
A Utilização do Orçamento como Ferramenta de Apoio à Formulação de Estratégia, de Controle e de Interatividade: Um Estudo Exploratório nas Cooperativas Agropecuárias da Região Sul do Brasil

Lauro Brito de Almeida ¹
Esmael Almeida Machado ²
Léo Raifur ³
Daniel Ramos Nogueira ⁴

• Artigo recebido em: 26/02/2009 • Artigo aceito em: 17/06/2009 •• Segunda versão aceita em: 01/09/2009

Resumo

São objetivos deste estudo: (i) verificar se há relação entre o porte da cooperativa e a utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégias; (ii) se há relação entre o porte da cooperativa e a interatividade no processo orçamentário; e (iii) se há relação entre o porte da cooperativa e a prática de controle orçamentário. Metodologicamente é uma pesquisa exploratória e descritiva. Os dados foram coletados por meio de questionários e tratados estatisticamente. O faturamento foi utilizado como proxy para porte. As cooperativas foram classificadas em dois grupos: Grupo I com faturamento até um milhão de reais e Grupo II com faturamento acima de quinhentos milhões de reais. O teste t para variáveis independentes foi aplicado para verificação de diferenças ou não quanto ao porte. A amostra composta de 70 cooperativas da região Sul é representativa da população pesquisada conforme teste *chi-square* ($\alpha = 0,993$). Os resultados dos testes sugerem uma relação significativa entre o porte da cooperativa e a utilização do orçamento como ferramenta de apoio à estratégia e controle. Quanto à interatividade, os testes indicam que não há relação significativa entre o porte da cooperativa e a interação entre os atores.

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

¹ Doutor e Mestre em Controladoria e Contabilidade FEA/USP. PPG Mestrado em Contabilidade UFPR. Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 – 1º. Andar, Campus III, Jardim Botânico, Jd. Botânico, Curitiba, PR. CEP 80210-170. Tel: (41) 3360 4404. E-mail: gbrito@uol.com.br

² Mestre em Contabilidade pela UFPR. UEMS- Universidade Estadual do Mato Grosso do Sul, Unidade Universitária de Ponta Porã-MS. Endereço: Rod. BR 463, km 4,5, saída para Dourados-MS, Jardim Cardinal, Ponta Porã-MS. CEP 79900-000. Tel: (67) 3926 6331. E-mail: esmael@uems.br

³ Mestre em Contabilidade pela UFPR / UNICENTRO – Universidade Estadual do Centro-Oeste, Campus Guarapuava-PR. Endereço: Rua Presidente Zacarias, 875, Santa Cruz, Guarapuava, PR. CEP 85010-990. Tel: (42) 3621 1066. E-mail: Iraifur@yahoo.com.br /

⁴ Mestre em Contabilidade pela UFPR / UNOPAR – Universidade Norte do Paraná - Londrina-PR. Endereço: Av. Paris, 675, Jardim Piza, Londrina-PR. CEP 86041-120. Tel: 43 3371 7860. E-mail: dr.nogueira@hotmail.com
Nota: este artigo foi aceito pela Editora Científica Jacqueline Veneroso Alves Cunha e passou por uma avaliação *double blind review*.

Budget as strategic tool for control and interactivity: a report on agricultural cooperatives in Southern Brazil

Abstract

Are objectives of this study (i) verify if there is any relationship between the cooperative size and use of the budget as a tool to support the formulation and implementation strategies; (ii) if there is any relationship between the cooperative size and interactivity in budgeting and (iii) if there is any relationship between the cooperative size and a budgetary control practice. The research methodology is exploratory and descriptive. The data was collected through questionnaires and treated statistically. Turnover was used as proxy for size. Cooperatives were classified into two groups: Group I with turnover up to 1 million real and Group II with greater than \$ 500 million. The t-test for independent variables has been applied for checking or not differences about cooperative size. The sample consists of 70 southern cooperatives is representative of the population searched as test Chi-square ($\alpha = 0,993$). The test results suggest a significant relation between the cooperative size and use of the budget as a tool to support the strategy and control. About interactivity, the tests indicate that there is no significant relationship between the cooperative's size and interaction between actors.

Keywords: Interactivity; Strategic Tool; Business Budget.

1. Introdução

A atividade agropecuária desempenha um papel de destaque na economia da região Sul do Brasil. Vários tipos de organizações dedicam-se à atividade agropecuária, porém são as cooperativas agropecuárias que lideram. 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 140,0% 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; BIALOSKORSKI NETO, 2007; BIALOSKORSKI NETO, 2007; DANIEL; DAL VESCO; TARIFA, 2007; PRONER; COSTA, 2005). Apesar do aumento dessas pesquisas, há carência de estudos sobre um artefato de contabilidade gerencial em particular: orçamento. Considerando as características de gestão próprias das cooperativas, geralmente ancorada em um modelo participativo na tomada de decisões, a utilização do artefato orçamento pode ser útil como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégias, de controle e de interatividade. Nesse contexto, a questão orientadora deste estudo é: O porte da cooperativa tem relação com a utilização do orçamento como ferramenta de apoio à estratégia, de controle e de interatividade no processo de gestão? São objetivos deste estudo (i) verificar se há relação entre o porte da cooperativa e a utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégias; (ii) se há relação entre o porte da cooperativa e a interatividade no processo orçamentário; e (iii) se há relação entre o porte da cooperativa e a prática de controle orçamentário.

Além desta introdução, na sequência 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 Resultados e discussão é o *locus* das análises e reflexões sobre os achados da pesquisa. Por fim, as considerações finais e as referências.

2. Cooperativismo

O cooperativismo é um tipo singular de organização da produção, bem como de coordenação de sistemas agroindustriais (BIALOSKORSKI NETO, 1999). Uma das características das cooperativas é serem formadas a partir de 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 (OCB, 2008).

O cooperativismo tem sido agente de contribuições relevantes no sistema produtivo mundial, atuando em várias frentes, provocando o reconhe-

cimento unânime da sociedade nas localidades que opera. As cooperativas surgem de 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 implementar uma estratégia para combater a exploração a qual os tecelões 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 suas atividades, montou uma linha de produção para os trabalhadores com salários muito baixos ou desempregados. Desde então, o modelo pioneiro dos tecelões ingleses propagou-se pelo mundo, tornando-se uma alternativa para aumentar a renda de muitas pessoas. Na atualidade, o continente asiático é líder neste modelo, em unidades de cooperativas e número de associados. Ocupando a vice-liderança está o continente europeu em quantidade de cooperativas, enquanto, 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
TOTAL	93	232	763.754	750.549.449

Fonte: Organização das Cooperativas do Brasil OCB (2008).

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
BRASIL	7.518	6.791.051	199.680

Fonte: Organização das Cooperativas do Brasil OCB (2008).

As cooperativas apresentam perfis diferenciados de acordo com a região em que estão localizadas. A *região Sudeste* congrega o maior número de unidades de cooperativas e quantidade de associados. Em seguida, a *região Nordeste* tem o segundo maior contingente de unidades de cooperativas. As cooperativas na *região Sul* são as maiores empregadoras, segunda em números de associados e a terceira em unidades. As regiões *Centro-Oeste* e *Norte* são as menores em quantidade de unidades, a terceira em número de associados e quarta como empregadora. Esse perfil diferenciado sugere que as condições econômicas e o tipo de atividade das cooperativas influenciam em seu porte, quantidade de associados etc.

As cooperativas são classificadas por ramos de atividades de acordo com suas características de atuação e pelos associados a elas vinculados. De acordo com a Tabela 3, de uma população de 7.518 cooperativas, posição em 2005, destacam-se as de trabalho, cuja participação é de 26,5% do total. Em seguida, a participação das agropecuárias é de 20,1%. As cooperativas de crédito são 14,6%, as de saúde 12,0% e as de transporte 10,4%. Os demais tipos de cooperativas somam 16,3% de participação.

