

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA**  
**BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ALINE DE CARVALHO CARDOSO**

**INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL E ORÇAMENTO EMPRESARIAL EM  
INDÚSTRIAS DO SETOR SUCROENERGÉTICO DO VALE DE SÃO PATRÍCIO -  
GO**

**Goiânia**

**2016**

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral  
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Luiz Mello de Almeida Neto  
Pró-reitor de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva  
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis

**ALINE DE CARVALHO CARDOSO**

**INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL E ORÇAMENTO EMPRESARIAL EM  
INDÚSTRIAS DO SETOR SUCROENERGÉTICO DO VALE DE SÃO PATRÍCIO -  
GO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal de Goiás, como requisito parcial ao título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva

**Goiânia**

**2016**

Ficha catalográfica elaborada automaticamente  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob orientação do Sibi/UFG.

CARDOSO, Aline de Carvalho

Informação contábil gerencial e orçamento empresarial em indústrias  
do setor sucroenergético do Vale de São Patricio - GO [manuscrito] /  
Aline de Carvalho CARDOSO. - 2016.

LIV, 54 f.

Orientador: Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal  
de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e  
Ciências Econômicas (FACE) , Ciências Contábeis, Goiânia, 2016.

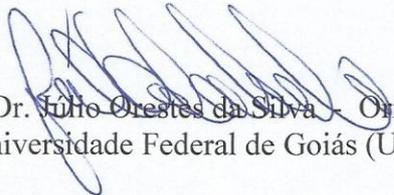
Bibliografia. Apêndice.

1. Informação Contábil Gerencial. 2. Tomada de decisão. 3.  
Orçamento Empresarial. 4. Setor Sucroenergético. I. Silva, Júlio  
Orestes da, orient. II. Título.

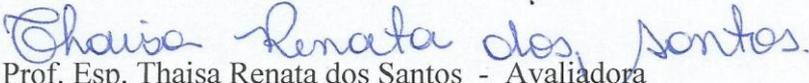
ALINE DE CARVALHO CARDOSO

INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL E ORÇAMENTO EMPRESARIAL EM  
INDÚSTRIAS DO SETOR SUCROENERGÉTICO DO VALE DE SÃO PATRÍCIO - GO

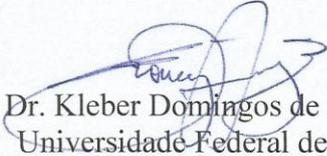
Trabalho de Conclusão de Curso (monografia) submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (Face) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte Comissão Examinadora:



Prof. Dr. Julio Orestes da Silva - Orientador  
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Esp. Thaisa Renata dos Santos - Avaliadora  
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo - Avaliador  
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Goiânia (GO), 25 de fevereiro de 2016.

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1.</b> Comparação de conceituações disponíveis.....	14
<b>Quadro 2.</b> Tipos de Orçamento .....	18
<b>Quadro 3.</b> Amostra da pesquisa.....	24
<b>Quadro 4.</b> Perfil dos entrevistados.....	28
<b>Quadro 5.</b> Síntese da análise sobre a informação contábil gerencial .....	35
<b>Quadro 6.</b> Síntese da análise sobre o uso do orçamento empresarial .....	41

## RESUMO

Em uma realidade econômica que está em constante mudança, possuir informações adequadas para apoio à gestão econômica e financeira de empresas se faz necessário e relevante dentro de qualquer setor da economia. A informação contábil gerencial fornecida pela Contabilidade Gerencial e presente em ferramentas de gestão como o orçamento empresarial, busca auxiliar as empresas tornando-se um dos principais instrumentos no que tange a tomada de decisão. Neste contexto, o objetivo deste estudo é investigar como a informação contábil gerencial e o orçamento empresarial auxiliam a tomada de decisão das empresas do setor sucroenergético da região do Vale de São Patrício no Estado de Goiás. Para isto, foi realizado um estudo de caso múltiplo em dois grupos empresariais do setor sucroenergético da região do Vale de São Patrício no Estado de Goiás. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semi-estruturadas, realizadas com um assessor/diretor e dois gerentes envolvidos na elaboração do orçamento e na divulgação de relatórios gerenciais. Os resultados demonstraram que: (i) há demanda por informações contábeis gerenciais, como custos e volume de produção, por parte de diretores e gerentes das diversas áreas da empresa; (ii) as informações contábeis gerenciais nessa atividade econômica reside em orientar decisões voltadas para o planejamento das safras e a continuidade do negócio nas entressafras e (iii) as empresas dos grupos empresariais entrevistados realizam todo o processo orçamentário que envolve desde o planejamento, a definição e a formalização do plano de ação até o seu acompanhamento e controle. Conclui-se com base nas informações provenientes do estudo de caso múltiplo que a informação contábil gerencial e o orçamento empresarial são utilizados nas organizações, considerados essenciais e que auxiliam a tomada de decisão quanto ao planejamento das safras e entressafras das empresas do setor sucroenergético da região do Vale de São Patrício no Estado de Goiás.

**Palavras-chave:** Informação Contábil Gerencial. Tomada de Decisão. Orçamento Empresarial. Setor Sucroenergético.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
1.1 PROBLEMA.....	9
1.2 OBJETIVOS.....	9
1.2.1 Objetivo Geral.....	9
1.2.2 Objetivos específicos.....	9
1.3 JUSTIFICATIVA.....	10
1.4 ESTURUTA DA PESQUISA.....	12
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>13</b>
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL .....	13
2.2 RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL PARA O PROCESSO DECISÓRIO.....	15
2.3 O ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	17
2.4 O SETOR SUCROENERGÉTICO.....	19
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>22</b>
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA .....	22
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	23
3.3 ROTEIRO DE ENTREVISTA .....	24
<b>4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DAS EVIDÊNCIAS .....</b>	<b>26</b>
4.1. CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS E DA ATIVIDADE ECONÔMICA.....	26
4.1.1 Grupo Empresarial 1 .....	26
4.1.2 Grupo Empresarial 2 .....	27
4.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS.....	28
4.3 INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL UTILIZADA NO PROCESSO DECISÓRIO .....	29
4.3.1 Caso 1 - Grupo Empresarial 1.....	29
4.3.2 Caso 2 - Grupo Empresarial 2.....	30
4.3.3 Discussão dos casos .....	32
4.4 ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA NO PROCESSO DECISÓRIO.....	36
4.4.1 Caso 1 - Grupo Empresarial 1.....	37
4.4.2 Caso 2 - Grupo Empresarial 2.....	38
4.4.3 Discussão dos casos .....	39

<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>43</b>
5.1 CONCLUSÕES .....	43
5.2 LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS .....	44
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>46</b>
<b>APÊNDICE A - INSTRUÇÕES REPASSADAS AOS ENTREVISTADOS ANTES DA ENTREVISTA .....</b>	<b>52</b>
<b>APÊNDICE B - ROTEIRO DA ENTREVISTA.....</b>	<b>53</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A necessidade de perpetuação de uma organização, em uma realidade econômica em constante mutação, vai além de investimentos financeiros e de cumprir com as obrigações fiscais. A empresa precisa de mecanismos de controle e gestão que assegurem que a organização siga na direção definida e esperada pelos proprietários, a fim de atingir os resultados desejados (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Um destes mecanismos, segundo Atkinson et al. (2000), é a informação produzida pela Contabilidade Gerencial que atende às necessidades estratégicas e operacionais de uma empresa ao ser utilizada em atividades de decisão, aprendizagem, planejamento e controle.

Para Ferreira Júnior, Silva e Lima Filho (2011) o processo de análise e escolha de alternativas mais eficientes dentro de uma organização não é uma tarefa simples e fácil de ser executada. Logo, a Contabilidade, sobretudo por meio da Contabilidade Gerencial, busca auxiliar as empresas tornando-se um dos principais instrumentos no que tange a tomada de decisão e ao controle gerencial (FERREIRA JÚNIOR; SILVA; LIMA FILHO, 2011; OLIVEIRA; BOENTE, 2012).

Dentre os inúmeros artefatos (métodos, filosofias, modelos de gestão, ferramentas, sistemas, instrumentos) da Contabilidade Gerencial que apoiam o gestor na execução de suas atividades, nas decisões gerenciais, no planejamento e no controle de resultados encontra-se o orçamento empresarial (SOUTES; GUERREIRO, 2007; CASTANHEIRA, 2008; GUERREIRO; CORNACHIONE; SOUTES, 2010).

Segundo Fernandes, Klann e Figueredo (2011, p. 113), o orçamento é "importante para a visualização da situação futura da empresa e para a sua condução para um estado futuro desejado". Assim, a ideia é que o orçamento empresarial seja visto como um mecanismo de auxílio na execução das funções administrativas (CASTANHEIRA, 2008). Neste contexto, possuir informações adequadas para apoio à gestão econômica e financeira de empresas se faz necessário e relevante dentro de qualquer setor da economia.

Logo, em relação a um setor específico do agronegócio, o sucroenergético, Naves Júnior e Belle (2011) destacam que o Brasil é o maior produtor mundial de cana-de-açúcar e o maior defensor da produção e expansão de etanol nas diversas economias, visto que a matriz energética que deriva do etanol de cana-de-açúcar é destaque nacional e internacional e tem como um dos maiores incentivadores e aliados o governo brasileiro.

Diante desse cenário e por conta da representatividade das empresas sucroenergéticas para a economia do país, torna-se necessário e relevante destacar a importância do uso de

ferramentas gerenciais nesse setor em seu processo de gestão e tomada de decisões, e ainda, verificar se o orçamento empresarial é considerado relevante como artefato de apoio a gestão nestas empresas.

## 1.1 PROBLEMA

O estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: Como a informação contábil gerencial e o orçamento empresarial auxiliam a tomada de decisão das empresas do setor sucroenergético da região do Vale de São Patrício no Estado de Goiás?

## 1.2 OBJETIVOS

Na sequência serão apresentados os objetivos do estudo. Inicialmente o objetivo geral e posteriormente, os objetivos específicos da pesquisa.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo principal deste estudo consiste em: Verificar como a informação contábil gerencial e o orçamento empresarial auxiliam a tomada de decisão das empresas do setor sucroenergético da região do Vale de São Patrício no Estado de Goiás.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Com a intenção de alcançar o objetivo principal do estudo, delinear-se os seguintes objetivos específicos:

- I. Verificar se há demanda por informação contábil gerencial;
- II. Identificar qual a finalidade do uso de informações contábeis gerenciais; e
- III. Verificar como se dá o processo orçamentário nas empresas do estudo.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Segundo informação divulgada pelo Ministério da Agricultura (2015) o Brasil é o maior produtor de cana-de-açúcar, além de ser o primeiro no mundo em produção de açúcar e etanol, destacando-se no mercado externo, com o uso do biocombustível como alternativa energética. Na última safra apurada (2014/2015), a área cultivada com cana-de-açúcar que foi colhida e destinada à atividade sucroenergética foi de 9.004,5 mil hectares, deste total 56,9% se transformou em álcool e 43,1% em açúcar (CONAB, 2015).

Em relação ao Estado de Goiás, de acordo com dados fornecidos pela Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB) no levantamento de safras referente ao período 2014/2015, o estado tem a segunda maior área plantada (9,5% - 854,2 mil hectares) e é o segundo maior produtor de cana-de-açúcar (10,4%) e de etanol (14,6%) do país, fica atrás apenas do Estado de São Paulo.

Normalmente, estes números tendem a crescer nas próximas safras, conforme estimativas realizadas pela CONAB em 2015. Isso ocorre pelo fato do constante amadurecimento e aprimoramento do setor, por meio de incentivos governamentais fornecidos, da realização de investimentos em pesquisas genéticas, da capacitação agroindustrial e comercial, da utilização de tecnologias de ponta, e de ações visando à preservação ambiental (LIMA, 2006).

O aumento do percentual de etanol na gasolina em 2% dos atuais 25% para 27% a partir de 16 de março de 2015, conforme Resolução CIMA Nº 1 de 04 de março de 2015, também contribuiu no incentivo as usinas de etanol para expandir a produção (AMATO; MATOSO, 2015).

Em contrapartida, apesar desse segmento ter tendências de crescimento na sua produção ao longo dos anos, outro fato que se observa em relação ao setor sucroenergético, é a competitividade produtiva e as desigualdades de produção regional (LIMA, 2006). Segundo dados da CONAB em 2015 percebe-se a vantagem competitiva da região Centro-Sul em relação às regiões Norte e Nordeste. De acordo com Lima (2006, p. 23) essa disparidade ocorre devido a alguns fatores, como por exemplo, às "desigualdades tecnológicas, variações no nível de eficiência e facilidade de acesso ao mercado consumidor".

