

## **AVALIAÇÃO DAS CRÍTICAS AO ORÇAMENTO EMPRESARIAL: ABORDAGEM EM UMA INDÚSTRIA DO SEGMENTO DE AGRONEGÓCIOS**

### **RESUMO**

O orçamento é uma das ferramentas gerenciais mais citadas na literatura e difundidas no meio empresarial como instrumento eficaz de planejamento e controle da organização. Entretanto, o processo orçamentário vem sendo amplamente questionado por pesquisadores que elaboram uma série de críticas. Diante desse contexto, a pesquisa procurou verificar se as críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos principais gestores de uma indústria do ramo do agronegócio. A pesquisa foi classificada como descritiva, qualitativa e do tipo estudo de caso, realizada através de coleta de dados por técnica de entrevista. Os resultados mostraram que entre os respondentes, as críticas em sua grande maioria não foram reconhecidas, com exceção às que mencionam que a elaboração do orçamento requer muito tempo por parte dos gestores de cada setor da empresa e a crítica que propõe que através do orçamento é difícil senão impossível estimar receitas e despesas de maneira realista. De modo geral, a maior parte dos respondentes posicionaram-se discordando ou discordando parcialmente das críticas analisadas, totalizando um percentual de 94,04%.

**Palavras-Chave:** Críticas. Orçamento. Agronegócio.

**Área Temática:** Contabilidade Gerencial

## **1 INTRODUÇÃO**

Nas últimas décadas as organizações enfrentam o crescente desafio de sobreviver em ambientes empresariais cada vez mais complexos, marcados pela competitividade e inovação constante. A fim de prosperar em cenários turbulentos e de constantes mudanças as empresas precisam estar atentas, pois a velocidade com que a organização responde a estas alterações ambientais pode ser decisiva para o bom andamento de seus negócios. Desta forma, cada vez mais as empresas necessitam utilizar ferramentas de gestão que possam ampliar a capacidade de tomada de decisões, mesmo diante da instabilidade e incerteza que permeiam os dias de hoje.

O planejamento orçamentário é atualmente uma das ferramentas gerenciais mais utilizadas pelas organizações e tem como finalidade expressar quantitativamente os objetivos da empresa, direcioná-la no sentido de atingir estes objetivos, e posteriormente comparar se os resultados esperados foram realmente atingidos. Segundo Barcellos (2002, p.187) o orçamento é a quantificação do planejamento, no nível operacional. O sistema orçamentário vem formalizar a atividade de planejamento e controle das empresas.

O processo orçamentário vem sendo amplamente difundido na literatura, reconhecido como uma ferramenta importante de acompanhamento e controle das funções administrativas. Porém, nos últimos anos o processo orçamentário também tem recebido críticas por parte dos pesquisadores, que questionam sua importância para as organizações e sua real contribuição no crescimento do negócio. Diante deste contexto, elaborou-se a seguinte questão problema: As críticas atribuídas pela literatura ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos gestores de uma empresa industrial pertencente ao segmento do agronegócios? O objetivo da pesquisa é verificar se as críticas ao processo orçamentário identificadas na literatura são reconhecidas pelos principais gestores de uma empresa industrial de grande porte que atua no segmento de agronegócios.

O estudo inova ao descrever a percepção dos entrevistados em uma empresa industrial pertencente ao setor no agronegócio brasileiro. O agronegócio brasileiro é responsável, em média por 24% do produto interno bruto nacional e também por aproximadamente 19% da população ocupada do país. Além disso, indústrias que atuam no segmento do agronegócio possuem características particulares, como a alta dependência de fatores externos, como a alta volatilidade do preço das *commodities* no mercado internacional. Tais fatores levam a empresa a atuar em um ambiente instável, em que precisa estar preparada para gerenciar mudanças de ordem estratégica e operacional tornando assim o processo orçamentário mais difícil de ser gerenciado. Sob o ponto de vista teórico, busca-se a confirmação ou não de pesquisas anteriores, priorizando generalizações teóricas em detrimento a generalizações estatísticas. Entende-se que os resultados podem oferecer aos leitores subsídio para posicionarem-se sobre a adoção e utilização do orçamento como instrumento de gestão ou, pelo contrário, decidirem-se pelo abandono do mesmo substituindo-o por práticas de controle alternativas.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 O Processo Administrativo e Suas Funções**

No que tange as funções da Administração nas organizações um dos conceitos mais usados é o da Teoria Neoclássica, Escola da Administração que teve sua preocupação centrada na prática administrativa e ênfase em seus objetivos e resultados, a qual afirma que as funções do administrador correspondem aos elementos da Administração, definidos anteriormente por Henri Fayol como prever, organizar, comandar, coordenar e controlar. Estes elementos propostos por Fayol são vistos pelos autores neoclássicos sob uma nova ótica, com uma nova roupagem, caracterizado segundo Chiavenatto (2000, p. 172) pela forte

ênfase nos aspectos práticos da Administração, pelo pragmatismo e busca de resultados concretos e palpáveis, onde sua essência é o próprio processo administrativo. Assim, a Teoria Neoclássica propõe que o planejamento, a organização, a direção e o controle são funções básicas da Administração e constituem o chamado processo administrativo.

O planejamento figura como a primeira função administrativa por ser aquela que serve de base para as demais funções. Segundo Chiavenatto (2000, p. 195) o planejamento determina antecipadamente quais são os objetivos a serem atingidos pela organização e como fazer para alcançá-los, assim, o planejamento de uma empresa é responsável por definir aonde se quer chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que sequência se dará. Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p.5) “o planejamento engloba (a) a seleção dos objetivos da organização, previsão de resultados a partir de várias alternativas de alcançá-los, decisão de como alcançar os resultados desejados, e (b) comunicação para toda a organização dos objetivos e como alcançá-los”.

A função administrativa de organização é apresentada por Chiavenatto (2000, p. 202) dentro da Literatura Neoclássica como o ato de organizar, estruturar e integrar as atividades, de forma a alocar recursos e coordenar os esforços da organização buscando atingir os objetivos planejados.

