

**CONTROLE GERENCIAL EM COOPERATIVAS:
Estudo de caso em uma Cooperativa Agropecuária Mista no Norte Matogrossense**

IVAN CANAN
UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO

GEOVANA ALVES DE LIMA FEDATO
UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO

ALTAÍRES APARECIDO CAETANO
UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO

RESUMO

Este trabalho consiste num estudo de caso em uma cooperativa agropecuária mista no norte mato-grossense, e tem por objetivo descrever o sistema de controle gerencial por ela adotado e analisar o uso da contabilidade dado a este fim. Entende-se que este trabalho colabora para a compreensão da contabilidade e da controladoria aplicada em sociedades cooperativas. Para a investigação, foram identificados os centros de responsabilidades existentes, bem como identificados e classificados os controles internos que são utilizados em cada centro de responsabilidade identificados. Através de entrevistas com os gestores envolvidos em cada centro de responsabilidade, também foi verificado que ferramentas contábeis eram utilizadas na gestão destes centros. Com base nos dados obtidos foi avaliado o sistema de controle adotado na entidade, que apontou o uso da contabilidade gerencial no processo de gestão dos centros de responsabilidade ligados à produção, juntamente com alguns instrumentos de contabilidade financeira para o controle gerencial da organização como um todo. Neste estudo, percebeu-se que o controle gerencial não utiliza enfaticamente controles contábeis, principalmente pelo relacionamento interpessoal entre os membros da organização e pela supervisão direta.

Palavras-Chave: Sistema de Controle Gerencial; Cooperativa; Centro de Responsabilidade.

1 INTRODUÇÃO

O cooperativismo vem cada vez mais alcançando um papel de destaque no ambiente nacional, inclusive com a participação no Produto Interno Bruto do país (PIB) tornando-se cada vez mais expressiva, segundo pesquisas realizadas recentemente pela Associação Brasileira para Desenvolvimento do Cooperativismo (Abracoop, 2009). A participação das cooperativas nas atividades econômicas está na faixa de 6% do PIB, e tende a crescer em 2009 chegando a 10%, mostrando assim, o aumento da importância do setor.

As cooperativas tendem a possuir sistemas hierárquicos complexos, pois se tratam de organizações de pessoas, onde o retorno (lucro) é distribuído de acordo com o trabalho. Além disso, as cooperativas, para caracterizarem-se desta maneira, precisam organizar-se de acordo com as orientações da Lei n 5764, de 16 de dezembro de 1971. Neste caso, o controle gerencial das entidades torna-se particularmente interessante, pois os cooperados, além de controladores, são também subordinados às regras da organização, que são estabelecidas através do órgão máximo: a Assembléia Geral. Nas Assembléias Gerais é escolhido, ainda, o grupo de pessoas que serão responsáveis pela administração da cooperativa.

A administração de uma cooperativa lida, portanto, com objetivos estabelecidos em assembleias. A partir destes objetivos, estabelecem os parâmetros para que as atividades da

cooperativa sejam desenvolvidas de forma a atingi-los satisfatoriamente. Estes parâmetros, muitas vezes, também influenciam no comportamento dos próprios associados, uma vez que são estes que desenvolvem as atividades diretamente relacionadas ao objetivo social da cooperativa. Isto cria um ambiente onde regras, valores, elementos de controle em geral e, particularmente a contabilidade, podem apresentar-se de maneira peculiar.

É em função do entendimento do uso da contabilidade no ambiente organizacional de uma cooperativa que este trabalho se estrutura. O que se busca é compreender os sistemas de controle gerenciais e o uso da contabilidade para este fim nas organizações cooperativas, através do estudo de caso de uma importante cooperativa agropecuária regional, denominada Coopernova, localizada na cidade de Terra Nova do Norte- MT.

Tal trabalho tem relevância tanto acadêmica como para a sociedade local uma vez que a forma de associação por cooperativas é uma alternativa econômica e socialmente viável para a estruturação vertical da produção por parte dos pequenos produtores que caracterizam a comunidade local. Para a ciência, o estudo de caso permite que o funcionamento do sistema de controle gerencial em organizações similares, e o uso da contabilidade para este fim, possa ser analisado, o que pode contribuir tanto para a ampliação do entendimento da contabilidade em sociedades cooperativas, como para o uso da contabilidade em organizações de pequeno e médio porte.

A pesquisa se fundamenta no raciocínio indutivo, do que supõe que uma organização cooperativa deva utilizar de maneira sistemática a contabilidade, para a gestão e para a evidenciação das informações. Para avaliar a hipótese, foi utilizado o método de estudo de caso, em uma cooperativa escolhida pela representatividade para a sociedade local.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 CONTROLADORIA E SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

A complexidade no cenário empresarial, onde cada vez mais aumenta a concorrência e as adversidades, mostram uma necessidade crescente de informações para que as decisões sejam tomadas. A contabilidade é uma ferramenta que pode auxiliar o gestor, desde o acompanhamento do planejamento, até a mensuração e avaliação dos resultados, para que decisões possam ser tomadas.

A controladoria tem se expandido cada vez mais para a geração de informações sendo que particularmente o tema sistema de controle gerencial tem ganhado importância no debate acadêmico, pois é ferramenta de auxílio para que as pessoas na organização se comportem da maneira como os gestores consideram adequada para que os objetivos sejam atingidos, sendo que sua aplicação tem sido cada vez mais demonstrada.

Para Mosimann *apud* Padoveze (2003, p. 3) “a controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimento e métodos oriundos da ciência da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que ocupa a gestão econômica da empresa, com fim de orientá-las para a eficácia”. Desta forma orienta os gestores na coordenação, estabelecimento de limites, responsabilidades, implantação e aplicação de instrumentos fundamentais para que a organização alcance seus objetivos de forma satisfatória.

O sistema de controle gerencial desempenha um papel fundamental nas organizações, trabalhando como medidor de desempenho, sendo que esta ferramenta pode ser utilizada para analisar o desempenho de cada centro de responsabilidade. O sistema de controle gerencial avalia o comportamento e o desempenho organizacional, auxiliando no gerenciamento e controle da entidade. (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2006).

Segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 300) “sistema de controle gerencial é uma integração lógica para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento dos funcionários e avaliar desempenho”.

O sistema de controle gerencial é um instrumento de auxílio aos gestores na busca de ações que facilitam nas tomadas de decisões, pois através dos controles gerenciais é possível estabelecer metas a serem cumpridas pela organização, que buscam na Contabilidade formas de avaliar e acompanhar se sua empresa esta alcançando seus objetivos (HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004).

