; - política de estoque; - previsão de investimentos; - indicadores técnicos (produtividade - hh/ton, eficiência (produção real x capacidade instalada), rendimento, conversão alimentar, mortalidade, etc); - orçamento de gastos e despesas por centro de custo, etc. Analisando com estudo realizado por Silva (2004), em sua pesquisa conclui que o orçamento é composto por: - receita; - despesa; - investimento e - nível de estoque.

A terceira etapa da pesquisa aborda o processo de execução do orçamento, e a primeira questão a ser analisada é com relação às pessoas que são envolvidas no controle do orçamento. Constatou-se que o controle do orçamento é efetuado em todos os nós hierárquicos da empresa, cada um respondendo o seu e com responsabilidade nos que estão abaixo. Pois todas as áreas têm metas e tem responsabilidade sobre elas.

Dando continuidade a terceira etapa, questionou-se qual seria a periodicidade de acompanhamento do processo orçamentário pela empresa. Verificou-se que a cobrança para fins de metas é mensal (mensalmente são cobrados os desvios), mas o acompanhamento prático é padronizado conforme o item que se esta acompanhando, pode ser diário, semanal, quinzenal ou mensal. Analisando os estudos realizados por Capes et al. (2008), observa-se que em seus estudos no que diz respeito à periodicidade de acompanhamento do orçamento à

maioria das empresas acompanham o orçamento mensalmente, conforme pode ser observado na Tabela 6.

Tabela 6: Periodicidade de Acompanhamento

Periodicidade de acompanhamento	%
Mensal	82
Trimestral	12
Anual	6
Total	100

Fonte: Carpes *et al.* (2008)

Na seqüência ao processo de execução, questionou-se quais seriam as ferramentas utilizadas na execução do controle orçamentário. Constatou-se que as ferramentas utilizadas constituem-se em bancos de dados elaborados especificamente para orçamento e planilhas eletrônicas em Excel. Nos estudos de Silva (2004), as ferramentas utilizadas na execução do controle orçamentário são: - Custeio Baseado em Atividade (ABC) – P/ análise do custo de suas atividades; - EVA – P/ mensurar a agregação de valores gerados pela empresa; e - Indicadores de Desempenho (PDCA) – Monitorar o andamento das atividades e corrigir desvios ou anomalias.

A última questão a ser analisada na terceira etapa, refere-se a execução do orçamento, se existe flexibilidade nas metas estabelecidas pela empresa, caso ocorra esta flexibilidade quando especificamente ela ocorre e quem são os envolvidos neste caso. Verificou-se que geralmente as metas são fixas o ano todo, tendo em vista que o processo do orçamento é elaborado e aprovado em instancias superiores, então, não existe alteração de meta, pois senão o resultado aprovado do processo do orçamento não será alcançado ou será difícil de explicar os fatores que levam ao não atendimento do mesmo. Em casos onde há necessidade de fazer alguma alteração a meta inicial, essa meta é contratada paralela ao orçamento, ficando como um desafio ao gestor.

A quarta e última etapa do processo orçamentário, refere-se ao processo de avaliação do orçamento. A primeira questão a ser analisada é referente às pessoas envolvidas na avaliação do processo orçamentário. Constatou-se que a avaliação do orçamento pela empresa é feita em todos os níveis hierárquicos, sempre reportando para o nível superior o porquê do não atingimento da meta. Nos estudos realizados por Carpes (2008), os envolvidos no processo de avaliação do orçamento são na grande maioria das empresas os sócios diretores, o controller, os gerentes de área e o gestor do pacote de contas pré-definidas. Conforme Tabela 7.