A função administrativa de direção tem o papel de acionar e dinamizar a empresa. Segundo Chiavenatto (2000, p. 203) a direção está relacionada com a ação, definido o planejamento e estabelecida a organização, resta fazer as coisas acontecerem na empresa. Esta função está intimamente ligada com a gestão de pessoas nas organizações, interagindo diretamente com as relações interpessoais dos administradores de todos os níveis e seus respectivos subordinados. Logo, a função de direção envolve orientação, assistência à execução, liderança e motivação, de forma a dirigir esforços para um propósito em comum: alcançar os objetivos propostos pela organização.

O controle como função administrativa para Chiavenatto (2000, p. 205) tem a finalidade de assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. Assim, o controle tem o papel de acompanhar o desenvolvimento dos demais processos de planejamento, organização e direção, verificar se os objetivos serão atingidos e propor ações corretivas se necessário, a fim de ajustar padrões e alinhar o desempenho da organização, com base no que foi por ela planejado.

Segundo Welsch (1983, p. 22) o planejamento e controle dos resultados da organização justificam-se na medida em que facilitam o desempenho do processo de administração. Ao contrário da contabilidade que produz dados históricos a fim de atender as exigências de informação externa (direitos dos acionistas, órgãos governamentais, credores, etc.), o planejamento e controle dos resultados tem finalidade atender a demanda interna da empresa, desta forma, para que um programa de planejamento e controle se justifique, ele deve produzir benefícios relevantes diretamente relacionados à execução das responsabilidades primordiais da administração. Segundo o mesmo autor, o planejamento e o controle baseiam-se na convicção de que a administração é capaz de planejar e controlar o destino da organização no longo prazo, por meio de uma série contínua de decisões bem concebidas, diretamente relacionadas ao processo de tomada de decisões.

Assim, a capacidade de uma empresa de planejar e controlar suas atividades pode ser considerada como um fator capaz promover o seu sucesso, já que a administração somente justifica sua existência quando é capaz de planejar e controlar suas atividades, de modo a determinar o destino da empresa num futuro próximo. Segundo Welsch (1983, p. 27) a base do planejamento e controle de resultados é a confiança absoluta da administração em sua capacidade de estabelecer objetivos realistas para a empresa e conceber meios eficientes de alcançá-los.

## **2.2 O Papel do Orçamento no Planejamento e Controle**

O processo orçamentário desempenha um papel fundamental no planejamento e controle empresarial. Para Hansen e Mowen (2001, p.246) “os planos identificam os objetivos e as ações necessárias para realizá-los. Orçamentos são as expressões quantitativas desses planos, em termos físicos ou financeiros, ou ambos”. Segundo o mesmo autor quando o orçamento é utilizado com fins de planejamento, tem o objetivo de traduzir as estratégias da empresa em termos operacionais. Quando utilizado com fins de controle, o orçamento objetiva comparar os resultados reais com os planejados, dando subsídios ao administrador para tomar as medidas necessárias a fim de corrigir desvios, caso o desempenho real da empresa demonstre um desvio significativo do desempenho esperado.

Fank, Angonese e Lavarda (2011) consideram que “o orçamento possui por premissa materializar, em formato monetário, todo o planejamento elaborado pela empresa”. Assim, pode-se afirmar que através do processo orçamentário é possível verificar se as metas propostas no planejamento da empresa poderão ser atingidas ou não.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002) a utilização de um orçamento tem quatro finalidades básicas, sendo elas: (1) dar forma pormenorizada ao planejamento estratégico, (2) auxiliar na coordenação das demais atividades da empresa, (3) definir as responsabilidades dos gestores, determinar limites de gastos e mantê-los informados do desempenho da empresa, (4) reconhecer que o orçamento é um instrumento de avaliação do desempenho.

Pelos conceitos apresentados pode-se afirmar que o orçamento está diretamente ligado a gestão da empresa, podendo ser utilizado como ferramenta para controle dos objetivos e metas traçados no planejamento estratégico. Diante do exposto, fica clara a importância da peça orçamentária como instrumento de acompanhamento ao planejamento e controle da organização. A fim de melhor entender o processo orçamentário como ferramenta de gestão e seu papel no desenvolvimento da empresa, será apresentado a seguir os principais fatores apontados na literatura como fundamentais para que a organização obtenha sucesso com a utilização do orçamento.

## **2.3 A Importância do Orçamento: Fundamentos e Vantagens**

O orçamento da forma como é conhecido atualmente teve sua origem na administração pública. Segundo Drucker (1998, p.517) o orçamento nasceu na Inglaterra e tinha o objetivo de demonstrar se as finanças do Governo produziriam superávit ou déficit, considerando as receitas oriundas de impostos e taxas versus as despesas governamentais. Em caso de déficit seria necessário aumentar as receitas ou cortar despesas, ou ainda, tomar empréstimos, além disso, fornecia a base legal para as despesas de cada departamento do Governo. Em empresas privadas o orçamento foi utilizado primeiramente nos Estados Unidos, em 1919, pela Du Pont (ZDANOWICZ, 1989).

O orçamento como ferramenta gerencial hoje se faz presente em quase todas as empresas a fim de prever e controlar suas necessidades financeiras, como afirma Drucker (1998, p. 518). Segundo o mesmo autor, além de instrumento financeiro, o orçamento deve ser para o administrador uma ferramenta que permita montar todo o planejamento da organização, pois pode ser considerado como “o melhor mecanismo para fazer com que os recursos básicos, e especialmente o recurso representado pelo pessoal capaz de bom desempenho, sejam designados a prioridades e resultados”.

