

---

# Práticas de Gestão em Cooperativas de Produção Agropecuária do Norte do Estado do Rio Grande do Sul

## Management Practices in Agricultural Production Cooperatives of the North of Rio Grande do Sul State

*JHONATAN MUNARETTO IMLAU\**  
*LEONARDO CORRÊA CHAVES*  
*VALDIRENE GASPARETTO*  
*ROGÉRIO JOÃO LUNKES*  
*DARCI SCNORRENBGER*

### **RESUMO**

O objetivo desta pesquisa consiste em evidenciar a utilização de práticas de gestão em cooperativas de produção agropecuária da região norte do Estado do Rio Grande do Sul, pois essas organizações também demandam de seus gestores o conhecimento e a utilização de instrumentos de gestão que possibilitem mantê-las competitivas e ainda prover vantagens e benefícios aos associados. Para tanto, foi aplicado um questionário em 20 cooperativas dessa região, explorando os aspectos relativos às práticas de gestão adotadas seguidos de análise. Como resultado do estudo, percebeu-se que 10% das cooperativas pesquisadas possuem planejamento estratégico, conhecem a participação de mercado e já formalizaram o organograma do empreendimento, porém, 30% não adotam nenhuma dessas práticas. Em relação à administração financeira, 20% elaboram fluxo de caixa e também possuem planejamento e controle orçamentário. Observou-se também que 15% das cooperativas pesquisadas desenvolvem estratégias de precificação e comercialização de produtos, e também acompanham o preço dos concorrentes, definem o preço

---

\* Créditos dos autores no final do artigo.

com base na concorrência e participam de redes de cooperação para comercializar os seus produtos.

**Palavras-chave:** Práticas de gestão; contabilidade gerencial; cooperativas.

## **ABSTRACT**

The objective of this research is to demonstrate the use of management practices in agricultural production cooperative of the northern region of Rio Grande do Sul, as these organizations also require their managers the knowledge and use of management tools that allow them to keep competitive and still provide competitive advantage and benefits to their members. For this purpose, a questionnaire was applied to 20 cooperatives in this region exploring the aspects of management practices adopted followed by analysis. As a result of the study, it was realized that 10% of the surveyed cooperatives have strategic planning, know the market share and has formalized the organizational structure of the enterprise, however, 30% did not adopt any of these practices. Regarding financial management, 20% prepare cash flow and also have planning and budget control. It was also observed that 15% of surveyed cooperatives develop pricing strategies and marketing products, and also track the price of competitors, define the price based on competition and participate in collaborative networks to market their products.

**Keywords:** Management practices; management accounting; cooperatives.

## **1. INTRODUÇÃO**

O cooperativismo tem se consolidado no cenário econômico e social brasileiro, com o objetivo de melhorar o desenvolvimento financeiro, econômico e social do agrupamento de pessoas que, na reciprocidade de seu trabalho e no esforço continuado de suas ações, buscam a cooperação mútua (BENATO, 1994). Isto é consolidado por meio da inserção econômica de seus associados nos mercados concentrados, além de promover o aumento da renda local e o desenvolvimento das regiões em que se insere (SOUZA; BRAGA; FERREIRA, 2011).

Assim, os referenciais básicos desse modelo buscam atender às necessidades coletivas de um grupo de indivíduos, visando prosperidade conjunta com a participação autônoma, solidária e democrática (IRION, 1997). Essa consolidação se reflete principalmente pela diversidade de setores de atuação como produção, habitação, consumo, crédito, ensino, trabalho, saúde, entre outros.

No setor agrícola, as cooperativas de produção agropecuária são representadas basicamente por produtores rurais, onde os instrumentos de produção são de propriedade individual dos associados e a cooperativa encarrega-se de executar atividades coletivas, como armazenagem, beneficiamento, comercialização e outras (LIMBERGER, 1996).

Considerando a responsabilidade social e econômica dessas cooperativas para com os pequenos produtores rurais, Machado (2006) explicita que, para acompanharem as tendências de mercado e se manterem competitivas nos diferentes segmentos, devem adaptar-se às necessidades do mercado, utilizando modelos de gestão eficientes para alcançar resultados satisfatórios. Nesse sentido, Anthony e Govindarajan (2002) afirmam que o propósito central dos modelos gerenciais é obter a congruência dos objetivos, que influenciarão nos atos e atitudes para que os interesses individuais se alinhem aos interesses da organização.

Para Uliana e Gimenes (2008), é essencial que a cooperativa disponha de uma gestão eficiente para manter os padrões permanentes de crescimento e desenvolvimento.

Como em outros setores, o agronegócio exige dos gestores e até produtores rurais instrumentos de gestão e constante revisão do planejamento e organização das atividades, tanto no aspecto estratégico, tático, quanto operacional, como o relacionamento com seus fornecedores, clientes e associados (MOREIRA *et al.*, 2012).

Dada a importância das cooperativas para os seus associados e a sociedade, e frente aos desafios impostos pelo mercado, definiu-se como foco deste estudo as práticas organizacionais relacionadas à estratégia e estrutura organizacional, administração financeira, avaliação e atuação mercadológica, nas cooperativas de produção agropecuária da agricultura familiar, formadas essencialmente por pequenos agricultores.

Com isso, tem-se a seguinte questão de pesquisa: quais são as práticas de gestão adotadas pelas cooperativas de produção agropecuária da região norte do Rio Grande do Sul? Com o intuito de responder a essa questão, tem-se como objetivo do estudo evidenciar a utilização de práticas de gestão em cooperativas de produção agropecuária da região norte do Rio Grande do Sul, práticas essas relacionadas à estratégia e estrutura organizacional, administração financeira e avaliação e atuação mercadológica.

Esta investigação se justifica pela existência de poucas pesquisas a respeito do tema em cooperativas, além da contribuição para a ampliação do conhecimento empírico sobre o uso e a utilidade do processo orçamentário para a gestão das organizações.

Além desta seção introdutória, o presente trabalho aborda o referencial teórico e estudos similares na seção 2, os procedimentos metodológicos na seção 3, a apresentação e a análise dos resultados na seção 4, as considerações finais na seção 5 e, por fim, as referências utilizadas.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Estratégia e Estrutura Organizacional**

A estratégia organizacional é definida como o caminho para a consecução dos objetivos organizacionais, ou seja, corresponde aos meios empregados para atingir as metas estipuladas e pode ser aplicada nos diferentes níveis hierárquicos da organização (BUTTENBENDER, 2008).

Estrutura organizacional é definida como a forma pela qual as atividades da organização são divididas, organizadas e coordenadas. Representa o “esqueleto” que sustenta e articula as suas partes integrantes, e compreende o conjunto de tarefas formais atribuídas às unidades organizacionais, como as relações de subordinação e as comunicações para assegurar uma coordenação eficaz entre os indivíduos e órgãos dentro das unidades organizacionais (HAMPTON, 1991).