Tabela 3 – Cooperativas por ramo – 2005

Ramo	Cooperativas	%
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
TOTAL	7.518	100,0

Fonte: Organização das Cooperativas do Brasil OCB (2008).

As cooperativas, em geral, atuam em um mercado competitivo, interno ou externo, tradicionalmente campo de atuação das organizações denominadas com fins lucrativos. Há algum tempo, as cooperativas estão assumindo as características das organizações com fins lucrativos, seja nos modelos de gestão e no perfil da equipe de gestores. Ambiente competitivo, globalização dos negócios, cifras bilionárias, são indutores para que as cooperativas, em especial as maiores, adotem uma gestão profissional. Da mesma forma que os outros tipos de organizações, a obtenção de resultados

positivos (ou superavitários) é imperioso para continuidade dos negócios.

Observamos que há em curso um processo de homogeneização entre as organizações caracterizadas como sem fins lucrativos – no caso as cooperativas – e as com fins lucrativos. Está ocorrendo um isomorfismo entre elas. No entender de Hawley (1968), *apud* DiMaggio e Powel (2005, p. 76-77), isomorfismo

(...) constitui um processo de restrição que força uma unidade em uma população a se assemelhar as outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais. (...) que as características organizacionais são modificadas na direção de uma compatibilidade crescente com as características do ambiente; o número de organizações em uma população é função da capacidade de sustentação do ambiente; e a diversidade de organizações é isomórfica à diversidade ambiental.

Em decorrência do processo de isomorfismo, as práticas gerenciais adotadas pelas cooperativas estão cada vez mais similares às das empresas com fins lucrativos, incluindo, entre elas, a utilização de artefatos de contabilidade gerencial no suporte ao processo de gestão.

2.1. Cooperativismo e Agronegócio

As cooperativas agropecuárias possibilitam um poder de barganha aos agricultores associados num contexto de mercados imperfeitos e contribuem na agregação de valor das *commodities* agropecuárias (BIALOSKORSKI NETO, 1999). No ano de 2007 a participação do agronegócio na formação do PIB doméstico foi de 23,0% (MAPA, 2008). O principal desempenho desse setor ocorre no mercado externo. As divisas geradas pelas exportações cresceram expressivamente, passando de US\$ 20,6 bilhões em 2006 para US\$ 49,4 bilhões em 2007, representando uma variação positiva de 140,0%. 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 (39,0%), soja (40,0%), carne de frango (38,0%), carne bovina (29,0%) (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: Organização das Cooperativas do Brasil OCB (2008).

A atividade agropecuária, conforme Tabela 4, é predominante na região Sul, em específico nos estados do Paraná e Rio Grande Sul. Essa predominância na agropecuária reflete-se no desempenho da região, com elevada participação na formação do PIB agrícola e no volume de *commodities* negociadas. Em 2007 a produção da região Sul representou 43,0% da safra nacional das *commodities* agrícolas: caroço de algodão, amendoim, arroz, aveia, centeio, cevada, feijão, girassol, mamona, milho, soja, sorgo, trigo e triticale (CONAB, 2008).

3. Processo de Gestão do Orçamento Empresarial

3.1. Origem e Evolução do Orçamento Empresarial

As trajetórias de evolução do orçamento empresarial e das técnicas de contabilidade gerencial ocorrem de maneiras diferentes, apesar de terem sido na mesma época. Originalmente o orçamento foi desenvolvido e elaborado no início de 1760 na Inglaterra como meio para planejar e controlar os gastos governamentais (Theiss, 1937 *apud* PERERA, 1998).

Nesse quadro de referência, discorrendo sobre a evolução do orçamento, Perera (1998, p. 4), pontua que o

(...) orçamento tem uma história tão longa quanto às técnicas de contabilidade gerencial que são largamente utilizadas nas organizações contemporâneas. Enquanto as técnicas de contabilidade gerencial, tais como retorno sobre investimentos e lucro residual foram desenvolvidas após os negócios terem aumentado em escala e complexidade, o orçamento evoluiu com as atividades decorrentes dos negócios.

Nos Estados Unidos, com o aumento de escala e complexidade de suas organizações, o orçamento é, inicialmente, utilizado como instrumento de gestão e sua evolução acompanha a dos negócios. Dessa forma, o orçamento passa, cada vez mais, a ter um papel importante como mecanismo de controle – em especial no período de 1900 a 1930 –, servindo a vários propósitos, incluindo planejamento, controle, coordenação e avaliação de desempenho (PERERA, 1998).

Várias áreas do conhecimento influenciaram o desenvolvimento do orçamento. Uma delas foi a contabilidade de custos. Marquette e Fleischman (1992) *apud* Perera (1998, p. 7) argumentam que o “(...) desenvolvimento dos métodos de contabilidade de custos podem ser considerados como um fator importante, facilitando o desenvolvimento e uso extensivo dos orçamentos como mecanismo de controle”.

A eficácia dos controles e conseqüentemente do orçamento dependem em grande extensão da acurácia das informações de custos, nas quais elas são baseadas (PERERA, 1998). Outra área do conhecimento importante no desenvolvimento do orçamento foi a administração científica. Autores como Fleischman e Parker (1991) e Parker (1986a, *apud* Perera (1998) argumentam que o desenvolvimento do orçamento foi extensivamente influenciado pelos princípios do movimento da administração científica, a quem tem sido creditado pela instituição e popularização das técnicas de gestão de custos na indústria norte-americana. Nesse contexto, de acordo com Parker (1986a, *apud* Perera (1998), o movimento da administração científica, formado principalmente por engenheiros industriais, disponibiliza fundamentos ancorados em uma estrutura científica para o desenvolvimento do orçamento.

Em geral o orçamento é vinculado às práticas de gestão do setor público. A visão comum derivada das práticas de gestão no setor público é identificar o orçamento como uma autorização de gastos (verbas) e secundariamente ao controle. No entanto, a abordagem dos textos orientados para as atividades empresariais é bem diferente. Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 230) argumentam que:

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 proble-

mas potenciais e as vantagens, permitindo aos gestores tomar atitudes para evitar esses problemas ou usar sabiamente as vantagens.

A grandiosidade das escalas de produção, múltiplas atividades e estruturas multidivisionais em grandes corporações americanas como a Du Pont e General Motors, trouxeram problemas e conseqüentemente desafios aos gestores na época. Tal situação foi indutora para que os gestores aprofundassem o desenvolvimento das técnicas orçamentárias no início do século XX e posterior aperfeiçoamento, em especial para utilizar em complexos sistemas compostos por diversas unidades empresariais (PERERA, 1998).

O orçamento empresarial não seria reconhecido como 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, análise das relações de custo-volume-lucro, orçamentos flexíveis, custo padrão, planejamento estratégico, planejamento e controle da produção, planejamento de recursos humanos e controle de custos.

3.2. Os Múltiplos Papéis do Orçamento na Gestão das Atividades Empresariais

O orçamento, como parte do processo de gestão, é um sistema que permite traduzir em quantidades físicas e valores monetários os planos das unidades operacionais e demais unidades administrativas da empresa (BRAGA, 1995). Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 314) ampliam o entendimento argumentando que “(...) [o orçamento] é um plano detalhado de aquisições e uso de recursos financeiros e de outros tipos durante um período determinado. Representa um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos e formais”. Por fim, a ligação com o longo prazo e continuidade da organização, pois (o orçamento) também possibilita estabelecer o elo gerencial de ligação entre a atuação de curto prazo da empresa e suas estratégias. Para tanto, ações são quantificadas, os resultados mensurados, assegurando que os objetivos sejam atingidos com eficiência (SOBANSKI, 2000).