Para Welsch (1983) o programa de planejamento e controle de resultados quando utilizado devidamente oferece á organização uma abordagem sistêmica e concreta, onde através de um sistema amplo todos os aspectos da organização podem ser reunidos num todo coordenado, onde operações e ações administrativas podem ser interligadas, propiciando maior certeza e coesão nas tomadas de decisão. Desta forma, a fim de garantir que o processo

orçamentário tenha êxito, Welsch (1983, p.49-50) aponta alguns fatores essenciais no planejamento e controle dos resultados, sendo eles: (a) envolvimento administrativo, (b) adaptação organizacional, (c) contabilidade por áreas de responsabilidade, (d) orientação para objetivos, (e) comunicação integral, (f) expectativas realistas, (g) oportunidade, (h) aplicação flexível, (i) reconhecimento do esforço individual e do grupo, (j) acompanhamento. O autor defende que, se observados estes fatores desde a elaboração do processo orçamentário, sua probabilidade de sucesso é maior, servindo de suporte para o processo de tomada de decisões da administração, propiciando vantagens como: (1) desenvolvimento da sofisticação da administração em seu uso; (2) elaboração de um plano realista de receitas; (3) estabelecimento de objetivos e padrões realistas; (4) comunicação adequada de atitudes, políticas e diretrizes pelos níveis administrativos superiores; (5) obtenção de flexibilidade administrativa no uso do sistema; e (6) atualização do sistema de acordo com o dinamismo do meio em que a administração atua.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 246-247) o processo orçamentário serve como um plano abrangente para a organização de forma que pode garantir vantagens como o fornecimento de informações sobre recursos, que podem ser utilizadas para melhorar as tomadas de decisão, auxílio no uso de recursos para estabelecer níveis de referência que futuramente poderão auxiliar em avaliações de desempenho tanto de processos quanto de pessoas, melhora a comunicação e a coordenação e incentiva os gerentes a planejar despesas e receitas para suas respectivas áreas de atuação.

Welsch (1983, p. 64) aponta uma série de vantagens ao programa de planejamento e controle de resultados, de forma que: (1) obriga a análise antecipada das políticas básicas; (2) exige uma estrutura administrativa adequada, com atribuições de responsabilidade a cada função da empresa; (3) faz com que todos os membros da administração da empresa participem do estabelecimento de objetivos e elaboração de planos; (4) exige que os gestores elaborem os planos de suas áreas de atuação em harmonia com planos de outros setores da empresa; (5) requer da administração a quantificação do que é necessário para um desempenho satisfatório; (6) necessita de dados contábeis históricos adequados e apropriados; (7) faz com que a administração planeje de maneira mais econômica a utilização de recursos, como mão de obra, matéria-prima, instalações e capital; (8) incentiva nos gestores o hábito de analisar cuidadosamente todos os fatores relevantes antes de serem tomadas decisões importantes; (9) reduz custos na medida em que aumenta a amplitude do controle, exigindo menor número de supervisores; (10) a partir de políticas predeterminadas e relações de autoridade bem definidas, liberta os gestores de problemas internos rotineiros, propiciando à eles mais tempo para o planejamento; (11) busca eliminar a incerteza existentes na empresa com relação às políticas e objetivos básicos da organização, deixando claro à todos seus objetivos e metas; (12) aponta as áreas de eficiência ou ineficiência; (13) entre os membros da administração da empresa consegue promover a compreensão mútua de problemas; (14) força a administração a dedicar-se a observação das tendências e condições econômicas gerais do mercado em que a empresa atua; (15) exige uma auto-análise periódica da empresa; (16) auxilia no processo de obtenção de recursos de terceiros; (17) permite verificar o progresso em relação aos objetivos da empresa.

Pelo exposto pode-se perceber que há um posicionamento favorável quanto à utilização da peça orçamentária pela empresa, de maneira que seu sucesso estaria diretamente relacionado ao planejamento e controle com o auxílio do controle orçamentário. Deve-se enfatizar ainda que, caso os fatores limitadores do orçamento não sejam observados, o processo pode ser comprometido como um todo.

## **2.4 Críticas ao Orçamento**

Algumas correntes teóricas contrárias ao processo orçamentário se difundiram na literatura. Tais correntes são contrárias a ideia de que o orçamento tenha papel fundamental no planejamento e controle das empresas e apontam críticas severas a esta ferramenta de gestão, apontadas a seguir.

Welsch, Hilton e Gordon (1988, p.74) criticam o modelo tradicional de processo orçamentário de maneira que: (1) é difícil senão impossível estimar receitas e despesas de maneira realista, (2) a adoção de um sistema informal é melhor e funciona bem, (3) não é realista distribuir metas e políticas para todos os gestores, (4) o orçamento é dispendioso e requer muito tempo dos gestores, especialmente em suas revisões, (5) o processo orçamentário tira a flexibilidade gerencial, (6) pode criar vários tipos de problemas comportamentais, (7) colocam os gestores em camisas de força, (8) adicionam um nível de complexidade na organização que não é necessário.

Hope e Fraser (2003, p. 4-6) criticam o modelo tradicional de orçamento e mencionam algumas críticas como: (1) o orçamento requer muito tempo, é dispendioso e adiciona pouco valor aos usuários, (2) é desconectado do ambiente da informação competitiva e econômica, (3) pode encorajar um comportamento antiético, (4) fornece pouco valor à organização.

Hope (2000, p. 3-5) acrescenta críticas como: (1) centralização através do processo orçamentário, (2) o orçamento é focado na redução de custos e não na criação de valor, (3) sufoca iniciativas e desencoraja as pessoas, (4) o orçamento mantém o planejamento e a execução separadamente, quando deveria aproximá-los.

Fischer (2002, p. 32-34) considera ainda que: (1) o orçamento é uma perda de tempo, já que se deixa de planejar o futuro da organização para se discutir seu passado, (2) não encoraja nas pessoas o desempenho e sim a performance do orçamento, (3) a revisão orçamentária demanda tempo e as organizações não conseguem gerenciá-la de forma rápida.

Diante do exposto observa-se que, mesmo que ainda muito utilizado no ambiente empresarial e defendido por alguns autores, outros teóricos apontam severas críticas ao orçamento tradicional, chegando a atribuir ao processo orçamentário a culpa por disfunções ocorridas na organização.

## **2.5 Alternativas ao Modelo Tradicional de Orçamento**

Na Literatura atual, encontram-se alternativas ao modelo tradicional de orçamento, entre elas estão as ferramentas de Orçamento Baseado em Atividades, *Balanced Scorecard* e *Beyond Budgeting*.