Entre as práticas gerenciais relacionadas à estratégia e estrutura organizacional destacam-se: planejamento estratégico, conhecimento da participação no mercado, e organograma geral do empreendimento.

O *planejamento estratégico* compreende a metodologia gerencial que permite aos gestores a formulação de objetivos para a seleção e posterior execução de programas de ação a serem seguidos pela empresa, em que se busca um maior grau de interação entre a organização e o ambiente em que se insere (JIAMBALVO, 2009). Corresponde à etapa inicial do processo de gestão, onde a empresa processa os primeiros passos na definição ou reestruturação das suas estratégias visando o futuro, sua missão e objetivos. Além disso, nessa etapa são definidas as diretrizes políticas e os objetivos estratégicos, que procuram proporcionar o equilíbrio dinâmico das interações entre a empresa e o ambiente externo, confrontando as ameaças e as oportunidades dos cenários externos com os pontos fracos e fortes da companhia (PADOVEZE, 2010).

No planejamento estratégico a empresa explicita como os objetivos serão atingidos e quais ações serão executadas e o que deverá ser feito para o atendimento dos objetivos. São ainda formalizadas a missão, os produtos a serem fabricados, os mercados de atuação, os fornecedores, os colaboradores, os recursos, e outros aspectos relacionados a análises do ambiente externo e interno (SERTEK; GUINDANI; MARTINS, 2009).

Outro aspecto relacionado à estratégia e estrutura organizacional corresponde ao *conhecimento do mercado* e sua participação nele pela empresa frente aos concorrentes. Para Dixon e Smith (1993), informações relacionadas à participação da empresa no mercado (*marketshare*) estão disponíveis para a empresa em diversas fontes e podem fornecer um valioso complemento aos dados financeiros no processo de análise estratégica. Para Simmonds (1981), os benefícios para a empresa em incluir os dados da fatia de mercado permitem aos gestores uma visão melhor dos negócios e do mercado em que atua.

Acerca do *organograma geral* do empreendimento, Lacombe (2008) o define como a representação gráfica da estrutura organizacional que mostra órgãos, níveis hierárquicos e as principais relações formais entre eles. Além disso, expõe a estrutura organizacional de uma empresa, de forma que se torna possível identificar as deficiências ou os excessos na estrutura, e desta forma possibilita aos gestores encontrar soluções que atenuem conflitos. Portanto, conforme define Oliveira (2009), o organograma é a representação gráfica

de determinados aspectos de estrutura organizacional e possui o papel de demonstrar como estão dispostas as unidades funcionais, a hierarquia e as relações de comunicação interna na organização.

## **2.2 Administração Financeira**

A administração financeira visa identificar o mais eficiente processo empresarial de captação de recursos e alocação de capital, no que tange a planejamento, análise de investimentos e obtenção de recursos para financiar operações e atividades da empresa (GROPELLI; NIKBAKHT, 2002).

São empregados, neste estudo, alguns termos relacionados à administração financeira, que são brevemente discutidos na sequência: orçamento de investimentos e despesas; fluxo de caixa; e controle orçamentário.

Figueiredo e Caggiano (2004) definem o orçamento como o instrumento que fornece direções e etapas que os gestores devem seguir no período corrente para que os objetivos organizacionais sejam atingidos. Assim, a preparação do orçamento anual define as ações que necessitam ser efetivadas em busca dos objetivos.

O orçamento representa um instrumento capaz de auxiliar os gestores de diferentes tipos de organizações em suas funções de planejamento e controle, na previsão dos resultados operacionais e nas condições financeiras (HONG, 2006). Para Garrison, Noreen e Brewer (2007), diferentes tipos de decisões, em uma organização, demandam análise de orçamento, e praticamente toda decisão envolve um gasto atual para obter um retorno futuramente.

A demonstração de fluxo de caixa possibilita a compreensão de fatores que não são explicitados nas demonstrações do resultado e no balanço patrimonial, destacando as principais atividades que afetam direta ou indiretamente os fluxos de caixa, e, conseqüentemente, o saldo geral de caixa. Assim, a demonstração de fluxo de caixa configura-se como uma ferramenta analítica valiosa para os gestores, bem como para os investidores e credores, podendo ser utilizada para a análise do andamento dos negócios (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007; JIAMBALVO, 2009).

O controle orçamentário, por sua vez, apresenta a confrontação entre as estimativas previamente estabelecidas e os gastos

efetivamente realizados e representa uma importante prática de gestão. Para Jiambalvo (2009), o orçamento é imprescindível no processo de controle, pois serve de referência para a avaliação de desempenho. Assim, para manter o controle gerencial em uma empresa, é preciso conhecer o desempenho dos gerentes e as operações sob sua responsabilidade. Para tal, avalia-se esse desempenho por meio da comparação do desempenho real com o que foi previamente planejado ou orçado.

Controlar compreende confrontar e comparar estimativas com os gastos. Para Frezatti (2000), uma organização só pode afirmar que controla o seu resultado se esse foi planejado previamente e o processo de controle é parte integrante do planejamento, uma vez que permite aprender a incorporar conhecimentos, distinguir desempenhos e alterar proposições.

### **2.3 Avaliação e Atuação Mercadológica**

A avaliação mercadológica e o conhecimento de sua atuação e participação podem representar vantagens competitivas para as cooperativas. Proporcionam um diagnóstico das características do mercado, a classificação dos aspectos positivos e negativos de suas ações mercadológicas e orientam a melhoria, a revisão ou a execução de novas práticas de mercado.

Os atributos apresentados no estudo acerca dessa temática são: acompanhamento de preço de concorrentes; avaliação do preço do mercado para calcular o preço do produto; e, participação de redes de cooperação para a comercialização.

Davis *et al.* (2011) afirmam que o acompanhamento do ambiente de mercado possibilita direcionar a ação dos gestores no sentido de desenvolver mecanismos de captação, sistematização, armazenamento e uso de informações que possam assegurar a sobrevivência e o desenvolvimento da entidade inclusive em ambientes complexos e instáveis.

Portanto, a identificação e o acompanhamento de competidores são necessários para se conhecer as condições do ambiente de negócios. Possuir uma ampla gama de fontes de monitoramento de concorrentes torna-se importante para o sucesso e a continuidade tanto dos grandes quanto dos pequenos negócios (BEAL, 2000).

Quanto à utilização do preço do mercado para chegar ao preço do produto, Farias (2003) define que essa atitude pode ser útil nos casos em que o mercado é competitivo, onde a diferenciação entre o seu produto e o dos concorrentes é imperceptível. Assim, o preço tende a se basear fortemente no preço de seus concorrentes. No entanto, o ponto negativo da utilização dessa prática de precificação é que a organização acaba por permanecer mais exposta ou refém das condições do mercado ou da concorrência, perdendo a sua autonomia.