Os sistemas orçamentários eficazes devem viabilizar a existência de planejamento e controle. A atividade planejamento envolve fixar objetivos e elaborar orçamentos para atingí-los. Por outro lado, de nada adianta planejar se não houver um efetivo acompanhamento. Para tanto, no processo de acompanhamento, o controle tem o papel de assegurar que os objetivos e metas, decorrentes das decisões tomadas pelos gestores na etapa do planejamento e posteriormente implementadas na fase de execução, sejam atingidos.

Comumente são enfatizados, como benefícios da utilização do orçamento, os seguintes papéis (i) instrumento de comunicação dos objetivos e metas aos gestores e de motivação para que sejam atingidas; (ii) de induzir os gestores a refletirem sobre o futuro e planejá-lo; (iii) de ser um instrumento de alocação de recursos e identificação de possíveis pontos de estrangulamento; (iv) de ser um meio de coordenação das atividades da organização e integrar os vários planos; (v) instrumento de planejamento operacional; e (vi) instrumento para estabelecer metas e objetivos que se tornam os padrões de referência para a avaliação de desempenho dos gestores, atividades/áreas e empresa como um todo (GARRISON; NOREEN e BREWER, 2007; WARREN; REEVE; FESS, 2008; ELDENBURG; WOLCOTT, 2007; HANSEN; STEDE, 2004).

Sobre os estilos de utilização do orçamento, Abernethy e Brownell (1999, p. 191), argumentam:

Orçamentos são os maiores atributos dos sistemas de contabilidade gerencial e são utilizados pelos gestores como meios para coordenar e comunicar prioridades estratégicas em conjunto com sistemas de recompensas, são freqüentemente utilizados para facilitar o comprometimento dos escalões inferiores com as prioridades.

Em geral, a maioria das pesquisas em contabilidade gerencial tem implicitamente ou explicitamente assumido que a função desempenhada pelo orçamento serve ao que Simons (1990) cunhou, de diagnóstico (ABERNETHY; BROWNELL, 1999). Burchell *et al.* (1980 *apud* Abernethy e Brownell, 1999, p. 191) argumentam que o orçamento pode também ser utilizado como diálogo, aprendizado e instrumento de criação de ideias, classificado por Simon (1990) como interativo.

A utilização do orçamento numa abordagem interativa tem como foco desenvolver uma intensa interação entre os ocupantes de cargos nos diversos níveis hierárquicos. A interatividade entre os vários níveis hierárquicos pode ser vertical e/ou horizontal. Nesse contexto, as análises e discussões conjuntas entre os diversos atores possibilitam que coletivamente novas ideias sejam criadas e postas em prática resultando em contribuição relevante para a organização. Atuar em um ambiente no qual o orçamento desempenha um papel interativo é uma vantagem competitiva. Nesse sentido, argumentam Abernethy e Brownell (1999) que as habilidades dos gestores em antecipar e responder às oportunidades e pressões por mudanças constituem-se nos fatores críticos de sobrevivência da organização.

Para Siegel e Shim (2005) um dos aspectos importantes da contribuição do orçamento é a sua capacidade projetiva. No entanto, alertam os autores, para que os orçamentos sejam efetivos, são requisitos: (i) habilidade preditiva; (ii) canais claros de comunicação, autoridade e responsabilidade; (iii) geração de informações contábeis acuradas, confiáveis e em tempo oportuno; (iv) compatibilidade e compreensibilidade de informação; e (v) suporte em todos os níveis da organização: superiores, intermediários e inferiores. Os fatores externos, como tendências de mercados, condições econômicas e outras variáveis ambientais devem ser consideradas no processo de elaboração do orçamento. Assim, argumenta Nowark (2004), o orçamento passa a ser entendido como um processo sistêmico de previsão e comunicação dos atributos de uma organização.

4. Metodologia

4.1. Tipologia da Pesquisa

Collis e Hussey (2005), a respeito da classificação das pesquisas e diante dos muitos tipos existentes, aludem que estas podem ser classificadas de acordo com: o objetivo da pesquisa; o processo da pesquisa; a lógica da pesquisa e o resultado da pesquisa. Quanto ao objetivo é uma pesquisa exploratória por proporcionar maior familiaridade com a questão de pesquisa

proposta, procurando padrões, ideias e a obtenção de *insights*, que num plano futuro subsidiem uma investigação mais rigorosa. Também é descritiva, ao tratar da descrição das características de determinada população e o comportamento de fenômenos, possibilitando a avaliação e descrição das características de questões pertinentes (GIL, 2002; COLLIS; HUSSEY, 2005).

4.2. População, Amostra e Coleta de Dados

A população foi formada por uma moldura de 227 cooperativas agropecuárias da região Sul do Brasil. Os questionários foram endereçados aos responsáveis pela elaboração do orçamento. Retornaram utilizáveis 70 questionários, compondo uma amostra que representa 30,8% da população pesquisada (Tabela 5).

Tabela 5 – População e amostra

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

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

(2) Federação das Cooperativas Agropecuárias do Rio Grande do Sul - FECOAGRO/RS

(3) Organização das Cooperativas de Santa Catarina - OCESC

Fonte: Dados da pesquisa.

Foi realizado o teste *chi-square* para verificar se a amostra representa adequadamente a população pesquisada. O resultado do teste *Goodness of fit* apresentou α igual 0,993 (aceitação $\alpha > 0,05$), confirmando que a amostra é adequada em termos de representatividade com relação à população.

4.3. Instrumento de Coleta de Dados

Os dados foram coletados por meio de questionário estruturado, com assertivas formuladas em escalas do tipo *Likert*. Os questionários foram disponibilizados via *web* e *online* aos gestores ou colaboradores responsáveis pela condução do processo de elaboração do orçamento nas cooperativas pesquisadas. O *link* para acesso foi informado por e-mail para toda a

população pesquisada. A lista para contato com os gestores e/ou colaboradores responsáveis foi disponibilizada pelas organizações de cooperativas de cada um dos três estados da região Sul, respectivamente Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. A taxa de sucesso de retorno foi de 30,8% (70 questionários recebidos para uma população de 227 cooperativas), estando na média de retorno observada em outras pesquisas do tipo *survey*.

O questionário foi organizado em cinco blocos. Os objetivos das assertivas, distribuídas por blocos, foram, respectivamente, coletar dados sobre (i) aspectos demográficos das cooperativas; (ii) tipo, estrutura e amplitude do orçamento; (iii) estrutura interna e processo de elaboração do orçamento; (iv) processo de aprovação, divulgação e acompanhamento do orçamento; e (v) percepção dos usuários sobre o orçamento como ferramenta de controle, de apoio à formulação e implementação de estratégias e o grau de envolvimento dos colaboradores.

4.4. Tratamento dos Dados

Uma vez coletado os dados por meio de questionários, o passo seguinte é estabelecer como será o tratamento por intermédio das técnicas estatísticas. A seguir, por grandes blocos, são enunciadas as técnicas.

- *Práticas de elaboração de orçamento*

As práticas utilizadas no processo de elaboração e gestão do orçamento foram analisadas por meio de estatística descritiva. Nesse caso, para a estimação da verdadeira proporção na análise das variáveis nominais e ordinais, foi considerado um erro amostral de 9,7%, conforme orientado por MARTINS (2002).

- *Relação entre porte da cooperativa e a percepção do orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégia ou de controle*

Para verificar a existência ou não de relação entre o porte da cooperativa – medida pela *proxy* faturamento – e a utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégia ou de controle foi efetuado o teste de Correlação de *Spearman* e o teste *t-Student* para amostras independentes.