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 300) alguns dos objetivos dos controles gerenciais são:

- Comunicar claramente os objetivos da organização;
- Assegurar que os gestores e os empregados entendam as ações específicas exigidos deles para alcançar os objetivos organizacionais;
- Comunicar os resultados das ações a toda organização;
- Assegurar que os gestores possam adaptar-se às mudanças no ambiente.

Na visão de Anthony e Govindarajan (2006, p. 34), “o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas”. O mesmo autor completa apresentando os objetivos dos controles gerenciais:

- Planejar o que a organização deve fazer;
- Coordenar as atividades de várias partes da organização;
- Comunicar a informação;
- Avaliar a informação;
- Decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar;
- Influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento.

Apesar do sistema de controle estar ligado principalmente ao comportamento das pessoas, seu objetivo principal não é controlar o comportamento das pessoas em específico, mas sim influenciar as mesmas a tomar decisão coerente com a necessidade da organização, pois conforme demonstrado na Figura 1, no ambiente organizacional, o controle sobre sofre influência de outros subcontroles.



Fonte: Adaptado de Flamholtz (1996).

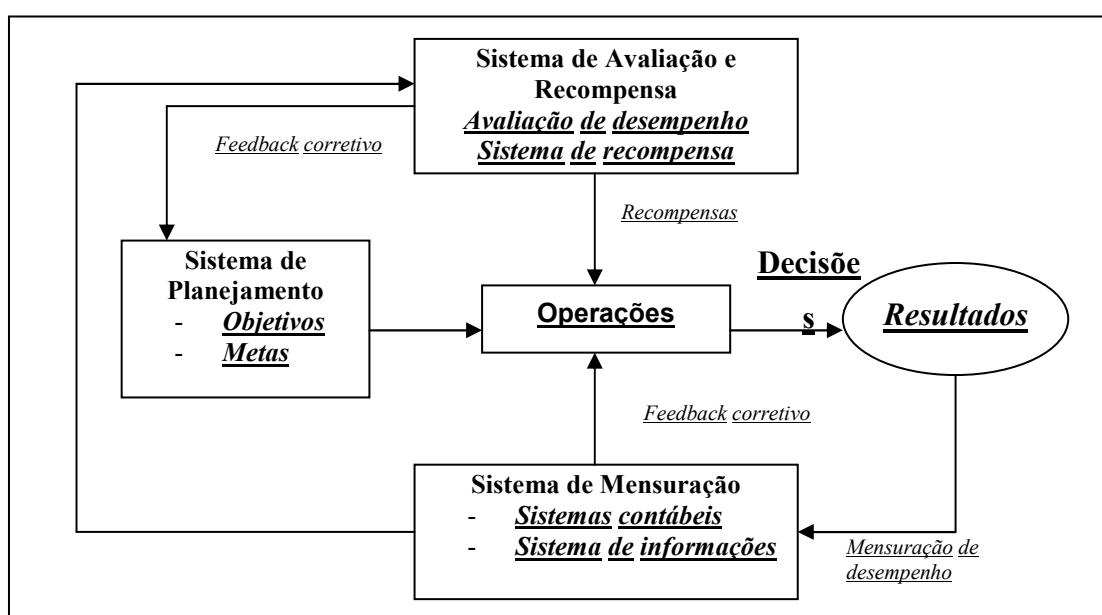
FIGURA 1 – Ambiente organizacional

O ambiente organizacional engloba toda a empresa, influenciando a cultura organizacional, com seu conjunto de crenças e valores. A cultura organizacional influencia a estrutura organizacional, ou seja, seus conjuntos de regras e inter-relações. A estrutura organizacional é de fato, o ponto de partida para a visão de um sistema de controle.

Na Figura 2 é apresentado o esquema básico de funcionamento de um sistema de controle gerencial descrito por Flamholtz (1996). Esta representação sugere um conjunto composto de três partes: planejamento, medição de resultado e avaliação e recompensa.

A partir do planejamento a organização necessita que as operações sejam executadas. Essas operações se referem na maneira que são exigidas as funções a serem desempenhadas no decorrer das atividades. O sistema operacional pode ser visto de várias maneiras de análise organizacional, indivíduo, departamento, divisões entre outras. Se as operações exigidas forem concretizadas a entidade analisará os resultados através da mensuração a qual visualizará se todas as operações obtiveram resultados positivos (FLAMHOLTZ, 1996).

A avaliação é um subsistema que busca informação para verificar se todo planejamento e as operações exigidas foram executadas com coerência possibilitando a organização mensurar se os resultados foram positivos ou negativos (FLAMHOLTZ, 1996).



Fonte: Adaptado de Flamholtz (1996).

FIGURA 2 - Esquema modelo de sistema de controle

Este sistema não está isolado no ambiente organizacional. No momento de implantação do sistema de controle é importante saber que cada entidade está estruturada de forma diferente dentro de um ambiente organizacional.

A principal dificuldade das organizações não é ter controle sobre suas operações, mas sim, em como avaliar o desempenho de cada centro de responsabilidade, dando às pessoas metas a serem cumpridas na pretensão de alcançar os objetivos estabelecidos pela organização (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2006).

O sistema de controle gerencial de uma entidade pode ser destacado por funções ou objetivos através do centro de responsabilidade. O centro de responsabilidade é considerado um departamento ou uma unidade na organização no qual fica sob a supervisão de um encarregado ou um gerente responsável por suas atividades. Pode-se dizer que toda a organização forma um conjunto de centros de responsabilidades, no qual cada um possui um nível de hierarquia. Os níveis considerados mais baixos correspondem aos centros de responsabilidade de seções, ou seja, às unidades organizacionais menores que pode ficar sobre supervisão de outro centro de responsabilidade, os mais elevados estão ligados às operações através de departamento ou unidades operacionais (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2006).

Para Antony e Govindarajan (2006, p. 184-186) os centros de responsabilidade diferem segundo sua natureza das entradas com valor monetário, das saídas com valor monetário ou de ambas e podem ser assim divididos: centro de receita, centro de despesa, centro de lucro ou centro de investimento.