A participação de organizações, entre elas as cooperativas, em redes de cooperação para a comercialização de produtos define-se como uma forma de constituição de arranjos institucionais visando enfrentar a inovação sistêmica e o mercado. Britto (2009) argumenta que as redes são concebidas como arranjos institucionais que possibilitam uma organização eficiente de atividades econômicas, através da coordenação de ligações sistemáticas, estabelecidas entre entidades inseridas em cadeias produtivas. Portanto, as redes de comercialização podem ser visualizadas como uma inter-relação entre o mercado e a organização, por meio das quais os membros contribuem entre si fortalecendo os seus pontos fracos (EMATER, 2011).

## **2.4 Estudos Similares**

Algumas pesquisas relatam a utilização de instrumentos gerenciais em organizações, especificamente em cooperativas e/ou em organizações de pequeno porte.

Raupp, Martins e Beuren (2006) analisaram a utilização de instrumentos gerenciais em 36 entre as 250 maiores indústrias catarinenses. Dessas empresas, 86% alegaram utilizar o fluxo de caixa e 72% afirmaram realizar uma comparação entre o planejado e o realizado. Nas considerações finais, os autores afirmam que o fluxo de caixa e o orçamento são os instrumentos de gerenciamento mais utilizados.

A pesquisa de Morgan e Benedicto (2009) objetivou estudar a aplicação de alguns instrumentos de controladoria relacionados ao planejamento, execução e controle, em organizações do terceiro setor da região metropolitana de Campinas-SP. Concluíram que em mais de 75% das organizações, são utilizados a contabilidade



financeira, o planejamento orçamentário, os controles internos e o controle orçamentário.

Mário et al. (2013) investigaram a utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor de Minas Gerais. Identificaram a ausência de planejamento estratégico, práticas de orçamento e de gestão integradas, bem como a ineficiência dos sistemas de custos, sendo estes inadequados para as finalidades gerenciais.

De Lima et al. (2010) analisaram micro e pequenas empresas do polo têxtil no agreste pernambucano, em termos de faturamento. Entre as 45 empresas que contribuíram com a pesquisa, observaram que: (i) a maioria elabora o preço de venda baseada em informações do próprio mercado, seguida pela formação de preço embasada em custos e margem de lucro; e (ii) mais da metade dos que responderam à pesquisa elaboram fluxos de caixa.

Braga, Braga e Souza (2010) estudaram as questões relacionadas à gestão de estoques, do capital de giro, do processo de formação de preço, e da gestão de custos em indústrias conserveiras gaúchas de pequeno e médio porte. Os resultados apontaram que o principal método utilizado na formação do preço de venda é o *mark-up*, aplicado sobre o custo total de produção. Identificaram ainda que as empresas não mantêm redes de cooperação com outras empresas que atuam no mesmo ramo.

Ferrari, Diehl e Souza (2011), analisaram 31 cooperativas dos ramos agropecuário, crédito, trabalho e saúde na região metropolitana de Porto Alegre. Entre os respondentes, a maioria utiliza relatório de fluxo de caixa, controle patrimonial, análise de margem bruta. Os autores concluíram que, embora as empresas se valham de alguns instrumentos, as informações contábeis/gerenciais não estão alinhadas às estratégias dessas organizações.

Reis e Teixeira (2013) buscaram analisar a utilização de artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial em 69 cooperativas agropecuárias de Minas Gerais. Os pesquisadores testaram três hipóteses, sendo que na primeira identificaram a prevalência da utilização de artefatos tradicionais pela maioria das cooperativas do estudo. A segunda apontou que o porte diferenciado não implica a utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial e a

terceira evidenciou que os resultados obtidos não confirmaram a associação entre o desempenho financeiro e a utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, abordam-se os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Em consonância com os objetivos traçados, o investigador vale-se de instrumentos de coleta, interpretação e análise de dados, que empregados em conjunto visam atingir os resultados.

Segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 165), “tanto os métodos quanto as técnicas devem adequar-se ao problema a ser estudado, as hipóteses levantadas e o que se queira confirmar, ao tipo de informantes com que se vai entrar em contato”.

O método escolhido para este estudo é o dedutivo, tendo como objetivo chegar a uma conclusão lógica, a partir de premissas, usando o silogismo. Em outras palavras, explicar algo e também apresentá-lo como um caso especial de algo que se conhece no geral. Para Marconi e Lakatos (2007, p. 69), o método dedutivo refere-se a como os “casos particulares são ‘referidos’ a princípios gerais quando aqueles são dedutíveis destes, que se encontram associados a algo, cuja finalidade é assinalar o particular que se encontra em causa”, permitindo explicar um fato específico ou um acontecimento, partindo-se de uma lei ou um conhecimento maior, que serve de sustentação às premissas estabelecidas.

Em relação aos objetivos, o estudo caracteriza-se como descritivo e explicativo. Para Gil (1999), a pesquisa descritiva consiste em descrever as características de determinada população ou fenômeno, como também estabelecer relações entre variáveis. Ainda, segundo o autor, a pesquisa explicativa identifica os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Desta forma, esta pesquisa objetiva evidenciar o nível de adoção da utilização de algumas práticas de gestão definidas pelos pesquisadores e adotadas pelas cooperativas em estudo e comparar quanto ao faturamento anual, ramo de atuação, tempo de maturidade e número de associados, a fim de identificar relações entre as informações.

Quanto à análise dos dados, a abordagem caracteriza-se tanto como qualitativa quanto quantitativa. Segundo Richardson (1999),

os estudos que usam o método qualitativo podem descrever a complexidade de um problema, analisar a interação de variáveis, compreender e classificar processos vividos por grupos sociais. Desta forma, pretende-se obter informações junto às cooperativas de produção agropecuária de forma a analisar e elaborar diagnóstico, a fim de investigar a interação de determinadas variáveis.

Ainda segundo Richardson (1999), o método quantitativo emprega a quantificação tanto nas modalidades de coleta de dados quanto no tratamento deles por meio de técnicas estatísticas. O autor cita ainda que o método é frequentemente usado em estudos descritivos no intuito de identificar as relações existentes entre variáveis. Assim, o estudo pretende identificar as relações existentes entre cooperativas que utilizam práticas de gestão na tomada de decisão e as suas variáveis.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, a pesquisa caracteriza-se como de levantamento, devido ao uso da aplicação de formulários estruturados. O formulário utilizado na interrogação dos gestores (presidentes, diretores ou conselheiros de administração) das cooperativas foi adaptado do Projeto de Extensão Industrial Exportadora – PEIEX, desenvolvido pela Apex Brasil e Fundação Araucária (PEIEX, 2014). A etapa de levantamento objetivou identificar, por escolha dos pesquisadores, três subáreas do formulário relacionado às questões de estratégia e estrutura organizacional, administração financeira e da avaliação e atuação mercadológica. Segundo Gil (1999), a pesquisa do tipo levantamento caracteriza-se pela interrogação dos indivíduos cujo comportamento se deseja conhecer.