- a) **Correlação de Spearman:** Como o porte das cooperativas está apresentado em escala ordinal, a correlação de *Spearman* foi utilizado para testar a existência ou não de relacionamento entre porte e a percepção da utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégia ou de controle. Para um “*r*” positivo e significativo, tem-se que, à medida que aumenta o porte da cooperativa, também aumenta a percepção do orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégia. Para “*r*” negativo e significativo têm-se que, à medida que aumenta o porte, aumenta a percepção do orçamento como ferramenta de controle. A normalidade dos dados será validada pela aplicação do teste de Shapiro-Wilk.
- b) **Teste *t-student* para amostras independentes:** O teste *t-Student* de médias populacionais para amostras independentes foi aplicado conforme orienta Maroco (2007). As cooperativas foram categorizadas em dois grupos de acordo com o faturamento anual. O Grupo I congrega cooperativas com faturamento anual de até R\$ 1 milhão. As cooperativas pertencentes ao Grupo II são aquelas com faturamento anual acima de R\$ 500 milhões. Para verificar a existência de diferenças entre porte e percepção de orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégia ou de controle é necessário que μ (média dos escores das cooperativas com faturamento de até R\$ 1 milhão) seja significativamente diferente de k (média dos escores das cooperativas com faturamento acima de R\$ 500 milhões). Para $\mu < k$ tem-se que as cooperativas de maior porte percebem o orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégia, ao passo que cooperativas de menor porte veem o orçamento como ferramenta de controle e para $\mu > k$ tem-se exatamente a condição inversa.

• *Uso interativo do orçamento vs porte das cooperativas*

Para verificar se o processo de elaboração e gestão do orçamento promove a interatividade, foram elaboradas assertivas inquirindo se o orçamento é discutido entre todas as unidades e colaboradores (desde o mais alto até o mais baixo nível hierárquico) que tenham algum tipo de relação com o recurso que está sendo planejado (questão E2), e se o orçamento é

discutido somente pelas gerências e chefias da organização (questão E3). Em síntese, ambas as questões têm o objetivo de capturar a percepção dos atores envolvidos no processo de elaboração do orçamento quanto à participação, seja de todos, seja somente dos gestores. A consistência interna desse conjunto de questões foi validada com aplicação do teste *alpha de Cronbach*.

Para coletar dados sobre a percepção de interatividade entre os atores participantes do processo de gestão do orçamento, foi construído o escore de 2 a 10 pontos (2 = resposta 1 em cada questão; 10 = resposta 5 em cada questão) decorrentes do agrupamento das questões. Para aceitação da interatividade requer-se $(\mu - d - 1\sigma) \geq 6$ (onde: μ = média dos escores; d = erro amostral da média dos escores). O erro amostral para a média foi calculado conforme orientado por Martins (2002) O intervalo de confiança adotado foi de 95%. Para a comparação da percepção da interatividade em função do porte utilizou-se o teste *t-Student*. Todos os testes foram desenvolvidos com a utilização do software *SPSS*[®].

5. Resultados e Discussão

5.1. Aspectos Demográficos

Com relação ao perfil dos respondentes, 47,0% são contadores ou colaboradores que ocupam algum cargo no setor de contabilidade.

Tabela 6 - Tempo no 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
TOTAL	4	5	16	16	6	10	5	62

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 6 evidencia que 60,0% dos ocupantes de algum tipo de cargo estão há mais de 10 anos na empresa. Das cooperativas que compõem a amostra, 40,0% [$n=28$] faturam acima de R\$ 50 milhões, sendo que 50,0% [$n=35$] foram fundadas antes de 1969. Em 48,6% [$n=34$] das cooperativas os quadros de associados superam 1.000 cooperados ativos.

A atividade predominante nas cooperativas pesquisadas é a agrícola, com a expressiva participação de 50 unidades. O setor agroindustrial agrega 20 cooperativas. Na comercialização dos produtos, para 33 das cooperativas respondentes, destacam-se como principais *commodities* (i) milho, (ii) soja e (iii) trigo. Com relação a outros produtos, 17 cooperativas comercializam, também, feijão, café, algodão, banana, uva, máquinas, insumos e rações. Um grupo de 20 cooperativas não especificou os “outros” produtos que são comercializados.

5.2. Estrutura Organizacional e Processo de Elaboração e Gestão do Orçamento

5.2.1. Estrutura organizacional

A estrutura organizacional, em geral, estabelece os arranjos que definem cargos, responsabilidades e níveis hierárquicos que serão ocupados pelos gestores responsáveis pela execução das atividades. Estrutura organizacional para Blau (1974, p. 12 *apud* Hall, 2004, p.47) é “(...) a distribuição, em várias linhas, de pessoas entre posições sociais que influenciam os relacionamentos entre os papéis dessas pessoas”. Para Mintzberg (2003, p. 20) “As organizações são estruturadas para capturar e dirigir sistemas de fluxos e para definir os inter-relacionamentos das diferentes partes”. Portanto, a estrutura não tem por finalidade estabelecer uma conformidade total, mas sim evitar que ocorra um comportamento aleatório (HALL, 2004).

Nesse contexto, segundo Hall (2004, p. 47):

Estruturas organizacionais executam três funções básicas. Primeiro e mais importante, as estruturas têm por finalidade produzir resultados organizacionais e atingir metas organizacionais – em outras

palavras, ser eficazes. Segundo, as estruturas são criadas para minimizar ou, ao menos, regular a influência das variações individuais na organização. As estruturas são impostas para assegurar que os indivíduos se adaptem às exigências das organizações, e não ao contrário. Terceiro, as estruturas são os cenários nos quais o poder é exercido [elas também fixam ou determinam que posições possuem o maior poder], as decisões são tomadas [o fluxo de informações para uma decisão é, em grande parte, determinado pela estrutura] e as atividades são realizadas [a estrutura é o espaço para as ações organizacionais].

As organizações podem optar por manter e executar internamente muitas de suas atividades ou terceirizá-las. No caso das cooperativas pesquisadas, 90,0% (n=63) Mantêm um departamento responsável pela elaboração da contabilidade. O processo de gestão do orçamento, seja completo ou parcial, é formal em 90,0% (n=63) das cooperativas. Das cooperativas respondentes que disseram não elaborarem qualquer tipo orçamento, paradoxalmente afirmam utilizarem projeções de receitas e despesas.

A responsabilidade pela gestão do orçamento é formalizada e vinculada a departamentos/gerências e setores em 75,0% (n=53) das cooperativas. Em 27,0% (n=19) das cooperativas, os departamentos/gerências conduzem a gestão do processo orçamentário. Os setores, em geral subordinados às áreas de contabilidade ou finanças, são os responsáveis em 48,0% (n=34) das cooperativas. Uma parcela das cooperativas pesquisadas – 25,0% (n=17) – não formalizaram uma estrutura, sugerindo a existência de centralização do processo de gestão orçamentário. Por fim, em 53,0% (n=37) das cooperativas o orçamento não está vinculado e/ou subordinado à área de contabilidade.

5.2.2. Processo de elaboração e gestão do orçamento

A elaboração do orçamento é parte de um amplo processo, denominado de processo de gestão. O processo de gestão compreende as etapas de planejamento, execução e controle. A etapa de planejamento desdobra-se em planejamento estratégico e planejamento operacional. O planejamento ope-

racional pode ser subdividido em curto, médio e longo prazos, em geral, respectivamente, horizontes temporais de um mês, um ano e de dois a cinco anos (CATELLI *et al.*, 2001, p. 292-294).

