

# **Orçamento em cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil: ferramenta estratégica e de interatividade**

**Léo Raifur** (UFPR) - raifur@yahoo.com.br

**Eder Alexandre Pires** (UFPR/UNOPAR) - eder.pires@sercomtel.com.br

**Esmael Almeida Machado** (UEMS) - el\_machado\_ms@terra.com.br

**Daniel Ramos Nogueira** (UFPR) - dr.nogueira@hotmail.com

**Lauro Brito de Almeida** (UFPR) - gbrito@uol.com.br

## **Resumo:**

*Trabalhos acadêmicos abordando o orçamento empresarial enquanto ferramenta estratégica e de interatividade no âmbito das organizações cooperativas é insipiente. Assim, o objetivo principal neste trabalho foi verificar se há relação entre o porte da cooperativa e a utilização do orçamento como ferramenta estratégica ou de controle. Assumiu-se como objetivo secundário verificar se há relação entre o porte da cooperativa e a interatividade no processo orçamentário. Metodologicamente, trata-se de um estudo formal, ex post facto, com procedimentos de interrogação/comunicação por meio de questionário. Adicionalmente, trata-se de um estudo, transversal e em condições de campo. Com relação ao objetivo do estudo, é uma pesquisa descritiva, pois busca descrever e analisar as práticas de orçamento das cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil. Para certificar-se das possíveis diferenças entre o porte, procedeu-se o teste t para variáveis independentes entre dois grupos: cooperativas com faturamento abaixo de R\$ 1 milhão e acima de R\$ 500 milhões. O pressuposto da normalidade não foi violado, conforme teste de Shapiro-Wilk. A amostra foi composta de 70 cooperativas da região Sul, as quais o teste chi-square indicou adequada representatividade da população na coleta de dados (*

**Palavras-chave:** *Interatividade. Ferramenta Estratégica. Orçamento Empresarial*

**Área temática:** *Controladoria*

## Orçamento em cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil: ferramenta estratégica e de interatividade

### Resumo

Trabalhos acadêmicos abordando o orçamento empresarial enquanto ferramenta estratégica e de interatividade no âmbito das organizações cooperativas é insipiente. Assim, o objetivo principal neste trabalho foi verificar se há relação entre o porte da cooperativa e a utilização do orçamento como ferramenta estratégica ou de controle. Assumiu-se como objetivo secundário verificar se há relação entre o porte da cooperativa e a interatividade no processo orçamentário. Metodologicamente, trata-se de um estudo formal, *ex post facto*, com procedimentos de interrogação/comunicação por meio de questionário. Adicionalmente, trata-se de um estudo, transversal e em condições de campo. Com relação ao objetivo do estudo, é uma pesquisa descritiva, pois busca descrever e analisar as práticas de orçamento das cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil. Para certificar-se das possíveis diferenças entre o porte, procedeu-se o teste *t* para variáveis independentes entre dois grupos: cooperativas com faturamento abaixo de R\$ 1 milhão e acima de R\$ 500 milhões. O pressuposto da normalidade não foi violado, conforme teste de *Shapiro-Wilk*. A amostra foi composta de 70 cooperativas da região Sul, as quais o teste *chi-square* indicou adequada representatividade da população na coleta de dados ( $\alpha = 0,993$ ). Quanto ao objetivo principal, concluiu-se que há uma relação significativa ( $\alpha = 0,010$ ) entre o porte da cooperativa (dado pelo faturamento) e a utilização do orçamento como ferramenta estratégica ou de controle. Em relação ao objetivo secundário concluiu-se que há correlação significativa ( $r = - 0,568$ ;  $p = 0,000$ ) entre o porte da cooperativa e a interatividade no processo orçamentário.

**Palavras-chave:** Interatividade. Ferramenta Estratégica. Orçamento Empresarial

**Área temática:** Controladoria

### 1 Introdução

A atividade agropecuária desempenha um papel de destaque na economia da região sul do Brasil, sendo as cooperativas agropecuárias o carro chefe. No ano de 2007, conforme informações do MAPA (2008) e CONAB (2008), a região sul contribuiu para a riqueza nacional produzindo 43% da safra nacional de *commodities* agrícolas. As cooperativas agropecuárias localizadas na região sul do país, em dezembro de 2007, formavam um contingente de 227 unidades (OCEPAR, 2008; FECOAGRO/RS, 2008; OCESC, 2008), responsáveis por um crescimento na ordem de 140% das divisas geradas pela exportação do agronegócio brasileiro no período 2006-2007.

A relevância das cooperativas no cenário econômico nacional tem chamado a atenção dos pesquisadores de diversas áreas, aumentando o número de pesquisas acadêmicas realizadas, em especial aquelas com enfoque nos artefatos de contabilidade gerencial (CARVALHO e BIALOSKORSKI NETO, 2007; BIALOSKORSKI NETO, 2007; DANIEL, DAL VESCO e TARIFA, 2006; PRONER e COSTA, 2005). Apesar do aumento dessas pesquisas, há carência de estudos sobre um artefato de contabilidade gerencial em particular: **orçamento**. Levando em conta as características de gestão próprias das cooperativas, tendo em vista o modelo participativo na tomada de decisões, a utilização desse artefato têm utilidade como ferramenta estratégica e controle, como também de interatividade entre os níveis da estrutura organizacional. Nesse sentido, procurou-se responder a seguinte questão de pesquisa: **O porte da cooperativa têm relação com a utilização do orçamento como ferramenta estratégica ou de controle e com a interatividade no processo orçamentário?**

Portanto, esta pesquisa tem como objetivo principal verificar se há relação entre o porte da cooperativa e a utilização do orçamento como ferramenta estratégica ou de controle e como objetivo secundário buscou-se verificar se há relação entre o porte da cooperativa e a interatividade no processo orçamentário.

Além desta introdução, na seqüência são destacados os fundamentos do cooperativismo, na seção seguinte os fundamentos conceituais sobre o orçamento empresarial, situando-o no contexto histórico e teórico. Na continuidade, seção específica trata dos procedimentos metodológicos utilizados. A seção discussão dos resultados é o *locus* das análises e reflexões sobre os achados da pesquisa. Finalizando, as considerações finais e as referências bibliográficas.