No que se refere à amostra de pesquisa, Richardson (1999, p. 160) define que “existem diversos critérios de classificação de amostras, mas, em geral, dividem-se em dois grandes grupos: amostras probabilísticas e não probabilísticas”. Ainda segundo o autor, na amostra intencional não probabilística que será utilizada na pesquisa, os elementos relacionam-se intencionalmente de acordo com certas características estabelecidas no plano formulado pelo pesquisador. Assim, a população ou universo desta pesquisa abrange 20 cooperativas de produção agropecuária, selecionadas pelos pesquisadores em função de sua localização na região norte do Estado do Rio Grande do Sul, de diferentes ramos de atuação, faturamento e período de maturação empresarial.

## 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Perfil das Cooperativas

O Quadro 1 apresenta as 20 organizações estudadas, categorizadas pelo faturamento, ramo de atuação, número de associados e ano de fundação.

Conforme o Quadro 1, as cooperativas com faturamento superior a R\$ 3.600.000,00 foram fundadas entre 1993 e 1997, ou seja, anteriormente às demais, e têm como atividade principal a atuação no mercado de leite e grãos. As cooperativas com o faturamento entre R\$ 360.000,00 e R\$ 3.600.000,00 foram fundadas entre 2002 e 2007. Possuem também, diferentes ramos de atuação com predominância do setor leiteiro. Aquelas com o faturamento inferior a R\$ 360.000,00 concentram mais da metade da amostra e 55% delas enquadram-se no grupo em que todas foram fundadas a partir do ano de 2005.

Quadro 1 – Perfil das Cooperativas quanto ao ramo, ano de fundação e faturamento.

Faturamento	1993	1997	2002	2005	2006	2007	2009	2010	2011	Total Geral	Nº de Associados
<b><u>Até R\$360.000,00</u></b>				<b>4</b>		<b>3</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>11</b>	<b>1.083</b>
Grãos						1				1	21
Hortifrúti				1		1	1	1		4	131
Leite						1				1	105
PNAE				2				1	1	4	798
Suco/Vinho				1						1	28
<b><u>De R\$360.000,00 até R\$ 3.600.000,00</u></b>			<b>1</b>		<b>1</b>	<b>3</b>				<b>5</b>	<b>612</b>
Hortifrúti, PNAE e Suco/Vinho						1				1	54
Leite					1	1				2	125
Leite e grãos			1							1	402
Suco/Vinho						1				1	31
<b><u>Superior a R\$3.600.000,00</u></b>	<b>3</b>	<b>1</b>								<b>4</b>	<b>1.581</b>
Leite	3									3	1.197
Leite e grãos		1								1	384
<b>Total Geral:</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>20</b>	<b>3.276</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

No Quadro 1, observa-se que existe uma relação diretamente proporcional entre o ano de fundação e o faturamento, ou seja, as cooperativas mais antigas são as que possuem maior faturamento, e assim sucessivamente para os demais níveis de faturamento.

No que tange ao número de associados, observa-se que entre o total de 3.276 associados, 60% são de cooperativas que atuam no ramo de coleta e captação de leite. Isoladamente, as quatro cooperativas (20% da amostra) com o faturamento superior a R\$ 3.600.000,00 concentram praticamente metade dos associados das cooperativas da amostra.

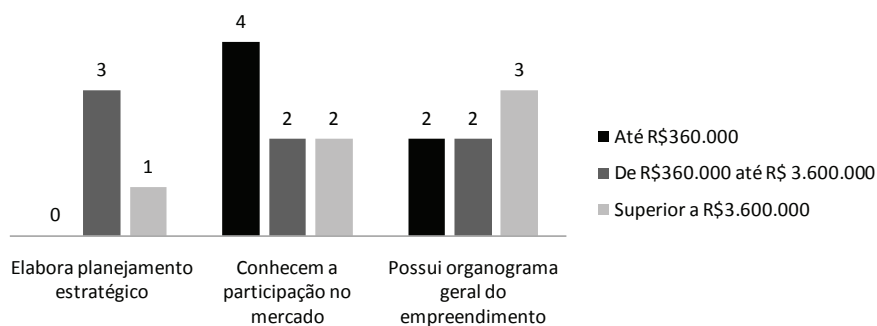
Na sequência, são apresentados os resultados da pesquisa quanto a: i) Estratégia e estrutura organizacional; ii) Administração Financeira; e iii) Avaliação e atuação mercadológica.

#### 4.2. *Estratégia e Estrutura Organizacional*

As cooperativas pesquisadas foram questionadas quanto à elaboração do planejamento estratégico, e conforme demonstra a Figura 1, apenas quatro das 20 (20% da amostra) elaboram planejamento estratégico. Observa-se que nenhuma das 11 cooperativas com o faturamento anual inferior a R\$ 360.000,00 elabora planejamento estratégico. Das quatro cooperativas que elaboram, três atuam na coleta e captação de leite.

A Figura 1 mostra ainda que das 11 cooperativas com o faturamento anual até R\$ 360.000,00 quatro conhecem a sua participação no mercado. Das oito que atendem esse requisito, quatro são da atividade de leite e estão distribuídas nas três faixas de faturamento analisadas.

Figura 1 – Adoção das práticas referentes à estratégia e estrutura organizacional.

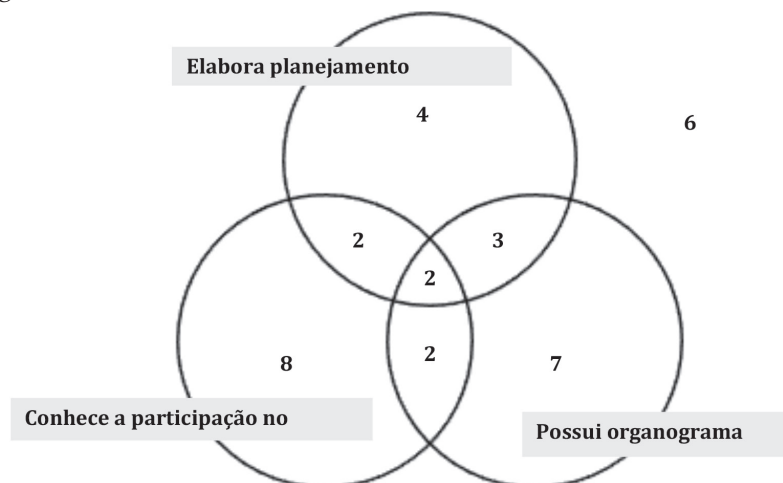


Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Também se observa na Figura 1, que três cooperativas (75% da amostra) daquelas com o faturamento superior a R\$ 3.600.00,00 possuem organograma geral de seu empreendimento, o que configura uma maior adoção da formalização da estrutura organizacional nos empreendimentos com maior faturamento. Entre as cooperativas que não adotam essa prática, 77% possuem até 100 associados e 92% foram fundadas a partir de 2005.