Tabela 7: Envolvidos no Processo de Avaliação

Envolvidos na Avaliação do orçamento	%
Os sócios diretores	0
Os sócios diretores e controller	0
Os sócios diretores, controller e gerentes de área	24
Os sócios diretores, controller, gerentes de área e o gestor do pacote de contas pré-definidas.	65
Outra especificação	11

Total	100
--------------	------------

Fonte: Carpes *et al.* (2008)

Indagou-se, na seqüência da etapa do processo de avaliação do orçamento, quais seriam os tipos de medidas corretivas, caso as metas não forem atingidas. Como resultado da pesquisa pela empresa obteve-se que são exigidos planos de ação que visem a correção do rumo bem como o ressarcimento dos valores “perdidos” no mês anterior. Nos estudos realizados por Silva (2004), conclui-se que as empresas na maioria das vezes possuem duas medidas corretivas, caso as metas não forem atingidas, que são a realização de reuniões: - mensais com a participação de todos os gestores da diretoria e da controladoria, aonde são apresentados os resultados do período, os desvios e o plano de ação para sanar os problemas detectados, e - entre a controladoria e os gerentes, na qual discute-se os problemas, identificando-se as causas dos desvios, mas nem sempre há uma ação corretiva.

Dando continuidade a última etapa do processo de avaliação, questionou-se se caso as metas estabelecidas pela empresa sejam alcançadas os participantes pelas operações que a compuseram recebem algum tipo de gratificação. Verificou-se que na empresa pesquisada, as metas estão atreladas ao valor que cada individuo ira receber como remuneração variável no final do ano. Nos estudos realizados por Silva (2004), a gratificação que os participantes recebem está vinculada: - ao alcance das metas orçamentárias ao recebimento do bônus anual; - ao desempenho global da companhia.

Na seqüência, questionou-se se existe uma variação percentual máxima admitida na comparação do orçado com o realizado. Verificou-se que na empresa, para cada meta existe uma oscilação permitida, essa oscilação é definida pelos especialistas que definiram a meta. Na pesquisa realizada por Carpes et al. (2008), concluiu que a maioria das empresas possui uma variação de 5% a 10% para mais ou para menos na comparação do orçado com o realizado. É forte a tendência de menor tolerância às variações entre o realizado e o orçado, à medida que os controles são mais freqüentes e nítidos nas empresas que as praticam.

Questionou-se ainda, quais seriam os indicadores de avaliação de desempenho mais utilizados pela empresa. Constatou-se que geralmente o gestor recebe no inicio do ano algumas metas pelo qual ele ira ser avaliado no final do ano esses são os indicadores de desempenho, e são diferentes para cada área (Agropecuária, Operações, Vendas, etc.). Na pesquisa realizada por Carpes et al. (2008), definiu-se que os indicadores de avaliação de desempenho mais utilizados pelas empresas são: - EVA – Valor econômico adicionado; - Retorno sobre o Patrimônio Líquido; - Lucro Líquido em valor monetário absoluto; e - ROA (ou ROI) Retorno sobre Ativo Operacional Total.

A última questão a ser analisado na última etapa do processo orçamentário refere-se a integração existente entre sistema contábil e o sistema orçamentário. Observa-se na empresa pesquisada que não existe integração nos sistemas, eles são separados, mas um gera base de dados para o outro. Silva (2004), concluiu em sua pesquisa que na maioria das empresas o sistema de integração pode ocorrer de três formas: - Totalmente integrado: em que todo o controle orçamentário esta dentro de um software único; Parcialmente integrado: buscam informações para projeção e principalmente para o acompanhamento em outros softwares; e - Isolados: tratam da projeção e o acompanhamento orçamentário com a importação manual dos dados.

5 Considerações Finais

O intuito da presente pesquisa foi de identificar o processo orçamentário utilizado em uma empresa agroindustrial de grande porte localizado no estado de Santa Catarina, para isto

foi aplicado um questionário composto por 19 questões, com perguntas abertas aplicadas no mês de Dezembro do ano de 2009, a um contador da empresa agroindustrial.

Como também buscou identificar os agentes envolvidos no processo de elaboração, execução e avaliação e identificar os fatores de controle na execução e avaliação do processo orçamentário.

A presente pesquisa revela que o respondente participa do processo orçamentário há aproximadamente 8 anos e estudos anteriores revelam que o período de participação na elaboração do orçamento preponderante não ultrapassa os 10 anos.

Contata-se que a empresa utiliza o sistema de orçamento a mais de 15 anos, e o que motivou seu uso foi à possibilidade de prever seu resultado bem como ter parâmetros de comparação para a operação da empresa, além de acompanhar os demais indicadores de produtividade se realmente está de acordo com o desempenho esperado.