Além dos fatores citados por Lima (2006), tantos outros como a crise na Petrobrás, os períodos de estiagem e as entressafras, também contribuem na formação de um cenário competitivo e mutável, no qual o setor sucroenergético passa a requisitar cada vez mais

ferramentas que darão suporte aos gestores no processo de tomada de decisões e nas formas de explorar os recursos disponíveis, de modo a obter o máximo de aproveitamento possível.

De acordo com Albuquerque (2004), conhecer as variáveis ambientais (externas e internas) de uma empresa é uma exigência para os administradores, visto que as informações obtidas poderão ajudar as empresas a minimizarem os riscos e permitir sua sobrevivência.

É por meio da posse de informações relevantes que gestores deliberam de forma mais precisa e eficaz. A Contabilidade Gerencial, como uma ferramenta que participa ativamente deste processo, coleta, interpreta e transforma dados contábeis em algumas dessas informações que são fornecidas a fim de auxiliar as empresas em suas funções gerenciais (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007).

Entretanto, existe uma lacuna entre as expectativas e necessidades das empresas quanto às informações precisas, oportunas e pertinentes; e a efetiva importância dada pelos profissionais contábeis na produção destas informações, assim como, pelos gerentes-gerais que controlam empresas e/ou chefes de departamentos na geração e uso deste mecanismo gerencial no exercício da administração (ATKINSON et al., 2000).

Diante da influência do ramo sucroenergético sobre a economia do país e da necessidade dos gestores em garantir um desempenho profissional adequado, torna-se relevante saber qual o grau de importância atribuída ao uso de ferramentas gerenciais e como essas ferramentas auxiliam no processo de gestão e tomada de decisões.

Outro fator preponderante para a realização desta pesquisa, é o fato da pequena quantidade de trabalhos científicos e bibliográficos nacionais, no ramo analisado, na questão relacionada à Contabilidade Gerencial. Constam poucos registros nas revistas eletrônicas contábeis e anais de congressos e eventos, demonstrando ainda mais a necessidade de pesquisas nesta área.

Desta forma, a realização desta pesquisa tem a possibilidade de contribuir com os estudos relacionados a Contabilidade Gerencial e ao orçamento empresarial como ferramenta gerencial, evidenciando o papel e uso das ferramentas gerenciais em um setor específico da economia, o sucroenergético. Útil ainda, como fonte de conhecimento aos profissionais contábeis que atuam ou pretendem atuar como *controllers* no setor sucroenergético, por evidenciar a participação e a manifestação concreta da Contabilidade Gerencial. Por fim, visa instigar a realização de novos estudos, quanto ao auxílio destas ferramentas em outros setores da economia, que também são influentes no país.

#### 1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

A pesquisa foi estruturada em cinco partes. A primeira configura-se na presente introdução onde foram delimitados o problema, os objetivos, a justificativa e a contribuição do estudo. Já na segunda parte, destinada a situar o tema, encontra-se o referencial teórico sobre a Contabilidade Gerencial, a relevância da informação produzida por ela, o orçamento como ferramenta de apoio ao processo decisório e a caracterização sintética do setor sucroenergético da região do Vale de São Patrício em Goiás. A metodologia do estudo encontra-se na terceira parte, enquanto a quarta e a quinta foram destinadas à análise dos dados e à conclusão, respectivamente.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico é a etapa onde se integra os conceitos e as teorias de outras pesquisas e estudos já elaborados com o tema da pesquisa a ser desenvolvido (LAKATOS; MARCONI, 2003).

Assim, este capítulo, a fim de dar consistência e fundamentar o estudo, se dividirá em: Contabilidade Gerencial, relevância da informação contábil gerencial para o processo decisório, orçamento empresarial e setor sucroenergético.

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Com a Revolução Industrial no século XVIII e a globalização, o mundo empresarial progrediu por meio de uma evolução social, econômica e tecnológica; tornando-o competitivo e submetido a pressões de clientes, fornecedores e governo (FERREIRA JÚNIOR.; SILVA; LIMA FILHO, 2011; OLIVEIRA; BOENTE, 2012). Como forma de sobrevivência nessa realidade, as empresas são obrigadas a se adaptarem às mudanças, exigindo dos gestores ferramentas eficientes que os ajudem a gerir as organizações (OLIVEIRA; BOENTE, 2012).

Neste ambiente que se torna a cada dia mais complexo, a Contabilidade Gerencial vem se desenvolvendo com o objetivo de fornecer aos administradores e gestores práticas tidas como específicas, adequadas e necessárias na criação de informações que os auxiliem no processo de tomada de decisão (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003).

Pesquisa como de Camim et al. (2014), que objetiva demonstrar a visão dos profissionais contábeis atuantes nas empresas do ramo sucroalcooleiro do interior do estado de São Paulo sobre a importância do uso da Contabilidade Gerencial no processo de gestão e tomada de decisão, confirma que a Contabilidade Gerencial é percebida como indispensável à gestão dos negócios, sendo considerada como vital para a sobrevivência das organizações.

Já Ferreira Júnior, Silva e Lima Filho (2011) ao buscar elucidar o fato da existência de contribuição significativa da Contabilidade Gerencial na administração das empresas que atuam no setor de cerâmica vermelha numa cidade do interior da Bahia, corroboram a relevância da Contabilidade Gerencial ao concluírem que o uso das ferramentas da Contabilidade Gerencial pode estimular o desenvolvimento e a continuidade das entidades empresariais.

Ainda, diante da importância atribuída à Contabilidade Gerencial, Soutes e Guerreiro (2007) identificaram que há o uso de artefatos da Contabilidade Gerencial em 90 empresas brasileiras de diversos setores contidas na relação das 500 Maiores e Melhores do ano de 2005 da revista Exame.

Por não ser normativa, a Contabilidade Gerencial pode ser vista e entendida de várias maneiras específicas (FREZATTI et al., 2009). Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) sintetizaram no Quadro 01 as diferentes visões de alguns autores:

**Quadro 1.** Comparação de conceituações disponíveis

AUTORES	CONCEITO/OBJETIVO DE CONTABILIDADE GERENCIAL
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. Possibilitando aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos, de outro lado, a prestação de contas ( <i>accountability</i> ) decorrente desse uso.
Louderback et al. (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Anthony e Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Hornngren, Foster e Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não-financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
Hornngren, Sundem e Stratton (2004)	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.

Fonte: Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007, p. 12)

Diante destas diversas interpretações, Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007), resumidamente, definiram em sua pesquisa que a Contabilidade Gerencial representa um processo composto por identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações. E que as informações produzidas deste conjunto de medidas são destinadas a apoiar aos gestores responsáveis pelos processos decisórios, a atingir os objetivos organizacionais (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007).

Para Fernandes, Klann e Figueredo (2011) apesar do alvo da Contabilidade Gerencial ser o nível estratégico onde se encontram as mais altas camadas de gestão, ela também abrange todos os outros níveis organizacionais, beneficiando e suprimindo as necessidades de toda uma organização.

Assim, percebe-se que a Contabilidade Gerencial está voltada a fornecer informações e dados econômicos para usuários internos de uma empresa, sejam eles funcionários em

níveis operacionais ou gerentes intermediários e executivos (FERNANDES; KLANN E FIGUEREDO, 2011; FREZATTI; AGUIAR E GUERREIRO, 2007; FREZZATI et al., 2009; ATKINSON et al., 2000).

A diferença está em como ela é utilizada. Na operacionalização de uma organização ela é demandada para controlar e melhorar as operações, e recebida de forma desagregada (ATKINSON et al., 2000). Já em níveis intermediários, os gerentes a utilizam para verificar se os planos de ação implementados estão dentro da expectativa e para criar novos e melhores planos (ATKINSON et al., 2000). Enquanto, os executivos dos mais altos níveis organizacionais usam a Contabilidade Gerencial para sustentar as decisões com consequências a longo prazo, recebendo informações que resumem eventos das operações em execução em toda a empresa e como estas são supervisionadas (ATKINSON et al., 2000).

## 2.2 RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL PARA O PROCESSO DECISÓRIO

A falta de informação relevante e adequada pode representar uma ameaça à continuidade de qualquer empresa inserida em qualquer ramo de atividade. Para que as empresas mantenham o desempenho ideal de suas operações e alcancem os resultados esperados, os gestores na administração dos recursos da entidade devem dispor de um conjunto de informações importantes que revelem a real situação econômica - financeira da organização (CAMIM et al., 2014).

As informações produzidas propiciam conhecimento da complexidade interna da empresa e do ambiente em que ela atua, permitindo um posicionamento destes gestores e a criação de elementos de ação diante de um problema ou de uma situação qualquer que se apresente dentro do meio empresarial (FERNANDES; KLANN; FIGUEREDO, 2011). Para Jones, Ribeiro e Silva (2009, p. 21) “a informação tem o seu papel de destaque como instrumento fundamental para garantir um processo de tomada de decisão eficaz”.

Camim et al. (2014) aponta a Contabilidade como peça chave em transformar dados organizacionais em relatórios contábeis que apresentam informações indispensáveis ao contínuo aperfeiçoamento de produtos/serviços e processos.

Especificando e restringindo, Garrison, Noreen e Brewer (2013) afirmam que é a Contabilidade Gerencial que fornece informações contábeis gerenciais que auxiliam os administradores e os gestores no controle das operações do dia a dia.

ATKINSON et al. (2000, p. 36) define informação contábil gerencial como "dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa [...]". Afirma ainda que ela "[...] é uma das fontes primárias para tomada de decisão e controle nas empresas".

Para Frezatti (2009) quando se fala de informações gerencias espera-se que estas sejam relevantes, confiáveis, abrangentes permitindo uma ideia ampla da situação econômico-financeira das empresas, comparáveis e tempestiva. Ele ainda atesta que os relatórios gerencias devem ter credibilidade, sem a qual se tornam inúteis.

A responsabilidade pela elaboração das informações de cunho gerencial, segundo Ferreira Júnior, Silva e Lima Filho (2011) quanto à posição contábil nas organizações, é do *controller*. É este profissional que prepara e disponibiliza relatórios contendo informações para o planejamento, o controle e o processo decisório (FERREIRA JÚNIOR; SILVA; LIMA FILHO, 2011).

Para Anthony e Govindarajan (2006) o *controller* além de preparar relatórios financeiros e de desempenho, auxilia gestores na interpretação destes, analisa programas e propostas de orçamento, supervisiona os procedimentos contábeis a fim de assegurar a validade das informações e opera o sistema de controle gerencial.

Como exemplos destas informações gerenciais contábeis produzidas e que são utilizadas na tomada de decisão podemos destacar o relatório de despesas de uma seção operacional, os cálculos de custo e lucratividade, a elaboração de orçamentos, os relatórios de avaliação de desempenho, os planos de compensação por incentivos, entre outros (ATKINSON et al., 2000; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Estudos como de Feliciano e Leal (2012), Reis e Teixeira (2013), Fernandes, Klann e Figueredo (2011), Nunes e Serrasqueiro (2004) e Cardoso, Silva e Ambrozini (2011), por exemplo, buscam verificar na prática, qual o papel e a importância da informação contábil gerencial dentro das empresas.

Feliciano e Leal (2012), indicaram que os síndicos de condomínios da cidade de Uberlândia no estado de Minas Gerais, adotam e utilizam a informação contábil gerencial, principalmente, para auxiliá-los no processo de decisão e na evidenciação das atividades desenvolvidas no condomínio. E que os relatórios de folha de pagamento, o controle de recebimentos de condomínios, o balancete de movimentação mensal e o controle de fluxo de caixa são os principais relatórios utilizados para a gestão dos condomínios.

Já Reis e Teixeira (2013) no estudo para verificar a utilização dos artefatos tradicionais e modernos da Contabilidade Gerencial pelas cooperativas agropecuárias de

Minas Gerais, foi apontado que como principal benefício da implantação de ferramentas de Contabilidade gerenciais, o apoio à tomada de decisão vem em primeiro lugar, seguido de melhoria no controle de gerenciamento de custos, melhoria nas medidas de desempenho, suporte para preparação de relatórios financeiros, melhoria no controle orçamentário e, por último, melhoria no processo de engenharia de valor.

Em relação à atribuição de importância, Nunes e Serrasqueiro (2004) constataram que empresários e gestores de pequenas empresas portuguesas com menos de 50 trabalhadores atribuem uma maior relevância à informação contábil produzida pela própria empresa e que estas têm mais peso nas decisões de investimento e operacionais do que nas decisões de financiamento e distribuição de dividendos.