Na Figura 2 realizou-se uma associação entre os dados apresentados nos levantamentos anteriores.

*Figura 2 – Adoção conjunta das práticas acerca de estratégia e estrutura organizacional.*



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Observa-se, na Figura 2, que seis cooperativas (30% da amostra) não elaboram planejamento estratégico, não possuem organograma geral e tampouco conhecem a participação no mercado. Por outro lado, 14 cooperativas (70% da amostra) adotam pelo menos uma das três práticas.

As duas cooperativas (10% da amostra) que estão presentes nos três grupos possuem características comuns como a coleta e a captação de leite dos associados e a revenda para as indústrias. Além disso, estão entre as cooperativas da amostra com o maior número de associados, possuindo aproximadamente 450 associados cada.

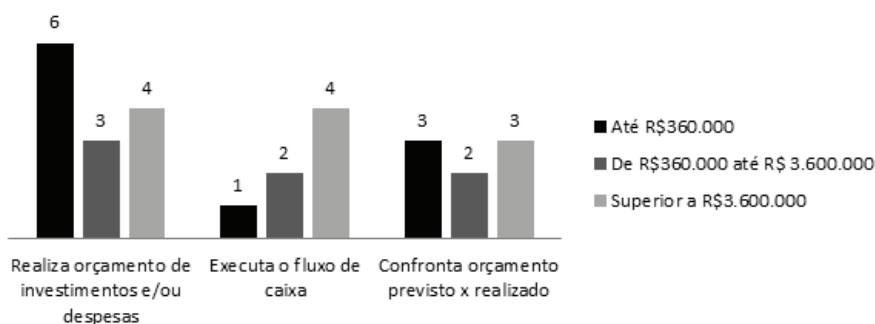
Ao analisar o conjunto das seis cooperativas (30% da amostra) que não adotam nenhuma das três características quanto à estratégia e à estrutura organizacional, percebe-se que cinco possuem faturamento abaixo de R\$ 360.000,00. Compreendem ainda cooperativas dos cinco ramos de atuação e período de fundação que varia essencialmente entre 2005 e 2007.

### 4.3 Administração Financeira

A administração financeira propicia que uma entidade realize planejamento e acompanhe seus gastos para confrontá-los com o planejado, identificando eventuais desvios e tomando medidas para manter o equilíbrio financeiro. Nesse sentido, realizou-se a análise das cooperativas que: i) Realizam o orçamento de investimentos e/ou despesas; ii) Executam o fluxo de caixa para acompanhar o controle de gastos e; iii) Confrontam as estimativas de gastos com o realizado, fazendo o controle orçamentário.

Quanto à prática da elaboração do orçamento de investimentos e despesas, a Figura 3 mostra que há 13 cooperativas que realizam planejamento orçamentário, sendo que sete não adotam essa prática, possuindo estas um número de associados entre 21 e 57. Não se observou um padrão entre as que não adotam, mas se observa que conforme aumenta o faturamento, o percentual das cooperativas que realizam o orçamento tende a subir.

Figura 3 – Adoção das práticas referentes à administração financeira.



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

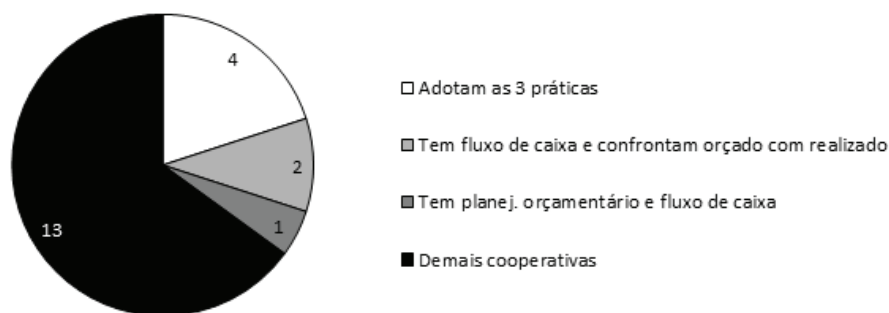
Para que as organizações tenham condições de acompanhar os seus gastos, recomenda-se a utilização de fluxo de caixa, que permite ter um controle dos desembolsos efetuados, das receitas que já ingressaram ou estão prestes a ingressar no caixa.

Observa-se na Figura 3 que, de forma mais acentuada que a prática anterior, a concentração percentual de cooperativas que adotam essa prática aumenta conforme aumenta a faixa de faturamento. Entre as sete cooperativas que elaboram o fluxo de caixa, cinco possuem mais de 300 associados.

Em relação à utilização de práticas de controle orçamentário, a figura também mostra que, entre as 20 cooperativas analisadas, oito confrontam o orçamento previsto com o realizado, sendo quatro fundadas entre 1993 e 2002 e que têm entre 400 e 500 associados, aproximadamente, e outras quatro fundadas a partir de 2005 e que possuem entre 30 e 85 associados, aproximadamente.

A adoção das três práticas relacionadas à administração financeira pelas cooperativas está representada na Figura 4.

Figura 4 – Adoção conjunta das práticas sobre administração financeira.



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Conforme a Figura 4, apenas quatro cooperativas (20% da amostra) adotam as três práticas simultaneamente, sendo que essas possuem entre 400 e 500 associados aproximadamente. Além disso, todas atuam na comercialização de leite e algumas, adicionalmente, atuam no comércio de grãos. As cooperativas que têm fluxo de caixa e realizam a confrontação entre o orçamento previsto e realizado possuem 55 associados aproximadamente e atuam no atendimento



à merenda escolar pelo PNAE. A única cooperativa que realiza planejamento orçamentário e fluxo de caixa é do ramo de leite e possui aproximadamente 300 associados. As demais cooperativas se enquadram com o faturamento inferior a R\$ 3.600.000,00 são heterogêneas quanto ao ramo e número de associados e foram fundadas a partir de 2005.