- Centro de receita: as saídas são avaliadas em termos monetários, mas nenhuma tentativa formal é feita para relacionar as entradas (despesas ou custos) com as saídas;
- Centro de despesa: centro de responsabilidade no qual as entradas, ou despesas, são medidas em termos monetários, mas cujas saídas não o são. Podem ser subdivididos em disciplinados (as entradas e saídas podem ser avaliadas em valores monetários, bem como pode ser determinado o valor para produção de uma unidade de saída) e discricionários (não é possível fazer estimativas acuradas acerca das entradas, saídas e resultados);
- Centros de lucro: neste centro é feito uma avaliação de desempenho econômico, sendo considerada a diferença entre a receita e despesa;
- Centro de investimento: entendimento semelhante ao centro de lucro, no entanto a base de avaliação centra-se nos ativos.

A contabilidade dispõe de instrumentos que auxiliam a mensuração do resultado dos centros de responsabilidades, gerando informações confiáveis onde podem auxiliar em diversas decisões. Alguns instrumentos serão apresentados, e os mesmos podem ser utilizados na organização de uma maneira mais informal e menos formal. Kassai (1997) explica que nas empresas de pequeno porte a contabilidade não costuma ser usada de maneira formal, muitas vezes os gestores utilizam cadernos, planilhas e formulário.

2.2 INSTRUMENTOS CONTÁBEIS QUE AUXILIAM O PROCESSO DE CONTROLE

Para que o sistema de controle gerencial consiga algumas informações com coerência ele conta com a contabilidade que possui elementos que disponibiliza instrumentos úteis para os gestores, que são fundamentais para mensuração e avaliação dos resultados.

A contabilidade é apontada por Flamholtz (1996) como um dos elementos no sistema de controle que disponibiliza ferramentas úteis ao controle gerencial. Alguns instrumentos da contabilidade que auxiliam na mensuração de resultado, podem ser citados, como: orçamento, custo padrão (*standart*), relação da análise/custo/volume/lucro e contabilidade de custo.

Estes instrumentos podem ser usados de maneira formal ou informal. Estas ferramentas, individualmente, podem oferecer informações úteis, que são apontadas no quadro abaixo:

Instrumentos contábeis	Descrição
Orçamento	É um instrumento que faz projeções futuras, que estimam os possíveis desembolsos da organização, podendo ser utilizado para o planejamento e controle de processo e operações, podendo verificar se o planejamento precisa de ajustes. Ao avaliar o desempenho motiva os gestores e colaboradores.
Análise da relação custo volume lucro	Proporciona informações em curto prazo deixando a organização informada de todo o processo produtivo. Esta análise auxilia os gestores nas tomadas de decisões, criando ou melhorando o planejamento estratégico através das receitas, custos e os lucros das operações com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade ou produto. Possibilita aos gestores medirem os impactos quando há variações nas vendas sobre o lucro operacional. Possibilita ainda saber o quanto precisa produzir para não ficar em estágio nulo, ou para cobrir seus custos fixos.
Contabilidade de custo	São elementos da contabilidade que tem por objetivo gerar informações financeiras e gerenciais proporcionando ao gestor identificar e controlar todos os custos e despesas executada pela organização permitindo o mesmo desenvolver conhecimento sobre o andamento do processo produtivo. Fornece informações que possibilitam subsídios para a contabilidade gerencial, podendo ser usada como ferramenta nas tomadas decisões pela gestão.

Custo padrão	Permite a avaliação e controles de todas as operações da organização, podendo ser estabelecido custo meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, possibilitando a criação de metas utilizadas pela organização.
--------------	---

Fonte: Baseado em Crepaldi, 2002; Horgren, Datar e Foster, 2004; Padoveze, 2004; Warren, Reeve e Fess, 2001; Garrison e Norreen, 2001.

QUADRO 1 – Resumo dos instrumentos contábeis

Tais instrumentos contribuem no controle e gerenciamento do patrimônio. Para utilização efetiva e eficaz basta adaptá-los ao contexto organizacional a ser implementado.

2.3 COOPERATIVAS

O Cooperativismo é uma das formas que um grupo de pessoas se juntam com os mesmos interesses, em busca de melhorias para um grupo ou sociedade. O termo cooperativo é definido de várias formas, dependendo em qual contexto é apresentado. Segundo Polonio (2004) apresenta que no Congresso de Praga, em 1948, definiu-se que a sociedade cooperativa é “toda a associação de pessoas que tenha por fim a melhoria econômica e social de seus membros pela exploração de uma empresa baseada na ajuda mínima e que observa os princípios de Rechdale”.

Pontes (2004), diz que o cooperativismo objetiva trabalhar com a comunidade dando sustentabilidade para as famílias. Desta forma, nota-se que a cooperativa, é a união de pessoas que busca colocar seus produtos ou serviços no mercado tentando garantir melhores preços, menor carga tributária e vantagens que talvez não consigam trabalhando individualmente.

A lei que rege as cooperativas é a Lei Nº 5764/71. Ao iniciar uma cooperativa, a Lei n.º 5.764/71 deixa claro que deve existir um grupo de pessoas que buscam os mesmos objetivos, sendo no mínimo 20 (vinte) pessoas, que estejam dispostas a trabalharem em função desta organização buscando melhorias para o ramo de atividades que escolheram. Os associados deverão estar dispostos a entrar com capital necessário para viabilizar a existência da cooperativa, possuir conhecimento no ramo de trabalho escolhido, verificar se há necessidade desse produto no mercado e suas variáveis, observar se a cooperativa terá condições de contratar pessoal qualificado para administrá-la, examinar se os cooperados estão dispostos a operar integralmente com a mesma.

Segundo Polônio (2004) as cooperativas são sociedades sem fins lucrativos, que tem por finalidade viabilizar e desenvolver atividades de consumo, produção, crédito, prestação de serviços e comercialização, cada cooperativa limita-se a sua atuação dentro dos seus objetivos. De acordo com a legislação, as cooperativas devem atuar no mercado gerando benefícios para os cooperados, fornecendo instruções e capacitação a seus integrantes para desenvolver o trabalho e a vida em comunidade.

As cooperativas dividem-se de acordo com o seu objeto social de trabalho, de acordo com Polonio (2004) as mais conhecidas são:

- Cooperativas de Produtores: Formados por produtores rurais que procuram aperfeiçoar o processo de produção, bem como obter preços melhores para seus produtos, eliminando atravessador e vendendo diretamente ao consumidor.
- Cooperativa de Créditos: Realiza empréstimos aos associados com juros mais baixos que os praticados pelos bancos comerciais.
- Cooperativa de Consumo: Tem por atividade principal a operação de compra de produto de primeira necessidade para vender aos cooperados, no atacado ou varejo. Permite melhores condições na compra de alimentos, roupas, medicamentos e outros artigos, sempre visando às vantagens econômicas associadas.