Segundo Silva, Rosa e Pires (2007, p. 152-153) “o Orçamento Baseado em Atividades possibilita às organizações autorizar e controlar os recursos com base nas demandas previstas das atividades realizadas”, além disso, os autores enfatizam que o ABB “melhora o processo produtivo, identificando e eliminando as atividades que não agreguem valor aos produtos, bem como permite conhecer antecipadamente o resultado a ser alcançado em um determinado período”. Pode-se assim afirmar que dentro desta metodologia o foco está nas atividades da organização e não nos recursos que ela dispõe.

O *Balanced Scorecard* - BSC segundo Pandolfi Jr. *et al.* (2009, p. 177-193) tem o objetivo de preencher uma lacuna existente no processo tradicional de planejamento e controle, através do gerenciamento da estratégia organizacional. Pelo uso desta ferramenta as empresas conseguem relacionar a estratégia ao seu processo tradicional de planejamento e controle dos lucros, ou orçamento.

O *Beyond Budgeting* – BBR segundo Santos *et al.* (2008, p. 185) surgiu em 1998 com o objetivo de auxiliar as empresas a competirem de maneira eficaz no mercado, através de um modelo de gestão simples, com custos baixos, maior velocidade das respostas exigidas pelo mercado, com foco no cliente e que ofereça apoio à ética e à inovação nas organizações. Santos *et al.* (2008, p.189) entendem que o *Beyond Budgeting* busca superar barreiras e criar

uma organização flexível e adaptável, onde seus gestores tenham autoconfiança e liberdade, possam tomar decisões rápidas e desenvolvam projetos inovadores com equipes multifuncionais. Pandolfi Jr. *et al.* (2009, p.185) apontam o *Beyond Budgeting* como um modelo de gestão que envolve uma série de processos alternativos, tendo por resultado a transferência de responsabilidade pela performance de um nível centralizado para os gerentes operacionais.

### **3 METODOLOGIA**

Esta pesquisa, quanto a classificação metodológica, no que se refere a seus objetivos, classifica-se como descritiva. Para Diehl e Tatim (2004) a pesquisa descritiva caracteriza-se pelo objetivo de descrever as características de uma determinada população ou fenômeno e utiliza-se de técnicas padronizadas de coleta de dados, como questionários e observações sistemáticas.

Quanto aos procedimentos a pesquisa foi classificada como um estudo de caso, definido por Diehl e Tatim (2004, p.61) como um “conjunto de dados que descrevem uma fase ou a totalidade do processo social de uma unidade, em suas diversas relações internas e suas fixações culturais, quer essa unidade seja uma pessoa, uma família, um profissional, uma instituição social, uma comunidade ou uma nação”. No que se refere a abordagem do problema classificou-se a pesquisa como qualitativa. De acordo com Richardson (1989, p, 39), estudos qualitativos,

podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

A pesquisa realizada se deu através de coleta de dados por técnica de entrevista. Para Diehl e Tatim (2004, p. 66) “a entrevista é um encontro entre duas pessoas cujo objetivo é que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto mediante uma conversação de natureza profissional”. Quanto ao tipo de entrevista ela pode ser classificada como padronizada ou estruturada, que conforme Diehl e Tatim (2004) é um tipo de entrevista feita a partir de um roteiro seguido pelo entrevistador, onde um formulário é elaborado e as perguntas feitas ao entrevistado são previamente estabelecidas. Os entrevistados devem ser selecionados de acordo com um plano e não é permitido ao pesquisador adaptar suas perguntas ou alterar a ordem dos tópicos do formulário. Respeitando estes critérios, a pesquisa realizada será feita através de entrevistas com os seis principais gestores de uma indústria do segmento de agronegócios, diretamente envolvidos com a elaboração do plano orçamentário anual, responsáveis por áreas administrativas, como setores Comercial, Contábil e Financeiro e áreas produtivas, entrevistando os gerentes industriais da empresa.

As entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas. Ao entrevistar cada gestor, o entrevistador respeitou a ordem de tópicos do formulário elaborado previamente, composto de 14 afirmações quanto às críticas ao processo orçamentário. Cada uma das afirmações deveria ser avaliada pelo entrevistado, de maneira que seu posicionamento poderia ser de reconhecer tal afirmação como verdadeira, não reconhecer ou reconhecer parcialmente, mencionando os motivos que o levam ao seu posicionamento.

### **4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS**

Nesta seção apresentam-se os resultados obtidos a partir da pesquisa, onde inicialmente serão apresentadas algumas informações da empresa em que o estudo foi realizado e posteriormente descrevem-se os resultados encontrados.

#### 4.1 A Organização

A empresa na qual foi realizado este estudo caracteriza-se por atuar no ramo industrial, no segmento de agronegócios. O agronegócio no Brasil é um setor marcado por várias particularidades, pois seus produtos, as chamadas “*commodities*” sofrem influência tanto do mercado internacional quanto da disponibilidade local, além de fatores não controláveis, como intempéries climáticas e fatores ambientais, como doenças, pragas e predadores naturais. Diante destes fatores, o setor pode ser considerado como de alta volatilidade e sensível a influências econômicas nacionais e internacionais.

Com uma grande estrutura fabril e um quadro de pessoal enxuto, a empresa investe fortemente em tecnologia da informação, tanto na automação industrial quanto em sistemas de gestão empresarial. A empresa utiliza o orçamento empresarial como ferramenta para o planejamento e controle em toda a sua estrutura administrativa e produtiva. O orçamento é dividido em duas partes: uma operacional e outra financeira e de investimentos. Estas duas grandes áreas, após terem suas peças orçamentárias elaboradas e validadas por um comitê orçamentário, composto pela alta administração da empresa e representantes dos setores financeiro e contábil, compõem as previsões de demonstrações contábeis e o plano orçamentário, posteriormente validado pelo conselho de administração da empresa. O acompanhamento do orçamento é realizado mensalmente, cabendo a contabilidade apontar os desvios observados entre resultados planejados e efetivamente realizados. Além da alta administração, os demais gestores também são informados dos resultados mensais obtidos.

Ajustes no planejamento muitas vezes são inevitáveis, pois opera essencialmente com *commodities*, cujo preço de mercado varia em função de fatores externos, como mercado internacional, sazonalidade, influências climáticas, logística e distribuição, entre outros. Assim, objetivando minimizar o efeito de possíveis ajustes, a empresa procura estimar seus resultados, tanto operacionais quanto financeiros, com uma margem de segurança que possa garantir a viabilidade do negócio. Por solicitação da empresa a identidade da mesma será preservada.