As cooperativas desta pesquisa, diferentemente dos estudos de Ferrari, Diehl e Souza (2011) e de Raupp, Martins e Beuren (2006), não utilizam o fluxo de caixa em sua maioria. Entretanto, quando estratificadas pelo faturamento, a maior parte das cooperativas com faturamento superior a R\$ 360.000 utiliza o fluxo de caixa. O mesmo pode-se afirmar em relação ao controle orçamentário, que corrobora com os estudos de Raupp, Martins e Beuren (2006), prática utilizada pela maioria das cooperativas, exceto quando analisadas aquelas com o faturamento inferior a R\$ 360.000,00.

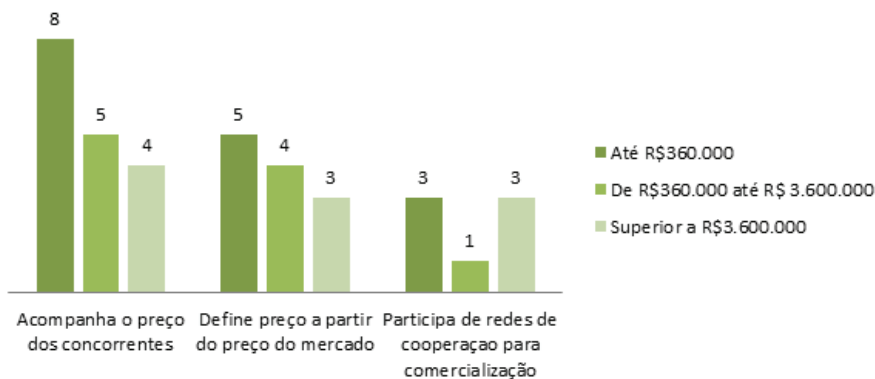
Mário et al. (2013) identificaram, em entidades de terceiro setor, a ausência de planejamento estratégico e práticas de orçamento. Nas cooperativas da amostra, a adoção dessas práticas é modesta, e o nível de adoção é proporcional ao porte da cooperativa. Esse fato contradiz o estudo de Reis e Teixeira (2013), que concluíram que o porte diferenciado não implica na adoção de artefatos de contabilidade gerencial das cooperativas mineiras.

#### ***4.4 Avaliação e Atuação Mercadológica***

As cooperativas também foram questionadas quanto aos aspectos relacionados à avaliação mercadológica e atuação no mercado: i) acompanhamento do preço dos concorrentes para os seus produtos; ii) utilização do preço do mercado para calcular o preço do produto; e iii) participação de redes de cooperação para comercialização.

No que tange ao acompanhamento do preço dos concorrentes, observa-se, na Figura 5, que 85% das cooperativas acompanham o preço da concorrência. Essa característica apresenta-se em sua totalidade entre as cooperativas com o faturamento superior a R\$ 360.000,00. As três cooperativas que não aplicam essa prática possuem faturamento até R\$ 360.000,00 e se configuram como cooperativas com número de associados inferior a 50 e com o início das atividades entre 2005 e 2011.

Figura 5 – Adoção das práticas referentes à avaliação e atuação mercadológica.



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Outro atributo analisado refere-se à utilização do preço dos concorrentes como base na formação do preço dos seus produtos, onde observa-se que a maior concentração das cooperativas que não utilizam o preço dos concorrentes para a formação do preço de seus produtos, classifica-se nos níveis de faturamento inferior a R\$360.000,00.

Entre as 20 cooperativas pesquisadas, 12 (60% da amostra) calculam o preço de seus produtos com base no preço de mercado, compreendendo todas as três que atuam no comércio de grãos, quatro no de leite e três no de hortifrutigranjeiros.

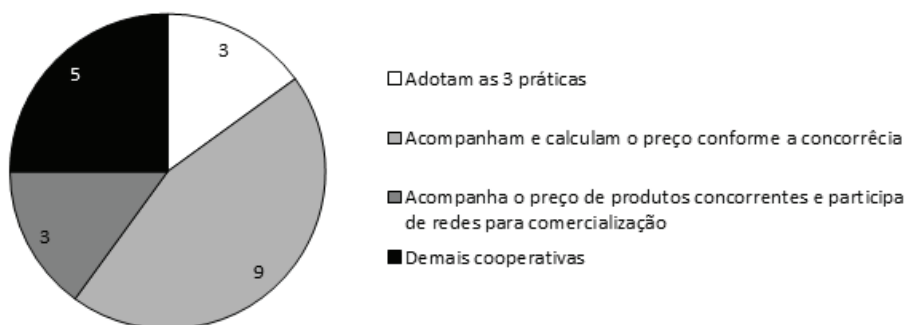
Quanto à participação em redes de cooperação para a comercialização, a figura também demonstra, por nível de faturamento, esse aspecto nas cooperativas pesquisadas.

A Figura 5, mostra que as cooperativas com faturamento superior a R\$ 3.600.000,00 possuem, proporcionalmente, maior participação em redes de comercialização. A prática de comercialização em redes ainda é pouco explorada, visto que apenas sete das 20 cooperativas questionadas (35% da amostra) participam de redes de cooperação para a comercialização de produtos. Quanto ao segmento, as cooperativas de leite correspondem a cinco das sete cooperativas que participam dessas redes.

Na Figura 6 são apresentados os dados agrupados das três práticas relacionadas à avaliação e atuação mercadológica das cooperativas pesquisadas.

Conforme Figura 6, somente três cooperativas acompanham e se baseiam no preço da concorrência para a formação dos seus preços e, além disso, participam de redes de cooperação para a comercialização. Dentre as três cooperativas, duas possuem o faturamento superior a R\$ 3.600.000,00 e uma possui faturamento de até R\$ 360.000,00. Ademais, todas são do ramo de leite. Entre as 20 cooperativas da amostra, nove acompanham e se baseiam no preço da concorrência para formação dos seus preços, entretanto, não participam de redes de cooperação para a comercialização. Tratam-se de cooperativas de atividades diversas em que quatro apresentam o faturamento de até R\$ 360.000,00, quatro entre R\$ 360.000,00 e R\$ 3.600.000,00 e uma acima de R\$ 3.600.000,00. Quanto ao acompanhamento de preços da concorrência e a participação de redes de cooperação, existem três cooperativas com tal perfil, dentre as quais, duas atuam na comercialização de leite e uma de produtos hortifrutigranjeiros, sendo as três heterogêneas quanto ao faturamento anual, ou seja, estão presentes nas três diferentes faixas de porte delimitadas nesta pesquisa.

Figura 6 – Adoção conjunta das práticas referentes à avaliação e atuação mercadológica.



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A partir da Figura 6, e comparando os achados desta pesquisa em relação às pesquisas anteriores, pôde-se constatar que a maior parte das cooperativas utiliza o mercado como referência na formação de preços, assim como as micro e pequenas empresas do setor têxtil analisadas nos artigos de De Lima et al. (2010).