Na mesma linha de pesquisa, mas com uma amostra diferente, Fernandes, Klann e Figueredo (2011), também constataram que, de forma geral, as informações contábeis gerenciais são consideradas importantes no processo decisório por gestores de diferentes tipos de organizações que simultaneamente se dedicam ao estudo acadêmico da Administração e da Contabilidade no âmbito de graduação e pós-graduação.

No setor sucroalcooleiro Cardoso, Silva e Ambrozini (2011) buscam analisar os reflexos dos preços finais sobre os custos de produção de uma usina de açúcar e álcool do Triângulo Mineiro, pois, acreditam que em uma unidade sucroalcooleira os preços dos produtos finais e os custos de produção refletem nas tomadas de decisões dos gestores.

Estes trabalhos demonstram que aplicação da Contabilidade Gerencial e de suas ferramentas para geração de informação são relevantes para a melhoria do processo decisório, a continuidade dos negócios e o desenvolvimento de vantagens competitivas, inclusive em atividades relacionadas ao objeto de estudo desta pesquisa, o agronegócio.

### 2.3 O ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Segundo Frezatti et al. (2007) a Contabilidade Gerencial, ao fornecer informações úteis aos gestores, além de se apresentar como um recurso importante ao processo decisório, proporciona condições para implantação e utilização do orçamento nas entidades.

Para Castanheira (2008) o orçamento empresarial representa uma ferramenta de apoio à tomada de decisão para os gestores que são chamados a definir metas para alcançar os objetivos empresariais e a elaborar planos de como essas metas serão atingidas.

O orçamento é elaborado com base em previsões e detalha as receitas e gastos de uma organização no futuro (BOLSON; SILVA, 2014). Ainda segundo, Bolson e Silva (2014) seu processo de elaboração envolve a utilização de dados fornecidos pela Contabilidade Gerencial e a participação de toda a estrutura hierárquica da uma entidade com responsabilidade orçamentária.

Leite et al. (2008), afirmam que o orçamento funciona como um instrumento que indica de e para onde a empresa está caminhando, focando a atenção nas operações e finanças, antecipando problemas, salientando quais metas e objetivos merecem a atenção dos gestores e contribuindo para a tomada de decisão visando ao cumprimento da missão e estratégias da empresa.

Logo, como ferramenta de gestão, o orçamento pode ser entendido como um plano de ação, onde são discriminados os objetivos desejados bem como os meios para atingi-los (FREZATTI, 2009).

O processo orçamentário, conforme Marion e Ribeiro (2014, p. 198) envolve três elementos:

- Previsão: estudo antecipado das alternativas de ação diante dos objetivos desejados.
- Orçamento: definição e formalização do plano de ação com especificação dos objetivos e meios para alcançá-lo.
- Controle: comparação do desempenho real com o padrão fixado no orçamento, para levantar e analisar as variações visando a apurar possíveis arestas que possam estar retardando a plena realização do sistema.

Já quanto aos tipos, conforme sintetizado no Quadro 02, o orçamento pode ser:

**Quadro 2.** Tipos de Orçamento

Quanto à natureza	Financeiro	Representado por demonstrações como balanço patrimonial, fluxo de caixa e resultado do exercício que refletem o resultado financeiro esperado das atividades integrantes dos orçamentos operacionais.
	Operacional	Envolve atividades como compras de material, produção, vendas, investimentos em bens de uso.
Quanto à abrangência	Global	Resumo quantitativo de todos os itens operacionais e financeiros.
	Parcial/derivativo	Trata-se de operações específicas como o orçamento de vendas, orçamento de despesas de vendas e distribuição, orçamento de caixa, entre outros.
Quanto ao período	Curto prazo	Cobre períodos de até um ano.
	Longo prazo	Cobre períodos superiores há um ano.
Quanto à operacionalização	Fixo	Os objetivos não serão modificados até sua execução final.
	Flexível	Permite modificações ou ajustes das previsões diante desvios observados durante a execução.

Fonte: Adaptado de Marion e Ribeiro (2014)

Antes da montagem do orçamento Frezatti (2009) afirma que devem ser definidas e analisadas as diretrizes da alta administração, considerar os cenários do mercado que podem afetar a organização, definir as premissas operacionais, de estruturação e econômico-financeiras da empresa e executar um pré-planejamento. Quanto à participação nas definições estruturais, o orçamento pode ser desenvolvido segundo Frezatti (2009) de cima para baixo (*top-down*), fluindo de baixo para cima da pirâmide organizacional (*bottom-up*) ou uma mistura dessas abordagens. Já em relação à revisão, é uma ação a ser considerada que proporciona condições para que se perceba alguma estratégia inadequada durante o transcorrer da sua execução (FREZATTI, 2009).

Castanheira (2008) verificou a relevância do orçamento empresarial ao analisar o processo orçamentário em cinco indústrias farmacêuticas nacionais de médio porte, onde concluiu que o orçamento empresarial é utilizado como ferramenta de apoio às decisões e ao controle gerencial pelos gestores das cinco empresas e que o processo orçamentário adotado é adequado às necessidades, mesmo ainda precisando de ajustes.

Nessa mesma linha de pesquisa, Leite (2008), buscando descrever as práticas de orçamento empresarial em vinte e uma indústrias de diversos campos de atuação e porte, localizadas no Estado do Paraná, identificou que 90% das indústrias pesquisadas utilizam o orçamento em sua gestão e apontaram como finalidade mais importante da sua adoção a estimativa dos lucros, do retorno do investimento e da situação financeira. Concluiu ainda, que de modo geral, a prática do orçamento segue as orientações da literatura pertinente, percebendo-se uma pequena deficiência na etapa de acompanhamento da execução orçamentária.

## 2.4 O SETOR SUCROENERGÉTICO

No Brasil tudo começou nos meados do século XVI com a chegada das primeiras mudas de cana-de-açúcar trazidas pelo português Martim Afonso de Souza em 1552. Já no fim do século XIX, no Regime Imperial, o setor açucareiro passa por processos de modernizações a fim de aumentar a produção interna, consolidando assim sua importância no cenário econômico brasileiro (NAVES JÚNIOR; BELLE, 2011).

Na década de 1930, por intervencionismo estatal, cria-se o Instituto Açúcar e Alcool (IAA) para orientar, fomentar e realizar o controle da produção de açúcar e álcool no país, já que foi neste período que o etanol passou a ser utilizado como combustível ao ser adicionado

um total de 5% deste à gasolina. Com a crise do petróleo em 1973, buscando uma alternativa em substituir o petróleo por outras fontes de energia, o governo ditatorial de Ernesto Geisel, por meio do Decreto nº 76.593/1975 cria o Programa Nacional do Álcool (Proálcool), que efetiva em 1975 a incorporação do etanol aos recursos energéticos brasileiros (NAVES JÚNIOR; BELLE, 2011).

Com o incentivo, houve um período de excesso de álcool no mercado devido ao baixo consumo da população até a introdução e popularização no mercado dos veículos biocombustíveis (*flexfuel*).

A partir daí o Governo Federal brasileiro passa a financiar a agroindústria sucroenergética e a "[...] desenvolver uma política enérgica tida como limpa, pautada em recursos naturais renováveis e de baixo custo de produção" (NAVES JÚNIOR; BELLE, 2011, p. 2). A promessa de prosperidade e de incentivos governamentais levam à expansão da produção de cana-de-açúcar e seus derivados por todo o território nacional (NAVES JÚNIOR; BELLE, 2011).

Hoje o Brasil é destaque no cenário mundial na produção de cana, etanol e açúcar, com aproximadamente 634,8 milhões de toneladas, 28,66 bilhões de litros e 35,56 milhões de toneladas, respectivamente, na safra 2014/2015 (CONAB, 2015).

Dentro desse cenário, Goiás configura-se como o segundo maior produtor no Brasil, já que, segundo Ferreira e Deus (2011), o estado apresenta terras baratas, infraestrutura implantada, posição geográfica estratégica e vantajosa, clima e solos favoráveis.

Ferreira e Deus (2011) e Naves Júnior e Belle (2011) identificaram que foi por meio dos incentivos do governo federal através do Proálcool e do programa de incentivo governamental estadual FOMENTAR - Fundo de Participação e Fomento a Indústria do Estado de Goiás - que objetivava incentivar a industrialização de Goiás baseado na isenção temporária do pagamento de 70% sobre o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço), que as primeiras usinas se instalaram mudando o cenário do estado que até então era marcado pela criação de bovinos e pelas lavouras de arroz, feijão e milho.

Outro programa do governo estadual que se tornou fundamental para a atração de agroindústrias para o território goiano em 2000, foi o PRODUZIR - Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás, que objetivava financiar as indústrias na implantação de novos empreendimentos, na expansão e/ou diversificação da produção, na modernização tecnológica, na gestão ambiental e na revitalização de unidades paralisadas (FERREIRA; DEUS, 2011).

Diante de tantos incentivos e de uma estrutura climática e geográfica favorável, atualmente, segundo dados de 2015 do Sindicato da Indústria de Fabricação de Etanol do Estado de Goiás (SIFAEG), Goiás conta com um total de 40 unidades produtoras de etanol e açúcar instaladas no estado.

Vale ressaltar, que as usinas espalhadas pelo estado se concentram principalmente nas regiões sudoeste e centro goiano, sendo que algumas microrregiões se destacam na produção de cana e na quantidade de empreendimentos implantados. A microrregião de Ceres, conhecida como Vale de São Patrício, formada por 23 cidades (Barro Alto, Carmo do Rio Verde, Ceres, Goianésia, Guaraíta, Guarinos, Hidrolina, Ipiranga de Goiás, Itapaci, Itapuranga, Jaraguá, Morro Agudo de Goiás, Nova América, Nova Glória, Pilar de Goiás, Rialma, Rianópolis, Rubiataba, Santa Isabel, Santa Rita do Novo Destino, São Luís do Norte, São Patrício e Uruana), teve sua rotina modificada a se ver rodeada de canaviais que vieram substituir em grande parte a pecuária e o cultivo de soja, algodão, milho, arroz e feijão da região (NAVES JÚNIOR; BELLE, 2011; FERREIRA; DEUS, 2011).

Nesta região, o setor sucroenergético começou a se despontar no final dos anos 70 com a construção das primeiras usinas: a Sociedade Açucareira Monteiro de Barros em Goianésia e a Pite S/A em Itapuranga. No decorrer da década de 80, foram instaladas a Devale em Itapaci, a Jalles Machado em Goianésia e a Carval em Carmo do Rio Verde (FERREIRA; DEUS, 2011).

No decorrer dos anos novas usinas foram instaladas e algumas das já existentes foram desativadas ou adquiridas por outros grupos empresariais e reativadas. Como exemplo, em 1989 o Grupo Matari de Pernambuco adquire a Sociedade Açucareira Monteiro de Barros em Goianésia a fim de solidificar a agroindústria nesta região. Já em 1994 a Devale é desativada, até que em 2002 o Grupo Farias de Pernambuco reativa o empreendimento (FERREIRA; DEUS, 2011).

No presente, a região do Vale de São Patrício conta com oito usinas em funcionamento conforme dados do SIFAEG (2015), sendo 03 em Goianésia e 01 em cada uma das seguintes cidades: Rubiataba, Carmo do Rio Verde, Itapaci, Itapuranga e Uruaçu.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa “é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais” (LAKATOS; MARCONI, 2003, p. 155).

Portanto, neste capítulo, apresentam-se os métodos e os procedimentos da pesquisa. Primeiramente é realizado o delineamento da mesma, quanto aos seus objetivos, aos procedimentos, coleta de dados e abordagem do problema. Em seguida definem-se a população e a amostra. E por fim, são abordados os procedimento de coleta e a técnica de tratamento dos dados.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A pesquisa, quanto aos objetivos, caracteriza-se como descritiva, pois, busca investigar como a informação contábil gerencial auxilia na tomada de decisão e se o orçamento é utilizado como ferramenta neste processo pelos gestores do setor sucoenergético na região do Vale de São Patrício em Goiás. Gil (2010, p. 27) afirma que a pesquisa descritiva tem como um dos objetivos “[...] a descrição das características de determinada população.” Para Beuren et al. (2009) descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos. Desta forma os fenômenos são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa se enquadra como estudo de casos múltiplos e utiliza-se como técnica de coleta de dados, a entrevista semi-estruturada para a coleta de informações a serem analisadas.