## 2 Cooperativismo

O cooperativismo é uma forma de organização da produção, bem como de coordenação de sistemas agroindustriais (BIALOSKORSKI, 1999). O cooperativismo tem sido agente de contribuições relevantes no sistema produtivo mundial, atuando em várias frentes, provocando o reconhecimento unânime da sociedade nas localidades em que o sistema opera. As cooperativas surgiram na sua forma embrionária, segundo a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), em 1844 quando 28 tecelões do bairro de Rochdale, em Manchester na Inglaterra, fundaram uma associação que, mais tarde, seria chamada de Cooperativa. O motivo indutor da fundação dessa associação foi uma forma de combater a exploração ao qual eram submetidos pelos comerciantes de alimentos e roupas no comércio local. A primeira iniciativa foi o estabelecimento de um comércio para suprir as suas necessidades básicas de alimentação e vestuário, que foi um armazém próprio.

Na continuidade das atividades, essa associação apoiou a construção ou a compra de casas para os tecelões. No âmbito de sua atividade, montou uma linha de produção para os trabalhadores com salários muito baixos ou desempregados. Desde então, o modelo pioneiro dos tecelões ingleses se propagou pelo mundo, tornando-se uma alternativa de aumentar a renda de muitas pessoas, tanto pequenas rendas como rendas de valores consideráveis. Na atualidade, o continente asiático é líder neste modelo, seja em número de cooperativas ou em número de associados. Ocupando a vice-liderança está o continente europeu em quantidade de cooperativas, entretanto, em número de associados as Américas assumem o segundo posto.

Tabela 1 – Cooperativismo no mundo – 2005

Continentes	Países	Organizações	Cooperativas	Associados
Américas	18	61	46.846	193.731.065
África	12	19	27.214	10.661.443
Ásia	28	64	481.157	422.383.079
Europa	35	88	208.537	123.773.862
<b>TOTAL</b>	<b>93</b>	<b>232</b>	<b>763.754</b>	<b>750.549.449</b>

Fonte: Organização das Cooperativas do Brasil

No Brasil a divisão por regiões é apresentada na tabela 2.

Tabela 2 – Demografia do sistema cooperativo brasileiro - 2007

Região	Cooperativas	Associados	Empregados
Norte	716	100.562	3.199
Nordeste	1.755	158.449	16.965
Centro-Oeste	669	362.752	15.809
Sudeste	2.949	3.651.473	59.953
Sul	1.429	2.307.818	103.772
<b>BRASIL</b>	<b>7.518</b>	<b>6.791.051</b>	<b>199.680</b>

Fonte: Organização das Cooperativas do Brasil

As cooperativas apresentam perfis diferenciados de acordo com a região em que estão localizadas. As cooperativas localizadas na *região sudeste* são as maiores em número de unidades e em quantidade de associados. As da *região nordeste* são em maior número de cooperativas, ficando atrás somente da região sudeste. A cooperativas na *região sul* destacam-se por serem as maiores empregadoras, e a segunda em números de associados e a terceira em número de associados. As cooperativas do centro-oeste e norte são as menores em quantidade de cooperativas. Esse perfil diferenciado sugere que as condições econômicas, e o tipo de atividade das cooperativas influenciam em seu porte, quantidade de associados etc. Segundo a OCB (2008), cooperativa é uma associação autônoma de pessoas que se unem, voluntariamente, para satisfazer aspirações e necessidades econômicas, sociais e culturais comuns, por meio de uma empresa de propriedade coletiva e democraticamente gerida. As cooperativas são classificadas por ramos de atividades de acordo com suas características de atuação e pelos associados a elas vinculados.

As cooperativas atuam em diversos ramos de atividades. De acordo com a tabela 3, destacam-se as cooperativas de trabalho, representando 26,5% do total, seguidas das cooperativas agropecuárias, com 20,1%. As cooperativas de crédito representam 15%, com saúde e transporte também acima de 10%.

Tabela 3 – Cooperativas por ramo – 2005

<b>Ramo</b>	<b>Cooperativas</b>	<b>%</b>
Agropecuário	1.514	20,1
Crédito	1.101	14,6
Saúde	899	12,0
Trabalho	1.994	26,5
Transporte	783	10,4
Outros	1.217	16,3
<b>TOTAL</b>	<b>7.518</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Organização das Cooperativas do Brasil

As cooperativas, em geral, atuam em um mercado competitivo, com organizações com fins lucrativos. Já de algum tempo, as cooperativas estão assumindo as características das empresas com as quais competem, tanto em modelos de gestão, como também com equipe de profissionais. Além da questão da competitividade, a globalização dos negócios, as cifras bilionárias, faz com que a gestão seja profissional, posto que é imperioso para continuidade dos negócios.

A evolução apresentada pelas cooperativas é verificada por meio da análise das práticas gerenciais adotadas, que mostram-se similares às das empresas com fins lucrativas, incluindo entre elas, a utilização de artefatos de contabilidade gerencial no suporte ao processo de gestão.

## 2.1 Cooperativismo e agronegócio

As cooperativas possibilitam um poder de barganha aos agricultores em mercados imperfeitos, além de contribuírem na agregação de valor das *commodities* agropecuárias (BIALOSKORSKI, 1999). No ano de 2007 o agronegócio teve participação de 23% no PIB doméstico (MAPA, 2008). O principal desempenho desse setor tem sido em relação ao mercado externo. As divisas geradas pelas exportações cresceram expressivamente, passando de US\$ 20,59 bilhões em 2006 para US\$ 49,42 bilhões em 2007, representando uma variação positiva de 140%. Em 2006 o saldo da balança comercial do agronegócio foi de US\$ 42,7 bilhões, enquanto que dos outros setores foi de US\$ 3,4 bilhões. Nas exportações mundiais, o Brasil mantém elevada participação com o açúcar (39%), soja (40%), carne de frango (38%), carne bovina (29%) (MAPA, 2008).

