



XVIII Congresso Internacional de Custos
XXX Congresso Brasileiro de Custos

15 a 17 de novembro de 2023
Natal / RN / Brasil



Adoção de artefatos da contabilidade gerencial por uma cooperativa de café: um estudo à luz da Teoria Contingencial

Josele França e Braga (IFTM) - joselefranca@iftm.edu.br

Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr (UFU) - larafehr@ufu.br

Sérgio Lemos Duarte (UFU) - sergiold@ufu.br

Júlio Orestes da Silva (UFG) - orestesj@gmail.com

Resumo:

O objetivo do estudo consistiu em analisar a adoção de artefatos da contabilidade gerencial em uma cooperativa de café, à luz da Teoria Contingencial. De abordagem qualitativa, trata-se de uma pesquisa aplicada e descritiva, realizada por meio de um estudo de caso. Utilizou-se de três fontes para coleta e análise de dados, pelo uso da técnica de análise de conteúdo: entrevistas semiestruturadas, análise de documentos e observação direta não-participante em uma cooperativa de café da Região do Cerrado Mineiro, denominada “Cooperativa”. A pesquisa contribui para a literatura ao evidenciar que seus resultados, apesar de ter como foco o mercado de café, se mostram semelhantes a aqueles realizados em sociedades cooperativas do mesmo ramo (agropecuário), ramo este pouco explorado. Entre os 10 artefatos da contabilidade gerencial pesquisados, 4 são adotados pela “Cooperativa”: o Custeio por Absorção, o Orçamento, o Planejamento estratégico e o Benchmarking. Os três primeiros estão entre os artefatos mais utilizados por esses tipos de sociedades, exceto pelo Benchmarking, evidenciado neste estudo. Descreveu-se o uso desses artefatos, sendo identificadas as razões para adoção e sua relação com as características contingenciais. Constatou-se influências internas e externas entre o ambiente, a estrutura, a tecnologia e a estratégia na utilização desses artefatos na “Cooperativa”. Diferentemente das pesquisas do ramo (quantitativas), este estudo inova ao aprofundar seu olhar sobre o tema, oferecendo insights, teóricos e práticos, se limitando, porém, às suas características metodológicas.

Palavras-chave: Artefatos. Contabilidade gerencial. Cooperativa de café. Teoria contingencial.

Área temática: Sistemas de controle gerencial e custos

Adoção de artefatos da contabilidade gerencial por uma cooperativa de café: um estudo à luz da Teoria Contingencial

RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em analisar a adoção de artefatos da contabilidade gerencial em uma cooperativa de café, à luz da Teoria Contingencial. De abordagem qualitativa, trata-se de uma pesquisa aplicada e descritiva, realizada por meio de um estudo de caso. Utilizou-se de três fontes para coleta e análise de dados, pelo uso da técnica de análise de conteúdo: entrevistas semiestruturadas, análise de documentos e observação direta não-participante em uma cooperativa de café da Região do Cerrado Mineiro, denominada “Cooperativa”. A pesquisa contribui para a literatura ao evidenciar que seus resultados, apesar de ter como foco o mercado de café, se mostram semelhantes a aqueles realizados em sociedades cooperativas do mesmo ramo (agropecuário), ramo este pouco explorado. Entre os 10 artefatos da contabilidade gerencial pesquisados, 4 são adotados pela “Cooperativa”: o Custeio por Absorção, o Orçamento, o Planejamento estratégico e o *Benchmarking*. Os três primeiros estão entre os artefatos mais utilizados por esses tipos de sociedades, exceto pelo *Benchmarking*, evidenciado neste estudo. Descreveu-se o uso desses artefatos, sendo identificadas as razões para adoção e sua relação com as características contingenciais. Constatou-se influências internas e externas entre o ambiente, a estrutura, a tecnologia e a estratégia na utilização desses artefatos na “Cooperativa”. Diferentemente das pesquisas do ramo (quantitativas), este estudo inova ao aprofundar seu olhar sobre o tema, oferecendo insights, teóricos e práticos, se limitando, porém, às suas características metodológicas.

Palavras-chave: Artefatos. Contabilidade gerencial. Cooperativa de café. Teoria contingencial.