Para Mazzotti (2006) os estudos de casos múltiplos nada mais são que vários estudos conduzidos simultaneamente onde se apresentam vários indivíduos ou várias instituições diferentes que desenvolvem o mesmo projeto, por exemplo. O estudo de caso "consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]" (GIL, 2010, p. 37). Logo, a pesquisa encaixa-se nesta classificação, pois, baseia-se na verificação de como a informação contábil gerencial e o orçamento auxiliam os gestores entre diferentes empresas do mesmo ramo e mesma localização geográfica. A análise de casos múltiplos é importante ao possibilitar a verificação de similaridades e diferenças entre os casos estudados (MARTINS, 2008).

Já a entrevista como técnica de pesquisa, segundo Martins (2008, p. 27), tem como objetivo "entender e compreender o significado que os entrevistados atribuem a questões e situações [...]." Ainda conforme o autor ela é semi-estruturada "[...] quando o entrevistador busca obter informações, dados e opiniões por meio de uma conversação livre, com pouca atenção a prévio roteiro de perguntas."

Em relação à abordagem do problema, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa. Segundo Martins (2008, p. xi), "a avaliação qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos [...]". Para Creswell (2010, p. 26), a abordagem qualitativa representa "um meio para explorar e para entender o significado que os indivíduos ou os grupos atribuem a um problema [...]". Beuren et al. (2009) ainda mencionam que a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, ou seja, não busca enumerar ou medir unidades e sim entender as particularidades dos indivíduos ou entidades analisadas.

Portanto, o presente trabalho classifica-se como descritivo e qualitativo, por meio de um estudo de caso múltiplo nas empresas sucroenergéticas do Vale de São Patrício no Estado de Goiás, visto que objetiva levantar opiniões, crenças e atitudes de uma determinada população através da utilização de entrevista.

### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população da pesquisa constitui-se nas usinas sucroenergética goianas cadastradas no Sindicato da Indústria de Fabricação de Etanol do Estado de Goiás (SIFAEG) e Sindicato da Indústria de Fabricação de Açúcar do Estado de Goiás (SIFAÇÚCAR) até fevereiro de 2015.

Pela inviabilidade em realizar a pesquisa em todo o estado de Goiás, ou seja, nas 39 unidades produtoras instaladas, devido ao tempo necessário para os estudos, a amostra limitou-se aos empreendimentos sucroenergéticos existentes nas cidades que compõe a região do Vale de São Patrício, localizada no centro-norte do estado de Goiás. Assim, o critério de amostragem foi não probabilístico, realizado por acessibilidade.

De acordo com as informações do SIFAEG e do SIFAÇÚCAR, existem na região 8 usinas em funcionamento. Entretanto, a sede administrativa que concentra toda Contabilidade e Controladoria do Grupo Empresarial das usinas das cidades de Itapuranga e Itapaci, está instalada na cidade de Anicuns, fora da região do Vale de São Patrício. Ainda, durante o

primeiro contato, foi constatado junto à um colaborador destas usinas que ambas estavam sofrendo ações judiciais. Logo, estas duas foram excluídas da amostra, pois, a análise poderia ser comprometida.

Das usinas selecionadas para a pesquisa, mesmo diante de quatro visitas e da realização de contatos telefônicos, uma das empresas situadas na cidade de Goianésia não se dispôs a contribuir com a realização do estudo.

Além da exclusão das três empresas citadas anteriormente, na amostra identificou-se que todas as unidades industriais da região fazem parte de grupos empresariais nacionais, o que acarretou a análise de grupos e não das empresas de maneira isolada. O que resultou na amostra listada no Quadro 03, que foi composta por cinco usinas, pertencentes a dois grupos empresarias distintos.

**Quadro 3.** Amostra da pesquisa

<b>Grupos empresariais</b>	<b>Unidades</b>	<b>Cidade</b>
Grupo Japungu	Cooperativa Agroindustrial de Rubiataba Ltda	Rubiataba
	CRV Industrial Ltda	Carmo do Rio Verde
	Uruaçu Açúcar e Álcool Ltda	Uruaçu
Grupo Otávio Lages	Jalles Machado S/A	Goianésia
	Jalles Machado S/A - Unidade Otávio Lage/Codora Energia	Goianésia

Fonte: Elaboração própria

Vale ressaltar que durante a pesquisa de campo, foi observado que apesar de cada uma destas usinas possuir em sua estrutura organizacional um departamento contábil e um setor responsável pelas funções de controladoria; os procedimentos operacionais quanto a elaboração de orçamento e relatórios com informações contábeis gerenciais eram definidos e alinhados por cada grupo empresarial, e replicados a todas as empresas que os compõe. Estes fatores permitiram a análise dos grupos empresariais, sem a necessidade de analisar as empresas individualmente.

### 3.3 ROTEIRO DE ENTREVISTA

Para a formulação das questões do roteiro de entrevista semi-estruturada para a coleta de dados, utilizou-se como base as pesquisas de Fernandes, Klann e Figueredo (2011); Camim et al. (2014); Lima (2006) e Castanheira (2008). As instruções repassadas aos entrevistados e o roteiro de perguntas utilizado constam do Apêndice A e B, respectivamente.

O roteiro de entrevista compõe-se de quatro blocos de questões, que evidenciam a aplicabilidade da informação contábil gerencial e do orçamento empresarial como ferramenta de apoio às decisões, são eles:

1. informações gerais sobre o entrevistado;
2. informações gerais sobre a empresa;
3. informações sobre as informações contábeis gerenciais;
4. informações sobre o orçamento empresarial.

O primeiro e o segundo bloco buscam delinear o perfil do entrevistado e da empresa. Já o terceiro bloco, destaca o uso da informação contábil gerencial, cujo propósito é investigar quais são e como são geradas as informações necessárias para a tomada de decisões, indagando-se sobre o sistema de informática utilizado para armazenamento dos dados e os tipos de relatórios gerados e utilizados pelos gestores, bem como a frequência que o gestor recebe estas informações. Em relação ao quarto e último bloco, busca-se questionar a utilização do orçamento como ferramenta no processo decisório.

No sentido de qualificar o questionário e ajustá-lo quanto à clareza, este foi submetido a um pré-teste, com um contador que já atuou em uma indústria de moagem, envasamento e distribuição de café na cidade de Ceres na região do Vale de São Patrício.

Já durante a fase da pesquisa, as entrevistas foram realizadas com um assessor/diretor e dois gerentes envolvidos na elaboração do orçamento e na divulgação de relatórios gerenciais, no segundo semestre de 2015 nos meses de julho e agosto. Os dados foram coletados nos *web sites* dos grupos empresariais e usinas, e nas entrevistas realizadas, com gravações autorizadas, as quais foram posteriormente transcritas para análise.

Quanto à técnica analítica para esta pesquisa, foi utilizada a análise de discurso, sugerida por Martins (2008) como técnica apropriada para construir interpretações em um estudo de caso. "São frequentes as necessidades de compreender depoimentos falados e escritos de atores de um estudo dessa natureza, daí o interesse pela análise do discurso." (MARTINS, 2008, p. 55).

Esta técnica é composta de uma explanação sobre as empresas entrevistadas, cujo propósito é a identificação de ligações causais, que justifiquem a preparação e a utilização de informações contábil gerenciais e do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisões.

## 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DAS EVIDÊNCIAS

Por meio das entrevistas realizadas, para análise dos dados, foram delimitadas unidades de análise de acordo com os blocos de perguntas e o propósito da pesquisa, objetivando assim a identificação dos aspectos discutidos no referencial teórico e no conteúdo obtido nas entrevistas. Assim, foram estabelecidas quatro unidades de análise, conforme descrição a seguir.

A primeira unidade foi destinada a expor as características das empresas, enquanto a segunda descreve o perfil dos entrevistados. Já a terceira e quarta, abordaram os aspectos relevantes quanto a informação contábil gerencial e ao orçamento empresarial, respectivamente.

### 4.1. CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS E DA ATIVIDADE ECONÔMICA

O objetivo deste tópico é identificar o perfil do grupo empresarial e das usinas participantes da pesquisa, para conhecer mais detalhadamente como esse segmento econômico funciona. Neste estudo, os dois grupos empresariais serão identificados como Grupo Empresarial 1 e Grupo Empresarial 2.

#### 4.1.1 Grupo Empresarial 1

Conforme levantado nos discursos, o Grupo Empresarial 1 é nacional, com origem no Estado da Paraíba. Começou suas operações em Goiás no ano de 2001 ao adquirir uma usina já existente na região do Vale de São Patrício. Posteriormente, nos anos de 2004 e 2011, mais usinas foram adquiridas, consolidando sua presença no estado goiano. O grupo ainda conta com uma usina na Paraíba.

Também pertence ao Grupo Empresarial 1, de acordo com os entrevistados, empresas criadas especificamente para cultivarem a cana-de-açúcar e fornecê-la às suas usinas. Estas últimas, em Goiás, destinam uma área de 51.000 hectares à plantação. A quantidade plantada é suficiente para atender à produção das usinas, mas os entrevistados destacam que estão em processo de expansão.

A partir da exploração da cana-de-açúcar, produzem açúcar cristal, etanol anidro e hidratado, e energia, além de subprodutos como o bagaço e o mel líquido que representam apenas 0,5% do faturamento, por estimativa, segundo o *web site* das empresas.

Quanto às vendas da produção, os entrevistados afirmam que há três anos realizavam exportação de açúcar cristal. Hoje, com a burocracia, os custos elevados e o mercado interno, nacional, absorvendo toda produção, esta atividade foi suspensa temporariamente. Atestam ainda que os outros produtos estão destinados a abastecer o mercado nacional.

Quando indagados sobre o número de funcionários e faturamento, os entrevistados atestaram que atualmente, com um total aproximado de 5.000 colaboradores, da parte agrícola, industrial e administrativa, as usinas goianas deste grupo apresentam um faturamento anual bruto superior a R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de reais), enquadrando-se, portanto, como empresas de grande porte.

#### 4.1.2 Grupo Empresarial 2

De acordo com os dados obtidos no *site*, o Grupo Empresarial 2, de origem regional, iniciou suas atividades em 1968 e se expandiu ao investir em agricultura, pecuária, produção de borracha, comunicação, imóveis, cooperativa de crédito e no setor sucroenergético. Este último segmento, foi incorporado ao grupo com a fundação de empresas em 1980 e 2009. Uma das unidades abriga uma empresa de cogeração, uma de produção e uma *joint venture* com uma empresa francesa.

O entrevistado certifica que as empresas do grupo do setor sucroenergético cultivam a própria cana-de-açúcar e complementam a produção comprando de terceiros. Ainda de acordo com o *site* do grupo empresarial, este foi pioneiro em Goiás na cogeração de energia a partir do bagaço da cana-de-açúcar e foi a primeira empresa do setor sucroenergético a efetivar a venda de créditos de carbono no Estado de Goiás.

Atualmente com a exploração da cana, produzem etanol (hidratado, anidro, industrial e orgânico), açúcar (cristal e orgânico), saneantes (álcool absoluto, álcool etílico, álcool líquido, álcool em gel, desinfetantes hospitalares, gel antisséptico), levedura e cogera energia a partir do bagaço e da palha da cana, afirma o entrevistado.

O açúcar orgânico além de abastecer o mercado interno, é exportado para Europa, Estados Unidos, Canadá, Japão e Comunidade Judaica. As atividades do grupo no setor

sucroenergético, no período de safra, geram cerca de 4 mil empregos diretos, rendendo ao grupo um lucro aproximado de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

#### 4.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Para mapear o perfil dos entrevistados na pesquisa levantou-se dados quanto à idade, gênero e as titulações acadêmicas, e averiguou-se o tempo de atuação, o departamento e o cargo ocupado na empresa. Os entrevistados são gestores responsáveis ou envolvidos diretamente na elaboração e disponibilização do orçamento e de informações contábeis gerenciais nas empresas estudadas.

No Grupo Empresarial 1, um assessor contábil e um gerente se dispuseram a participar da entrevista, sendo identificados como Entrevistado A e Entrevistado B, respectivamente. Enquanto, no Grupo Empresarial 2, um gerente da área de orçamento participou da entrevista, denominado de Entrevistado C. O Quadro 04, sintetiza as características dos entrevistados.