As principais fontes de informações da empresa são: Interna – é a área de vendas, a área de operações, área de suprimentos, controladoria/financeiro e agropecuária e Externa - fornecedores, bancos entre outros.

Observa-se na empresa pesquisada que a elaboração do orçamento é efetuada com a participação de uma pessoa de cada setor.

Os principais objetivos da empresa no processo orçamentário são: - delinear a estratégia da empresa, mostrando os caminhos a serem seguidos para que o resultado (simulado no orçamento) seja atingido; - buscar lacunas de produtividade e vendas; - mitigar possíveis riscos previsíveis no orçamento; - o orçamento serve para pagamento da remuneração variável dos executivos e demais funcionários. Pesquisa anterior foco estratégia.

Para a empresa pesquisada o orçamento é composto por: - todos os indicadores que compõe o DRE; - política de estoque; - previsão de investimentos; - indicadores técnicos; - orçamento de gastos e despesas por centro de custo, etc.

Constatou-se que o controle do orçamento da empresa é efetuado em todos os nós hierárquicos da empresa, cada um respondendo o seu e com responsabilidade nos que estão abaixo.

A cobrança para fins de metas orçamentárias da empresa é mensal (mensalmente são cobrados os desvios), mas o acompanhamento prático é padronizado conforme o item que se esta acompanhando, pode ser diário, semanal, quinzenal ou mensal.

Observa-se que as ferramentas utilizadas na execução do controle orçamentário constituem-se em bancos de dados elaborados especificamente para orçamento e planilhas eletrônicas em excel.

As metas estipuladas pela empresa, geralmente são fixas o ano todo, tendo em vista que o processo do orçamento é elaborado e aprovado em instâncias superiores, então, não existe flexibilidade de meta, pois senão o resultado aprovado do processo do orçamento não será alcançado ou será difícil de explicar os fatores que levam ao não atendimento do mesmo. Em casos onde há necessidade de fazer alguma alteração a meta inicial, essa meta é contratada paralela ao orçamento, ficando como um desafio ao gestor. Com isto, conclui-se a não veracidade da hipótese 2 referente à existência de flexibilidade nas metas estabelecidas na execução do orçamento.

Constatou-se que a avaliação do orçamento pela empresa é efetuada em todos os níveis hierárquicos, sempre reportando para o nível superior o porquê do não atingimento da meta. Dado a análise, conclui-se a veracidade da hipótese 1, certificando-se que no processo de elaboração, execução e avaliação do orçamento há participação da média e baixa gerência.

As medidas corretivas utilizadas pela empresa, caso as metas estabelecidas não sejam atingidas são: -a exigência de planos de ação que visem a correção do rumo das metas e -o ressarcimento dos valores “perdidos” no mês anterior. Em estudos anteriores revela-se que a

maioria das empresas possui dois tipos de medidas corretivas com reuniões: mensais com a participação de todos os gestores da diretoria e da controladoria, aonde são apresentados os resultados do período, os desvios e o plano de ação para sanar os problemas detectados, e entre a controladoria e os gerentes, na qual discute-se os problemas, identificando-se as causas dos desvios, mas nem sempre há uma ação corretiva.

Verificou-se que na empresa pesquisada, as metas estão atreladas ao valor que cada indivíduo irá receber como remuneração variável no final do ano. Em estudos anteriores, observa-se que a gratificação que os participantes recebem está vinculada: -ao alcance das metas orçamentárias ao recebimento do bônus anual; e -ao desempenho global da companhia.

Percebe-se na empresa pesquisada, que para cada meta orçada existe uma oscilação permitida, essa oscilação é definida pelos especialistas que definiram a meta. Em estudos anteriores, concluiu-se que a maioria das empresas possui uma variação de 5% a 10% para mais ou para menos na comparação do orçado com o realizado. E, é forte a tendência de menor tolerância às variações entre o realizado e o orçado, à medida que os controles são mais freqüentes e nítidos nas empresas que as praticam.

Conclui-se na pesquisa a veracidade da hipótese 3 aonde, empresas maiores, mais diversificadas e descentralizadas tendem a utilizar o orçamento dando importância ao alcance de metas orçamentárias, sem tanta ênfase nos relacionamentos interpessoais.