O orçamento, quantificação monetária e não monetária dos planos operacionais, pode ser visto pela perspectiva dos sistemas. O sistema orçamentário, conforme Padoveze (2003, p. 196), compreende “(...) o conjunto de pessoas, tecnologia administrativa, sistema de informação, recursos materiais disponibilizados e a administração do sistema para execução dos planos orçamentários”.

O processo de elaboração do orçamento, em geral, pode ser conduzido por meio de dois modelos, que formam um *continuum*. Padoveze (2003, p. 197-198) observa que, como modelo genérico, o orçamento pode ser conduzido de cima para baixo, totalmente centralizado. No extremo oposto temos outro modelo genérico de condução do orçamento, conduzido “de baixo para cima”, totalmente descentralizado. No entanto, o que acontece é uma acomodação ao longo da reta, sendo que o que decide o grau de centralização ou descentralização é o modelo de gestão adotado pela empresa.

Em linhas gerais, o processo de elaboração do orçamento, para a efetiva coordenação dessa atividade, tem todas as etapas, responsáveis e datas detalhadas em um cronograma. O horizonte temporal do orçamento, em geral, compreende períodos de um a cinco anos (WELSH, 1986). É usual o período de vigência de o orçamento coincidir com o período fiscal. Existindo e exercido a opção por períodos fiscais diferentes do calendário gregoriano, diferentes períodos de elaboração do orçamento serão verificados. Das cooperativas pesquisadas que elaboram o orçamento, 79,0% optam por um horizonte temporal de vigência de um ano e 6,5% um período de dois anos.

Das cooperativas respondentes, 62 % informaram elaborar algum tipo de orçamento. Neste grupo a elaboração do orçamento inicia-se no mês de janeiro para 16,1% dos respondentes, outubro para 29,0% e novembro para 17,8%. O término do processo de elaboração do orçamento ocorre no mês de janeiro para 9,7%, em fevereiro e novembro para 8,1% e em dezembro para 54,7%. Não informaram o mês de início e término do processo de elaboração do orçamento nove cooperativas (Tabela 7).

Tabela 7 – Início e término da elaboração do orçamento

Mês	Início		Início	
	Fi	%	Fi	%
Janeiro	10	16,1	10	16,1
Fevereiro	1	1,6	1	1,6
Março	1	1,6	1	1,6
Julho	3	4,8	3	4,8
Agosto	2	3,2	2	3,2
Setembro	2	3,2	2	3,2
Outubro	18	29,0	18	29,0
Novembro	11	17,8	11	17,8
Dezembro	5	8,1	5	8,1
Não informado	9	14,6	9	14,6
TOTAL	62	100,0	62	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A duração do processo de elaboração do orçamento é de um mês para 11,0% das cooperativas, de dois meses para 26,0% e de três meses para 29,0%. Em síntese, para 66,0% das cooperativas que elaboram o orçamento o tempo consumido no processo de elaboração varia de um a três meses. Das cooperativas pesquisadas, 57,0% utilizam o ano anterior integral como base de referência para elaboração do orçamento. Ainda, 15,0% utilizam cenários projetados e 9,0% outros critérios não especificados. Nenhuma das cooperativas pesquisadas citou o orçamento base-zero. Para estabelecimento de preços e custos na elaboração do orçamento, 43,0% responderam que utilizam preços de mercado, enquanto que 33,0% disseram que utilizam projeções da própria empresa. Preços históricos ou preços históricos corrigidos são utilizados por pelo menos 15,0% das cooperativas.

Os achados da pesquisa sugerem que as práticas de gestão do orçamento nas cooperativas do sul do Brasil alinham-se ao preconizado nos textos sobre orçamento (WELSH, 1986; SOBANSKI, 2000; BRAGA, 1995; SANVICENTE; SANTOS, 1979; HORNGREN, 2004) quanto à estrutura, processo e prazos.

5.3 Tipos de Orçamento, Aprovação, Divulgação e Acompanhamento

5.3.1. Tipos de orçamento

Quanto aos tipos de orçamentos, 48,6% [$n=34$] das cooperativas res-

pondentes afirmam elaborar o orçamento global, ao passo que 30,0% somente o orçamento parcial, elegendo as áreas/atividades mais importantes. Na categoria das que não elaboram o orçamento, 11,4% [$n=8$] das cooperativas respondentes paradoxalmente afirmam que dispõem de projeções mensais de receitas e despesas.

Tabela 8 – Tipos de Orçamento

Amplitude	F_i	F%
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
Total	70	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

As peças que compõem o orçamento elaborado pelas cooperativas agropecuárias, em geral, refletem os modelos expressos nos livros-textos (WELSH, 1986, SOBANSKI, 2000; BRAGA, 1995; SANVICENTE; SANTOS, 1979; HORNGREN, 2004). Na Tabela 9 estão detalhados os tipos de orçamentos praticados pelas cooperativas agropecuárias.

Tabela 9 – Tipo de orçamento em função da amplitude

Tipo de orçamento	Geral (70)		Orçamento Global (34)		Orçamento Parcial (21)	
	F_i	%	F_i	%	F_i	%
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
Demonstração de resultados orçada	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
Balanço Patrimonial orçado	20	28,8	16	47,0	3	14,3
Outros	3	4,3	2	5,9	1	4,8

Fonte: Dados da pesquisa.

Das 70 cooperativas que elaboram algum tipo de orçamento, as peças orçamentárias (i) despesas, de vendas e (ii) suprimentos (compras) são elaboradas por mais de 70,0% das respondentes (Tabela 9). Sanvicente e Santos (1979, p. 43), argumentam que “(...) todos os demais orçamentos parciais são desenvolvidos em função do orçamento de vendas”. Considerando todas as respondentes (coluna geral), 74,3% afirmaram elaborar o orçamento de vendas. Pertencentes ao grupo orçamento global, 97,0% ($n=34$) informam que elaboram o orçamento de vendas. Das 21 cooperativas do grupo orçamento parcial, 81,0% ($n=17$) elaboram o orçamento de vendas. O orçamento de despesas foi o mais citado (acima de 90,0%) para as cooperativas que elaboram o orçamento global ou parcial.

O orçamento global (ou geral), de acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 319), “(...) é formado por vários orçamentos separados, mas interdependentes (...) que se relacionam”. No entanto, os resultados sugerem existir um hiato entre a teoria e prática na gestão do orçamento, pois, das cooperativas do grupo orçamento global, somente 47,0% ($n=16$) informam elaborar o balanço patrimonial orçado.

Na categoria de orçamento parcial, 14,3% ($n=3$) afirmam elaborar o balanço patrimonial orçado. Tais dados sugerem existir incoerência conceitual com relação ao processo de elaboração de orçamento, cujo impacto, entre outros, é a produção de relatórios inconsistentes. Da amostra 4,3% ($n=3$) informaram elaborar outro tipo de peça orçamentária além daquelas indicadas no questionário que entanto não especificaram.

5.3.2. Aprovação e divulgação e acompanhamento do orçamento

A prestação de contas aos diversos grupos de interessados – *stakeholder* e *shareholder* – é uma prática que diferencia as empresas na sociedade. As cooperativas, por serem um tipo singular de organização com um amplo grupo de *stakeholders*, formado pelos seus gestores (presidente, diretores, gerentes) e associados. A Tabela 10 detalha a estrutura de aprovação, divulgação e acompanhamento nas cooperativas que elaboram algum tipo de orçamento.

Tabela 10 – 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	Responsáveis de setor	36	58,1
Não informado	2	3,2	Todos os funcionários	13	21
Total	62	100	Cooperados	25	40,3

Fonte: Dados da pesquisa.