- Cooperativa Mista: Combina as duas cooperativas acima citadas, de produção e de consumo.
- Cooperativa Educacional: Propõe a formação de escolas e centros de treinamentos, tendo como associados os pais, alunos e professores que se reúnem para conquistarem melhores e mais acessíveis condições de ensino.

E assim, todas as cooperativas independentes do seu objeto social possuem características semelhantes, pois todas buscam melhores condições de vida aos seus cooperados.

A contabilidade está presente em todos os momentos dentro da cooperativa, acontecendo até mesmo de forma natural. Nos departamentos produtivos é necessária a mensuração dos seus resultados para que posteriormente seja utilizado como base na tomada de decisão.

As entidades cooperativas são instituições que não tem fins lucrativos por este motivo a forma de fazer contabilidade também tem suas particularidades. De acordo com Marion (1996, p. 115) “O sucesso das idéias econômicas da empresa cooperativa depende, em sua maior parte da administração. Ora, uma das esferas vitais da administração de uma cooperativa é a contabilidade”.

A contabilidade cooperativa segundo o autor Marion (1996, p. 116) “abrange registro, classificação e análise das transações da entidade enquanto são quantificáveis monetariamente (vendas de produtos, pagamentos de salários, juros, quotas partes dos associados, etc.), a fim de conhecer a posição financeira da mesma, tanto de suas relações econômicas internas, como de suas relações com terceiros”.

Então se observa que em determinados pontos a contabilidade tem que se adaptar conforme as necessidades específicas de cada cooperativa, buscando fornecer subsídios aos gestores no que se refere à tomada de decisões.

3 MÉTODO DE PESQUISA

Para análise dos fatos citados e apresentação de possíveis sugestões é preciso aprofundar-se em detalhes, portanto, é fundamental um estudo de caso. Segundo Yin (2005) o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real. Para Gil (2006, p. 54) o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

Voss et al. (2002) abordam vantagens e desvantagens no uso de casos únicos ou múltiplos, apontado que ao utilizar um único caso, o pesquisador tem a vantagem de ter uma maior profundidade, no entanto, tem a desvantagem quanto ao limite das generalizações das conclusões alcançadas. Neste trabalho a opção foi por estudo de caso único, pela possibilidade de profundidade, que de certa forma, dará mais condições para que os objetivos sejam alcançados.

A escolha da Coopernova deu-se por se tratar de uma cooperativa de grande representatividade local, que divulga as informações através de palestras nas comunidades e regiões, ministradas por seu Presidente, portanto percebe-se o desejo que a mesma tem de tornar-se conhecida, reconhecida e para isso precisa estar também estruturada. A coleta de dados aconteceu por meio de entrevistas, observação e análise de documentos, como: estatuto, arquivo de assembléia, demonstrativos, entrevistas com gestores e encarregados de cada centro de responsabilidade e demais observações feitas durante a visita.

A observação “é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade” (MARCONI & LAKATOS, 2005, p. 192).

A entrevista foi realizada com os responsáveis pelo centro de responsabilidade. Entrevistas são formas de obter informações, com objetivo de conseguir dados para concretizar a pesquisa ou estudo desejado. Beuren (2004, p. 131) confirma dizendo que “a entrevista é a técnica de obtenção de informações em que o investigador apresenta-se pessoalmente à população selecionada e formula perguntas, com objetivo de obter dados necessários para responder a questão estudada”.

A entrevista permite ao entrevistador a captação imediata de informações com clareza, possibilitando mais eficiência e melhores descobertas em vários assuntos, passando para o investigador informações para conclusão de seu objetivo a utilização da entrevista ajuda o investigador conhecer melhor seu objeto de pesquisa.

Para a análise dos dados partiu-se dos centros de responsabilidade. Segundo resultados apresentados (Assembléia Geral realizada em março de 2009), atualmente, a Coopernova opera as seguintes atividades: industrialização e comercialização do leite no laticínio (uma das principais atividades da cooperativa), fábrica de ração, lojas veterinárias, departamento técnico e a fruticultura. Essas atividades foram identificadas como centros de responsabilidades, que são supervisionados através de um gerente ou encarregados.

Estes centros de responsabilidades foram identificados por meio do reconhecimento de agrupamento de função que tenha um gerente ou encarregados responsáveis. Foram também identificados e descritos todos os controles utilizados em cada centro de responsabilidade e classificados, em formais e informais. Os formais são aqueles que existem em uma estrutura burocrática ou física que os matem e os informais são os que existem pela prática cotidiana: sem vontade do gestor ou iniciativa do executor.

A análise do conjunto de controle e da estrutura organizacional vai permitir deso o sistema de controle gerencial e o uso da contabilidade neste processo.

3.1 O ESTUDO DE CASO NA COOPERATIVA

A Cooperativa Agropecuária Mista Terra Nova, conhecida como COOPERNOVA, foi fundada em 31 de outubro de 1987, por 201 (duzentos e um) associados pertencentes à antiga cooperativa COOPERCANA, com o principal objetivo de apoiar o desenvolvimento sócio-econômico de seus associados. Logo no início de suas atividades, a cooperativa passou por grandes dificuldades, principalmente pelo grande crescimento dos garimpos de ouro na região, fazendo com que a atividade agropecuária fosse relegada o segundo plano.

A época do garimpo passou rápido e em 1991 já se percebia que o garimpo sinais de fracasso. Neste momento, foram retomados os interesses pelas atividades rurais, assim a Cooperativa ganhou espaço e mesmo sem recursos e após muitas reuniões encontrou uma saída para seus associados. Em 1992, após reuniões em 127 (cento e vinte e sete) comunidades rurais, seus cooperados decidiram investir na produção de leite e a cooperativa começou a encaminhar projetos de viabilidade econômica, auxiliado pela Empaer, tendo como objetivo a construção de um laticínio.