Tabela 4 - Principais ramos cooperativos na região sul

Ramo da cooperativa	PR	SC	RS
Agropecuária	34%	20%	28%
Crédito	28%	25%	12%
Saúde	13%	13%	n/d
Trabalho	4%	9%	39%

Fonte: OCEPAR, OCESC, FECOAGRO/RS (2008)

De acordo com os dados da CONAB (2008) a produção da região sul representa 43% da safra nacional das commodities agrícolas: caroço de algodão, amendoim, arroz, aveia, centeio, cevada, feijão, girassol, mamona, milho, soja, sorgo, trigo e triticale. A predominância da atividade agropecuária nesta região levou também ao predomínio cooperativista neste ramo.

### 3 Orçamento Empresarial

A atividade de gestão orçamentária tem uma história tão longa quanto às técnicas de contabilidade gerencial utilizadas nas organizações contemporâneas. Pouco antes de 1760, orçamentos já eram elaborados na Inglaterra como forma de planejamento e controle de gastos públicos (THEISS, 1937). Apesar de o conceito de orçamento ter se originado e sistematicamente praticado pelo governo inglês no século dezoito, existem evidências suficientes que apontam que a utilização de práticas orçamentárias por empresas, teve início por volta de 1900 em empresas norte-americanas, principalmente com foco no planejamento e controle das atividades de negócios (PERERA, 1998).

Com o aumento de escala e da complexidade das atividades empresariais, o orçamento passou ter um papel importante suprindo mecanismos de controle (inicialmente no período de 1900 a 1930), servindo também aos propósitos de planejamento, coordenação e avaliação de desempenho (PERERA, 1998). O desenvolvimento de métodos de contabilidade de custos pode ser considerado o principal fator indutor do desenvolvimento e uso extensivo do orçamento como um mecanismo de controle (MARQUETTE; FLEICHMAN, 1992).

O desenvolvimento do orçamento foi amplamente influenciado pelos movimentos da administração científica, bem como pela instituição e popularização das técnicas de gestão de custos na indústria norte-americana (PARKER, 1984). Os conceitos de eficiência e redução de custos introduzidos pela administração científica de Taylor, principalmente com base na engenharia industrial, forneceram a estrutura científica do orçamento (PARKER, 1986). Embora, a maioria das abordagens relata o orçamento vinculado ao sistema público, no qual o foco é o controle dos gastos, fica evidente que este não é o conceito abordado na literatura de gestão empresarial, neste sentido:

A maioria das organizações empresariais usa orçamentos para focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, não apenas no limite de gastos. Os orçamentos destacam antecipadamente os problemas potenciais e as vantagens, permitindo aos gestores tomar atitudes para evitar esses problemas ou usar sabiamente as vantagens (HORNGREN; SUNDEM e STRATTON, 2004, p. 230).

Executivos de organizações americanas como a Du Pont e General Motors, que tendo encontrado problemas oriundos das escalas de atividades múltiplas e organizações multidivisionais foram os principais responsáveis pelo aprofundamento no desenvolvimento do orçamento nas primeiras décadas do século vinte (PERERA, 1998), buscando aperfeiçoar as técnicas, utilizando-as em sistemas complexos que em geral envolviam diversas unidades empresariais.

O orçamento empresarial não teria sido reconhecido como uma técnica efetiva de planejamento e controle sem o desenvolvimento de uma base metodológica (PERERA, 1998). Foi necessário o desenvolvimento de diversos procedimentos padrões que constituem a base das práticas orçamentárias de acordo com as peculiaridades de cada setor. Welsch (1986) observa que o orçamento requer a integração de inúmeras abordagens técnicas de administração, como previsão de vendas, orçamento de capital, fluxo de caixa, relações de custo-volume-lucro, orçamentos variáveis, custo padrão, planejamento estratégico, planejamento e controle da produção, planejamento de recursos humanos e controle de custos.

Braga (1995) destaca que o sistema orçamentário permite traduzir em quantidades físicas e valores monetários os planos das unidades operacionais e demais unidades administrativas da empresa. O orçamento empresarial estabelece o elo gerencial de ligação entre a atuação de curto prazo da empresa e sua estratégia por meio das quantificações das ações e resultados, visando alcançar seus objetivos com eficiência (SOBANSKI, 2000). Entretanto, muitos autores ainda tratam o orçamento no contexto do planejamento como operacional, e não estratégico (HANSEN; STEDE, 2004), desta forma muitas vezes este método que poderia contribuir relevantemente para a gestão da empresa acaba por ser subutilizado.

Hansen e Stede (2004) identificam quatro razões para utilização do orçamento: (1) planejamento operacional, (2) avaliação de desempenho, (3) comunicação de objetivos, e (4) formulação de estratégias. O planejamento operacional refere-se às atividades principais e de curto prazo da empresa, fornecendo subsídios e meios de controle e avaliação de desempenho. A avaliação de desempenho requer a comparação do efetivamente realizado com os parâmetros pré-estabelecidos, sendo que o orçamento fornece essa base, compromisso assumido pelos gestores.

Com poucas exceções, a grande maioria das pesquisas em contabilidade gerencial tem assumido o orçamento como uma função de diagnóstico (ABERNETHY e BROWNELL, 1999). Entretanto Burchell *et al.* (1980) descrevem que o orçamento pode também ser utilizado como diálogo, aprendizado e instrumento de criação de idéias. Esse enfoque dado a atividade de orçamento foi classificado por Simon (1990) como “orçamento interativo”. O orçamento interativo busca desenvolver a interatividade entre os diversos níveis hierárquicos, seja vertical ou horizontalmente, em que através de análises e discussões conjuntas possam ser desenvolvidas práticas de gestão coletivas, contribuindo relevantemente para a evolução da organização.

Abernethy e Brownell (1999) destacam que as habilidades dos gestores na antecipação e respostas às oportunidades e pressões por mudanças constituem-se nos fatores críticos de sobrevivência da organização. O orçamento considera fatores externos, como tendências de mercados, condições econômicas, e assim por diante (SHIM e SIEGEL, 2005); como também é entendido como o processo sistêmico de previsão e comunicação de atributos de uma organização (NOWAK, 2004).