Com relação aos indicadores de avaliação de desempenho da empresa, geralmente os gestores recebem no início de cada ano algumas metas estabelecidas pelo qual serão avaliados no final de cada ano, sendo esses os indicadores de desempenho, e são diferentes para cada área da empresa.

Conclui-se que na empresa pesquisada, não existe integração entre o sistema contábil e sistema orçamentário, os sistemas são separados, mas um gera base de dados para o outro. Em estudos anteriores, verifica-se que na maioria das empresas o sistema de integração pode ocorrer de três formas: - Totalmente integrado: em que todo o controle orçamentário esta dentro de um software único; - Parcialmente integrado: buscam informações para projeção e principalmente para o acompanhamento em outros softwares; e - Isolados: tratam da projeção e o acompanhamento orçamentário com a importação manual dos dados.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão Técnica de Rubens Fama. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, I. M., org. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. atual. de acordo com as Normas da ABNT: NBR 6034:2004 NBR12225:2004. São Paulo: Atlas, 2006. 195 p, il.

BNDES. Disponível em <<http://www.bndes.gov.br/>>. Acesso em: 21 dez. 2009

BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**. v.18, n.4, p.37-59 out/dez. 2007.

BRIMSON, J.; ANTOS, J. **Driving Value Using Activity-Based Budgeting**. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1999.

CARPES, A.M.S.; ORO, I.M; IEDT, J.; STERZ, R. Orçamento empresarial: uma investigação sobre as formas de acompanhamento orçamentário utilizadas pelas companhias

catarinenses. In: Congresso Brasileiro de Custos, 15, 2008, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ABC, 2008. CD-ROM.

DAVILA, T.; WOUTERS, M. Manging budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting Organization and Society*. v. 30, p 587-608, 2005.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial Planejamento e Controle Gerencial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FREZATTI, F.; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A. R.; RELVAS, T. Proposta de Tratamento Abrangente dos Problemas Relacionados ao Orçamento: Análise Substantiva com Utilização da *Grounded Theory*. In: Encontro da ANPAD, 23, 2009, São Paulo. **Anais...**São Paulo: ANPAD, 2009. CD-ROM.

FREZATTI, F.; RELVAS, T.; JUNQUEIRA, E. R.; NASCIMENTO, A. R. Críticas ao Orçamento: Problemas com o Artefato ou a Não Utilização de uma Abordagem Abrangente de Análise? In: Encontro ENANPAD, 23, 2008, Rio de Janeiro. **Anais...**Rio de Janeiro: ENANPAD, 2008. CD-ROM.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

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

MARTINS, G. de A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MERCHANT, K. A. O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. *Revista de Contabilidade e Organizações FEARP/USP*. v. 1, n. 1, p. 104 - 121 set./dez. 2007.

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*. v. 56, n. 4, p. 813-829, Out., 1981.

NEELY, A.; SUTCLIFF, M. R. e EYNS, H. R. *Finance & performance management: driving value through strategic planning and budgeting*, 2001. Disponível em http://www.accenture.com/xdoc/en/services/finance/fpm_thought_planning.pdf. Acesso em: 30/11/2009.

REVISTA Fator Brasil. Ano 2009. Disponível em: http://www.revistafatorbrasil.com.br/ver_noticia.php?not=93118. Acesso em: 27/11/2009.

SCAPENS, R. W. **Doing case stud research the real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative**. UK: Oxford, 2004.

SILVA, A. C. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso**. Dissertação (Mestre em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo, 2004.

SILVA, A. C.; GONCALVES, R. C. M. G. Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 6, 2006, São Paulo. **Anais...**São Paulo: FEA/USP, 2006. CD-ROM.

TARIFA, M. R.; ALMEIDA, L. B. de; REIS, L. G. dos. Prática orçamentária empresarial privada: um estudo empírico nas maiores empresas da região Sul do Brasil. In: Congresso Brasileiro de Custos, 16, 2009, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: ABC, 2009.

TUNG, N. H. **Orçamento Empresarial no Brasil para empresas industriais e comerciais.** 3 ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa Ltda, 1975.

ZDANOWICZ, J. E. **Planejamento Financeiro e Orçamento.** 4 ed. Porto Alegre: Sagra Luzzanatto, 2001.