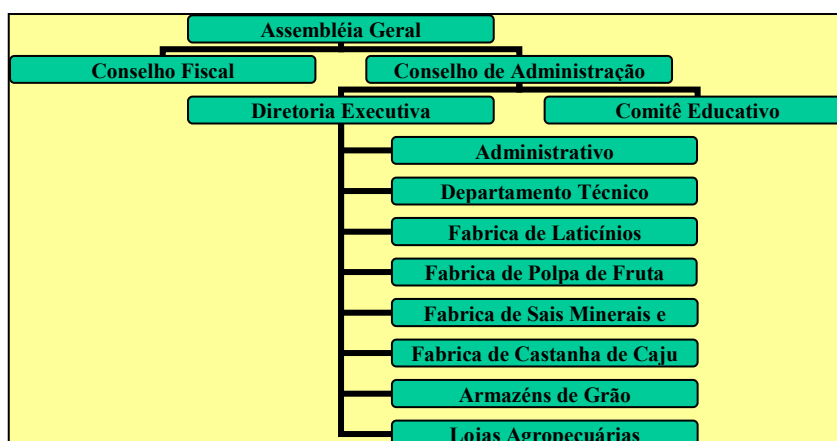
Em 1995, a cooperativa já contava com mais de 1.350 (mil trezentos e cinquenta) matrizes leiteiras e seu laticínio possuía a capacidade de 10.000 litros/dia. Em 1997 buscando ampliar cada vez mais foi financiado a integralização de Cotas-Parte – PROCERA – para ampliação da Indústria Laticínios de 10.000 (dez mil) para 30.000 (trinta mil) litros/dia. Com a preocupação em oferecer produtos a preço acessível, em 1998 houve a necessidade de

construir a Fábrica de Ração e Concentrados com recursos do PADIC concedido pelo Banco do Brasil S.A, que já possuía agência em Terra Nova do Norte favorecendo assim o atendimento aos cooperados. No ano de 1999 através da parceria entre a Cooperativa e o Banco do Brasil, foi financiado 1.250 (mil duzentos e cinquenta) matrizes leiteiras.

Em 2003 fez-se uma destinação de recursos do PRO-LEITE para aquisição de tanques comunitários para atendimento à Normativa do Ministério da Agricultura do Programa Nacional de Melhoramento da Qualidade do Leite, em 2004 buscando melhorar a coleta de leite nas comunidades fez-se a ampliação da Linha de Coleta de Leite no Município de Colíder. Para atender as comunidades, Marco Cimento, Sol Nascente e em dezembro de 2004 houve recorde de 77.000 (setenta e sete mil) litros/dia. Em maio de 2005 a cooperativa contava com 1.819 (mil oitocentos e dezenove) Cooperados. Com o crescimento extraordinário a cooperativa em 2006 recebe em torno de 95.000 (noventa e cinco mil) litros/dia, sendo transformados em queijos e derivados para serem comercializados nos estados de Minas Gerais, São Paulo, Pernambuco, Rio de Janeiro e Ceará.

Atualmente ela possui aproximadamente 2230 (dois mil duzentos e trinta) cooperados e apresentando uma prospecção de crescimento até o fim do exercício em relação ao número de cooperados e de investimentos. A Coopernova por ser considerada uma das maiores cooperativa do seguimento no Norte Matogrossense.

Segue o organograma funcional da cooperativa:



Fonte: Coopernova

FIGURA 3 – Organograma da coopernova

Partindo desta visão inicial da cooperativa foi procurado mapear os centros de responsabilidades e identificar num primeiro momento os controles usados por cada centro de responsabilidades, observando:

a) Quem é controlado por cada centro de responsabilidade

- A quem responde;
- Sobre o que responde;
- Metas e objetivos;
- Instrumentos de controle.

As informações foram organizadas e serão demonstradas por meio do Quadro 3.

Centro De Responsabilidade	Responsável	A quem ele responde	Sobre o que ele responde	Metas e objetivos	Instrumentos de Controle
Assembléia Geral	Fica sobre responsabilidade dos Cooperados.	Aos cooperados, através de informações passadas pela Diretoria Executiva, e possíveis denúncia feita pelo Conselho Fiscal.	As informações que a Diretoria Executiva apresenta na Assembléia Geral.	*Encontra-se logo abaixo no próximo quadro	Balanço, Demonstração do resultado e relatórios financeiros
Conselho administrativo	Fica sob a responsabilidade do Presidente.	A todos os cooperados, e ao Conselho Fiscal, através de Assembléia Geral.	Melhores preços, informações de todas as operações, agilidade no trabalho, desenvolvimento de novas atividades.	Conseguir cada vez mais representatividade no mercado, aumentar o faturamento da cooperativa, tornar-se a maior cooperativa agropecuária de Mato Grosso.	Sistema, demonstrações contábeis, relatório das vendas e compras.
Conselho Fiscal	Fica sob responsabilidade de 3 (três) efetivos e 3 (três) suplentes.	Aos cooperados, e assembléia geral.	Agilidade na fiscalização dos departamentos, informação, e conferência das demonstrações contábeis e a verificação de possíveis denúncias.	Fiscalizar com veracidade as denúncias feitas pelos cooperados e sempre buscar confiabilidades nas informações passadas.	Registros contábeis, fichas, planilhas, arquivos e relatórios.
Comitê Educativo	Fica sob a responsabilidade de um Educador.	A diretoria executiva e aos cooperados.	Informação, das dificuldades dos cooperados ou problemas enfrentados no dia a dia, palestras, cursos de cooperativismo.	Deixar a diretoria informada das dificuldades dos cooperados, e qualificar mais cooperados para melhor gestão da cooperativa.	Fichas, formulário e planilha de acompanhamento. OBS: as fichas e formulários são passados para os cooperados em reuniões, para os mesmo descreverem sobre o que necessitam e o que precisa ser construído ou melhorado na comunidade ou no grupo. As informações vão para planilhas e são entregues para a diretoria executiva.
Financeiro/ Administrativo	Fica sob a responsabilidade do gerente financeiro.	A toda diretoria executiva e também ao conselho fiscal e administrativo	Fazer os pagamentos em tempo hábil, verificar inadimplência e contas a receber Ser eficiente e mostrar sempre transparência no repasse das informações.	Manter os pagamentos em dia, minimizar custos com empréstimo, conseguir menores taxas e maiores prazos, proporcionar um atendimento com qualidade.	É feito através do sistema, onde são geradas todas as informações das contas a serem pagas e recebidas, e inadimplência. OBS: estas informações são repassadas a diretoria executiva diariamente para controle.

