

Práticas Orçamentárias nas Cooperativas Agropecuárias da Região Sul do Brasil: um estudo empírico

LÉO RAIFUR
UNICENTRO

LAURO BRITO DE ALMEIDA
UFPR

EDER ALEXANDRE PIRES
UFPR/UNOPAR

ESMAEL ALMEIDA MACHADO
UEMS

DANIEL RAMOS NOGUEIRA
UFPR

Resumo: O orçamento é um artefato para administração empresarial para o qual pesquisas aplicadas à organizações cooperativas ainda é insipiente. Neste sentido, objetivou-se caracterizar as práticas utilizadas pelas cooperativas agropecuárias a partir de uma amostra dessas organizações com sede da região sul do país. Assim, o orçamento configurou-se no objeto de estudo que orientou a questão de pesquisa do trabalho: Quais são as práticas orçamentárias utilizadas pelas cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil? 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. 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 ($\alpha = 0,993$). As principais conclusões deste estudo são que o orçamento é uma prática formal em 90% das cooperativas e que a estrutura, os processos e as características dessas práticas orçamentárias coadunam com a literatura de orçamento empresarial.

Palavras-chave: Orçamento empresarial. Cooperativa. Gestão. Finanças empresariais.

Budgetary practices in the Agricultural Co-operatives at Southern Brazil: an empirical study

Abstract: The budget is a tool for business management and the applied researches in organizations co-operatives still are unwise. Thus, it was aimed to characterize the practices used by agricultural co-operatives from a sample of organizations in the southern region of the country. Thus, the budget is the object of study that has oriented the question of research: What are the budgetary practices used by agricultural co-operatives in the southern region of Brazil? Methodologically, it is a formal study, *ex post facto* with procedures interrogation/communication by questionnaire. Additionally, it is a study, transverse and in field conditions. The objective of the study is a descriptive study, thus, describe and analyze the practices of budget of agricultural co-operatives in the southern of Brazil. The sample was composed of 70 co-operatives in the southern region, which the *chi-square* test indicated adequate representation of the population in the collection of data ($\alpha = 0,993$). The main conclusions of this study are that the budget is a formal practice in 90% of co-operatives and that the structure, processes and characteristics of these budgetary practices are consistent with the literature of business budget.

Key words: Budget business. Cooperative. Management. Business finance.

INTRODUÇÃO

Em 2005 existiam no Brasil 1.514 cooperativas agropecuárias, representando 20% de todo o setor cooperativista nacional (OCB, 2005). Destas, 227 estão localizadas na região sul do país (OCEPAR, 2008; FECOAGRO/RS, 2008; OCESC, 2008) e contribuíram para o crescimento de 140% das divisas geradas pela exportação do agronegócio brasileiro (2006-2007). Isso pois, a região sul é responsável pela produção de 43% da safra nacional de *commodities* agrícolas (MAPA, 2008; CONAB, 2008).

A relevância no cenário econômico nacional tem se refletido no número de pesquisas acadêmicas realizadas no setor sob com enfoque nos artefatos de administração empresarial (CARVALHO e BIALOSKORSKI NETO, 2007; BIALOSKORSKI NETO, 2007; DANIEL, DAL VESCO e TARIFA, 2006; PRONER e COSTA, 2005), havendo entretanto, carência de estudos sobre o processo orçamentário desse setor. Nesse sentido, tendo por base as considerações preliminares apresentadas, o orçamento configura-se no objeto de estudo que orienta a questão de pesquisa do trabalho: Quais são as práticas orçamentárias utilizadas pelas cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil? Portanto, esta pesquisa tem como objetivo caracterizar as práticas utilizadas pelas cooperativas agropecuárias da região sul do país.

Além desta introdução, o artigo apresenta uma discussão a respeito do orçamento empresarial, situando-o no contexto histórico e teórico. A terceira seção detalha os procedimentos metodológicos utilizados, subsidiando a análise e discussão dos resultados que estão apresentados na quarta seção. Na última seção são realizadas as considerações finais da pesquisa.

ORÇAMENTO EMPRESARIAL

A atividade 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 do conceito de orçamento ter se originado e sistematicamente praticado pelo governo inglês no século XVIII, existem evidências suficientes que apontam a utilização de práticas orçamentárias por empresas norte-americanas para planejamento e controle das atividades de negócios antes dos ingleses (PERERA, 1998).