Área Temática: Sistemas de controle gerencial e custos.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com a Organização Internacional do Café (OIC), o Brasil é considerado o maior produtor e exportador de café no mundo (OIC, 2021). Para o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), são produzidas duas variedades da cultura no país: o *coffea arabica* (café arábica) e o *coffea canephora* (café robusta ou conilon) (IBGE, 2013), o que possibilita atender diferentes demandas, tanto de paladar quanto preço, uma vez que as duas espécies se distinguem pelo sabor, corpo, tamanho do grão, doçura e acidez (Moura, 2016).

Os principais estados produtores da cultura são: Minas Gerais, Espírito Santo, São Paulo, Bahia, Paraná e Rondônia (IBGE, 2013). Deste rol, Minas Gerais se destaca, sendo responsável por mais da metade da produção nacional e mais de 80% das exportações brasileiras (Barbosa, Aguilar & Maciel, 2021).

De acordo com o Painel de Dados da Agricultura de Minas Gerais, elaborado pela Secretaria de Estado de Agricultura, Pecuária e Abastecimento (SEAPA), Minas Gerais produziu, nos anos de 2020 e 2021, 3.424.517 toneladas de café em grão, representando 51,11% da produção nacional. Em segundo lugar, no mesmo período,

aparece o estado do Espírito Santo, com 1.635.878 toneladas produzidas, representando 24,41% desta produção no país (Seapa, 2021).

O café conhecido como comum ou commodity é aquele envolvido “num padrão competitivo cujo foco estratégico é a produção em larga escala de produtos homogêneos, com baixos custos, voltada para o consumo em massa” (Leão, 2010, p. 56). Já o café especial possui algumas características que o difere do comum, não apenas por sua qualidade, mas também por outros fatores que antecedem o produto pronto para ser comercializado (Zylbersztajn & Farina, 2001).

A Região do Cerrado Mineiro (RCM) representa uma região demarcada pela Denominação de Origem e da Certificação de seus cafés (Cerrado Mineiro, 2015). “O café nela cultivado possui características e qualidade que remetem a esta origem, demarcada por 55 municípios mineiros” (Moura, 2016, p. 17), controlada pela Federação dos Cafeicultores do Cerrado (FCC), uma entidade sem fins lucrativos (Cerrado Mineiro, 2015).

A demanda por cafés certificados e de maior qualidade, surgiu na década de 2000 (Zylbersztajn & Farina, 2001), sendo percebida pela FCC que visou não apenas representar seus produtores, organizados em cooperativas e associações, como também controlar e promover a região, tanto no cenário nacional, mas também (e principalmente) em âmbito internacional, onde a procura por esses cafés é maior (Cerrado Mineiro, 2015).

Os cafés produzidos na RCM, além de diferenciados pelos aspectos supramencionados, também possuem várias certificações socioambientais, vistas como um requisito importante na comercialização da cultura no mercado internacional (Moura, 2016). Além disso, seu cultivo e manejo, para que seja considerado um café especial, está intimamente ligado a investimentos tecnológicos e padrões de processos que abrangem “sistemas produtivos com menor impacto no meio ambiente, como os sistemas orgânicos de cultivo, assim como responsabilidade social” em sua produção (Zylbersztajn & Farina, 2001, p. 14). “Naturalmente, o custo para se obter cafés diferenciados é maior quando comparado ao café commodity, por isso, há expectativa de maiores retornos financeiros” (Moura, 2016, p. 17).

O café possui especificidades que geram, por si só, uma alta instabilidade em sua produção e, conseqüentemente, na sua comercialização. A cultura é considerada perene, muito sensível a fatores climáticos como seca, geada, entre outros, e sua alternância natural de produção, ou seja, um ano com grande florada seguido por outro com florada menos intensa, gera no mercado uma alta instabilidade de preços (Silva & Reis, 2013).

Diante deste contexto, produtores de café buscam se associar em organizações como, por exemplo, sociedades cooperativas, as quais se encarregam de executar atividades coletivas em prol de seus cooperados (considerados donos neste tipo de sociedade) prestando serviços de armazenagem, beneficiamento, comercialização, entre outras, na busca de se adaptarem às necessidades e tendências desse mercado (Bialoskorski, 1998).