Uma das particularidades do cooperativismo é o processo decisório. Em princípio todos os temas devem ser discutidos e decididos em assembleia. O peso dos votos dos cooperados é o mesmo, independentemente do cargo ocupado ou cota de participação. Assim, esperava-se que a aprovação, divulgação e acompanhamento do orçamento tivessem lugar num foro próprio: assembleia dos cooperados. No entanto, somente em 18 (29,0%) cooperativas a aprovação ocorre por decisão dos cooperados em assembleia.

Uma das funções do orçamento é ser instrumento de coordenação das atividades e motivação dos atores envolvidos. Para tanto, é requisito fundamental a divulgação do orçamento, inicialmente após a sua validação e posteriormente no acompanhamento dos resultados reais vs orçados a todos os partícipes com responsabilidades na condução do processo de gestão. Os resultados indicam que 25 (40,3%) das cooperativas fazem a divulgação e acompanhamento aos cooperados.

Em 35,5% ($n=25$) das cooperativas o Conselho da Cooperativa é responsável pela aprovação do orçamento. A Diretoria responde pela aprovação em 32,0% ($n=22$) das cooperativas pesquisadas. A divulgação e acompanhamento são direcionados somente para a Diretoria em 51 (82,3%) cooperativas e em 35 (56,5%) apenas para a Presidência. As Gerências são incluídas como destinatárias da divulgação e acompanhamento do orçamento em 56 (74,2%) cooperativas. Os responsáveis por setor são comunicados em apenas 36 (58,1%) das cooperativas. Por fim, para todos os colaboradores, apenas 13 (21,0%) das cooperativas.

Se pensarmos nos modelos de cima para baixo e de baixo para cima como extremos no processo de gestão dos orçamentos, os resultados evidenciam arranjos organizacionais que expressam graus diferenciados de

centralização e descentralização. A periodicidade da divulgação e acompanhamento do orçamento é mensal em 45 (72,0%) das respondentes, trimestral em 9 (15,0%) quadrimestral ou semestral em 8 (13,0%). A comparação do orçado *versus* realizado é feita por 76,0% das cooperativas pesquisadas que elaboram algum tipo de orçamento.

5.4. Orçamento como Ferramenta de Apoio à Estratégia versus Ferramenta de Controle

Mintzberg e Quinn (2001, p. 19) argumentam que não há uma única definição de estratégia universalmente aceita e que os termos podem ser utilizados de maneira diferentes. Para Mintzbert (2001, p.26) in Mintzberg e Quinn (2001, p.26) “[...] estratégia é um plano – algum tipo de curso de ação conscientemente engendrado, uma diretriz (ou conjunto de diretrizes) para lidar com uma determinada situação. Por outro lado, Quinn (2001, p. 20) afirma que “As estratégias, normalmente, existem em vários níveis em qualquer organização. [...] as empresas tem inúmeras estratégias, desde o nível de diretoria até os níveis departamentais entre divisões”. Considerando esse contexto, Warren, Reeve e Fess (2008, p. 207) argumentam que:

(...) uma unidade de negócio de uma empresa pode adotar tanto uma estratégia de desenvolvimento como uma estratégia de manutenção. A estratégia de *desenvolvimento* é aquela em que a empresa desenha, lança e desenvolve novos produtos e mercados. (...) A estratégia de *manutenção* maximiza os ganhos de curto prazo e os fluxos de caixa, às vezes, à custa da participação no mercado. (...) Comparada com a estratégia de manutenção, a estratégia de desenvolvimento quase sempre apresenta maiores graus de incerteza, de imprevisibilidade e de variação.

Cada tipo de estratégia adotada pela empresa exige uma configuração específica do conjunto de artefatos de controle gerencial que compõe os sistemas de controles gerenciais. O orçamento é um tipo de artefato de controle gerencial. As estratégias são diferentes entre si (no caso, de desenvolvimento e manutenção) e, portanto, implicam diferentes abordagens orça-

mentárias. Ou seja, a abordagem orçamentária é dependente da estratégia escolhida e implementada (WARREN; REEVE; FESS, 2008, p. 207).

As cooperativas agropecuárias atuam no mesmo ambiente que os demais tipos de organizações com fins lucrativos. Portanto, para se manterem superavitárias e assegurarem a continuidade estarão desenvolvendo e implementando estratégias e posteriormente controlando. O orçamento é uma ferramenta que pode ser utilizada tanto no apoio à formulação e implementação das estratégias, como no controle do orçamento. A Figura 1 apresenta a estrutura da questão cujo objetivo é capturar a percepção dos usuários sobre o orçamento como ferramenta de controle (intensidade tendendo a 1) ou como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégias (intensidade tendendo a 5).

O orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégias foi percebido por 58,0% ($n=41$) dos respondentes. Se, por exemplo, aquelas cooperativas que optarem por implementar uma estratégia de desenvolvimento, estarão sujeitas às incertezas inerentes ao negócio. Neste caso, é adequada a abordagem do orçamento flexível, dada a necessidade de continuamente adaptarem-se às condições mutantes, executando revisões periódicas em suas metas flexíveis. Por outro lado, se for uma estratégia de manutenção, em geral, própria de um ambiente mais estável, o uso do orçamento terá abordagens que assegurem a otimização do lucro e o fluxo de caixa. O foco do orçamento será o controle de custos, alinhado a metas ambiciosas de redução de custos, não permitindo muito espaço para negociações ou revisões (WARREN; REEVE; FESS, 2008, p. 207). Das cooperativas respondentes, 28,3% ($n=20$) e 37,7% ($n=26$) assinalaram respectivamente intensidade máxima (5) e média (4) em direção à estratégia.

O controle é uma das funções clássicas da utilização do orçamento e consiste “(...) em monitorar o desempenho real e investigar as variações quando necessárias” (ELDENBURG; WOLCOTT, 2007, p. 377). Das cooperativas pesquisadas que elaboram o orçamento, quando inquiridas, conforme escala da Figura 1, 9,4% assinalaram intensidade máxima (1) e média (2) em direção ao controle.

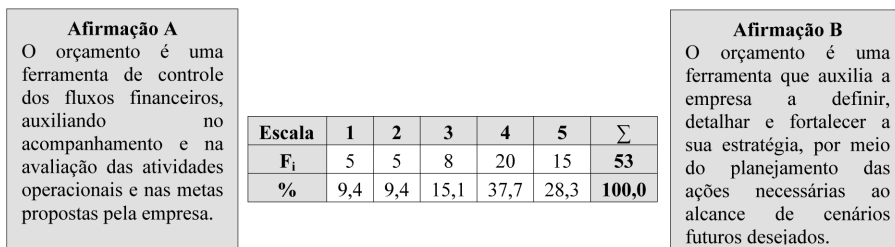


Figura 1 – Orçamento: ferramenta de controle versus ferramenta de apoio à estratégia

Fonte: Dados da pesquisa.

O porte das organizações implica em estruturas organizacionais, por vezes complexas, nas quais o foco, interação e comunicação entre os atores exigem maiores níveis de utilização formal de ferramentas de controle. O orçamento desempenha múltiplos papéis, entre eles, o de controle. Sendo assim, na análise efetuada há relação entre o porte da cooperativa (medida pela *proxy* faturamento) e a percepção do orçamento como ferramenta de apoio à estratégia ou de controle. O resultado foi significativo ($\alpha = 0,010$) tanto pelo teste de *Pearson* como de *Speamean* (correlação entre variável ordinal e intervalar).

Tabela 11 - Comparação dos escores – Orçamento como ferramenta estratégica versus controle

Grupos Faturamento	n	Média	Desvio Padrão	Erro padrão da Média
Grupo I: até \$ 1 milhão	8	4,25	,886	,313
Grupo II: acima de \$ 500 milhões	9	2,56	1,509	,503

Fonte: Dados da pesquisa.