#### 4.2 Descrição do Perfil da Amostra

Todos os entrevistados neste estudo são do gênero masculino. Para a caracterização da amostra foram realizadas inicialmente três perguntas aos entrevistados, que são tabuladas a seguir. A primeira pergunta solicitava a idade do entrevistado e os resultados podem ser observados na tabela 1.

Tabela 1 – Idade dos Entrevistados

Faixa Etária	Número de respostas	Percentual (%) em relação ao total
De 30 à 36 anos	1	16,67%
De 37 à 42 anos	0	0%
De 43 à 48 anos	3	50,00%
De 49 à 54 anos	2	33,33%

Fonte: Dados primários

Conforme os dados apresentados na Tabela 1 os gestores que responderam a entrevista em sua maioria concentram-se em uma faixa etária de 43 à 48 anos, correspondendo a 50% do total da amostra e 33,33% dos entrevistados encontram-se em faixa etária que varia de 49 à 54 anos, enquanto apenas 16,67% da amostra têm menos de 37 anos.

A segunda pergunta solicitava ao entrevistado seu grau de instrução. Os dados constam na Tabela 2, aonde percebe-se que todos possuem nível mínimo de graduação completa e um terço possuem pós-graduação.



Tabela 2 – Grau de Instrução dos Entrevistados

Grau de Instrução	Número de respostas	Percentual (%) em relação ao total
Graduação	4	66,67%
Pós-graduação	2	33,33%

Fonte: Dados primários

Estas informações revelam a importância da experiência profissional aliada ao conhecimento técnico para o exercício de cargos de gerência e alta administração.

Finalizando o perfil da amostra a Tabela 3 mostra o tempo de atuação na empresa. Por tratar-se de uma empresa nova no mercado, a maioria dos gestores tem de 3 a 5 anos de atuação na empresa.

Tabela 3 – Tempo de Atuação na Empresa

Tempo de Atuação na Empresa	Número de respostas	Percentual (%) em relação ao total
Menos de 1 ano	1	16,67%
De 1 à 3 anos	2	33,33%
De 3 à 5 anos	3	50,00%

Fonte: Dados primários

Se esclarece que a empresa atua no mercado há 5 anos. Percebe-se assim, que os entrevistados possuem alto grau de instrução, a maioria com idade superior à 43 anos e 50% atuando na organização desde sua fundação.

#### 4.3 Percepção das Críticas Realizadas ao Orçamento

Após a caracterização dos entrevistados, a segunda etapa da pesquisa tinha por objetivo verificar a percepção dos gestores da empresa diante das críticas realizadas ao processo orçamentário. A Tabela 4, demonstra os resultados tabulados referente a opinião dos entrevistados quanto às críticas relacionadas ao orçamento.

Foram pesquisadas quatorze críticas atribuídas ao sistema orçamentário. Percebe-se que de modo geral a maioria dos entrevistados posicionou-se como discordando ou concordando parcialmente com as críticas pesquisadas, totalizando um percentual de 94,04%. A partir desses resultados, atribui-se, nesta organização, a percepção de que o orçamento constitui uma ferramenta útil e importante para o processo de gestão. Dentre as críticas analisadas, aquela que refere-se ao tempo despendido na elaboração do orçamento foi a que obteve o maior percentual de concordância (33,33%). Ficou claro na opinião dos entrevistados que há a necessidade de se investir tempo para a construção do processo orçamentário. O gerente financeiro da empresa não entende o tempo necessário para a elaboração do orçamento como uma crítica e menciona, “eu não acho que seja uma crítica, mas o orçamento realmente requer muito tempo dos gestores em virtude da complexidade da peça orçamentária”. Aliado a isso, tem-se a opinião do gerente comercial, em que coloca que

O orçamento requer esforço por parte de toda a hierarquia da empresa, mas acredito ser um bom período para avaliar e pensar o negócio, o que pode ser melhorado e o que deve ser eliminado. A meu ver a maior contribuição do processo é a obtenção do comprometimento e envolvimento de toda a empresa, em todos os níveis, a fim de alcançar objetivos comuns. Isto requer disciplina e amadurecimento da organização.

Analisando a opinião do diretor comercial, percebe-se que o nível de amadurecimento dos envolvidos é um fator importante e que interfere no reconhecimento de uma crítica. Neste caso, o tempo envolvido na preparação da peça orçamentária é entendido como um tempo

produtivo, que agrega valor a empresa e oferece a oportunidade de repensar o negócio. Portanto, o tempo necessário para a elaboração do orçamento acaba por ser entendido como um benefício ao invés de uma crítica.

Tabela 4 – Opinião dos entrevistados quanto às críticas ao orçamento

Questões	Frequência de Respostas		
	Concorda	Concorda parcial	Discorda
1 A elaboração do orçamento requer um tempo muito grande por parte dos gestores de cada setor da empresa.	2	3	1
2 O orçamento adiciona um nível de complexidade que não é necessário na empresa.	0	1	5
3 O orçamento é uma perda de tempo, uma vez que as pessoas gastam o tempo seguindo o passado sendo que o importante é discutir o futuro da empresa e novas perspectivas para seu crescimento.	0	1	5
4 Em substituição ao orçamento, um sistema de planejamento e controle informal é melhor e funciona bem.	0	1	5
5 O orçamento tira a flexibilidade dos gestores da empresa, colocando eles numa camisa de força. Ficam amarrados às metas propostas pelo plano orçamentário.	0	1	5
6 O orçamento cria todos os tipos de problemas comportamentais, encorajando nas pessoas um comportamento muitas vezes antiético.	0	4	2
7 O processo orçamentário não encoraja o desempenho das pessoas, sufoca iniciativas.	0	0	6
8 O orçamento é muito dispendioso e adiciona pouco valor aos seus usuários.	0	1	5
9 As ações de todos os setores da empresa ficam centralizadas através do sistema orçamentário.	0	2	4
10 O orçamento é desconectado do ambiente de informação competitiva e econômica, deixando de considerar o ambiente externo à empresa e suas constantes mudanças.	0	2	4
11 O orçamento mantém o planejamento e a execução separadamente, ao invés de aproximá-los.	0	1	5
12 O orçamento tem foco na redução de custo e não na criação de valor.	0	1	5
13 Através do orçamento é difícil senão impossível estimar receitas e despesas de maneira realista.	3	3	0
14 A revisão do orçamento leva tempo em virtude da quantidade de informações para serem revisadas e avaliadas com cuidado, a empresa não consegue gerenciar este processo de forma rápida.	0	4	2
Total	5	25	54