QUADRO DE RESPONSÁVEIS E CONTROLADOS... (continuação)

Centro de Responsabilidade	Responsável	A quem ele responde	Sobre o que ele responde	Metas e objetivos	Instrumentos De Controle
Contabilidade	Fica sob a responsabilidade do gerente contábil.	Ele responde a toda a diretoria executiva, conselho fiscal e administrativo.	Informação para a legislação, demonstrações em assembléia geral, desenvolvimento de novas ferramentas no sistema de informação.	Atender a legislação fiscal contábil, gerar informação para assembléia geral.	Tecnologia da informação, através do sistema de informação integrado. OBS: A contabilidade usa o controle através do sistema de informação, sendo nele feita a conferência de todas as operações através de relatórios e planilhas passados pelo outros centros de responsabilidade.
Laticínio	Fica sob a responsabilidade do gerente laticínio.	Ele responde a toda a diretoria executiva, conselho fiscal e administrativo.	Por todo processo de fabricação que envolve toda a entrada e o processamento do leite até saída para comercialização.	Aumentar a capacidade de recebimento, ampliar a estrutura física, conscientizar os produtores em oferecer mais matéria prima, aumentar o preço para os produtores. Atingirem 80% de coleta de leite resfriado; Ampliar captação de leite em outros municípios.	Fichas de controle para os freiteiros, Sistema, relatório de produção, planilhas de estocagem dos produtos acabados e secundários OBS: as fichas são entregues para freiteiros anotarem a quantidade de leite por produtor. São lançadas no sistema e elaborados relatórios de produção.
Fábrica de Ração	Fica sob a responsabilidade do gerente.	Ele responde a toda a diretoria executiva, conselho fiscal e administrativo.	A conferência dos estoques de matéria prima, produtos acabados, manutenção dos equipamentos e o carregamento dos caminhões.	Aumentar a produção e melhorar a qualidade na produtividade chegando a classificação.	Através de anotações feitas em caderno, em fichas e planilhas de acompanhamento. OBS: Estas informações são repassadas a central administrativa.
Lojas Veterinárias	Fica sob a responsabilidade do gerente.	Ele responde a toda a diretoria executiva, conselho fiscal e administrativo.	Pelos pedidos de medicamentos veterinários, suprimento mineral rações e ferramentas, por manter organizadas as seções, fazer manutenção dos equipamentos da loja, conferência de estoque e atendimento.	Conseguir sempre preços diferenciados para os cooperados, melhorar o atendimento e buscar sempre produtos novos para dar mais subsídios aos cooperados e produtores.	Sistema, nota fiscal de entrada, e conferência dos produtos. Para os produtos dos cooperados são usadas planilhas e fichas. OBS: As entradas de mercadorias são lançadas por cooperados e posteriormente são lançados para o sistema, ficando como entrada no estoque.
Departamento Técnico	Fica sob a responsabilidade do gerente técnico.	Ele responde a toda a diretoria executiva, conselho fiscal e administrativo.	Pela lista de cooperados para projetos, produção de mudas, visitas nas propriedades e auxílio para todos os produtores.	Aumentar a produção fruticultura, melhorar o atendimento técnico através de mais visitas. Aquisição de 02 (dois) veículos novos.	Laudo de visitas, planilha, fichas de pedidos. OBS: O departamento técnico faz visitas técnicas aos produtores, e a partir dos laudos é possível saber o que foi feito na propriedade.
Fábrica de Polpa e Beneficiamento de Castanha de Caju.	Fica sob a responsabilidade do gerente.	Ele responde a toda a diretoria executiva, conselho fiscal e administrativo.	Pela conferência das frutas que vêm das propriedades, o lançamento para cada produtor, manutenção dos equipamentos e a verificação da qualidade das frutas.	Aumentar o fornecimento de frutas e atender um maior número de cooperados.	Através de fichas e planilhas feitas nos cadernos e no sistema. OBS: Nestas fichas de acompanhamento são feitas todas as anotações de entrada de fruta na fábrica, por produtor.

Centro de Responsabilidade	Responsável	A quem ele responde	Sobre o que ele responde	Metas e objetivos	Instrumentos de Controle
Mecanização e Transporte	Fica sob a responsabilidade do gerente de transporte.	Ele responde a toda Diretoria Executiva, Conselho Fiscal e Administrativo.	À verificação e manutenção da frota de caminhões, de entrega e maquinários da Mecanização a pontualidade e eficiência na entrega dos produtos, e a rapidez no atendimento dos cooperados.	Comprar mais caminhões, e tornar as entregas cada vez mais rápido, atender mais cooperados com relação à mecanização, e a Renovação da frota de caminhões.	Através de notas fiscais, por ordens de acerto, e por linhas de entrega, fichas de pedidos. OBS: Tais notas são fornecidas pela sede administrativa para efetuar as entregas, que são feitas por linhas observadas no mapa da região.

Fonte: Elaborado pelos autores.

QUADRO 3 – Quadro de responsáveis e controlados

Para que o sistema de controle gerencial tenha informações ele pode se valer da contabilidade, que tem como prerrogativa fornecer informações para controle do patrimônio. Algumas ferramentas são aqui sugeridas, no entanto, a contabilidade fornece um leque de opções que se diferenciam em virtude da natureza da informação e a necessidade do usuário. Desta forma, dependendo da situação, outras informações poderão ser utilizadas, diferentes das apontadas neste trabalho, ou até mesmo adaptadas.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados será feita a partir de cada centro de responsabilidade identificado. Após a análise do tipo de solução em informações que oferecem os instrumentos adotados, em alguns casos, foi considerado prudente, em virtude das possibilidades da ciência contábil, propor outros instrumentos contábeis que pudessem fornecer outras soluções.

De maneira geral, como será observado no Quadro 3 é possível afirmar que a contabilidade está presente em todos os centros de responsabilidade da cooperativa, mas nem sempre é usada de maneira formalizada.

4.1 ASSEMBLÉIA GERAL

Assembléia Geral por se tratar de centro de responsabilidade com maior autonomia, onde são estipuladas metas e objetivos a serem executadas em um determinado tempo pela Diretoria Executiva, utiliza vários controles informais sendo na maioria das vezes planilhas, fichas, cadernos e laudos.

Foram identificados também alguns instrumentos contábeis tais como orçamento e a elaboração das demonstrações contábeis, especialmente o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício. Estes temas contábeis se caracterizam por auxiliarem a assembléia com informações gerenciais e financeiras, bem como justificar suas ações e a distribuição de sobras.