Para certificar-se das possíveis diferenças entre o porte, foi efetuado o teste t para variáveis independentes entre dois grupos: cooperativas com faturamento abaixo de R\$ 1 milhão e acima de R\$ 500 milhões (Tabela 11), respectivamente Grupo I e Grupo II. O pressuposto da normalidade não foi violado conforme teste de *Shapiro-Wilk*. O resultado foi pela rejeição da hipótese da igualdade dos grupos, constatando que há diferença ($\alpha = 0,014$) quanto à percepção do orçamento como ferramenta de apoio à estratégia ou de controle.

Tabela 12 – Teste *t* para grupos independentes

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

Fonte: Dados da pesquisa.

Para Hansen e Stede (2004, p. 418) o orçamento é visto como tendo uma variedade de propósitos e serve como instrumento de comunicação, controle, avaliação de desempenho e desenvolvimento e implementação de estratégia. As cooperativas, em função de seu porte, medida pela *proxy* faturamento, formaram dois grupos. Grupo I, cooperativas com faturamento até R\$ 1 milhão e Grupo II acima de R\$ 500 milhões. Os resultados sugerem que nas cooperativas menores, pertencentes ao Grupo I, há uma percepção maior da utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégias. Os achados de nossa pesquisa para esse quesito são aderentes a outros estudos que sugerem existir a percepção da utilização do orçamento como instrumento de apoio. À definição e implementação de estratégias (HANSEN; STEDE, 2004; ABERNETHY; BROWNELL, 1999; SHIM; SIEGEL, 2005; NOVAK, 2004). Para as cooperativas que formam o Grupo II, a percepção é maior quanto à utilização do orçamento como ferramenta de controle ($p = 0,014$).

O fator humano é fundamental para o sucesso de qualquer empreendimento. O sucesso de sistema orçamentário não pode prescindir do envolvimento e comprometimento dos colaboradores, independentemente de sua posição hierárquica. Tung (1983, p. 32) argumenta que “(...) em todas as situações de implantação, operação e controle orçamentário, o elemento humano é uma condição básica”. Os achados de nossa pesquisa sugerem

que, à medida que aumenta a participação dos colaboradores no processo orçamentária, aumenta a percepção da utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégias ($r = 0,324$, $p = 0,011$).

5.5. A Interatividade no Processo de Gestão do Orçamento

Os objetivos das questões E2 e E3 foram capturar a percepção dos respondentes quanto à interatividade no processo de gestão do orçamento nas cooperativas. A questão [E2] abordou a participação dos colaboradores em todos os níveis hierárquicos no processo de elaboração do orçamento. Por outro lado, a questão [E3] deu ênfase à 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.

Para validação interna de um possível construto de interatividade, apesar do número limitado de variáveis, obteve-se um alfa de *Cronbach* de 0,641, abaixo do mínimo de 0,7 recomendados pela literatura. Na nova análise, excluindo as oito menores cooperativas em detrimento das distorções das respostas, obteve-se a validação interna por meio teste de *alpha* de *Cronbach* ($\alpha = 0,7$).

Os resultados das análises separadas dos Grupos I e II indicam que as cooperativas pertencentes ao Grupo I apresentaram escore elevado na questão [E2], sugerindo que há participação dos colaboradores. Na questão [E3], com escala reversa esperavam-se resultados com a mesma intensidade nos escores. No entanto, o escore foi baixo, indicando existir incoerência nas respostas, ou seja, em um primeiro momento houve a indicação da ampla participação dos colaboradores e em um segundo, o escore indicava apenas a participação das chefias. Com a exclusão das cooperativas menores (8), obteve-se um *alpha* de *Cronbach* de 0,7, indicando que há consistência interna nas questões.

Tabela 13 - Estatística descritiva para o escore de interatividade entre maiores e menores cooperativas agropecuárias

Faturamento		Participação de todos os funcionários	Participação apenas das chefias
Grupo I: Até R\$ 500 milhões (menores)	Média escore	4,38	3,50
	N	8	8
	Desvio padrão	1,061	1,604
Grupo II: 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	62	60
	Desvio padrão	0,830	1,465

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que, à medida que aumenta o escore de participação dos colaboradores, também aumenta a percepção da utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação e implementação de estratégias.

Albernethy e Brownell (1999, p. 191) argumentam que “(...) os orçamentos também podem também ser utilizados como instrumento de diálogo, de aprendizagem e criação de idéias (...). Os autores citam que “Simons classificou este papel alternativo da contabilidade como ‘interativo’.” Continuando, definem que

(...) a característica do uso do orçamento como interativo é uma troca contínua entre os gestores que ocupam posição alta na hierarquia e os que estão abaixo, bem como a interação entre os vários níveis de gestores em todas as funções. A interação envolve não somente participação entre os subordinados e chefias no processo de elaboração do orçamento, mas também um diálogo contínuo entre os membros da organização (...). Em resumo, o sistema orçamentário torna-se uma base de dados facilitadora da aprendizagem organizacional.

Nas 62 cooperativas pesquisadas que elaboram algum tipo de orçamento apurou-se uma correlação significativa ($r = 0,324$; $p = 0,011$)

relativa à participação dos envolvidos no processo de gestão do orçamento. No entanto, com base na análise dos escores médios gerais, não é possível assegurar que o orçamento é desenvolvido de forma interativa. Quando associada a outras questões como divulgação e acompanhamento, observa-se que o envolvimento dos colaboradores e cooperados foram os menos citados. Os nossos resultados não são aderentes à argumentação de Simons (1990, p. 136), quando enfatiza que a interatividade ocorre quando os gestores:

(...) utilizam os procedimentos de planejamento e controle para ativamente monitorar e intervir no curso das decisões sobre as atividades dos subordinados. Desde que a intervenção crie oportunidade para os gestores de níveis hierárquicos superior debaterem sobre os dados, as premissas e os planos, controles interativos demandam uma atenção regular sobre as operações dos subordinados em todos os níveis da companhia.

Utilizando o escore de 2 a 10 pontos formado pelo agrupamento das questões E2 e E3, foi efetuada a análise da interatividade pelo escore médio. Para aceitação da existência de interatividade exige-se que o limite inferior do desvio padrão seja maior que cinco. Na análise de 62 questionários válidos obteve-se o *score* médio de 7,25 com desvio padrão de 2,0 e erro amostral (d) de 0,13 para a média. Portanto, se $(7,25 - 0,13 - 2,0) < 6,0$, não é possível sugerir que o processo orçamentário funcione como uma ferramenta de interatividade.

O objetivo da questão E2 foi coletar dados sobre a interatividade do processo orçamentário, ou seja, a participação de todos os envolvidos e em todos os níveis hierárquicos. O escore médio obtido foi de 2,92 [escala em posição reversa], quando esperava-se um valor próximo de 4,25. Por outro lado, o objetivo da questão E2 foi coletar dados sobre a participação no processo de gestão somente das gerências e chefias. De um escore médio máximo esperado de 5,0, obteve-se um valor de 4,25. Portanto, os resultados evidenciam que não há interatividade no processo de gestão do orçamento, sendo que as discussões ocorrem somente no nível hierárquico de gerências e chefias.