Fonte: Dados primários

A segunda questão avaliava a crítica que menciona que o orçamento adiciona um nível de complexidade que não é necessário na empresa, onde observou-se que a maioria dos gestores discorda desta afirmação (83,33%). O coordenador contábil da empresa entende que “apesar de alguns pontos um pouco mais complexos o orçamento se faz necessário, hoje uma empresa que não tem orçamento ela não tem um norte, não tem um rumo”.

A crítica que aponta o orçamento como perda de tempo, uma vez que as pessoas gastam o tempo seguindo o passado sendo que o importante é discutir o futuro da empresa e novas perspectivas para seu crescimento não foi identificada pelos gestores, que em maioria discordaram da afirmação (83,33%) ou discordam parcialmente (16,67%), acreditando que o orçamento é uma ferramenta que deve ser um referencial para o futuro, alinhado com o planejamento estratégico da empresa. A opinião do gerente financeiro deixa explícito isso, e aponta que

As pessoas olham o orçamento como se fosse algo do passado, mas na realidade o orçamento deve refletir o que é o planejamento estratégico, e o planejamento

estratégico olha para frente. [...] não tem sentido fazer um orçamento que não esteja refletido no plano estratégico da empresa.

A quarta crítica da pesquisa apontada em estudo por Welsch, Hilton e Gordon (1988), que recomenda a substituição do orçamento por sistemas informais de medição e controle, não foi reconhecida pela maioria dos gestores entrevistados (83,33%). Segundo um dos gerentes industriais entrevistados “os controles informais são eficientes, mas não podem substituir o orçamento”. A opinião do diretor comercial complementa esta idéia, e o entrevistado entende que

os controles informais são muito necessários, mas refletem o que já aconteceu e podem servir a ajustar o rumo no curto prazo, enquanto o orçamento traduz a expectativa da empresa a médio e longo prazo, sendo uma ferramenta indispensável para o bom andamento do negócio.

Com relação à crítica proposta por Welsch, Hilton e Gordon (1988, p.74) e aplicada à pesquisa em questão, que afirma que o orçamento tira a flexibilidade dos gestores colocando-os numa camisa de força e amarrados as metas propostas pelo plano orçamentário, a mesma não foi reconhecida pelos gestores, pois 83,33% deles discordaram da afirmação, entendendo que o orçamento não pode ser estanque, devendo existir no plano orçamentário a flexibilidade necessária para pequenos ajustes, conforme o comportamento do mercado. O gerente financeiro da empresa entende que

o orçamento deve ser um reflexo do que o gestor percebe no mercado, é uma tradução numérica, então não se pode acusar o orçamento de engessar atividades, ele apenas reflete a leitura que os gestores fazem do mercado e traduzem isso na peça orçamentária, visto que as metas propostas no orçamento são por eles mesmos traçadas.

A crítica que afirma que o orçamento cria todos os tipos de problemas comportamentais, encorajando nas pessoas um comportamento muitas vezes antiético, os gestores em sua maioria (66,67%) reconheceram parcialmente tal crítica, entendendo que existe a possibilidade de que as pessoas envolvidas no processo orçamentário possam ter este tipo de comportamento, transformando o processo orçamentário em um jogo de interesses, enquanto a minoria dos entrevistados (33,33%) não reconheceram tal afirmação. Hansen e Mowen (1996) apontam que o orçamento pode impactar diretamente no comportamento das pessoas na organização. Quando existe a congruência de objetivos, ou seja, os objetivos do colaborador estão alinhados com os objetivos da empresa, observa-se um comportamento positivo, porém, quando os objetivos e metas propostos no orçamento vão de encontro às expectativas dos participantes, as reações podem ser negativas sob inúmeros aspectos, podendo se traduzir em um comportamento disfuncional, levantando questões éticas e morais. Os autores apontam ainda que os problemas mais críticos que podem levar a um comportamento disfuncional são as definições de metas muito altas ou muito baixas, ou ainda a possibilidade de se superestimar custos ou subestimar receitas, criando reservas no orçamento, tornando a exigência por desempenho menos objetiva e mais flexível, de fácil administração. No estudo em questão um dos gerentes do processo industrial concordou parcialmente com tal crítica e acrescentou ainda que

Isto pode acontecer, mas o impacto será imediato quando o novo orçamento começar a sua vigência. Se premissas orçamentárias adequadas forem adotadas, as informações do mercado futuro forem condizentes e a análise do histórico de gastos for efetiva, superestimar ou subestimar metas fica mais difícil de ocorrer. Porém é fato que normalmente os orçamentos não são aprovados na primeira análise das

diretorias. A experiência mostra que sempre existe uma linha de corte, muitas vezes impostas, para fins de resultados, que podem vir a gerar um gasto mais alto em relação à expectativa inicial. Com base nisso realmente alguns gestores têm o hábito de deixar “gorduras” na primeira apresentação, de modo a facilitar os ajustes que lhe serão solicitados.

A sétima questão avaliava a crítica que menciona que o processo orçamentário não encoraja o desempenho das pessoas, e acaba por sufocar iniciativas, não foi reconhecida por nenhum dos entrevistados. De modo geral, os gestores entendem que o orçamento não tem vínculo com a iniciativa das pessoas, pois trata-se de uma questão comportamental, que está nas pessoas e não atrelado a um plano. Um dos gerentes industriais entrevistados salienta que “o orçamento é uma ferramenta de controle necessária e fundamental, através das metas propostas no plano orçamentário é possível inclusive incentivar iniciativas na empresa, especialmente no sentido de reduzir custos”.