Em relação à participação em redes de cooperação, Braga e Souza (2010) identificaram que as indústrias de conservas gaúchas de pequeno e médio porte não mantêm redes de cooperação com outras empresas. Neste estudo, identifica-se que parte das cooperativas pesquisadas participa de redes de cooperação para a comercialização, uma vez que 35% destas utilizam essa prática para ampliar o seu mercado de atuação.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As cooperativas agropecuárias, com a filosofia de igualdade, solidariedade, fraternidade e liberdade, emergem economicamente com o propósito de permitir aos grupos de pequenos produtores a possibilidade de competir com produtores de maior porte (BIALOSKORSKI, 1998). Assim, de forma a possibilitar o acesso aos mercados, acompanhar as suas tendências e gerir as suas atividades, é necessário a aplicação de práticas de gestão para apoiar e auxiliar essas organizações a tornarem-se mais competitivas. Esse aspecto motivou os pesquisadores a levantar e analisar as práticas de gestão utilizadas nas cooperativas de produção agropecuária da região norte do Rio Grande do Sul.

As cooperativas foram indagadas a respeito da utilização de nove práticas de gestão, e percebeu-se que duas cooperativas do ramo de leite e com um número de associados superior a 400 possuem planejamento estratégico e organograma organizacional. Em relação à administração financeira, quatro realizam o planejamento orçamentário, fluxo de caixa e confrontam o valor orçado com o realizado, todas do ramo de leite e com um número de associados entre 400 e 500. A respeito da estratégia de precificação e comercialização de produtos, três cooperativas do ramo de leite acompanham e se baseiam no preço de produtos da concorrência para a precificação própria e além disso participam de redes para comercialização de seus produtos.

É importante destacar que o maior nível de adoção das práticas de gestão pesquisadas compreende as cooperativas com maior tempo de atividade e associados. Assim, entre as seis cooperativas com mais de 300 cooperados, três foram fundadas em 1993 (leite), uma em 1997 (leite e grãos), uma em 2002 (leite e grãos). Portanto, as cooperativas com maior tempo de atividade atuam na comercialização de leite ou leite e grãos e, em geral, são mais aderentes às práticas de gestão.

Observou-se que as cooperativas não aderentes às práticas de gestão ressaltadas, apresentam essencialmente o faturamento anual de até R\$ 360.000,00 e possuem um número de cooperados inferior a 60. Além disso, trata-se de cooperativas recentes, ou seja, com pouca maturidade empresarial e fundadas a partir de 2006.

A análise do estudo permite identificar que nas cooperativas estudadas, a adoção de práticas de gestão relacionadas à estratégia e estrutura organizacional e administração financeira ainda é modesta, principalmente quando se trata dos estabelecimentos com menor faturamento. De certa forma, esse é o padrão esperado, visto que, enquanto pequenas, as cooperativas possuem menor dificuldade em controlar, mensurar e avaliar a sua movimentação financeira. No entanto, à medida que cresce o faturamento e o volume de negócios, a necessidade e a demanda para efetivar informações e controles tendem a aumentar.

Além disso, diante do importante papel que assumem as cooperativas de produção agropecuária junto ao grupo de agricultores associados, espera-se da gestão dessas organizações a adoção de medidas mais efetivas quanto da implantação de técnicas de gestão. Nesse sentido, a baixa utilização das práticas apresentadas no estudo aponta para a necessidade de qualificação dos gestores e a adoção de instrumentos gerenciais visando garantir uma administração eficiente e a continuidade da organização coletiva.

Esta pesquisa apresentou como limitação a região geográfica que ficou restrita ao norte do Estado do Rio Grande do Sul, inviabilizando a generalização dos achados. Sendo assim, sugere-se que futuras pesquisas possuam uma delimitação geográfica mais abrangente e envolvam maior número de cooperativas com vistas a corroborar com este trabalho.

Recomenda-se para estudos posteriores nessa área, a aplicação do levantamento dos dados em cooperativas de outras regiões do Rio Grande do Sul ou até mesmo de outros Estados, bem como de diferentes segmentos do cooperativismo, como saúde, trabalho, crédito entre outros. Outras linhas para futuros estudos poderiam identificar a relação entre o desempenho econômico e financeiro das cooperativas e a adoção ou não adoção das práticas de gestão. Ainda, comparar o perfil dos gestores das cooperativas que adotam as práticas de gestão e as que não adotam. Por fim, recomenda-se estudos que busquem identificar os motivos da não adoção das práticas de gestão por parte dos gestores, e qual o conhecimento ou expectativas destes sobre as práticas.

## REFERÊNCIAS

- BEAL, R. M. Competing effectively: environmental scanning, competitive strategy, and organizational performance in small manufacturing firms. **Journal of Small Business Management**, v. 38, n. 1, p. 27-47, 2000.
- BENATO, J. V. A. **O ABC do cooperativismo**. São Paulo: ICA-OCESP, 1994.
- BIALOSKORSKI, S. N. **Cooperativas: economia, crescimento e estrutura de capital**. Piracicaba, 1998. Tese (Doutorado) – Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, USP.
- BRAGA, D. P. G.; BRAGA, A. X. V.; SOUZA, Marcos Antonio. Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul. **Contabilidade, gestão e governança**, v. 13, n. 2, 2010.
- BRITTO, J. N. de P. **Características estruturais e modus-operandi das redes de firmas em condições de diversidade tecnológica**. Tese de Doutorado. UFRJ: Rio de Janeiro, 2009.
- BUTTENBENDER, P. L. **Estratégia, inovação e aprendizagem organizacional: cooperação e gestão de competências para o desenvolvimento**. Ijuí: UNIJUL, 2008.
- DAVIS, J. A.; MARINO, L. D.; AARON, J. R.; TOLBERT, C. L. An examination of entrepreneurial orientation, environmental scanning, and market strategies of nonprofit and for-profit nursing home administrators. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 40, n. 1, p. 197-211, 2011.
- DE LIMA, F. B.; LAGIOIA, U. C. T.; SANTOS, S. G. O. de A.; DE LIMA, R. Q.; VASCONCELOS, A. L. F. de S. Um estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial pelas empresas pertencentes ao pólo de confecção do agreste pernambucano. **Registro Contábil**, v. 1, n. 1, 2010.
- DIXON, R.; SMITH, D. R. Strategic management accounting. **Omega**, v. 21, n. 6, p. 605-618, 1993.
- EMATER. **Redes de organizações para a comercialização de produtos e serviços da agricultura familiar**. Asbraer 2011. Disponível em: <<http://www.asbraer.org.br/arquivos/bibl/83-organizacoes.pdf>>. Acesso em 28 nov. 2013.