**Quadro 4.** Perfil dos entrevistados

<b>GRUPOS EMPRESARIAIS</b>	<b>ENTREVISTADOS</b>	<b>CARACTERÍSTICA DOS ENTREVISTADOS</b>
<b>Grupo Empresarial 1</b>	Entrevistado A	O Entrevistado A tem 63 anos, é do sexo masculino e aposentado do cargo de gerente do Banco do Brasil. Com 17 anos de experiência no setor sucroenergético, ocupa o cargo de assessor contábil na empresa atual há 14 anos. Graduado em Ciências Contábeis, está lotado no departamento de Contabilidade. Além disso, ele faz parte do quadro diretor de duas usinas do grupo, participando ativamente da administração.
	Entrevistado B	Possui 29 anos, é do sexo masculino, e tem 7 anos de empresa. Anteriormente, trabalhou em uma das empresas do Grupo Empresarial 1 antes da mesma ser adquirida por eles. Devido às experiências com gestão e controle agregadas durante este período, que após a graduação em Ciências Contábeis, ele decidiu se pós graduar em controladoria pela Fundação Getúlio Vargas. Atualmente, ele é gerente do Departamento de Custos e Orçamento.
<b>Grupo Empresarial 2</b>	Entrevistado C	Têm 44 anos, é do sexo masculino, e atua a 8 anos em usinas do setor sucroenergético. Graduado como desenhista mecânico e engenheiro civil, na usina ele está lotado no Setor de Planejamento Agroindustrial como gerente. Diante das exigências do cargo ocupado e das atividades exercidas ao longo da sua carreira ele se pós graduou em segurança do trabalho, em administração de recursos humanos, em direito ambiental e em direito do trabalho.

Fonte: Elaboração própria

Observa-se que de alguma forma, com formação ou não na área, os entrevistados estão ligados à Contabilidade Gerencial. E também, por atuarem na área por mais de sete anos, possuem experiência e conhecimento sobre as oscilações do mercado e de que informações as empresas do segmento necessitam para manter a competitividade.

#### 4.3 INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL UTILIZADA NO PROCESSO DECISÓRIO

O objetivo deste tópico é destacar as percepções dos entrevistados sobre as informações contábeis e seu papel na tomada de decisões em cada caso estudado. Foram analisados de maneira segregada por grupo empresarial e posteriormente, realizadas a síntese e a comparação entre os dois casos.

Destaca-se que a análise dos casos foi realizada com a inserção de trechos das entrevistas que expressam evidências dos achados em cada discurso. Assim, os trechos que representam as falas dos entrevistados estão inseridos em itálico.

##### 4.3.1 Caso 1 - Grupo Empresarial 1

No Grupo Empresarial 1, apesar de cada usina que compõe o grupo ter seu setor de Contabilidade, é o Departamento de Custos e Orçamento o responsável pela geração e disponibilização das informações contábeis gerenciais das três usinas. O Entrevistado B, gerente do departamento supracitado é *"... o responsável pela coleta de todas as informações que é repassada pra diretoria pra tomada de decisão"*, conforme extraído do discurso do Entrevistado A.

Este é o setor que realiza as atividades de responsabilidade da Controladoria como o planejamento, o controle, o orçamento e a contabilidade de custos; e também responsável pela emissão de relatórios que são gerados tanto para a tomada de decisão gerencial, quanto para o acompanhamento do desempenho operacional.

Para tanto, de acordo com o Entrevistado B, eles utilizam nas empresas o sistema de informática CHB, que *"é um sistema desenvolvido especificamente para o setor. Vem de uma origem diferente, mas hoje ele é voltado ao setor sucroalcooleiro, sucroenergético..."*.

É um sistema que integra todas as áreas, *"desde a parte agrícola, produção da cana, passando até a industrialização do produto. E as partes também do administrativo. Compras, financeiro, departamento pessoal, folha de pagamento"* afirma o Entrevistado B.

Para os Entrevistados A e B, os principais relatórios e documentos emitidos atualmente pela empresa com informação contábil gerencial e que estão voltados para o processo decisório são: o fluxo de caixa, o mapa de custos, o orçamento, a demonstração de resultado e os boletins de preço de compra e venda das autarquias ESALQ - Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo e CONSECANA - Conselho de Produtores de Cana-de-açúcar, Açúcar e Etanol do Estado de São Paulo.

Foram citados nas entrevistas tanto pelo Entrevistado A quanto pelo B que custos, preços dos produtos sucroenergético no mercado, volume de produção, despesas administrativas, receitas, impostos, valor de frete, planos salariais, horas para executar uma atividade, quantidade de insumos e pessoal necessário para execução de atividades, e dados do próprio mercado em que a empresa está inserida, são algumas das informações contidas nos relatórios gerenciais e normalmente utilizadas no processo decisório.

Segundo o Entrevistado B, estes relatórios são utilizados com a finalidade de *"planejamento, comercial e gerência"*. É através destes relatórios que se determina preço de compra e venda da cana-de-açúcar; acompanha-se, por exemplo, o desempenho das colheitadeiras e consegue identificar que seu consumo de diesel representa atualmente para a empresa o maior custo dentro da parte agrícola; calcula-se e avalia-se índices econômicos como o grau de endividamento da empresa; mapeia-se o custo por cada macro atividade a fim de identificar a que está consumindo mais do que deveria; entre outros.

Estas informações, além da diretoria, são disponibilizadas quinzenalmente aos gestores para a tomada de decisão. Sendo que entre os gestores, de acordo com o Entrevistado B, *"...os gerentes agrícolas são as pessoas que mais usam essa informação gerencial."*

Por fim, o Entrevistado B enxerga que o uso destes relatórios é essencial no processo de tomada de decisão porque eles auxiliam no desenvolvimento do planejamento da empresa.

#### 4.3.2 Caso 2 - Grupo Empresarial 2

A Área de Planejamento Agroindustrial é a área responsável pelo fornecimento de informações contábeis gerenciais no Grupo Empresarial 2 e é onde *"concentra todo o*

*planejamento orçamentário, da gestão, processo, indústria, agrícola e administrativo*", afirma o Entrevistado C.

Quanto às empresas do Grupo Empresarial 2, não utilizam-se de nenhum software específico para geração de relatórios voltados para a tomada de decisão, apenas as planilhas do sistema de informática Microsoft Excel.

Segundo o Entrevistado C "*eles usam uma matriz em Excel (...) essa matriz é enviada no e-mail para todos os cargos e daí começa a fazer a alimentação mês a mês...*". Ele informa ainda, que é a partir da matriz em Excel que são gerados os relatórios que contém informações de cunho gerencial para tomada de decisão, como os boletins diários, o relatório gerencial industrial e o relatório gerencial agroindustrial. Além destes, ainda são emitidos os relatórios chamados tecnicamente e internamente pela empresa de Capex e Opex. Que no meio empresarial e no mercado financeiro, são siglas em inglês para a expressão "*Capital Expenditure*" (Investimentos em bens de capital) e "*Operational Expenditure*" (Despesas Operacionais), respectivamente.

Para elucidar estes relatórios e expressões, cabe ressaltar autores que contribuem para o entendimento dos mesmos. Destacam-se Pulcinelli (2013) e Costa (2015) que definem Capex, como o montante de recursos despendidos em investimento para modernização e/ou expansão da empresa de forma a manter a produção ou manter em funcionamento um negócio. Por outro lado, Opex significa o montante de recursos necessários para o funcionamento da empresa, ou seja, refere-se ao custo associado à manutenção dos equipamentos e aos gastos de consumíveis e outras despesas operacionais (PULCINELLI, 2013; COSTA, 2015).

Quanto às informações, o Entrevistado C enfatiza que a matriz em Excel contém e indica quais são os centros de custos, as contas de todos os setores, dados previdenciários, nomes de funcionários, custos trabalhistas, apresenta dados sobre insumos que serão consumidos e sobre investimentos que deverão ser feitos, entre outros. Nos relatórios originários da matriz em Excel estão discriminados os recordes de moagem e produção para acompanhamento de indicadores máximo de produção; dados da safra atual com a da safra anterior incluindo parâmetros do que a empresa consegue produzir e do que gera recurso financeiro; e indicadores de segurança, meio ambiente, agrícola, chuva, produtividade total, tempo médio de preparo, matéria prima, paradas totais e outros.

São a partir destes relatórios, de acordo com o Entrevistado C, que se pode determinar o que será revertido para investimento na empresa, em pessoas e maquinários; definir

aumentos de áreas para plantação de cana; fechar ou ampliar contratos de produção, e controlar custos e volume de produção.

Quanto à periodicidade da geração e disponibilização das informações contábeis gerenciais para o Grupo Empresarial 2, conforme relato do Entrevistado C, os relatórios Opex e Capex são enviados em períodos diferentes para todos os gestores, gerentes e diretoria da empresa. *"Tem pra manutenção, mês de julho, pra poder planejar o recurso financeiro e já começar o processo de negociação com o departamento de compras dos itens que vão ser levado pra manutenção e aquilo que vai ser contratado pra ser feito dentro da empresa. E do investimento que a empresa vai fazer pra poder dar sequência na safra, que é feita no mês de novembro até dia 31 de dezembro"*. Os boletins e os demais relatórios ficam disponíveis para todos em tempo integral e são alimentados diariamente.

Na percepção do Entrevistado C, estes documentos citados anteriormente, geram informações relevantes para acompanhamento e controle orçamentário, contribuindo para que o realizado esteja dentro das expectativas objetivadas no plano orçamentário, e assim, permitindo que as empresas do grupo mantenham-se competitivas no mercado.

#### 4.3.3 Discussão dos casos

As usinas dos dois grupos empresariais estudados, apesar de apresentarem nomes distintos, possuem em sua estrutura organizacional um setor semelhante a Controladoria que executa atividades de planejamento e controle, e que gera informações contábeis gerenciais aos demais setores e gestores.

Este resultado alinha-se com o resultado obtido na pesquisa de Soutes e Guerreiro (2007) que identificaram que praticamente todas as 90 empresas da sua amostra possuem um departamento ou setor que cuida especificamente das informações relacionadas a Contabilidade Gerencial, e que a geração de informações gerenciais é uma das principais funções da área.

O que sugere que em organizações contemporâneas de grande porte as demandas por informações contábeis gerenciais estão cada vez mais presentes. Marion e Ribeiro (2014) afirmam que a necessidade por esse tipo de informação se alastrou por todo tipo de organização, seja atuando nas áreas: extrativa, agrícola, pecuária, industrial, comercial ou de prestação de serviços da iniciativa pública ou privada.

Ainda, pode-se perceber que o cuidado das empresas goianas do setor sucroenergético em incluírem em sua estrutura organizacional um órgão administrativo cuja função consiste em dar suporte à gestão empresarial ao fornecer informações para a tomada de decisões, reforça a afirmação de Silva (2010), de que é importante que informações de qualidade estejam disponíveis e ao alcance dos gestores pra que estes possam decidir sobre uma melhor ação a respeito da utilização dos recursos que estão disponíveis na empresa.

A fim de armazenar, processar e consolidar estas informações de cunho gerencial o Grupo Empresarial 1 utiliza o sistema de informática CHB desenvolvido especialmente para o setor, enquanto o Grupo Empresarial 2 faz uso somente de planilhas elaboradas no Microsoft Excel. Apesar da diferença na adoção de sistemas que permitam a disponibilização de informações, as empresas de ambos os grupos integram as informações produzidas tanto pelas áreas administrativas e de pessoal, quanto da parte agrícola e industrial.

A adoção de um sistema de informação gerencial que permita o compartilhamento integralizado de dados sobre orçamento, custos e contabilidade por estas empresas do setor sucroenergético é essencial em termos de qualidade, diminuição de erros e rapidez.

Pesquisas anteriores como as de Castanheira (2008) e Silva (2010) afirmam que os sistemas de informações são capazes de processar em segundos um grande volume de dados e variáveis que são gerados pelos diversos departamentos dentro de uma empresa, proporcionando aos gestores acesso a uma grande quantidade de informações, que podem ser utilizadas para orientar suas decisões.

Silva (2010), ainda complementa, que independente da forma que se produza relatórios, seja pelo processo manual, mecanizado ou eletrônico; o que se busca é a geração de informação contábil que seja compreensível, relevante, confiável e permita comparação.

No caso das empresas entrevistadas, os sistemas de informações utilizados podem ser considerados relativamente adequados, já que, aparentemente, conforme os entrevistados atendem às necessidades de gestão.

Os relatórios gerados a partir destes sistemas são encaminhados, em regra geral, aos gerentes e diretoria das empresas entrevistadas. Camim et al. (2014) destaca que usuários básicos da informação contábil gerencial em 10 indústrias sucroalcooleiras do interior do Estado de São Paulo , são os seus diretores e gerentes. Assim, os relatos deste estudo corroboram com os achados de Camim et al. (2014), pois, também evidenciou-se que os principais usuários das informações contábeis gerenciais são os executivos em cargos de gestão.