Siegel e Shim (2005) observam que orçamentos efetivos requerem a existência de: a) habilidade preditiva; b) canais claros de comunicação, autoridade e responsabilidade; c) geração de informações contábeis acuradas, confiáveis e em tempo oportuno; d) compatibilidade e compreensibilidade de informação e; e) suporte em todos os níveis da organização: superiores, intermediários e inferiores. Para Horngren, Sudem e Stratom (2004, p. 33):

Um orçamento é um plano de negócios formal. Todos os gestores fazem algum tipo de planejamento. Algumas vezes, os planos não são expressos. Tais planos podem funcionar em uma pequena organização, mas assim que esta cresce os planejamentos informais deixam de ser suficientes. Um plano mais formal – um sistema orçamentário – se torna uma necessidade.

Um aspecto importante da contribuição do orçamento é a sua capacidade projetiva. Siegel e Shim (2005) anotam que a empresa pode escolher dentre várias técnicas de projeção. Existem basicamente duas abordagens para projeção: (1) a abordagem qualitativa (baseada em julgamentos e opiniões): opinião de executivos, técnica Delphi, sondagem da força de vendas, pesquisas com consumidores e; (2) a abordagem quantitativa: (a) métodos baseados em dados históricos – média simples, média móvel, ajuste exponencial, análise de tendências; (b) projeções associativas (causais): regressão linear, regressão múltipla, modelagem econométrica.

#### 4 Design operacional da pesquisa

Segundo Cooper e Schindler (2003), a pesquisa em questão caracteriza-se como sendo formal, com procedimentos de interrogação/comunicação por meio de questionário. Adicionalmente, trata-se de um estudo *ex post facto*, transversal e em condições de campo. Com relação ao objetivo do estudo, é uma pesquisa descritiva, pois busca descrever e analisar as práticas de orçamento das cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil.

Os dados primários foram coletados por meio de questionário estruturado com escalas do tipo nominal, ordinal e *Likert*, que foi enviado à pessoa ou área responsável pelo orçamento na cooperativa. Dos 227 questionários enviados, retornaram 70, representando 30,8% da amostra por adesão (TABELA 1). O teste de aderência realizado com o *chi-square* demonstrou que a amostra representa adequadamente a população pesquisada ( $\alpha = 0,993$ ).

Tabela 1 – População e amostra

Estrato	População	%	Amostra	%
Paraná	80 <sup>1</sup>	35,2	24	34,3
Rio Grande do Sul	94 <sup>2</sup>	41,4	29	41,4
Santa Catarina	53 <sup>3</sup>	23,4	17	24,3
<b>TOTAL</b>	<b>227</b>	<b>100,0</b>	<b>70</b>	<b>30,8</b>

(1) Organização das Cooperativas do Estado do Paraná – OCEPAR

(2) Federação das Cooperativas Agropecuárias do R. G. Sul – FECOAGRO/RS

(3) Organização das Cooperativas de Santa Catarina - OCESC

Fonte: dados da pesquisa

O questionário foi organizado em blocos que procuraram verificar: a) informações demográficas das cooperativas; b) Tipo, estrutura e amplitude do orçamento; c) estrutura interna e processo de elaboração do orçamento; d) aprovação, divulgação e acompanhamento do orçamento; e) o orçamento como ferramenta de controle ou de apoio à estratégia e o grau de envolvimento das pessoas.

#### 5 Resultados e discussão

Retornaram utilizáveis 70 questionários de um universo formado por uma moldura de 227 cooperativas da região sul do Brasil. O setor agrícola tem a maior participação (71%) nas cooperativas pesquisadas, seguido do setor agroindustrial (59%) e pecuário (36%). Dos produtos comercializados, destacam-se o milho (71%), a soja (63%) e o trigo (56%) como principais *commodities*. Destaque-se que 53% informaram outros produtos integrando sua atividade, dentre eles, feijão, café, algodão, banana, uva, frutas, máquinas, insumos e rações. Dos 37 respondentes desse grupo, 20 não especificaram quais são estes outros produtos que integram sua atividade. Observou-se que existe correlação altamente significativa entre porte, ano de fundação, número de cooperados e número de funcionários, como pode ser observado na tabela 2.

Tabela 2 – Correlação dos dados demográficos

Ano de Fundação	<i>r</i>	<i>N(p)</i>			
Faturamento	<i>r</i>	(1) -,219			
	<i>N(p)</i>	68 (,073)			
Número de funcionários	<i>r</i>	(1) -,479**	(1) ,743**		
	<i>N(p)</i>	67 (,000)	69 (,000)		
Número de cooperados ativos	<i>r</i>	(2) -,278*	(2) ,378**	(2) ,537**	
	<i>N(p)</i>	68 (,022)	70 (,001)	69 (,000)	

(\*) Correlação significativa ao nível de 1%

(\*\*) Correlação significativa ao nível de 5%

(1) Correlação de *Spearman*; (2) Correlação de *Pearson*

Fonte: dados da pesquisa

Identificou-se que 40% das cooperativas que compuseram a amostra faturam acima de R\$ 50 milhões, sendo que 35 (50%) foram fundadas antes de 1969 e 48% possuem mais de 1.000 cooperados ativos. Quanto a área de atuação, verificou-se que predomina a atividade agrícola (71%) entre as cooperativas pesquisadas, com atuação de 59% das organizações no setor agroindustrial.

Observa-se também que 48,6% dos respondentes dizem elaborar o orçamento global, enquanto que 30% somente o orçamento das áreas/atividades mais importantes. Na categoria dos que não elaboram o orçamento, estão, 11,4% dos respondentes, no entanto, afirmam que dispõem de previsões mensais de receitas e despesas.