A crítica que afirma que as ações de todos os setores da empresa ficam centralizadas através do sistema orçamentário não foi reconhecida pela maioria dos entrevistados (66,67%), ou foi reconhecida parcialmente (33,33%). O coordenador contábil da empresa justifica sua opinião dizendo que “o sistema orçamentário deve ser centralizado por centro de custo-resultado. É centralizado para que a alta administração tenha uma visão geral, mas não significa centralização de decisão, é apenas a centralização de informação”.

A crítica que sugere que o orçamento é desconectado do ambiente de informação competitiva e econômica, deixando de considerar o ambiente externo à empresa e suas constantes mudanças, não foi identificada pela maioria dos gestores (66,67%) ou foi identificada parcialmente (33,33%). A empresa em questão trabalha essencialmente com *commodities* como matéria-prima principal, atuando num mercado suscetível a variações, de alta volatilidade e que depende da leitura que seus gestores fazem do ambiente externo para definir estratégias e determinar as premissas que irão se refletir no plano orçamentário. O gerente financeiro da empresa entende que

Quem dá os *inputs* para o orçamento são os gestores, que dia a dia acompanham o mercado, o ambiente externo. Se os gestores estiverem dando *inputs* errados eles estão desconectados da realidade. O orçamento é só um reflexo do que os gestores estão vendo no mercado: se estão vendo errado, o orçamento estará errado.

Com relação à crítica que propõe que processo orçamentário mantém o orçamento e a execução separadamente ao invés de aproximá-los, a pesquisa revelou que os gestores, em sua maioria (83,33%) não concordam com esta crítica, ou concordam parcialmente (16,67%), de modo que entendem que planejamento e execução devem andar paralelamente, convergindo para aquilo que foi orçado pela empresa. Segundo um dos gerentes industriais “primeiro deve-se considerar o planejamento estratégico, em segundo o orçamento e em terceiro a execução. Os três caminham juntos. Se o gestor conseguir unir estas variáveis há uma grande chance de se ter um resultado positivo”.

Segundo a crítica apontada por Hope (2000) o orçamento tem foco na redução de custo e não na criação de valor, onde ressalta que a partir do momento em que foram definidas as receitas e as despesas no orçamento, não há mais espaço para a criação de valor na organização. Esta crítica não foi reconhecida pela maioria dos participantes da pesquisa (83,33%) ou reconhecida parcialmente (16,67%). Segundo um dos gerentes industriais “orçamento é controle acima de tudo, é ele que dá um embasamento e uma visão profunda de controle e contribui para o crescimento da empresa, muitas vezes auxiliando na criação de valor”. O gerente financeiro entende que

A empresa precisa ter redução de custos para ser mais competitiva. Normalmente este é o ponto mais visado. Agregar valor depende, entre outros fatores, de inovação tecnológica, novas estratégias de produto, posicionamento no mercado. Assim um depende do outro: você tem que ter redução de custo mas também precisa agregar valor para ser competitivo no mercado. Não se pode dizer que o orçamento restringe a criação de valor, pelo contrário, através de uma correta condução muitas vezes o orçamento consegue agregar valor à empresa.

A crítica apontada nos estudos de Welsch, Hilton e Gordon (1988), que afirma que através do orçamento é difícil senão impossível estimar receitas e despesas de maneira realista foi reconhecida (50%) ou reconhecida parcialmente (50%) pelos gestores entrevistados. O diretor comercial da empresa em questão coloca que

concordo em parte, pois depende muito do tipo de atividade em que a organização está envolvida. Existem atividades com pouca flutuação de preços e mercados consolidados. Outras atividades, como algumas *commodities*, apresentam grande volatilidade de preços e por consequência receitas, capital de giro, margens são mais difíceis de serem estimadas.

Na opinião do gerente financeiro, que reconhece a crítica e a considera pertinente, realmente é difícil prever com assertividade receitas e despesas na elaboração da peça orçamentária e é enfático ao salientar que

O mercado muda! O orçamento não faz o mercado, por mais que os gestores apontem a realidade quando o orçamento está sendo elaborado, mas o mercado muda a todo o momento. Começa de uma maneira muito realista mas a medida que o tempo passa, vão mudando as atividades econômicas, e isso reflete na empresa e reflete no orçamento.

Com isso, observa-se que muito da capacidade de estimar receitas e despesas para compor a peça orçamentária está relacionado à atividade da organização e o mercado onde está inserida. De todo modo, o orçamento deve ser realista e contemplar as possíveis variações de mercado.

A crítica que considera que a revisão do processo orçamentário leva tempo em virtude da quantidade de informações, em que Fischer (2002) reconhece que o orçamento necessita de tempo para serem realizados ajustes, correções, bem como para o acompanhamento dos resultados entre o orçado e o realizado, foi reconhecida em parte pela maioria dos participantes da pesquisa (66,67%) ou não reconhecida (33,33%). Os gestores entendem que a revisão é necessária, mesmo com certo dispêndio de tempo, é preciso analisar, ajustar e corrigir as premissas orçamentárias, de modo que elas servirão de balizador para a indústria e suas estratégias de atuação.

Ferramentas alternativas como Orçamento Baseado em Atividades, *Balanced Scorecard* e *Beyond Budgeting* não foram identificadas pelos participantes como possíveis substitutas ao orçamento tradicional, pois não atendem totalmente as necessidades de controle e acompanhamento gerencial necessários na empresa.

No estudo realizado por Fank, Angonese e Lavarda (2010) pode-se observar um resultado semelhante ao encontrado nesta pesquisa, onde a maioria das críticas ao orçamento também não foram reconhecidas pelos entrevistados, evidenciando a importância do orçamento como ferramenta de gestão e controle nas organizações.

Por último, percebe-se pelos resultados consolidados que em geral a opinião dos gestores entrevistados é de que o orçamento é uma ferramenta de fundamental importância para a empresa, atuando como um instrumento que auxilia tanto revisão de fatos passados

quanto na definição de novas perspectivas para o crescimento do negócio. Desta forma, as críticas apresentadas ao processo orçamentário em sua maioria não foram reconhecidas.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Reconhecido pela literatura como um dos principais instrumentos de gestão e controle empresarial, o processo orçamentário sempre teve papel importante nas organizações, pois através dele é possível acompanhar o andamento do negócio e se realmente objetivos e metas propostas estão sendo efetivamente cumpridas. No entanto uma corrente de pesquisadores vem questionando a importância do orçamento empresarial, apontando severas críticas a peça orçamentária e chegando a propor o total abandono desta ferramenta e sua substituição por técnicas e recursos alternativos.