Percebe-se que as informações geradas são disseminadas apenas entre os usuários internos que ocupam cargos de chefia no setor sucroenergético. Entretanto, Fernandes, Klann e Figueredo (2011), Atkinson et al. (2000), Frezzatti, Aguiar e Guerreiro (2007), e Frezzatti et al. (2009) acreditam que apesar do alvo principal da Contabilidade Gerencial serem proprietários, altos executivos, gerentes, diretores e até administradores, as informações geradas poderiam estar disponíveis a todos os outros níveis organizacionais dentro da empresa.

Quanto à periodicidade, enquanto no Grupo Empresarial 1 os documentos são disponibilizados quinzenalmente, no Grupo Empresarial 2 além dos boletins diários há os relatórios que são emitidos anualmente, em períodos diferentes: um em julho para planejar o uso dos recursos financeiros e outro entre novembro e dezembro para definir investimentos que serão feitos para a próxima safra.

Não basta fornecer a informação, ela deve estar disponível quando se precisa dela. A tempestividade é uma característica que a informação deve possuir para que seja útil para o gestor no exercício da sua função. A informação contábil deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para os devidos fins.

Cada um dos grupos empresariais estudados emite relatórios específicos e delineados de acordo com o que a administração espera. O que se assemelha é que tanto para o Grupo Empresarial 1 quanto para o Grupo Empresarial 2 as informações são distribuídas para apoio no processo decisório e acompanhamento de desempenho, ou seja, utilizadas para: planejamento, determinar preços, calcular índices econômicos, avaliar custos, planejar safra, escolher investimentos, evitar estouros no orçamento e/ou manter a competitividade no mercado.

Esse resultado corrobora com a literatura existente quanto à importância e a necessidade de utilização de informações contábeis gerenciais no que tange a tomada de decisão e ao controle gerencial, o que resulta em melhorias na qualidade do trabalho, redução de custos, maior aproveitamento dos recursos físicos, maior eficiência na produção e garante a satisfação dos clientes (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; ATKINSON et al., 2000; CAMIM et al., 2014; FERREIRA JÚNIOR; SILVA; LIMA FILHO, 2011; JONES; RIBEIRO; SILVA, 2009; MARION; RIBEIRO, 2014; OLIVEIRA; BOENTE, 2012).

Tratando das informações contábeis gerenciais utilizadas no processo decisório, as análises das entrevistas indicaram de uma forma geral que os grupos empresariais contemplam informações de natureza financeira, operacional, física, humana e produtividade, como por exemplo, despesas administrativas, impostos, valor de frete, quantidade de insumos

e pessoal, dados previdenciários, dados de funcionários, volume de chuva, números de moagem, paradas totais, entre outros em seus diversos relatórios disponibilizados.

Entretanto, acerca da alta frequência que são citadas por ambos os entrevistados, percebe-se que consideram relevantes as informações a respeito de custos e do volume de produção de cana-de-açúcar, açúcar e etanol.

Lima (2006) também identificou em sua pesquisa, que das 14 usinas sucroalcooleiras entrevistadas em Alagoas, 100% consideram o custo e 92,9% o volume de produção, como informações mais úteis no processo de tomada de decisão. Lima (2006) acredita que isso se dá, visto que todas as empresas da pesquisa trabalham com exportação de seus produtos, então, quanto mais se produz, mais se exporta.

Portanto, possivelmente, a preocupação em atender a demanda do mercado consumidor, seja externo ou interno, por parte das usinas goianas do Vale de São Patrício, tornam relevantes as informações quanto ao volume de produção.

Quanto a mensuração de custo de sua gestão Atkinson et al.(2000) destacam que os gerentes necessitam de informações sobre custos para ajudá-los a tomar decisões. As informações acerca de custos permitem que os gestores monitorem os processos operacionais, de forma a assegurar que a empresa use seus recursos de forma eficiente.

Para Cardoso, Silva e Ambrozini (2011), a Contabilidade de Custos é a ferramenta capaz de mostrar para o produtor o quanto a sua mercadoria é competitiva e fornecer informações úteis de controle e para a tomada de decisão. Nesse sentido, percebeu-se que as informações relacionadas aos custos de produção estão entre as mais importante no setor, de acordo com os casos analisados.

Segue em anexo no quadro 05, um resumo dos principais resultados encontrados nessa seção. a partir da quanto às informações contábeis gerenciais.

**Quadro 5.** Síntese da análise sobre a informação contábil gerencial

<b>TÓPICOS</b>	<b>GRUPO EMPRESARIAL 1</b>	<b>GRUPO EMPRESARIAL 2</b>	<b>ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO</b>
<b>Geração e disponibilização das informações contábeis gerenciais</b>	Departamento de Custos e Orçamento	Setor de Planejamento Agroindustrial	Demandas por informações contábeis gerenciais presentes em organizações contemporâneas de grande porte.
<b>Sistema de Informática</b>	CHB	Microsoft Excel	Qualidade, diminuição de erros e rapidez.

<b>TÓPICOS</b>	<b>GRUPO EMPRESARIAL 1</b>	<b>GRUPO EMPRESARIAL 2</b>	<b>ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO</b>
<b>Relatórios Gerenciais</b>	Fluxo de caixa, mapa de custos, orçamento, demonstração de resultado e boletins de preço de compra e venda	Boletins diários, relatório gerencial industrial, relatório gerencial agroindustrial, Capex e Opex	Específicos e delineados de acordo com o que a administração espera.
<b>Informações gerenciais</b>	Custos, preços, volume de produção, despesas administrativas, receitas, impostos, valor de frete, planos salariais, horas trabalhadas, insumos, pessoal, mercado	Custos, dados previdenciários e trabalhistas, insumos, investimentos, moagem e volume de produção, dados da safra atual com a da safra anterior, indicadores de segurança, meio ambiente, agrícola, produtividade total, tempo médio de preparo, matéria prima, paradas totais.	Relevantes as informações a respeito de custos e do volume de produção de cana-de-açúcar, açúcar e etanol; Preocupação em atender a demanda do mercado consumidor; Assegurar utilização eficiente de recursos.
<b>Periodicidade</b>	Quinzenal	Diário e anual	Tempestividade.
<b>Demanda</b>	Diretores e gerentes	Gestores, gerentes e diretoria	Informações disseminadas entre os usuários internos que ocupam cargos de chefia no setor sucroenergético.
<b>Finalidade</b>	Planejamento, comercial (compra e venda), gestão (desempenho)	Planejamento (investimento, produção), controle (custos e volume de produção)	As informações são distribuídas para apoio no processo decisório e acompanhamento de desempenho.

Fonte: Elaboração própria

O quadro 05 sumariza as principais informações abordadas no bloco três do roteiro de entrevista quanto às informações contábeis gerenciais no setor sucroenergético e apresenta a análise e a interpretação das evidências extraídas das entrevistas.

#### 4.4 ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA NO PROCESSO DECISÓRIO

O objetivo deste tópico é destacar as percepções dos entrevistados sobre o orçamento empresarial e seu papel no processo de tomada de decisões em cada caso estudado. Foram analisados de maneira segregada por grupo empresarial e posteriormente realizou-se a síntese e comparação entre os dois casos.

Destaca-se que a análise dos casos foi realizada com a inserção de trechos das entrevistas que expressam evidências dos achados em cada discurso. Assim, os trechos que representam as falas dos entrevistados estão inseridos em itálico.

#### 4.4.1 Caso 1 - Grupo Empresarial 1

Em relação ao processo orçamentário do Grupo Empresarial 1, os Entrevistados A e B destacaram que há a utilização do orçamento pela empresa, sendo este de responsabilidade do Departamento de Custos e Orçamento. Entretanto, todo o processo, desde os dois últimos anos, está passando por transformações e adequações.

Segundo o Entrevistado B, a empresa não tinha essa cultura de planejar e definir quais atividades seriam feitas pela empresa e como seriam executadas. Para ele, *"o grande desafio da empresa aqui, é a forma que a gente faz o orçamento. Há mais de dois anos a gente tinha o orçamento histórico... E hoje a gente está tentando mudar isso. Fazer um orçamento base zero."*

Atualmente, o orçamento agrícola já foi adaptado, mas os da indústria ainda estão em fase de mudança. Assim, percebe-se que o processo de planejamento e orçamento na empresa não está totalmente em uso.

Quanto à elaboração do orçamento, destaca-se que ocorre duas vezes durante o ano em que é executado, ou seja, de 6 em 6 meses e envolve a participação de cada gerente de área. *"Normalmente, cada setor tende a realizar o seu. (...) Depois, essas informações que eles coletam, é repassada para o departamento que gera um orçamento. Na verdade, a gente chama aqui de orçamento de safra e entressafra."*, afirma o Entrevistado B.

Em relação à possibilidade de alterações do orçamento já elaborado e aprovado para as empresas do Grupo Empresarial 1, o Entrevistado B é categórico ao afirmar que ele é fixo, não podendo sofrer mudanças: *"Na verdade a gente não muda, só justifica. (...) O que acontece algumas vezes, é que há uma mudança de planejamento. (...) Mas consequentemente a gente não alterou isso no orçamento. Então sempre, mês a mês, a gente tem que trabalhar nessas justificativas. (...) Aí me sento com cada gestor, e a gente vai identificando isso."*

Sobre o controle orçamentário no Grupo Empresarial 1, é realizada uma reunião por mês com a diretoria, quando do fechamento mensal do orçamento, para acompanhamento dos resultados realizados em comparação com o orçado, onde são definidas ações corretivas visando ao cumprimento dos objetivos empresariais. De acordo com o Entrevistado B, *"(...)*

*no final do mês, quando eu fecho, aí eu me sento com os diretores, os donos, pra fazer uma avaliação daquilo que foi bom e o que foi ruim, o que está dentro do previsto e o que não".*

Além dessa reunião mensal, há ainda apurações semanais, onde o gestor de custos e orçamento se reúne com o pessoal envolvido na parte operacional para divulgação e avaliações de resultados.

Questionados sobre a opinião quanto a considerar o orçamento empresarial como uma ferramenta de apoio ao processo decisório, ambos os Entrevistados, A e B, o percebem como um suporte à tomada de decisão.

Para o Entrevistado B, o orçamento realmente é usado para essa finalidade. Segundo ele, *"hoje mais do que nunca. Através do seu acompanhamento, notamos desvios a tempo de serem corrigidos"*. O Entrevistado A ainda afirma que *"ele (o orçamento) é muito utilizado"*. Além de ser *"observado e acompanhado rigorosamente"*.

Portanto, percebe-se que o orçamento é utilizado na empresa, entretanto, seu uso é restrito a algumas áreas. Esses fatores podem comprometer sua eficiência ao analisar os planos de longo prazo e mesmo o processo gerencial da empresa como um todo.

#### 4.4.2 Caso 2 - Grupo Empresarial 2

O Grupo Empresarial 2 elabora o orçamento por safra, pois, segundo o Entrevistado C *"o governo não dá margem pra planejar um orçamento pra três anos (por exemplo). Porque o setor sucroenergético é depreciado pelos governos"*.

A sua elaboração fica a cargo do setor de Planejamento Agroindustrial, que centraliza as informações repassadas por cada setor. Por fim, com o orçamento liberado e aprovado, ele é disponibilizado pelo setor a todos os gestores das diversas áreas.

Caso exista necessidade de mudanças no orçamento, o Entrevistado C afirma que o orçamento na empresa é flexível, podendo ser alterado *"... em função do que a empresa quer ser "arrojada" no mercado pra próxima safra"*. Um período de contenção ou transição na empresa, custos, mudança de governo e até variação da moeda estrangeira podem ocasionar mudanças no orçamento deste grupo.

O controle orçamentário é feito semanalmente pelo Grupo Empresarial 2, toda terça-feira é discutido. O Entrevistado C destaca que os gerentes de todas as áreas junto com a diretoria se reúnem para acompanhar o planejamento e os custos da operação.