Tabela 3 – Amplitude do Orçamento

<b>Amplitude</b>	<b>F<sub>i</sub></b>	<b>F%</b>
Orçamento Global	34	48,6
Orçamento parcial	21	30,0
Orçamento específico	6	8,6
Não faz orçamento	8	11,4
Não informado	1	1,4
<b>Total</b>	<b>70</b>	<b>100,0</b>

Fonte: dados da pesquisa

As peças que compõem o orçamento refletem a estrutura defendida por vários autores, como Welsh (1986), Sobanski (2000), Braga (1995), Sanvicente e Santos (1979), Horngren (2004). Das 70 cooperativas pesquisadas, o orçamento de despesas, de vendas e de suprimentos (compras) estão presentes nas práticas orçamentárias de mais de 70% dos respondentes (TABELA 3).

Santos e Sanvicente (1979, p. 43), observam que “todos os demais orçamentos parciais são desenvolvidos em função do orçamento de vendas”. No geral, 74,3% dos respondentes afirmaram elaborar orçamento de vendas. Entretanto, daquelas que declararam elaborar o orçamento global (34), 97% informaram elaborar o orçamento de vendas, enquanto que das 21 que elaboram orçamento parcial, 81% declararam utilizar o orçamento de vendas. O orçamento de despesas foi o mais citado (acima de 90%) para os respondentes que fazem orçamento global ou parcial. No geral 28,8% elaboram o balanço projetado. No entanto há uma inconsistência, que revela um hiato entre a prática e a teoria, pois os que elaboram o orçamento global somente 47%, elaboram o balanço projetado. (TABELA 4).

Tabela 4 – Tipo de orçamento em função da amplitude

Tipo de orçamento	Geral (70)		Orçamento Global (34)		Orçamento parcial (21)	
	F <sub>i</sub>	%	F <sub>i</sub>	%	F <sub>i</sub>	%
Orçamento de despesas	56	80,0	31	91,2	20	95,2
Orçamento de vendas	52	74,3	33	97,1	17	81,0
Orçamento de suprimentos	49	70,0	29	85,3	16	76,2
Projeção de resultados	43	61,4	30	88,2	11	52,4
Orçamento de capital	44	62,9	25	73,5	15	71,4
Orçamento de pessoal	39	55,7	23	67,6	14	66,7
Orçamento de caixa	35	50,0	18	52,9	15	71,4
Balanco Patrimonial projetado	20	28,8	16	47,0	3	14,3
Outros	3	4,3	2	5,9	1	4,8

Fonte: dados da pesquisa

Para aqueles que trabalham com o orçamento parcial 14% dos respondentes afirmam elaborar o balanço projetado. Apenas 4% informaram possuir ainda um outro tipo de peça orçamentária além daquelas apresentadas no questionário. Com relação ao período projetado, Welsh (1986) observa que os períodos normalmente escolhidos para serem orçados são de cinco anos e um ano, sendo que a escolha de um ano geralmente está baseada no exercício fiscal. O período contemplado no orçamento é de um ano para 79 % e de dois anos para 6,5% das cooperativas pesquisadas que fazem orçamento.

## 5.2 Estrutura interna e processo de elaboração do orçamento

Em 90% das cooperativas, a contabilidade é feita internamente. Para 27% dos respondentes, há um setor formalmente constituído que responde pelo orçamento e 48% citaram que não há um setor formal, mas que existe um setor que é responsável pelo orçamento, geralmente uma área ligada à contabilidade ou a finanças. Ainda 23% informaram que não existe setor formal ou responsável pelo orçamento. O processo orçamentário inicia-se no mês de janeiro, para 16% dos respondentes, outubro para 29% e novembro para 18%. O término do processo ocorre no mês de janeiro para 10%, fevereiro e novembro para 8% e dezembro para 55% (TABELA 5).

Tabela 5 – Início e término da elaboração do orçamento

Mês	Início		Término	
	F <sub>i</sub>	%	F <sub>i</sub>	%
Janeiro	10	16,1	6	9,7
Fevereiro	1	1,6	5	8,1
Março	1	1,6	-	-
Julho	3	4,8	1	1,6
Agosto	2	3,2	-	-
Setembro	2	3,2	1	1,6
Outubro	18	29,0	1	1,6
Novembro	11	17,8	5	8,1
Dezembro	5	8,1	34	54,7
Não informado	9	14,6	9	14,6
<b>TOTAL</b>	<b>62</b>	<b>100,0</b>	<b>62</b>	<b>100,0</b>

Fonte: dados da pesquisa

A duração do processo de elaboração do orçamento é de um mês para 11% das cooperativas, de dois meses para 26% e de três meses para 29%. Em síntese, para 80% dos que fazem orçamento e responderam a questão, o tempo consumido para elaboração do orçamento varia de um a três meses. Das cooperativas pesquisadas, 57% utilizam o ano

anterior integral como base de referência para elaboração do orçamento. Ainda, 15% utilizam cenários projetados e 9% períodos específicos. Nenhum dos pesquisados citou o orçamento base-zero. Para estabelecimento de preços e custos na elaboração do orçamento, 43% responderam que utilizam preços de mercado enquanto que 33% disseram que utilizam projeções da própria empresa. Preços históricos ou preços históricos corrigidos são utilizados por menos de 15% das cooperativas.

### 5.3 Aprovação, divulgação e acompanhamento

O Conselho da Cooperativa é responsável pela aprovação do orçamento para 35,5% dos respondentes, enquanto 32% afirmaram que ela é feita pela Diretoria, e 29% pela Assembléia de Cooperados. A análise da divulgação e acompanhamento sugere existir pouca divulgação e participação, já que apenas 21% dos respondentes afirmaram que a divulgação e o acompanhamento ocorrem no nível hierárquico dos funcionários. Ao contrário, 82% disseram que é acompanhado pela diretoria, 74% pela gerência e 56% pela presidência (TABELA 6).