A sociedade cooperativa difere das outras sociedades não cooperativas por ter uma “relação diferente entre fatores de produção, capital e trabalho” (Diniz, Giarola, Balbino, Ferreira & Nazareth, 2013, p. 68). Na empresa de capital (ou *investor-owned firms*, IOFs), o peso no processo decisório é proporcional ao número de ações, enquanto que nas cooperativas essa proporção é de um voto por pessoa, independentemente de seu número de cotas-parte na sociedade. Além disso, o objetivo inicial de uma cooperativa não é a obtenção de lucros, mas sim a prestação de serviços a seus cooperados. Ao final do exercício, as sobras operacionais são

distribuídas *pro rata* e proporcionais às operações de cada cooperado (Bialoskorski, 1998).

No Brasil, essas sociedades possuem sua própria entidade de representação, a Organização das Cooperativas do Brasil (OCB), uma sociedade civil, sem fins lucrativos, com neutralidade política e religiosa. Em 1971, a Lei nº 5.764 instituiu o regime jurídico desse tipo de sociedade, bem como toda sua política nacional. Conforme prevê em seu art. 3º: “as cooperativas são uma sociedade mercantil sem objetivo de lucro” (Brasil, 1971).

Elas são regidas e guiadas sob sete princípios básicos: adesão voluntária e livre; gestão democrática; participação econômica dos membros; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação; e interesse pela comunidade (OCB, n.d.). Até o ano de 2019 eram organizadas em 13 ramos. A partir de 2020, esse número foi reduzido para 7: o agropecuário (o maior deles); crédito; transporte; trabalho, produção de bens e serviços; saúde; consumo e infraestrutura (OCB, n.d.).

Em 2020, o Brasil registrou 4.868 cooperativas distribuídas em todas as unidades da federação, atuantes nos 7 ramos (OCB, 2022a). Dessas, 1.173 são cooperativas agropecuárias, sendo que 189 estão em Minas Gerais (OCB, 2022b), inclusive, as cooperativas de café.

Para se manterem competitivas nos seus diferentes segmentos e atender seus associados, as cooperativas tem buscado utilizar modelos de gestão eficientes na busca por resultados satisfatórios (Bialoskorski, 1998; Imlau, Chaves, Gasparetto, Lunke & Scnorrenberge, 2016). Neste sentido, tem-se a contabilidade gerencial, vista como o produto do processo de busca e produção de informação para tomada de decisão, seja ela operacional ou financeira (Soutes, 2006). Há diversos artefatos contábeis gerenciais (ACG), ou seja, ferramentas, instrumentos, filosofias, métodos, entre outros (Soutes, 2006) utilizados nesse processo de busca e produção de informações para que tomadores de decisão consigam conduzir as empresas dentro de seu ambiente competitivo (Gorla & Lavarda, 2012).

Assim, o mercado cafeeiro, caracterizado por avanços tecnológicos, competição, instabilidade e dinamismo (Saes, 2008) aponta para fatores situacionais afetando essas organizações e seus planos estratégicos, pois “diferentes ambientes satisfazem diferentes modelos de estratégia e estrutura organizacional”, impactando a forma como a contabilidade gerencial é organizada (Guerra, 2007).

Tal fenômeno pode ser explicado à luz da Teoria Contingencial. Em resumo, os adeptos desta teoria asseguram que as organizações devem ser vistas como um sistema aberto, passível de adaptação às contingências do ambiente (Fagundes, Soler, Feliu & Lavarda, 2008), sofrendo influências tanto do ambiente externo, no qual estão inseridas, quanto alterações internas, seja de sua estrutura, tamanho, tecnologia, estratégias adotadas, entre outros (Matos, 2010).

Assim, dada a importância do café e das cooperativas para os seus associados e sociedade, e frente aos desafios impostos pelo mercado na gestão dessas organizações, este estudo tem como objetivo analisar a adoção de artefatos da contabilidade gerencial em uma cooperativa de café, à luz da Teoria Contingencial.