Tabela 14 – Teste *t* para grupos independentes

	<i>Levene's Test for Equality of Variances</i>		<i>t-test for Equality of Means</i>						
	<i>F</i>	<i>Sig.</i>	<i>t</i>	<i>df</i>	<i>Sig. (2-tailed)</i>	<i>Mean Difference</i>	<i>Std. Error Difference</i>	<i>95% Confidence Interval of the Difference</i>	
	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>
<i>Equal variances Assumed</i>	,470	,504	-,118	14	,908	-,125	1,060	-2,398	2,148
<i>Equal variances not assumed</i>			-,118	13,996	,908	-,125	1,060	-2,398	2,148

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 14 apresenta-se a comparação dos escores de interatividade entre as cooperativas de menor porte com as de maior porte, respectivamente, Grupo I e Grupo II. Os resultados sugerem que o porte da cooperativa – medida pela *proxy* faturamento – não influencia na percepção de seus usuários sobre a utilização do orçamento como ferramenta de interatividade. Quanto à expectativa de 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 sugerem que não é possível afirmar que existe ampla participação das pessoas no processo de elaboração do orçamento nas cooperativas.

A Tabela 15 evidencia as análises efetuadas para explorar as variáveis tempo de empresa vs tempo no cargo. Os resultados indicam uma correlação elevada entre tempo de empresa e tempo no cargo. Da mesma forma, à medida que cresce o número de funcionários, cresce também o tempo de empresa, o que possivelmente poderia contribuir positivamente nos indicadores de *turn-over*.

Tabela 15 – Correlação funcionários x tempo de empresa x escore da participação de funcionários

Tempo no cargo	<i>r</i>		
	N(<i>p</i>)		
Tempo de empresa	<i>r</i>	(1) ,804**	
	N(<i>p</i>)	70 (,000)	
Número de funcionários	<i>r</i>		(2) ,356**
	N(<i>p</i>)		70 (,003)
Orçamento participativo (E2)	<i>r</i>	(2) ,256*	
	N(<i>p</i>)	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.

Por fim, quanto maior o tempo de cargo do respondente, tanto maior a percepção do orçamento como um processo participativo ($r = 0,256$; $p = 0,036$).

6. Considerações Finais

As cooperativas agropecuárias da região Sul do Brasil utilizam algum tipo de orçamento como parte das atividades de planejamento, execução e controle. Mesmo aquelas que declararam não o fazer, o que é um paradoxo, pois elaboram projeção de receitas e despesas. Os achados desta pesquisa têm implicações acadêmicas e práticas para a contabilidade gerencial, em específico sobre o artefato orçamento.

Uma reflexão inicial sobre os resultados sugere a existência de um hiato entre as práticas de gestão de orçamento adotadas pelas organizações cooperativas e o conteúdo dos livros textos de orçamento e contabilidade gerencial. De modo geral, os resultados da pesquisa permitem apontar as seguintes implicações:

- As implicações acadêmicas apontam, inicialmente, para a possível existência de um hiato entre o conteúdo ensinado nos cursos de graduação – especificamente contabilidade –, com o conteúdo dos livros textos e, por fim, com relação às práticas de elaboração de orçamentos. É certo que a formalização do processo de gestão decorre das

crenças e valores dos proprietários, que definem o modelo de gestão e o sistema de gestão (CATELLI *et al.*, 2001). Porém, é preocupante que o entendimento dos usuários sobre orçamento global (ou mestre, ou geral), evidenciados na pesquisa, são muito diferentes do conteúdo disponibilizado na literatura, seja em textos específicos de orçamento ou capítulos nos livros de contabilidade gerencial, de custos ou controle gerencial. Entendemos que os resultados deste estudo são subsídios para que os professores, coordenadores de cursos na área de negócios (administração e contabilidade) e engenharia de produção, quando no processo de planejamento pedagógico, reflitam sobre o conteúdo das disciplinas que incluem o tópico orçamento ou em disciplina específica de orçamento.

- Por outro lado, as implicações práticas, decorrentes dos achados desta pesquisa, evidenciam a necessidade de que os colaboradores em posição de chefia repensem a forma como estão conduzindo o processo de gestão do orçamento. O pequeno número de cooperativas que elaboram o orçamento global (orçamento mestre ou geral), mesmo com um entendimento incompleto, é um indicador de que os conhecimentos teóricos necessários para construção de um modelo de orçamento completo são insuficientes. Há a necessidade de repensarem seus conhecimentos, reciclarem por meio de cursos formatados especificamente. A elaboração incompleta do orçamento, ou com a utilização de conceitos incorretos, não cumpre com a finalidade de suportar adequadamente os gestores nas análises e/ou decisões. O que poderia ser uma vantagem competitiva, decorrente do uso do artefato, passa a ser um desperdício de recurso, no mínimo.

Por força das características singulares das cooperativas, seja quanto à sua constituição como organização, ou das características do modelo de gestão adotado, é necessário que as pesquisas futuras sobre a adoção e utilização dos artefatos gerenciais sejam mais amplas. Uma leitura mais abrangente sobre tal estado de coisas é possível – e fortemente desejável – utilizando um desenho de pesquisa que contemple um *survey* e posteriormente entrevistas com os gestores. A sugestão é que nesses moldes, seja conduzida uma pesquisa sobre os estágios evolutivos das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas agropecuárias.

Por fim, é necessário uma maior aproximação entre as organizações e a academia, de modo que as práticas possam ser melhor estudadas e a academia possa obter uma visão mais realista dos processos de negócios e assim alinhar os ensinamentos, no caso específico, as cooperativas agropecuárias.

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.
- BIALOSKORSKINETO, S. A nova geração de cooperativas e a coordenação de sistemas agroindustriais. II *Workshop* Brasileiro de Gestão de Sistemas Agroalimentares – ENSA/FEA/USP, 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. 1, p. 119-138, mar. 2007.
- BRAGA, Roberto. *Fundamentos e técnicas de administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1995.
- BURCHEL, S. *et al.* 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, 49º, 2007, Londrina. *Anais...* Londrina: SOBER, 2007. p. 1-15. Disponível em: <<http://www.sober.org.br>>. Acesso em: 20 out. 2007.
- CATELLI, Armando *et. al.* Sistemas de gestão econômica – GECON: 286-308. In: CATELLI, Armando (Org.). *Controladoria: uma abordagem de Gestão Econômica – GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005
- 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>>. Acesso em: 12 fev. 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, 7º, 2007, São Paulo. *Anais...*. São Paulo: USP, 2007. p. 1-15. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br>>. Acesso em: 23 out. 2007.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE – Revista de administração de empresas*, v. 45, n. 2, p. 74-89, abr.-jun. 2005.

ELDENBURG, Leslie; WOLCOTT, Suzan K. *Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar desempenho*. Trad. Luiz Antonio Fajardo Pontes; revisão técnica George S. Guerra Leone. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2007.

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

GARRISON, Ray G.; NOREEN, Eric W. e Brewer, Peter C. *Contabilidade Gerencial*. Trad. José Luiz Paravato. 11 ed. – Rio de Janeiro: LTC Editora, 2007

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175p.

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

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.

MAPA – Ministério da agricultura, pecuária e abastecimento. Disponível em: <<http://www.ocesc.org.br>>. Acesso em 12 fev. 2008.

MAROCO, J. *Análise estatística – com utilização do SPSS*. 3 ed. Lisboa: Silabo, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual de elaboração de monografias e dissertações*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MINTZBERG, Henry. *Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MINTZBERG, Henry.; QUINN, James Brian. *O processo da estratégia*. – 3. ed.- Porto Alegre: Bookman, 2001

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

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

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

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

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria estratégica e operacional*; conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

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, 5º, 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*. São Paulo: Atlas, 1979.

SHIM, J. K; SIEGEL, J. G. *Budgeting basics and beyound*. 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.

TUNG, Ngueyen H. *Orçamento empresarial no Brasil: para empresas industriais e comerciais*. 3. ed. São Paulo: Universidade-Empresa, 1983

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

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