FARIAS, Carlos Alberto. 2003. Merkatús. **Preço: Como você pode resolver este problema?** Disponível em: <[http://www.merkatus.com.br/11\\_artigos/PRE%C7OComoResolver.htm](http://www.merkatus.com.br/11_artigos/PRE%C7OComoResolver.htm)>. Acesso em 28 nov. 2013.

FERRARI, A. B.; DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Informações Contábeis-gerenciais Utilizadas por Cooperativas da Serra Gaúcha e da Região Metropolitana de Porto Alegre como Apoio ao Controle Estratégico. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 5, n. 11, 2011.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P.C. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, Fabio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 2. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2000.

GARRISON, R. H ; NOREEN, E. W; BREWER, P. C. Contabilidade gerencial. Rio de Janeiro (RJ): LTC, 2007.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GROPPELLI, A. A.; NIKBAKHT, Ehsan. Administração financeira. 2. ed. São Paulo (SP): Saraiva, 2002.

HAMPTON, David R. **Administração: comportamento organizacional**. São Paulo (SP): McGraw-Hill Medical, c1991.

HONG, Yuh Ching. **Contabilidade gerencial: novas práticas contábeis para gestão de negócios**. São Paulo: Prentice-Hall, 2006.

IRION, J. E. **Cooperativismo e economia social: a prática do cooperativismo como alternativa para uma economia centrada no trabalho e no homem**. São Paulo: Ed. STS, 1997.

JIAMBALVO, James. Contabilidade Gerencial. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

LACOMBE, Francisco; HEILBORN, Gilberto. **Administração: princípios e tendências**. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo (SP): Saraiva, 2008.

LIMBERGER, E. **Cooperativismo – Empresa Socializante**. Porto Alegre: Imprensa Livre, 1996.

MACHADO, S. M. C. F. **Gestão de Cooperativa: um estudo de caso**. Dissertação de Mestrado em Desenvolvimento Humano e Responsabilidade Social – Faculdade de Ciências Contábeis. Fundação Visconde de Cairu. 2006. Disponível em <<http://www.polisystem.com.br/oceb/gestao.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MÁRIO, P. C; ALVES, A. D. F; CARMO, J. P. S.; SILVA, A.P.B; JUPETIPE, F.K.N. A utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em entidades do Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, 2013.

MOREIRA, V. R.; SILVA, C. L. D.; MORAES, E. A. D.; PROTIL, R. M. O cooperativismo ea gestão dos riscos de mercado: análise da fronteira de eficiência do agronegócio paranaense. *Revista de Economia e Sociologia Rural*, v. 50, n. 1, p. 51-68, 2012.

MORGAN, L.; BENEDICTO, G.C. Um Estudo sobre a Controladoria em Organizações do Terceiro Setor na Região Metropolitana de Campinas. **Revista de Administração da UNI-MEP**, v. 7, n. 3, 2009.

OLIVEIRA, D.P.R. **Sistemas, organizações e métodos: uma abordagem gerencial**. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEIEX – PROJETO EXTENSÃO INDUSTRIAL EXPORTADORA. **O que é o PEIEX?** Disponível em: <<http://www.peiexparana.com.br/site/peiex#entenda-a-trajet-ria-do-peiex-no-brasil>>. Acesso em: 20 mai. 2014.

RAUPP, F. M.; MARTINS, S. J.; BEUREN, I. M. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 17, n. 40, p. 120-132, 2006.

REIS, A.M; TEIXEIRA, A.J.C. Utilização de Artefatos de Contabilidade Gerencial nas Sociedades Cooperativas Agropecuárias de Minas Gerais e sua Relação com Porte e Desempenho Financeiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 7, n. 4, 2013.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social:métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SERTEK, Paulo; GUINDANI, Roberto Ari; MARTINS, Tomás Sparano. *Administração e planejamento estratégico*. Curitiba: IBPEX, 2007. 2009.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. *Management Accounting*.Alwil, 26-29, 1981.

SOUZA, U. R. D.; BRAGA, M. J.; FERREIRA, M. A. M. Fatores associados à eficiência técnica e de escala das cooperativas agropecuárias paranaenses. *Revista de Economia e Sociologia Rural*, v. 49, n. 3, p. 573-597, 2011.

ULIANA, C.; GIMENES, R. M. T. **Avaliando o Desempenho Econômico de Cooperativas Agropecuárias a partir do EVA – ECONOMIC VALUE ADDED: Resultados de uma investigação empírica**. Anais. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado-RS. 2008. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/hotsite/programacao.html>>. Acesso em: 11 out. 2013.

## **SOBRE OS AUTORES**

### **Jhonatan Munaretto Imlau**

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó (2008). Pós Graduação em Contabilidade e Controladoria (2010). Mestre em Contabilidade pela UFSC (2015). Atualmente trabalha como Contador, na Ascar/Emater da Regional de Erechim/RS, no Núcleo do Programa de Extensão Cooperativa (PEC).

### **Leonardo Corrêa Chaves**

Doutorando em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Mestre em contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Possui graduação em Ciência da computação (2006) e em Administração de Empresas (2010) pela Universidade FUMEC. Possui Pós-Graduação Aperfeiçoamento em Gestão de Custos (2010). Possui certificações em BPM (emitida pela OMG) e em ITIL (emitida pela Exin). Atua na linha de pesquisa de Avaliação de Desempenho por meio da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão – Construtivista



**Valdirene Gasparetto**

Possui graduação em Ciências Contábeis, e mestrado e doutorado em Engenharia de Produção. Atualmente é professora do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. Tem experiência na área contábil e de gestão, atuando principalmente nos seguintes temas: gestão de custos, contabilidade gerencial e gestão interorganizacional.

**Rogério João Lunkes**

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina (1996), mestrado (1999) e doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2003), Pós-Doutorado pela Universidad de Valência-Espanha (2011). Atualmente é professor Associado I da Universidade Federal de Santa Catarina. Tem experiência na área de Ciências Contábeis, com ênfase em Controladoria e Contabilidade Gerencial, atuando principalmente nos seguintes temas: planejamento, controle e sistema de informações e instrumentos como, *balanced scorecard* e orçamento; além de estudos ambientais.

**Darci Scnorrenberger**

Possui graduação em Ciências Contábeis (1996), Especialização em Gestão Contábil (1997), Mestrado em Inovação e Avaliação Tecnológica (1999) e Doutorado em Gestão de Negócios (2005) pela Universidade Federal de Santa Catarina. Atualmente é professor Adjunto IV da Universidade Federal de Santa Catarina. Tem experiência em gestão de Intangíveis; Controladoria e Orçamento.

Recebido em: 11-7-2014

Aprovado em: 6.5.2015

Avaliado pelo sistema double blind review.

Editor: Elmo Tambosi Filho

Disponível em <http://mjs.metodista.br/index.php/roc>