Este estudo se justifica “pela existência de poucas pesquisas a respeito do tema em cooperativas” (Imlau et al., 2016), além da contribuição para a ampliação do conhecimento empírico sobre a utilidade de artefatos da contabilidade gerencial para a gestão dessas organizações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Teoria Contingencial

De acordo com Matos (2010), os primeiros estudos da Teoria Contingencial na gestão empresarial surgiram na década de 60 (mais precisamente, em 1958, com Woodward e seu trabalho *Management and Technology*, uma análise da tecnologia como fator contingencial com 100 indústrias inglesas). Posteriormente, em 1965, Woodward publicou seus achados no livro *Industrial Organization: Theory and Practice*. Ele concluiu que a adequação entre a estrutura organizacional e a tecnologia empregada conduz a um desempenho superior (Matos, 2010).

A Teoria Contingencial pretende entender a maneira que cada empresa funciona considerando suas especificidades e o contexto que estão inseridas refletindo em sua estrutura, estratégia e processos internos (Beuren & Fiorentin, 2014). Para a teoria uma estrutura simples, com processos manuais e artesanais, gera uma organização razoavelmente informal e orgânica; em organizações com portes maiores, com processos fabris mais sofisticados, como produção em massa e por lote, tem-se organizações mais formais e mecanicistas (Matos, 2010). Conforme disposto (Quadro 1), vários estudos contribuíram para a disseminação dessa teoria.

Autores	Fatores	Contribuições
Woodward (1958/1965)	Tecnologia	Estudo seminal. Analisou as relações entre tecnologia e estrutura. A adequação entre a estrutura organizacional e a tecnologia empregada conduz a um desempenho superior.
Burns e Stalker (1961)	Ambiente externo	Taxonomia de estrutura mecanicista <i>versus</i> orgânica. Identificaram 5 níveis de ambiente, desde o estável ao instável. Em ambiente estável, a estrutura mecanicista é mais eficaz. Em ambiente dinâmico, faz-se necessário uma estrutura mais orgânica.
Chandler (1962)	Estratégia	A estratégia determina a estrutura, que necessita se adaptar.
Lawrence e Lorsch (1967)	Ambiente e Estrutura	Analisaram as estruturas internas em termos de diferenciação e integração.
Perrow (1967)	Tecnologia e Ambiente	Deu seguimento aos estudos de Woodward (1958), contribuindo com dimensões: a possibilidade de analisar a tecnologia e a previsibilidade ou variabilidade do trabalho.
Thompson (1967)	Tarefa e Tecnologia	Categorização em empresas de “sistema aberto” e “sistema fechado”. Propôs três tipos de tecnologia: tecnologia em elos de sequência, mediadora e intensiva. Analisou contingências e o comportamento das pessoas nas organizações.
Mintzberg (1979)	Tecnologia e ambiente	Como as empresas formam a sua estrutura organizacional.

Quadro 1. Estudos pioneiros sobre a Teoria Contingencial

Fonte: elaborado a partir de Guerra (2007), Matos (2010) e Imlau et al., (2016)

Chenhall (2003) categorizou, através de uma revisão de literatura, seis aspectos contingenciais: ambiente, cultura, estratégia, estrutura, tamanho e tecnologia. Na revisão de Jesmin e Hu (2012), ao relacionarem o uso da Teoria Contingencial nas pesquisas em contabilidade gerencial, os autores relataram que não há um consenso entre os aspectos contingenciais analisados, dificultando complementar pesquisas futuras por utilizarem diferentes concepções.

2.2 Artefatos da contabilidade gerencial

De acordo com o estudo IMAP 1 (*Institute of Management Accountants*), realizado pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants*, IFAC), a contabilidade gerencial teve seu desenvolvimento no campo da atividade organizacional através de quatro estágios (IFAC, 1998). Conforme Quadro 2, cada estágio dessa evolução demonstra como as mudanças que ocorrem no ambiente de negócios impactam diretamente o trabalho dos contadores gerenciais (Grande & Beuren, 2011).