A Assembléia Geral, além dos instrumentos contábeis já utilizados poderia valer-se de outros, como custo padrão e/ou orçamento, instrumentos esses que auxiliam nas projeções futuras e avaliação de desempenho para auxílio na elaboração de metas e objetivos da organização.

4.2 CONSELHO ADMINISTRATIVO

O Conselho Administrativo é o segundo maior centro de responsabilidade e, portanto a cooperativa fica sob sua responsabilidade. Usa, na maioria das vezes controles informais para gerenciar toda a cooperativa.

A diretoria executiva tende a usar alguns instrumentos contábeis como contabilidade de custo, cotação de preço, relatórios financeiros, relatório de venda que são instrumentos que permitem aos gestores calcularem os custos dos produtos e verificarem o andamento da produção por centro de responsabilidade, possibilitando aos mesmos tomarem decisões mais coerentes. Sendo assim a Diretoria Executiva para gerir e controlar melhor a cooperativa poderia usar mais alguns instrumentos contábeis, como: análise da relação custo/volume/lucro, orçamento e custo padrão, que são instrumentos que geram informações em curto prazo, e com o estabelecimento de metas e objetivos pode avaliar o desempenho operacional. São instrumentos que irão auxiliar os diretores nas tomadas de decisão.

4.3 CONSELHO FISCAL

O Conselho Fiscal verifica e fiscaliza se as informações passadas pelos Diretores são coerentes. Porém, por meio da pesquisa foi possível perceber que o Conselho Fiscal utiliza alguns controles como planilhas, fichas, relatórios, arquivos na verificação das informações. São utilizados alguns instrumentos contábeis tais como demonstrações contábeis, relatório de venda, relatório financeiro que são instrumentos de grande valia para fiscalização do conselho. Porém a contabilidade dispõe de outros instrumentos como orçamento e custo padrão, que podem ajudar estes gestores, no acompanhamento, na verificação e fiscalização dos procedimentos da cooperativa.

4.4 COMITÊ EDUCATIVO

O Comitê Educativo, por ser um centro de responsabilidade formado por representantes da comunidade, e que tem por objetivo manter a Diretoria Executiva informada das necessidades dos cooperados, usa apenas os controles informais como fichas, formulário e planilha de acompanhamento dos cooperados. O Comitê Educativo não usa instrumentos contábeis, mas poderia fazer o uso de metas para a quantidade de reuniões e limite mínimo de sugestões trazidas pelos cooperados.

4.5 DEPARTAMENTO FINANCEIRO

O Departamento Financeiro é um centro de responsabilidade que trabalha com questões monetárias e se atem mais aos controles financeiros relacionadas com as movimentações através do sistema, sendo que neste são geradas todas as informações de contas a pagar, a receber, e inadimplência. O mesmo conta com instrumento contábil como Software, que auxilia os gestores nas tomadas de decisão. Ferramentas contábeis que poderiam ser usadas é o orçamento e custo padrão, que são instrumentos que podem ajudar no planejamento e projeção, dando possibilidade de previsões para garantir estabilidade financeira.

4.6 DEPARTAMENTO CONTÁBIL

O Departamento Contábil é um centro de responsabilidade que tem por objetivo fornecer informações. Neste centro são gerados além das demonstrações contábeis, outros relatórios financeiros. No entanto, considerando o potencial da contabilidade e a necessidade de informações peculiares à cooperativa, outros instrumentos contábeis poderiam ser usados, tais como: orçamento, custo padrão, relação análise/custo/volume/lucro e contabilidade de custo, instrumentos estes que auxiliam melhor a gestão desse centro de responsabilidade gerando informações em curto prazo, avaliando o desempenho e fazendo projeções futuras.

4.7 DEPARTAMENTO TÉCNICO

O Departamento Técnico presta serviço de assistência técnica aos cooperados. Utiliza-se de controles, como laudo de visitas, planilha e fichas de pedidos para ajudar no desenvolvimento das atividades.

Os instrumentos contábeis que poderiam ser usados incluem: análise da relação custo/volume/ lucro, custo padrão e orçamento.

4.8 LATICÍNIO

O Laticínio é um centro de responsabilidade produtivo e trabalha com potencial maior de atividades operacionais e possui maior número de controles, como fichas de controle para os freteiro, relatório de produção, planilhas de estocagem dos produtos acabados e secundários, sendo todos eles controles informais. Utiliza ferramenta contábil como contabilidade de custo e cotação de preços.

A contabilidade dispõe de mais alguns instrumentos contábeis tais como: análise da relação custo/volume/lucro, custo padrão e orçamento que são instrumento que informam ao gestor acerca dos custos, em confronto com as receitas, possibilitando conhecer lucratividade do produto e efetuar projeções.

4.9 FÁBRICA DE POLPA DE FRUTAS E BENEFICIAMENTO DE CASTANHA DE CAJU

A fábrica de polpa e beneficiamento de castanha de caju é um centro de responsabilidade produtivo e uma das mais novas atividades da Coopernova. Para gerenciamento de suas atividades, possui alguns controles como fichas e planilhas feitas nos caderno e passadas para o sistema posteriormente, ou seja controles informais.

Porém já estão buscando informação através de alguns instrumentos contábeis como a contabilidade de custo e cotação de preço. A sugestão é a mesma apresentada anteriormente.

4.10 FÁBRICA DE RAÇÃO

A Fábrica de Ração possui vários controles como anotações em cadernos, fichas, planilhas. Foi possível identificar a presença de alguns instrumentos contábeis tais como contabilidade de custo e cotação de preço. A fábrica de ração poderia utilizar ainda de instrumentos contábeis tais como a análise da relação custo/volume/lucro e custo padrão, instrumentos que auxiliam os gestores em informação em curto prazo e avaliam o desempenho operacional.

4.11 LOJA VETERINÁRIA

A Loja Veterinária é um centro de responsabilidade que busca sempre suprir a necessidade dos Cooperados através de melhores preços. Utiliza controles como fichas de conferência, planilhas de entrada de mercadoria por cooperado.

A veterinária faz uso de alguns instrumentos contábeis tais como contabilidade de custo e cotação de preço. Porém a mesma pode fazer o uso de outras informações que venham contribuir para o gestor nas tomadas de decisões tais como: análise da relação custo/volume/lucro, custo padrão e orçamento que são instrumentos que auxiliam a gestão nas tomadas de decisões, gerando informação em curto prazo.