Tabela 6 – Aprovação, divulgação e acompanhamento do orçamento

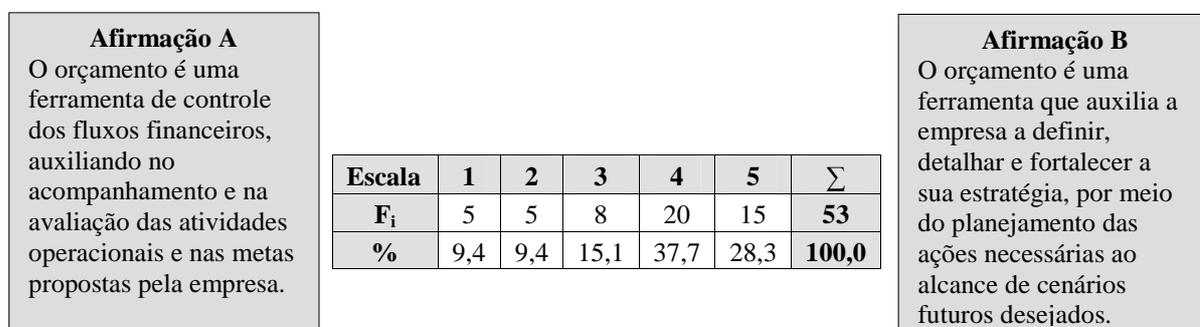
Órgão que aprova o orçamento	Fi	F%	Divulgação e acompanhamento	Fi	F%
Conselho da cooperativa	22	35,5	Presidência	35	56,5
Presidência	-	-	Diretoria(s)	51	82,3
Diretoria	20	32,3	Gerência(s)	46	74,2
Assembléia de cooperados	18	29,0	Responsáveis de setor	36	58,1
Não informado	2	3,2	Todos funcionários	13	21,0
<b>Total</b>	<b>62</b>	<b>100,0</b>	Cooperados	25	40,3

Fonte: dados da pesquisa

O acompanhamento do orçamento ocorre mensalmente para 72% dos respondentes, enquanto que 15% fazem acompanhamento trimestral. A comparação do orçamento entre orçado *versus* realizado é feita por 76%, enquanto que 15% comparam com outros períodos.

### 4.4 Orçamento como ferramenta estratégica *versus* ferramenta de controle

Na figura 1 está apresentada a estrutura da questão que procurou medir a percepção do orçamento como ferramenta de controle (intensidade tendendo a 1) ou como ferramenta de apoio à estratégia (intensidade tendendo a 5). Dos respondentes, 28,3% e 37,7% assinalaram respectivamente intensidade máxima (5) e média (4) em direção à estratégia, enquanto que 9,4% assinalaram intensidade máxima (1) e média (2) em direção ao controle.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 1 – Orçamento: ferramenta de controle *versus* ferramenta de apoio à estratégia

Na análise de correlação observou-se a existência uma relação significativa entre o porte da cooperativa (dado pelo faturamento) e a percepção do orçamento como ferramenta

estratégica ou de controle. O resultado foi significativo ( $\alpha = 0,010$ ) tanto pelo teste de *Pearson* como de *Spearmen* (correlação entre variável ordinal e intervalar).

Tabela 7 - Comparação dos escores – Orçamento como ferramenta estratégica *versus* controle

Grupos Faturamento	n	Média	Desvio Padrão	Erro padrão da Média
Até \$ 1 milhão	8	4,25	,886	,313
Acima de \$ 500 milhões	9	2,56	1,509	,503

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means							
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
								Lower	Upper	Lower
Equal variances Assumed	4,130	,060	2,773	15	,014	1,694	,611	,392	2,997	
Equal variances not assumed			2,859	13,151	,013	1,694	,593	,415	2,973	

Fonte: Dados da pesquisa

Para certificar-se das possíveis diferenças entre o porte, procedeu-se o teste *t* para variáveis independentes entre dois grupos: cooperativas com faturamento abaixo de R\$ 1 milhão e acima de R\$ 500 milhões (TABELA 7). O pressuposto da normalidade não foi violado, conforme teste de *Shapiro-Wilk*. O resultado foi pela rejeição da hipótese da igualdade dos grupos, constatando-se que existe diferença ( $\alpha = 0,014$ ) entre eles quanto a percepção do orçamento como ferramenta estratégica ou de controle. As cooperativas menores tem uma percepção maior do orçamento como ferramenta estratégica, enquanto que as grandes cooperativas tem uma percepção maior do orçamento como ferramenta de controle.

#### 4.5 Orçamento interativo

As questões E2 e E3 mediram a existência de interatividade no processo de orçamentação nas cooperativas. A primeira questão verificou a participação das pessoas em todos os níveis hierárquicos no processo de elaboração do orçamento. A segunda questão deu ênfase na participação apenas das chefias. Inicialmente foi observada a existência de correlação significativa entre essas duas variáveis ( $r = -0,568$ ;  $p = 0,000$ ), evidenciando a coerência esperada nos escores dessas questões. Na tentativa da validação interna de um possível construto de interatividade, apesar do nº limitado de variáveis, obteve-se um alfa de Cronbach de 0,641, abaixo do mínimo de 0,7 recomendado pela literatura. Em análise separada de cada um dos grupos verificou-se que as cooperativas com faturamento inferior a R\$ 1 milhão tiveram um escore elevado na primeira questão, indicando que havia ampla participação dos funcionários. No entanto, na questão seguinte com escala reversa onde se esperava a mesma intensidade nos escores, essas mesmas cooperativas tiveram escore baixo produzindo incoerência nas respostas, ou seja, em um primeiro momento houve a indicação da ampla participação dos funcionários e em um segundo momento o escore indicava apenas a participação das chefias. Com a exclusão das menores cooperativas (8), obteve-se um alpha de Cronbach de 0,7, sustentando que as questões mediram a mesma coisa.