	Estágio 1	Estágio 2	Estágio 3	Estágio 4
Foco	Custo e controle financeiro	Controle e planejamento gerencial	Redução de perdas no processo operacional	Criação de valor pelo uso efetivo de recursos
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por absorção; Custeio Variável; Custeio Padrão.	x	Custeio ABC; Custo Meta.	x
Métodos de mensuração e avaliação de desempenho	Retorno sobre o investimento.	Preço de transferência; Moeda constante; Valor presente.	<i>Benchmarking</i> .	<i>Economic Value Added (EVA)</i> .
Filosofias e modelos de gestão	x	Orçamento; Descentralização.	<i>Kaizen; Just in Time</i> ; Teoria das Restrições; Planejamento estratégico; Gestão Baseada em Atividades.	Simulação; GECON; <i>Balanced Scorecard (BSC)</i> ; Gestão Baseada em Valor (VBM).

Quadro 2. Segregação dos ACG por estágio evolutivo

Fonte: adaptado de Soutes (2006).

Soutes (2006) segregou os ACG em tradicionais e modernos, ou seja, artefatos tradicionais como todos aqueles elencados nos estágios 1 e 2, bem como modernos, aqueles elencados nos estágios 3 e 4 da evolução da contabilidade gerencial do IMAP 1, do IFAC (1998). Porém, diante de inúmeros estudos existentes e diversos ACG empregados na literatura, selecionou-se os 10 ACG mais pesquisados em âmbito nacional (Quadro 3), conforme pesquisa bibliográfica realizada por Spanholi (2018).

Artefatos		Estágios			
		1º	2º	3º	4º
		Tradicionais		Modernos	
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por Absorção	X			
	Custeio Variável	X			
	Custeio ABC			X	
	Custo Padrão	X			
	Custo Meta			X	
Métodos de avaliação de desempenho	<i>Benchmarking</i>			X	
	<i>Economic Value Added (EVA)</i>				X
Modelos de gestão	Planejamento estratégico			X	
	Orçamento Operacional		X		
	Balanced Scorecard (BSC)				X

Quadro 3. ACG selecionados para esta pesquisa

Fonte: Spanholi (2018, p. 28).

Os ACG são implementados nas organizações conforme as demandas informacionais, ou seja, se condicionam ao contexto, qualidade e quantidade de informações esperadas (Spanholi, 2018). Esses artefatos envolvem informações monetárias e não-monetárias de mensuração, acumulação e comunicação dessas informações (Oyadomari, Cardoso, Mendonça & Lima, 2008).

O Quadro 4 apresenta uma síntese dos principais estudos empíricos que relacionaram a investigação do uso de artefatos e/ou práticas da contabilidade gerencial (que envolvem utilização de ACG) em cooperativas agropecuárias, tendo como base os ACG selecionados neste estudo.

Estudos	Objetivo	Principais achados	ACG mais utilizados*	Menos utilizados*
Isidoro <i>et al.</i> (2012)	Identificar as ferramentas gerenciais definidas pelo IFAC (1998) que são utilizadas pelas cooperativas e se estas impactam ou não o resultado.	As cooperativas vêm utilizando artefatos, sendo que poucas (13%) estão no quarto estágio. O desempenho não depende da utilização de artefatos modernos.	Planejamento estratégico; Orçamento.	EVA.
Reis e Teixeira (2013)	Verificar a utilização dos artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias e analisar a relação com seu porte e desempenho financeiro.	Identificaram a prevalência da utilização de artefatos tradicionais. O porte não implica na utilização de artefatos modernos.	Custeio por Absorção; Custeio Variável; Orçamento.	Custeio ABC; Custo Meta; BSC; EVA.
Imlau e Gasparetto (2017)	Investigar a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial em cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul.	Práticas tradicionais de contabilidade gerencial são mais adotadas que práticas modernas.	Custeio Variável; Orçamento; Planejamento Estratégico.	Custo Meta; BSC; EVA.
Tarifa e Almeida (2018)	Investigar as características das cooperativas agropecuárias paranaenses com tipificações de cultura organizacional predominantes e os níveis de práticas de Contabilidade Gerencial semelhantes.	Há todos os estágios de práticas de Contabilidade Gerencial, com a predominância de ACG mais tradicionais, como rateio dos custos, orçamentos flexíveis e <i>payback</i> para investimentos de capital.	Orçamento; Planejamento Estratégico.	BSC; EVA.
Tarifa, Reis e Almeida (2019)	Investigar os níveis de adoção e práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas agroindustriais paranaenses.	A maioria das cooperativas utiliza em grau mais elevados as práticas de Contabilidade Gerencial dos níveis 1 e 2 (artefatos tradicionais).	Custeio por Absorção; Orçamento; Planejamento Estratégico.	Custo Meta; BSC; EVA.