4.12 DEPARTAMENTO DE MECANIZAÇÃO E TRANSPORTE

A Mecanização e Transporte é um centro de responsabilidade que trabalha com a entrega de produtos aos cooperados e subsidia na mecanização. Vale-se de alguns controles como notas fiscais por ordem de acerto e por linhas de entrega, fichas de pedidos, sendo estes os controles mais utilizados neste departamento para geração de informações.

Percebe-se que esse centro de responsabilidade utiliza-se de alguns instrumentos contábeis tais como contabilidade de custo e cotação de preço, que são instrumento que auxiliam o gestor na identificação dos preços dos serviços e na compra de equipamento. Portanto seria viável o mesmo utilizar instrumentos como: custo padrão e o orçamento.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo descrever os controles gerenciais e analisar o uso da contabilidade em cada centro de responsabilidade em uma Cooperativa no Norte Mato-grossense.

Por se tratar de uma Cooperativa de médio para grande porte e lidar com várias atividades, a Coopernova vem evoluindo a cada ano, seu crescimento é visível nas demonstrações em seu faturamento e ampliação de suas atividades. Tornando uma atividade atrativa para o mercado e Cooperados, que buscam cada vez mais o desenvolvimento econômico para região. Pode-se constatar através desse estudo que a Coopernova possui vários centros de responsabilidades, os quais foram identificados através de organograma e visitas feitas à cooperativa. Estes centros de responsabilidades possuem objetivos próprios e seu desempenho precisa ser gerenciado. Para isto necessitam de forma que apresentem ou evidenciam os resultados que obtém. Neste sentido, surge como lógica a idéia de que estes centros de responsabilidades possam utilizar-se de instrumentos contábeis para a evidência de resultados.

Os resultados obtidos com a pesquisa, entretanto, apresentam algumas informações divergentes da afirmação anterior. Primeiramente, cada centro de responsabilidade possui necessidades diferentes, precisam, portanto, de controles para melhor gerenciar suas atividades. Assim, os gestores destes centros de responsabilidades acabam desenvolvendo metodologias de controle que atendam as suas necessidades. Usam, para esses, controles como dispositivos: planilhas, fichas, cadernos e laudos no desenvolvimento de suas atividades. Muitas vezes, os controles utilizados apresentam fortes características de informalidade.

A Coopernova, como estrutura organizacional em si, além de usar esses controles considerados informais para melhor gerenciar suas atividades, faz uso de alguns instrumentos contábeis, tais como a contabilidade de custo e a elaboração das demonstrações contábeis, especialmente o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício. Estes temas contábeis se caracterizam por auxiliar a gestão com informações gerenciais e financeiras.

Entretanto, as informações fornecidas pelos gestores apontaram que alguns instrumentos contábeis tendem a não ser utilizados, tais como o custo padrão, a relação análise custo/volume/lucro. O orçamento poderia gerar informações gerenciais que daria condições de melhorar o processo de decisão à curto prazo, o processo de planejamento, e a avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade, especialmente por estipular metas e objetivos a serem seguidos pelos mesmos.

Como visão geral dos instrumentos contábeis utilizados na cooperativa, percebeu-se que instrumentos contábeis de característica gerencial, e que auxiliam no processo de tomada de decisões, tendem a ser utilizados pelos chefes de centros de responsabilidade ligados às atividades produtivas. Aparentemente estes chefes precisam destas informações e fazem usos de instrumentos contábeis tais como a contabilidade de custos, cotações de preços e planejamentos operacionais na gestão de seus subordinados. Entretanto, estas informações não são utilizadas por estes chefes de centros de responsabilidade entrevistados para justificar o desempenho de suas funções aos seus superiores. Nestes casos, tanto os gestores dos centros de produção, como os superiores destes, afirmaram que os instrumentos de controle mais utilizados são de caráter financeiro, como planilhas de receitas e despesas.

Este cenário traz uma ponderação importante. As cooperativas, por força legal, são obrigadas a elaborarem e manterem mais demonstrações gerenciais que possam contribuir melhor com o processo de planejamento e mensuração escrituração contábil e apresentá-las

em assembleias gerais, quando não são obrigadas a publicá-las. Vê-se desta maneira que existem outros fatores que agem sobre a manutenção dos instrumentos da contabilidade financeira do que apenas o seu uso para o processo de controle gerencial.

Como o controle gerencial muitas vezes se dá de maneira informal e que esta aparentemente é uma prática na Coopernova, entende-se que o contato direto entre os gestores e os subordinados talvez dispense o uso de controles contábeis que são mais burocráticos. Porém, quando a cooperativa crescer mais e tal contato se tornar mais difícil, verão a importância da utilização destes outros instrumentos e poderão utilizá-los.

Assim, como considerações finais, fica a sugestão de que novos trabalhos sejam desenvolvidos no sentido de investigar como as práticas contábeis podem contribuir para o desenvolvimento de organizações cooperativas.

6 REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistema de Controle Gerencial**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BEUREN, I. M. **Apresentação e estrutura do trabalho monográfico de acordo com as normas da ABNT**. In: SOUSA, M. A. B.; COLAUTO, R. D. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo. Atlas, 2002.
- FLAMHOLTZ, E. *Effective organizational control: A framework, applications, and implications*. *European Management Journal*, v. 14, n. 6, dec. 1996.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. – Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos S.A., 2001.
- HORNGREN, C.T; SUNDEM, G. L; STRATTON W.O. **Contabilidade Gerencial**. 12.ed. Traduzido por Elias Pereira. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- IUDÍCIBUS, S; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2002.
- KASSAI, S. **As empresas de pequeno porte e a contabilidade**. Cadernos de estudos, São Paulo, FIECAFI, v. 9, nº. 15. Janeiro/Junho 1997. Disponível em <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad15/as_empresas_certo.pdf>. Acesso em: 07 jul. 2009.
- MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- OLIVEIRA, D. P. R, **Manual de Gestão das Cooperativas: uma abordagem prática**. 1.ed. São Paulo: Atlas,2001.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- _____, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- _____, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceito, estrutura, aplicação**. São Paulo: Thomson, 2005.
- POLONIO, W.A. **Manual as sociedades cooperativas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- VOSS, C.; TSIKRIKTSIS, N.; FROHLICH, M. **Case Research in Operations Management**. *International Journal of Operations and Production Management*. V. 22, p. 195-219, 2002.
- YIN, R. K. (2001) - **Estudo de caso - planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.
- WARREN,C.S; REEE, J.M; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Thomson, 2001.