Tabela 8 - Estatística descritiva para o escore de interatividade entre maiores e menores

Faturamento		Participação de todos os funcionários	Participação apenas das chefias
Até R\$ 500 milhões (menores)	Média escore	4,38	3,50
	N	8	8
	Desvio padrão	1,061	1,604
Acima de R\$ 500 milhões (maiores)	Média escore	3,89	3,88
	N	9	8
	Desvio padrão	1,167	2,068
Geral	Média escore	4,25	2,92
	N	61	60
	Desvio padrão	0,830	1,465

Fonte: Dados da pesquisa

Outra relação identificada é que a medida em que aumenta o escore de participação dos funcionários, também aumenta a percepção do orçamento como ferramenta estratégica. Em 61 cooperativas analisadas obteve-se uma correlação significativa ( $r = 0,324$ ;  $p = 0,011$ ). Baseando-se na análise dos escores médios gerais não é possível assegurar que o orçamento é desenvolvido de forma interativa. Observe que no primeiro momento o escore médio é de 4,25 de um máximo de 5. Na questão seguinte obteve-se um escore médio de 2,92 para mesma escala em posição reversa. Esperava-se um escore próximo de 4,25. Quando associada à outras questões como divulgação e acompanhamento, observa-se que o envolvimento das pessoas, cooperados e funcionários, foram os menos citados.

A tabela 10 apresenta as relações entre nº de funcionários, tempo de empresa, tempo no cargo e o escore da participação dos funcionários na elaboração do orçamento. Constatou-se que há uma correlação elevada entre tempo de empresa e tempo de cargo. Da mesma forma, a medida que cresce o nº de funcionários, cresce também o tempo de empresa, o que a possivelmente e adicionalmente poderia contribuir positivamente aos índices de *turn-over*. E, por último, quanto maior o tempo de cargo do respondente, tanto maior a percepção do orçamento como um processo participativo ( $r = 0,256$ ;  $p = 0,036$ ).

Tabela 10 – Correlação

Tempo de Cargo	$r$		
	$N(p)$		
Tempo de Empresa	$r$	(1) ,804**	
	$N(p)$	70	(,000)
Número de funcionários	$r$		(2) ,356**
	$N(p)$		70 (,003)
Orçamento participativo (E2)	$r$	(2) ,256*	
	$N(p)$	68	(,036)

(\*) Correlação significativa ao nível de 1%

(\*\*) Correlação significativa ao nível de 5%

(1) Correlação de *Spearman*; (2) Correlação de *Pearson*

Fonte: Dados da pesquisa

## 5.6 Características dos respondentes

Dos respondentes, 47% são contadores ou pessoas responsáveis pelo setor de contabilidade. Em 53% das cooperativas, o orçamento está vinculado à outra função.

Tabela 9 - Tempo de Cargo x Tempo de Empresa

Tempo no Cargo	Tempo na empresa							TOTAL
	Até 2 anos	De 2,1 até 5 anos	De 5,1 até 10 anos	De 10,1 até 15 anos	De 15,1 até 20 anos	De 20,1 até 25 anos	Acima de 25 anos	
Até 2 anos	4	2	2	7	1	1	-	17
De 2,1 até 5 anos	-	3	6	4	1	1	-	15
De 5,1 até 10 anos	-	-	7	2	1	4	2	16
De 10,1 até 15 anos	-	-	1	3	3	3	1	11
De 15,1 até 20 anos	-	-	-	-	-	1	2	3
<b>TOTAL</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>16</b>	<b>16</b>	<b>6</b>	<b>10</b>	<b>5</b>	<b>62</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 9 apresenta a relação entre tempo de cargo e de empresa. Observa-se que 60% dos respondentes tem mais de 10 anos de tempo de empresa. Da mesma forma, mais de 50% dos respondentes estão a menos de 5 anos no cargo em que respondem pelo orçamento.

## 6 Considerações Finais

Em termos demográficos ficou demonstrado que existe uma relação altamente significativa entre o ano de fundação da cooperativa, o faturamento, o número de associados e o número de funcionários. Quanto a estrutura hierárquica, 75% das cooperativas afirmaram que existe um setor formal ou uma área designada para o trato das questões orçamentárias, enquanto que 25% disse que não há setor ou pessoa específica designada. O orçamento é formal em 90% das cooperativas. Entretanto, dos respondentes que disseram não possuir a prática de orçamento, também afirmaram que de alguma maneira existem projeções para receitas e despesas futuras.

O orçamento anual global é elaborado pela metade das cooperativas (49%), enquanto que 30% disseram que o orçamento é elaborado parcialmente, não sendo abrangidas todas as áreas, uma vez que a preocupação é atender prioritariamente as atividades (áreas) principais. Dentre a estrutura de orçamento, 74,3% das cooperativas fazem orçamento de vendas. daquelas que afirmaram fazer o orçamento global, 97% afirmou fazer essa peça orçamentária. Como afirma Sanvicente e Santos (1979), todos os orçamentos parciais são elaborados a partir do orçamento de vendas. Quando analisadas todas as cooperativas pesquisadas, o orçamento de despesas foi o mais apontado (80%).

O processo de elaboração do orçamento tem seu início concentrado nos meses de janeiro (16%), outubro (29%) e novembro (18%). Em 55% das cooperativas o orçamento é concluído no mês de dezembro. Quanto ao tempo gasto na orçamentação, para 80% delas leva-se de um a três meses para se elaborar o orçamento. O orçamento é elaborado tendo-se por base o ano anterior para 52%, cenários projetados, 12%, e períodos específicos 10%. Como referência de valor, 40% utilizam preços de mercado e 28% utilizam projeções feitas pela própria empresa. Conclusivamente pode ser evidenciada a existência de práticas orçamentárias nas cooperativas do sul do Brasil conforme definido na literatura acadêmica (WELSH, 1986; SOBANSKI, 2000; BRAGA, 1995; SANVICENTE e SANTOS, 1979; HORNGREN, 2004) em termos de estrutura, processo e prazos.

O orçamento como ferramenta de apoio à estratégia da empresa foi percebida por 58% dos respondentes. HANSEN e STEDE (2004, p. 418) destacam que o orçamento é visto como uma variedade de propósitos, como avaliação de desempenho e formação e implementação de estratégia. Entretanto, dentre os grupos formados em função do porte, percebeu-se que as menores cooperativas tem uma percepção maior do orçamento como ferramenta estratégica enquanto que as maiores cooperativas tem uma percepção maior do orçamento como ferramenta de controle ( $p = 0,014$ ).