Diante desse contexto, a presente pesquisa procurou verificar se as críticas relacionadas ao processo orçamentário efetivamente eram reconhecidas pelos principais gestores de uma indústria que atua no setor do agronegócio. A empresa em questão trabalha com orçamento anual, desenvolvido em conjunto pelos principais gestores e a alta administração da empresa e posteriormente validado e aprovado pelo conselho de administração. Análises constantes são feitas e correções ao longo do período são necessárias, em virtude de mudanças ocorridas no mercado. A fim de validar ou não as críticas ao processo orçamentário, os gestores foram submetidos a entrevistas individuais, gravadas e posteriormente transcritas.

De modo geral, os resultados mostraram que para os respondentes, as críticas em sua maioria não foram reconhecidas, com exceção à crítica que menciona que a elaboração do orçamento requer muito tempo por parte dos gestores de cada setor da empresa e a crítica que propõe que através do orçamento é difícil, senão impossível estimar receitas e despesas de maneira realista. Esta última pode ser facilmente explicada pelo mercado em que a empresa atua, marcado pela alta volatilidade dos preços das *commodities*. Os gestores entrevistados acreditam que o orçamento ainda é a melhor ferramenta de gestão para acompanhar o desempenho da empresa, pois através dele é possível: conhecer melhor as projeções de receitas e investimentos, controlar custos e despesas, identificar possíveis falhas no planejamento e nas metas estabelecidas pela organização e realinhar diretrizes e estratégias, fazendo as correções necessárias para alinhar a empresa com o mercado em que atua e nele poder competir, buscando a consolidação de resultados satisfatórios e o crescimento do negócio.

Destaca-se também que os resultados apontados pela pesquisa referem-se à opinião dos gestores da empresa objeto, não podem ser generalizados a outras organizações. Finalizando, recomendam-se pesquisas futuras envolvendo empresas e que possam avaliar a concordância ou discordância às críticas realizadas sobre o orçamento empresarial. Desta forma, haveria a possibilidade de testar empiricamente as correntes teóricas que tratam sobre a utilidade do processo orçamentário.

## 6. REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BARCELLOS, P. F. P. Estratégia Empresarial. In: Schmidt, P. **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- CHIAVENATO, I. **Introdução a Teoria Geral da Administração**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

- DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- DRUCKER, P. F. **Introdução à administração**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- FANK, O. L.; ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. Avaliação das Críticas ao Orçamento Empresarial: abordagem em uma instituição de ensino superior. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, Vol. 14, n. 01, p. 82 – 93, 2011 – disponível em <http://www.cgg-amg.unb.br> – acesso em 02/05/2011.
- FISCHER, L. One step beyond. **Accountancy**, p.32-34, March 2002.
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos**. São Paulo: Pioneira, 2001.
- HOPE, J.; FRASER, R. Who Needs Budgets? **Harvard Business Review**, 2003.
- HOPE, J. Beyond budgeting: pathways to the emerging model. **Balanced Scorecard Report**, Harvard Business School Publishing, p.3-5, 2000
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos: Uma Abordagem Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- PANDOLFI Jr, L.; NAKAMURA, W. T.; MARTIN, D. M. L.; BASTOS, D.D. A Adoção de um Programa Amplo de Planejamento e Controle e seu Impacto no Desempenho Empresarial. **Revista Gestão Industrial**, Ponta Grossa, v. 5, n. 01, p.177-193, 2009.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.
- SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P. R.; MARTINS, M. A. **Fundamentos de Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.
- SILVA, A.T., ROSA; P. M., Pires; J. S. D. Uma Aplicação Prática de Orçamento Baseado em Atividades. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, Vol. 10, n. 02, p. 147 – 170, 2007 – disponível em <http://www.cgg-amg.unb.br> – acesso em 18/05/2011.
- SILVA, L. C. O Balanced Scorecard e o Processo Estratégico. **Rege Revista de Gestão**, São Paulo, v. 10, n. 4, p. 61-63, 2003 – disponível em [www.rege.masteraut.com](http://www.rege.masteraut.com) – acesso em 18/05/2011.
- WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1996.
- WELSCH, G. A.; HILTON, R.; GORDON, P. **Budgeting: Profit Planning and Control**. New Jersey: Prentice-Hall, 1988.
- ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento Operacional**. Porto Alegre: Sagra, 1989.

# **AVALIAÇÃO DAS CRÍTICAS AO ORÇAMENTO EMPRESARIAL: ABORDAGEM EM UMA INDÚSTRIA DO SEGMENTO DE AGRONEGÓCIOS**

**Área Temática: Contabilidade Gerencial**

## **RESUMO**

O orçamento é uma das ferramentas gerenciais mais citadas na literatura e difundidas no meio empresarial como instrumento eficaz de planejamento e controle da organização. Entretanto, o processo orçamentário vem sendo amplamente questionado por pesquisadores que elaboram uma série de críticas. Diante desse contexto, a pesquisa procurou verificar se as críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos principais gestores de uma indústria do ramo do agronegócio. A pesquisa foi classificada como descritiva, qualitativa e do tipo estudo de caso, realizada através de coleta de dados por técnica de entrevista. Os resultados mostraram que entre os respondentes, as críticas em sua grande maioria não foram reconhecidas, com exceção às que mencionam que a elaboração do orçamento requer muito tempo por parte dos gestores de cada setor da empresa e a crítica que propõe que através do orçamento é difícil senão impossível estimar receitas e despesas de maneira realista. De modo geral, a maior parte dos respondentes posicionaram-se discordando ou discordando parcialmente das críticas analisadas, totalizando um percentual de 94,04%.

**Palavras-Chave:** Críticas. Orçamento. Agronegócio.

## **Autores:**

Larissa Nascimento Lorini  
Rodrigo Angonese