Com o aumento de escala e da complexidade das atividades organizacionais o orçamento passou a executar funções importantes nos mecanismos de controle (inicialmente no período de 1900 a 1930), servindo também a um número de propósitos incluindo planejamento, coordenação e avaliação de desempenho (PERERA, 1998). O desenvolvimento de métodos de contabilidade de custos pode

ser considerado o principal fator que induziu o desenvolvimento e o 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 trazidos pela administração científica de Taylor, consistindo principalmente na engenharia industrial, forneceram a estrutura científica do orçamento (PARKER, 1986). Embora, a maioria das abordagens relata o orçamento vinculado ao sistema público, onde 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 XX (PERERA, 1998), buscando aperfeiçoar as técnicas até então utilizadas por meios de aplicações em sistemas complexos envolvendo diversas unidades empresariais.

Entretanto, o orçamento de negócios não teria ganho reconhecimento 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 por meio de um sistema orçamentário é possível traduzir, em quantidades físicas e valores monetários, a projeção e os resultados de todos os planos das unidades operacionais e órgão administrativos 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, o que pode levar em muitos casos a desistência pela utilização.

Em um de seus estudos, Hansen e Stede (2004) identificaram quatro razões para utilização do orçamento: (1) planejamento operacional, (2) avaliação de desempenho, (3) comunicação de objetivos, e (4) formação estratégica. Pode entender que o planejamento operacional está ligado às atividades principais e de curto prazo da empresa, buscando desenvolver meios de controle e acompanhamento. Sobre a avaliação de desempenho, através do monitoramento busca-se a comparação com outras bases de dados, relacionando-as ou, até mesmo com parâmetros pré-estabelecidos. A formação estratégica diz respeito às práticas de gestão adotadas pelas organizações através do orçamento, principalmente relacionada com a tomada de decisão.

Com poucas exceções, a grande maioria das pesquisas na 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 de gestão na antecipação e nas respostas às oportunidades e pressões por mudanças constituem-se nos fatores críticos de sobrevivência da organização. A base de formação das habilidades elencadas acima é formada através de planejamento eficaz, que busca considerar a experiência, o contexto e as tendências para traçar um rumo sólido a ser seguido, considerando as possíveis adversidades que possam surgir ao longo do tempo. O orçamento considera fatores externos, como tendências de mercados, condições econômicas, e assim por diante (SHIM e SIEGEL, 2005). Orçamento 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):

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.

Para Horngren, Sudem e Stratom, (2004) em: a) Plano estratégico: estabelece as mestas e os objetivos gerais da organização; b) Orçamento-mestre: resume as atividades planejadas de todas as subunidades de uma organização; c) Orçamentos contínuos: adiciona o orçamento de um novo mês assim que o mês anterior é encerrado; d) Orçamentos flexíveis: é ajustado em funções das mudanças nos volumes de vendas.

Além destes, outros diversos são classificados na literatura, tanto em relação a sua característica, objetivos ou até mesmo sobre a forma de elaboração. Atualmente, tem sido utilizado constantemente pelas organizações o chamado Orçamento base-zero, que não considera nenhuma experiência passada pela empresa, pois parte de uma base sem precedentes, focando apenas o futuro. Portanto, se evidenciou que há um constructo formado na literatura abordada que direciona as principais atividades a serem desenvolvidas na implementação de práticas orçamentárias, tanto através de técnicas consideradas avançadas como de outras mais simples. Dado este constructo, requisita-se uma verificação da utilização do mesmo por parte dos profissionais atuantes nas organizações empresariais, neste caso específico analisando as cooperativas agropecuárias.

METODOLOGIA

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 envia-

dos, 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 ($\alpha = 0,993$).

Estado	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 R. G. Sul – FECOAGRO/RS

(3) Organização das Cooperativas de Santa Catarina - OCESC

Tabela 1 – População e amostra

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.

DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O número de respondentes foi de 70 de um universo 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 as principais *commodities*. Ainda 53% informaram que outros produtos integram sua atividade, dentre eles, feijão, café, algodão, banana, uva, frutas, máquinas, insumos e rações.

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

(*) Correlação significativa ao nível de 1%

(**) Correlação significativa ao nível de 5%

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

Tabela 2 – Correlação dos dados demográficos

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 tamanho, ano de fundação, número de cooperados e número de funcionários, como pode ser observado na tabela 2.