De acordo com a avaliação do Entrevistado C sobre a utilização do orçamento como ferramenta no processo decisório ele afirma que: *"Sem orçamento, a empresa não tem*

*planejamento. A base do planejamento é o que está orçado. Então a empresa trabalha em cima do orçamento. Então, elabora os itens e em cima daquele orçamento ela planeja toda sua operação. (...) Então, o orçamento é a base do planejamento. Tem empresa que planeja o orçamento. A gente elabora o orçamento, e em cima do orçamento, planeja a safra."*

Verifica-se que o orçamento voltado para o curto prazo é relevante para a empresa ao pensar no seu desempenho projetado por safra. Ainda, destaca-se que os planos da organização são impactados significativamente pelo dia a dia do negócio e das variáveis macroeconômicas, e a empresa se adapta aos cenários, sem se preocupar muito em atingir de maneira rígida os planos traçados.

#### 4.4.3 Discussão dos casos

Em relação ao orçamento empresarial, o Grupo Empresarial 1 elabora, aprova e disponibiliza a cada 6 meses o orçamento denominado de safra e entressafra. Enquanto o Grupo Empresarial 2 não define um calendário formal para a elaboração do orçamento. Segundo o Entrevistado C, as empresas veiculam o seu orçamento por safra.

Cardoso, Silva e Ambrozini (2011), ao pesquisarem sobre a gestão de custos em duas unidades agroindustriais sucroalcooleiras pertencentes a um mesmo grupo empresarial localizado no Triângulo Mineiro, identificaram que estas também elaboram o orçamento para a safra, antes do início do ciclo.

Já em outras 21 indústrias de segmentos de atuação e porte diversos localizadas no Estado do Paraná, Leite (2008) ao descrever as práticas de orçamento empresarial, observou que este é elaborado anualmente com detalhamento mensal em 84% das indústrias pesquisadas.

Logo, não há um padrão quanto ao período de elaboração de orçamento. Verifica-se que buscam se adequar às conveniências da administração e do setor em que está inserido. Mas diante das evidências, provavelmente, os períodos de safra e entressafra são os maiores influenciadores em empresas do setor sucroenergético.

Em ambos os casos estudados, o setor que fornece informações contábeis gerenciais também é o setor que elabora o orçamento. O processo é igual em todas as empresas entrevistadas: cada setor define suas metas, objetivos e custos; repassa para o departamento orçamentário onde os dados são compilados e geram o orçamento da empresa, para então ser aprovado junto a diretoria e por fim divulgado para os gestores das áreas..

Apesar de não ser um dos objetivos dessa pesquisa verificar o modelo aplicado na elaboração do orçamento empresarial, de modo geral, pode-se observar que a prática do orçamento nas empresas entrevistadas segue as orientações da literatura que trata desse assunto (CASTANHEIRA, 2008; LEITE, 2008; FREZATTI, 2009; MARION; RIBEIRO, 2014).

Quanto a alterações no orçamento, o Grupo Empresarial 2 apresenta um orçamento flexível, justificado por momentos de crise, períodos de transição, variação cambial, diminuição ou aumento de custos. Já o Grupo Empresarial 1 não admite mudanças. Quando há mudanças no planejamento que afetam o orçamento, eles justificam as distorções.

Observa-se que ambos os grupos empresariais tratam de forma diferente a operacionalização do orçamento. O Grupo Empresarial 1 adapta-se em atingir as metas e objetivos empresariais estabelecidos no orçamento não permitindo modificações durante seu processo de execução, mesmo que ocorram alterações internas ou externas no mercado, o que pode estar relacionado com o esforço da administração em executar o que foi previamente planejado, mas pode também significar um instrumento de dominação ao não permitir atualizações. Em contrapartida, o Grupo Empresarial 2 ao permitir correções, ajustes, revisões de valores e modificações frente aos planos, pode abrir precedentes para constantes mudanças, e tornar o processo orçamentário menos eficiente.

A fim de acompanhar, determinar possíveis oscilações entre o previsto e o executado e propor medidas corretivas, são feitas revisões periódicas em ambos os casos analisados. O Grupo Empresarial 2 faz apurações e reuniões semanais com diretores e gestores, enquanto o Grupo Empresarial 1 semanalmente se reúne apenas com os gestores de área para divulgação e avaliação de resultados. Contudo, a reunião entre o gestor de orçamento e custos do Grupo Empresarial 1 com a diretoria ocorre mensalmente, onde procura-se justificar eventuais variações entre os números realizados e orçados. São nessas reuniões, em que participam o presidente e as diretorias, que se tomam novas decisões objetivando o cumprimento dos objetivos globais da empresa.

Foi observado por Cardoso, Silva e Ambrozini (2011) que as usinas sucroalcooleiras do Triângulo Mineiro, também, após a conclusão do orçamento para a safra, realizam um acompanhamento do mesmo para que os gastos não ultrapassem o que foi pré-estabelecido pelos gestores. O mesmo foi identificado por Castanheira (2008) em cinco indústrias farmacêuticas de médio porte, onde todas as empresas realizam reunião formal, geralmente mensal, para acompanhamento dos resultados.

Sobre considerarem o orçamento uma ferramenta que contém informações gerenciais e de apoio à tomada de decisão, todos os entrevistados foram unânimes em reconhecer sua importância seja no que tange ao planejamento ou na detecção de desvios a tempo de serem corrigidos.

Isso vem de encontro à afirmação de Leite (2008) de que o orçamento e o seu acompanhamento é uma forma a identificar os pontos fracos, os desvios e os reflexos no planejamento global.

Vale salientar ainda, que pode ter ocorrido um possível viés por parte dos gestores entrevistados objetivando dar valor ao seu trabalho. Contudo, o fato dessas empresas adotarem o orçamento como parte do processo de gestão, já é um indicativo da relevância da sua utilização. Destaca-se que o uso do orçamento pode contribuir para a gestão e sobrevivência da empresa ao longo dos anos.

O Quadro 06 apresenta a síntese da discussão desenvolvida quanto ao orçamento empresarial.

**Quadro 6.** Síntese da análise sobre o uso do orçamento empresarial

<b>TÓPICOS</b>	<b>GRUPO EMPRESARIAL 1</b>	<b>GRUPO EMPRESARIAL 2</b>	<b>ANÁLISES E INTERPRETAÇÕES</b>
<b>Processo orçamentário</b>	Período de transformação e adequação; Departamento de Custos e Orçamento; Participação de cada gerente de área; De 6 em 6 meses; Orçamento de safra e entressafra.	Setor de Planejamento Agroindustrial; Informações repassadas por cada setor; Orçamento por safra	No Grupo Empresarial 1 o processo de planejamento e orçamento não está totalmente em uso podendo comprometer sua eficiência; Não há padrão quanto ao período de elaboração; Períodos de safra e entressafra maiores influenciadores .
<b>Alterações</b>	Rígido	Flexível	Grupo Empresarial 1: esforço da administração em executar o que foi previamente planejado ou instrumento de dominação; Grupo Empresarial 2: planos impactados significativamente pelo negócio e variáveis macroeconômicas, adaptação aos cenários, precedentes para constantes mudanças, possibilidades de um processo orçamentário menos eficiente.
<b>Controle Orçamentário</b>	Mensal: diretoria e Semanal: gerentes Acompanhamento, divulgação e avaliação de resultados, ações corretivas	Semanal: diretoria e gerentes Acompanhar o planejamento e os custos da operação	Determinar possíveis oscilações entre o previsto e o executado e propor medidas corretivas .

Fonte: Elaboração própria

Abordam-se no quadro 06 os aspectos mais relevantes encontrados a partir da análise do discurso das entrevistas sobre o processo orçamentário, desde sua elaboração até o seu controle.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

### 5.1 CONCLUSÕES

A implacável competição e as diversas intervenções e regulamentações governamentais têm exigido das empresas a adoção de estratégias para fidelização de seus clientes, se manterem no mercado e vencer a concorrência. O êxito delas está fortemente ligado não somente à boa gestão, mas também às ferramentas que são disponibilizadas aos seus gestores para auxiliá-los nessa tarefa. Os inúmeros artefatos da Contabilidade Gerencial, dentre eles o orçamento empresarial, é uma dessas ferramentas que fornece informações de apoio à tomada de decisão.

Nesse contexto, desenvolveu-se um estudo de caso múltiplo, onde foram realizadas entrevistas para verificar como a informação contábil gerencial e o orçamento empresarial auxiliam a tomada de decisão das empresas do setor sucroenergético da região do Vale de São Patrício no Estado de Goiás.

Inicialmente, notou-se que as empresas envolvidas na pesquisa pertencem a grupos empresariais nacionais que realizam a atividade de exploração da cana-de-açúcar principalmente para a produção de açúcar e etanol.

Pode-se deduzir a partir do delineamento do perfil dos entrevistados, que os mesmos estão envolvidos diretamente com as atividades contábeis e com a geração de informações contábeis de cunho gerencial. O tempo de atuação no setor sucroenergético sugere que os entrevistados conhecem os aspectos econômico, político e mercadológico que podem afetar o negócio da organização em que estão atuando.

Foi observado que nas empresas de ambos os grupos empresariais entrevistados há uma demanda por parte de diretores e gerentes por informações contábeis gerenciais de natureza financeira, operacional, física, humana e produtividade, podendo pressupor que há compromisso dos gestores, no que diz respeito às ações necessárias à consecução das metas e objetivos empresariais.

Para atenderem a essa necessidade de informações, as empresas do estudo possuem em sua estrutura organizacional um setor específico responsável em agrupar as informações para geração de relatórios gerenciais que apoiam o processo decisório e o acompanhamento de desempenho empresarial. Em relação ao momento mais adequado de dispor das informações para a sua utilização, seja quinzenal como no Grupo Empresarial 1 ou diário e

semestral como no Grupo Empresarial 2, supõe-se que atendem às necessidades de gestão das empresas do setor sucroenergético. Infere-se ainda que a ênfase das informações contábeis gerenciais nessa atividade econômica reside em orientar decisões voltadas para o planejamento das safras e a continuidade do negócio nas entressafras.

Quanto ao orçamento, foi possível identificar que as empresas dos grupos empresariais entrevistados realizam todo o processo orçamentário que envolve desde o planejamento, a definição e a formalização do plano de ação até o seu acompanhamento e controle. Objetivando com a sua adoção o planejamento, a detecção de possíveis desvios nos planos e metas empresariais e a escolha de medidas corretivas mais adequadas. Ainda, é possível destacar que um dos grupos empresariais utiliza o orçamento flexível, e no outro grupo não são permitidas mudanças, mas sim, deve-se justificar as variações e imprimir esforços para atingir os planos delineados.

Conclui-se com base nas informações provenientes do estudo de casos múltiplos que a informação contábil gerencial e o orçamento empresarial são utilizados nas organizações, considerados essenciais e que auxiliam a tomada de decisão quanto ao planejamento das safras e entressafras das empresas do setor sucroenergético da região do Vale de São Patrício no Estado de Goiás. Ainda, percebe-se estrutura para a geração semelhante em ambos os casos, mas com a utilização e com a finalidade específica em cada empresa, o que deriva dos objetivos da organização.

## 5.2 LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

A escolha do estudo de casos múltiplos como técnica de pesquisa não permite a generalização dos resultados obtidos nesta pesquisa. Observa-se ainda, que diante de uma amostra reduzida e escolhida por conveniência, os resultados da pesquisa servem como indicadores de tendências, se analisados sob esse ângulo.

Além disso, vale destacar que a pesquisa restringiu-se a buscar, descrever e comparar como a informação contábil gerencial e o orçamento auxiliam no processo decisório das empresas do setor sucroenergético da região do Vale de São Patrício em Goiás que se disponibilizaram em conceder a entrevista.

Cabe também ressaltar, que o referido estudo não é para julgar as formas de administração e gestão ou medir o conhecimento dos entrevistados quanto ao tema da pesquisa. O que pode ser analisado em futuros trabalhos.