Conforme evidenciado na metodologia, as questões E2 e E3 permitiram a constituição de um construto para verificação da interatividade. A relação significativa inicial favorável das respostas esperadas ( $r = -0,568$ ,  $p = 0,000$ ) não permitiu a validação do construto, mas com a exclusão das 8 menores cooperativas em detrimento das distorções das respostas, obteve-se a validação interna por meio teste de *alpha* de Cronbach ( $\alpha = 0,7$ ).

Outro ponto a ser destacado é que a medida que aumenta a participação das pessoas, aumenta a percepção do orçamento como ferramenta estratégica ( $r = 0,324$ ,  $p = 0,011$ ). Neste sentido TUNG (1983, p.32), definiu que “em todas as situações de implantação, operação e controle orçamentário, o elemento humano é uma condição básica”.

Conclusivamente pode ser evidenciada a existência de práticas orçamentárias nas cooperativas do sul do Brasil conforme definido na literatura acadêmica (WELSH, 1986; SOBANSKI, 2000; BRAGA, 1995; SANVICENTE & SANTOS, 1979; HORNGREN, 2004) em termos de estrutura. Também pode ser considerada a percepção de orçamento como instrumento de apoio a definição e implementação de estratégias (HANSEN & STEDE, 2004; BURCHELL, 1980; ABERNETHY & BROWNELL, 1999; SIEGEL & SHIM, 2005; NOVAK, 2004). Quanto às expectativas da interatividade, os escores das cooperativas maiores evidenciaram a participação das pessoas de forma ligeiramente mais clara ( $r = 0,932$ ;  $p = 0,001$ ). Entretanto, no contexto geral da amostra, os resultados demonstraram que não é possível afirmar que existe ampla participação das pessoas no processo de elaboração do orçamento nas cooperativas.

## Referências

- ALBERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory analysis. **Accounting, Organizations and Society**. n. 24. p. 189-204. 1999.
- BIALOSKORSKI NETO, S.. Um ensaio sobre o desempenho econômico e participação em cooperativas agropecuárias. **Revista de Economia Rural**. Rio de Janeiro, v. 45, n. 01, p. 119-138, março 2007.
- \_\_\_\_\_. A nova geração de cooperativas e a coordenação de sistemas agroindustriais. **II Wokshop Brasileiro de Gestã de Sistemas Agroalimentares – PENSEA/FEA/USP**. 1999.
- BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1995.
- BURCHEL, S.; CLUBB, C.; HOPWOOD, A.; HUGHES, A. The roles of accounting in organizations and society. **Accounting, Organizations and Society**. n. 5. p. 5-27, 1980.
- CARVALHO, F. L. de; BIALOSKORSKI NETO, S.. Identificação dos principais indicadores para avaliação de desempenho financeiro de cooperativas agropecuárias. In: **Congresso da sociedade brasileira de economia, administração e economia rural**, 49 °. , 2007, Londrina. Anais... . Londrina: SOBER, 2007. p. 1 - 15. Disponível em: <<http://www.sober.org.br>>. Acesso em: 20 out. 2007.

COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CONAB – Companhia nacional de abastecimento. Disponível em : <http://www.ocesc.org.br>. **acessado em 12/02/2008**.

DANIEL, M. M.; DAL VESCO, D. G.; TARIFA, M. R. Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do controller nas cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná. In: **Congresso USP de controladoria e contabilidade**, 7.º., 2007, São Paulo. Anais... . São Paulo: Usp, 2007. p. 1 - 15. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br>>. Acesso em: 23 out. 2007.

FECOAGRO/RS – Federação das cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul. Disponível em : <http://www.fecoagro.org.br>. **acessado em 17/01/2008**.

HANSEN, S. C.; STEDE W. A. V. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, n. 15, p. 415-439. jan./mar. 2004.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA. **Projeções do agronegócio: mundial e Brasil – 2006/07 a 2016/17**. 2008. Disponível em: <[www.agricultura.gov.br/pls/portal/docs/](http://www.agricultura.gov.br/pls/portal/docs/)> Acesso em: 06/08/08.

MARQUETTE, R.P.; FLEICHMAN, R.K. Government-business synergy: early American innovations in budgeting, and cost accounting. **The accounting historian's journal**. n. 19. p. 123-145. 1992.

NOWAK, W. A. Budgeting in na Open System. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. São Paulo, Edição Especial, p. 95 - 105, 30 junho 2004.

OCB – Organização das Cooperativas Brasileiras. Disponível em : <http://www.brasilcooperativo.com.br>. **acessado em 10/01/2008**.

OCEPAR – Organização das Cooperativas do Estado do Paraná. Disponível em : <http://www.ocepar.org.br>. **acessado em 15/01/2008**.

OCESC – Organização das Cooperativas do Estado de Santa Catarina. Disponível em : <http://www.ocesc.org.br>. **acessado em 12/01/2008**.

PARKER, L.D. The behavioural impact of budgets: early accounting contributions. **The accounting historian's journal**. n. 11. p. 119-124. 1984.

PARKER, L.D. The classical model of control in the accounting literature. **The accounting historian's journal**. n. 13. p. 71-92. 1986.

PERERA, S. The historical development of business budgeting: an organizational perspective. **Accounting Forum**. v. 22. n. 1. p. 3-13. jun. 1998.

PRONER, A.; COSTA, M. A. DA. Cooperativas agropecuárias de Santa Catarina: Gestão estrutura de capital próprio. In: **Congresso USP de controladoria e contabilidade**, 5 °. , 2005, São Paulo. Anais... . São Paulo: Usp, 2005. p. 1 - 15. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br> >. Acesso em: 23 out. 2007.

SANVICENTE, A. Z. ; SANTOS, C. **Orçamento na administração de empresas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1979.

SHIM, J. K; SIEGEL, J. G. **Budgeting Basics and Beyond**. New Jersey: John Wiley & Sons, 2005.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**. n. 15, p. 127-143. 1990.

SOBANSKI, J. J. **Prática de orçamento empresarial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

THEISS, E. L. The beginning of business budgeting. **Accounting Review**. n. 12. p. 43-55. 1937.

WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1986.