TIPOS, ESTRUTURA E AMPLITUDE DO ORÇAMENTO

Das cooperativas pesquisadas, 48,6% disseram que fazem o orçamento global, enquanto que 30% responderam que elaboram o orçamento das áreas (atividades) mais importantes. Ainda, 11,4% disseram que não fazem orçamento, mas que dispõe de previsões mensais de receitas e despesas. 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).

Amplitude	F _i	%
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

Tabela 3 – Amplitude do Orçamento

Santos e Sanvicente (1979, p. 43), observam que “todos os demais orçamentos parciais são desenvolvidos em função do orçamento de vendas”. No âmbito geral, 74,3% afirmaram que fazem orçamento de vendas. Entretanto, daquelas que declararam fazerem orçamento global (34), 97% informou que faz o orçamento de vendas, enquanto que das 21 que elaboram orçamento parcial, 81% declarou fazer o orçamento de vendas. O orçamento de despesas foi o mais citado (acima de 90%) para os respondentes que fazem orçamento global ou parcial (TABELA 4).

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
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
Balanço Patrimonial projetado	20	28,8	16	47,0	3	14,3
Outros	3	4,3	2	5,9	1	4,8

Tabela 4 – Tipo de orçamento em função da amplitude

No âmbito geral 28,8% elaboram balanço projetado. Para os que fazem o orçamento global essa peça foi citada por 47%, enquanto para os que elaboram orçamento parcial, a peça foi citada por 14% dos respondentes. Apenas 4% informou possuir ainda um outro tipo de peça orçamentária além daquelas apresentadas no questionário. Quando 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.

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).

Mês	Início		Término	
	Fi	%	Fi	%
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
TOTAL	62	100,0	62	100,0

Tabela 5 – Início e término da elaboração do orçamento

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 históri-

cos ou preços históricos corrigidos são utilizados por menos de 15% das cooperativas.

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 divulgação e o acompanhamento constitui uma conotação pouco participativa, já que apenas 21% dos respondentes afirmou que a divulgação e o acompanhamento ocorre no nível hierárquico dos funcionários. Ao contrário, 82% disseram que é acompanhado pela diretoria, 74% pela gerência e 56% pela presidência (TABELA 6).

Órgão que aprova o orçamento	Fi	%
Conselho da cooperativa	22	35,5
Presidência	-	-
Diretoria	20	32,3
Assembléia de cooperados	18	29,0
Não informado	2	3,2
Total	62	100,0

Divulgação e acompanhamento	Fi	F%
Presidência	35	56,5
Diretoria(s)	51	82,3
Gerência(s)	46	74,2
Responsáveis de setor	36	58,1
Todos funcionários	13	21,0
Cooperados	25	40,3

Tabela 6 – Aprovação, divulgação e acompanhamento do orçamento

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.

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 orça-

mento 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.

REFERÊNCIAS

- ALBERNETHY, Margaret A.; BROWNELL, Peter. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory analysis. *Accounting, Organizations and Society*. n. 24. p. 189-204. 1999.
- BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. 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.
- 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, Flávio Leonel de; BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. Identificação dos principais indicadores para avaliação de desempenho financeiro de cooperativas agropecuárias. In: Congresso da sociedade brasileira de economia, administração e economia rural, 49^o, 2007, Londrina. Anais... Londrina: SOBER, 2007. p. 1 - 15. Disponível em: <<http://www.sober.org.br>>. Acesso em: 20 out. 2007.
- COOPER, D.R. E 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, Marilde Maia; DAL VESCO, Delci Grapegia; TARIFA, Marcelo Resquetti. 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, Stephen C.; STEDE Wim A. V. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, n. 15, p. 415-439. jan./mar. 2004.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O.. *Contabilidade Gerencial*. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MAPA – Ministério da agricultura, pecuária e abastecimento. Disponível em : <http://www.ocesc.org.br>. acessado em 12/02/2008.

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

PRONER, ADEMIR; COSTA, MAGNUS AMARAL DA. Cooperativas agropecuárias de Santa Catarina: Gestão estrutura de capital próprio. In: Congresso USP de controladoria e contabilidade, 5^o., 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, Antonio Z. ; SANTOS, C. **Orçamento na administração de empresas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1979.

SHIM, Jae K; SIEGEL, Joel 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, Jaert 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, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1986.

Artigo recebido em 08/06/2008.

Aceito para publicação em 19/12/2008.