É importante destacar que foram identificados poucos estudos nacionais sobre a efetiva utilização da informação contábil gerencial e do orçamento no processo decisório dos gestores das indústrias sucroenergéticas ou em outros setores do agronegócio, o que prejudicou a realização de uma análise comparativa nesta pesquisa. Assim, também sugere-se que novos estudos, com cunho profundo e analítico como os estudos de caso, possam ser realizados em diferentes setores da economia ou mesmo em atividades semelhantes em diferentes regiões do país. Sugere-se também estender a pesquisa para outras regiões do Estado de Goiás.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, A. F. **Gestão estratégica das informações internas na pequena empresa**: estudo comparativo de casos em empresas do setor de serviços (hoteleiro) da região de Brotas-SP. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2004. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/18/18140/tde-10082004-110724/>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

AMATO, F.; MATOSO, F. Mistura de etanol na gasolina sobe para 27% a partir de 16 de março. **G1**, Brasília, DF, mar. 2015. Seção Economia. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/03/mistura-de-etanol-na-gasolina-sobe-para-27-partir-de-16-de-marco.html>>. Acesso em: 15 abr. 2015

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

ATKINSON, A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, I. M.; LONGARAY, A. A.; RAUPP, F. M.; SOUSA, M. A. B.; COLAUTO, R. D.; PORTON, R. A. B. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BOLSON, D. G.; SILVA, I. A. Orçamento Empresarial: estudo de caso em uma empresa de distribuição de resinas termoplásticas. In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FSG, 9., v.5, n.2, p.21-40, 2014, Caxias do Sul. **Anais eletrônicos...** Caxias do Sul, RS: Faculdade da Serra Gaúcha, 2014. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/issue/view/108/showToc>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

BRASIL. Ministério da Agricultura. **Cana-de-açúcar**. Brasília,DF, 2015. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/vegetal/culturas/cana-de-acucar>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

CAMELO, A. C. O.; CAMELO, E. P. de S. M.; PAULINO, T. C. B. A importância do gerenciamento contábil para as organizações do terceiro setor. **Reflexão Contábil**, v. 29, p. 41-54, maio/ago. 2006. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/3493>>. Acesso em: 23 mar. 2015.

CAMIM, C. R.; MARCIANO, V. C.; PASSOS, I. C.; BRITO, E. ; GAIO, L. E. Análise crítica da Contabilidade gerencial sob a ótica do profissional contábil: um estudo nas empresas atuantes no ramo sucroenergético do interior do estado de São Paulo. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade UNEB**, Salvador, BA, v. 4, n. 3, p. 45-63, set./dez. 2014. Disponível em: <<http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/769>>. Acesso em: 16 abr. 2015.

CARDOSO, V. J.; SILVA, U. P.; AMBROZINI, M. A. A influência dos preços dos produtos finais sobre os custos de produção em uma usina sucroalcooleira. **Nucleus**, Ituverava, SP, v. 8, n. 1, p. 9-26, abr. 2011. Disponível em: <<http://www.nucleus.feituverava.com.br/index.php/nucleus/article/view/428>>. Acesso em: 02 jun. 2015.

CASTANHEIRA, D. R. F. **O uso do Orçamento Empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte**. 2008, 103 f.. Dissertação (Mestrado) – Programa De Pós-Graduação Em Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-11122008-165845/pt-br.php>>. Acesso em: 27 maio 2015.

CONSELHO INTERMINISTERIAL DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL (CIMA). **Resolução CIMA Nº 1 DE 04/03/2015**. Brasília (DF), 2015.

COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO (CONAB). **Acompanhamento da safra brasileira de cana-de-açúcar**. Brasília: CONAB, 2015. v.1. Disponível em: <<http://www.conab.gov.br/conteudos.php?a=1253&t=2>>. Acesso em: 13 abr. 2015.

COSTA, W. A. Capex ou Opex: Como investir em tempos de crise? **Computerworld**, [S.I.], jun. 2015. Seção Gestão. Disponível em: <<http://computerworld.com.br/capex-ou-opex-como-investir-em-tempos-de-crise>>. Acesso em: 13 jan. 2016.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa - métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

FELICIANO, P. P. S.; LEAL, E. A. A utilização da informação contábil gerencial na gestão de condomínios: um estudo com os síndicos. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 119-129, 2º semestre 2012. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/30806>>. Acesso em: 25 mar. 2015.

FERNANDES, F. C.; KLANN, R. C., FIGUEREDO, M. S. A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, MG, v. 22, n. 3, p. 99-126, jul./set. 2011.

Disponível em: <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/Contabilidadevistaarevista/article/view/619>>. Acesso em: 28 maio 2015.

FERREIRA, L. C. G; DEUS, J. B. Características da produção sucroenergética na microrregião Ceres – GO: uma abordagem sobre as políticas, a safra e a obtenção de terras. **Ateliê Geográfico**, Goiânia, GO, v. 5, n. 1, p.196-218, mar. 2011. Disponível em: <http://www.revistas.ufg.br/index.php/atelie/article/view/13832>>. Acesso em: 23 mar. 2015.

FERREIRA JÚNIOR, A. N.; SILVA, T. B. J.; LIMA FILHO, R. N. A influência da Contabilidade gerencial no desempenho econômico - financeiro das empresas de cerâmica vermelha de Senhor do Bonfim - BA. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade UNEB**, Salvador, BA, v. 1, n. 1, p. 72-85, jan./dez. 2011. Disponível em: <http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/33>>. Acesso em: 10 maio 2015.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a Contabilidade financeira e a Contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, SP, n. 44, p. 9-22, maio/ago. 2007. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000200002>>. Acesso em: 10 maio 2015.

FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR A. B.; GOUVÊA, M. A. Análise do relacionamento entre a Contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. **RAC - Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, PR, v. 11, n. 2, art. 2, p. 33-54, 2007. Edição especial. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552007000600003>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. R. Critical analysis of management accounting in Brazil from the viewpoint of stricto sensu postgraduate professors of the area. **BBR - Brazilian Business Review**, v. 6, n. 3, art. 4, p. 282-298, set./dez. 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE, E. B.; SOUTES, D. O. A utilização de artefatos modernos de Contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD,

2010. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/con277.pdf>>. Acesso em: 27 maio 2015.

JONES, G. D. C.; RIBEIRO, K. C. S.; SILVA, P. R. Modelos de relatórios para planejamento e controle de resultados: estudo de caso em uma empresa industrial. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, BA, v. 3, n. 1, p. 5-19, 2009. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rContabilidade/article/view/3273>>. Acesso em: 16 abr. 2015.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEITE, R. M.; SILVA, H. F. N.; CHEROBIM, A. P. M. S.; BUFREM, L. S. Orçamento Empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, SP, v. 19, n. 47, p. 56-72, mai./ago. 2008. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772008000200006>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

LIMA, M. M. S. **O Uso da Informação Contábil no Setor Sucroenergético: Um Estudo nas Indústrias de Alagoas**. 2006. Dissertação (Mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis: Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. 2006.

MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M. **Introdução à Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MARTINS, G. de A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAZZOTTI, A. J. A. Usos e abusos dos estudos de caso. **Cadernos de Pesquisa**, v. 36, n. 129, p. 637-651, set./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cp/v36n129/a0736129.pdf>>. Acesso em: 11 maio 2015.

NAVES JÚNIOR, M. M.; BELLE, H. B. M. A atividade sucroenergética em Goiás e os aspectos jurídicos relacionados aos seus impactos ambientais. In: MOSTRA DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA DA PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU DA PUC GOIÁS, 6., 2011, Goiânia. **Anais eletrônicos...** Goiânia, GO: Pontifícia Universidade Católica de Goiás, 2011. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/Artigos3.html>>. Acesso em: 17 mar. 2015.

NUNES, L. C. F.; SERRASQUEIRO, Z. M. S. A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, SP, n. 36, p. 87-96, set./dez. 2004. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772004000300005>>. Acesso em: 02 mar. 2015.

OLIVEIRA, E. K. F.; BOENTE, D. R. Análise bibliométrica da produção científica recente sobre Contabilidade gerencial. **Organizações em contexto**, São Bernardo do Campo, SP, n. 15, v. 8, p. 199-212, jan./jun. 2012. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/OC/article/viewArticle/2879>>. Acesso em: 29 abr. 2015.

PULCINELLI, M. Diferenças entre Capex e Opex. **TI Especialistas**, [S.I.], jun. 2013. Seção TI Corporativa. Disponível em: <<http://www.tiespecialistas.com.br/2013/06/diferencas-entre-capex-e-opex/>>. Acesso em: 13 jan. 2016.

REIS, A. M.; TEIXEIRA, A. J. C. Utilização de artefatos de Contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de minas gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 7, n. 4, art. 2, p. 355-371, out./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/997>>. Acesso em: 28 mai. 2015.

SIFAEG. **Sindicato da Indústria de Fabricação de Etanol do Estado de Goiás**. Mapa das usinas. Largura: 781 pixels, Altura: 573 pixels. 96 dpi. 104 Kb. Formato JPEG. Compactado. Disponível em: <<http://www.sifaeg.com.br/mapadasusinas/>>. Acesso em: 23 mar. 2015.

SIFAEG. **Sindicato da Indústria de Fabricação de Etanol do Estado de Goiás**. Lista dos associados, p. 8, fev. 2015. Disponível em: <<http://www.sifaeg.com.br/associados/>>. Acesso em: 16 abr. 2015.

SILVA, M. S. **Utilidade da informação contábil para tomada de decisões**: Um estudo sobre a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas da Grande João Pessoa. 2010. Dissertação (Mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis: Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. 2010. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/7351>>. Acesso em: 17 mar. 2015.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON-B1934.pdf>>. Acesso em: 27 maio 2015.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de Contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, SP, n. 32, p. 40-57, mai./ago. 2003. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772003000200003>>. Acesso em: 02 jun. 2015.

## **APÊNDICE A - INSTRUÇÕES REPASSADAS AOS ENTREVISTADOS ANTES DA ENTREVISTA**

- A entrevista pretende levantar dados sobre o perfil dos Entrevistados, caracterização da empresa, e a adoção e uso das informações contábeis gerenciais e do orçamento. Não haverá a necessidade de tocar em assuntos confidenciais.
- Caso o entrevistado não queira responder a certas perguntas, o pesquisador entenderá e respeitará tal decisão.
- O objetivo do trabalho não é julgar as formas de administração e gestão, mas sim destacar o uso da Contabilidade Gerencial e do orçamento empresarial, quais as informações são produzidas, utilizadas e como auxiliam no processo decisório.
- O pesquisador se interessará em analisar todos os documentos e informações sobre a empresa colocados a sua disposição.
- O (a) senhor (a) receberá uma cópia de toda e qualquer publicação (em jornais, revistas ou livros) resultante da entrevista.
- Esta atividade poderá lhe motivar a realizar uma reflexão útil ao senhor (à senhora) sobre as questões mais fundamentais da contribuição da Contabilidade Gerencial e do orçamento empresarial nos processos de gestão e decisório.

## APÊNDICE B - ROTEIRO DA ENTREVISTA

### BLOCO 1: FORMAÇÃO E PERFIL DOS PROFISSIONAIS RESPONDENTES

- 1) Idade atual
- 2) Gênero
- 3) Tempo de atuação e experiência
- 4) Titulações
- 5) Cargo ocupado
- 6) Departamento

### BLOCO 2: CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA E DA ATIVIDADE ECONÔMICA

- 1) Qual o início das Atividades do grupo e da empresa?
- 2) Total de colaboradores
- 3) A empresa possui plantação de cana de açúcar?
- 4) Quanto à atividade econômica, o que se produz com a exploração de cana-de-açúcar?
- 5) Exporta seus produtos?

### BLOCO 3 - INFORMAÇÕES CONTÁBEIS GERENCIAIS UTILIZADAS NO PROCESSO DECISÓRIO

- 1) A empresa possui uma área responsável pelo fornecimento de informações contábeis e gerenciais aos administradores? Qual?
- 2) A empresa utiliza sistema de gestão integrado (*software*) para registrar, armazenar, processar e organizar as informações geradas por todos os processos da empresa? Qual?
- 3) As informações contábil gerenciais são essenciais no processo de tomada de decisão? Por quê?
- 4) Quais relatórios são gerados pela e que são efetivamente utilizados no processo de tomada de decisão?

- 5) Esses relatórios citados acima são utilizados para que finalidade?
- 6) A quem se destina estes relatórios?
- 7) Com qual frequência as informações contábil gerenciais são fornecidas pela Contabilidade?

#### **BLOCO 4 - ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA NO PROCESSO DECISÓRIO**

- 1) A empresa elabora Orçamento Empresarial?
- 2) A empresa possui um calendário formal para elaboração do orçamento, incluindo revisões periódicas?
- 3) O orçamento é flexível, podendo ser alterado para atender novas necessidades?
- 4) O orçamento, elaborado e aprovado, é divulgado para os responsáveis antes do início de sua execução?
- 5) São realizadas reuniões periódicas para avaliação dos resultados, onde são analisadas as variações (previsto x realizado)?
- 6) Existe uma reunião formal de acompanhamento do resultado, entre presidente e diretorias, onde serão analisadas as causas de eventuais desvios e definidas ações corretivas, visando o cumprimento dos objetivos empresariais? Qual é a periodicidade?
- 7) Com base na sua experiência, em sua opinião, o Orçamento Empresarial pode ser considerado uma ferramenta de apoio ao processo decisório?