* Citados apenas ACG selecionados para esta pesquisa.

Quadro 4. ACG em cooperativas agropecuárias

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

De modo geral, estudos anteriores sobre a investigação do uso de ACG já foram evidenciados em empresas de manufatura (Haldma & Lääts, 2002); comércio, indústria e serviços (Soutes, 2006; Oyadomari et al., 2008); micro, pequenas e médias empresas industriais (Lima & Imoniana, 2008; Paulo & Cintra, 2018; Spanholi, 2018); empresa familiar (Oliveira & Beuren, 2009); organizações sem fins lucrativos (Mário, Alves, Carmo, Silva & Jupetipe, 2013; Godoy & Raupp, 2017); empresas do setor sucroenergético do Brasil (Silva & Oliveira, 2022); cooperativas (Ferrari, Diehl & Souza, 2011); e, por fim, cooperativas agropecuárias (Isidoro, Espejo, Facci & Garcias, 2012; Reis & Teixeira, 2013; Imlau et al., 2016; Imlau & Gasparetto, 2017; Tarifa & Almeida, 2018; Tarifa, Reis & Almeida, 2019).

Quanto os estudos em sociedades cooperativas agropecuárias, percebe-se que, em sua maioria, estão mais concentrados na região sul do país, salvo Isidoro et al. (2012) e Reis e Teixeira (2013). Os primeiros identificaram os ACG mais utilizados pelas 13 cooperativas agropecuárias brasileiras da amostra do estudo (que estão entre as Melhores e Maiores de 2010 da Revista Exame); Já Reis e Teixeira (2013), verificaram a utilização de ACG, tradicionais e modernos, em cooperativas agropecuárias de Minas Gerais.

Verifica-se também que os ACG mais adotados por essas cooperativas são aqueles considerados tradicionais, caracterizados nos estágios 1 e 2, salvo o Planejamento estratégico, considerado um artefato moderno de estágio 3 do IMAP 1 (IFAC, 1998). Neste sentido, destacaram-se: Custeio por Absorção, Custeio Variável e o Orçamento. Entre os artefatos menos utilizados pelas cooperativas agropecuárias estão o Custeio ABC, o Custo Meta e o *Benchmarking*, de estágio 3 e o BSC e o EVA de estágio 4 do IMAP 1 (IFAC, 1998).

Um estudo recente realizado por Souza, Russo e Guerreiro (2020) sobre a utilização de ACG em 149 empresas do Brasil, listadas no anuário Melhores & Maiores, pela revista Exame. Das 17 práticas contábeis gerenciais pesquisadas, as três mais utilizadas pela amostra foram: Orçamento (45 empresas, 30% da amostra), Análise de Variações Orçamentárias (37 empresas, 25% da amostra), somando juntas 55% da amostra, além do Planejamento estratégico (42 empresas, 28% da amostra). Este resultado se aproxima dos achados das pesquisas em cooperativas agropecuárias, evidenciando a alta representatividade do uso de tais artefatos em outros setores empresariais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa, quanto aos seus objetivos, caracteriza-se como descritiva por descrever um fenômeno analisado (Gil, 2008). Sua natureza é aplicada, por representar o interesse prático aplicado à solução de um problema (Marconi & Lakatos, 2002). Sua abordagem é qualitativa, vista como uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social de situações complexas ou estritamente particulares (Richardson, 1999).

Com relação aos procedimentos técnicos, se caracteriza como um estudo de caso único, realizado em uma cooperativa de café da RCM, denominada “Cooperativa”. O formato de estudo de caso se justifica em decorrência da possibilidade de sua aplicação ser mais intensiva e da riqueza detalhada de informações que se pode obter de um determinado objeto pesquisado (Raupp & Beuren, 2006). Neste formato de pesquisa científica tem-se a generalização teórica ou analítica, onde seus achados podem ser confrontados com a teoria existente sobre o assunto (Major, 2017).

A pesquisa qualitativa normalmente se baseia em um tipo de amostragem intencional, baseada na premissa de se buscar os melhores casos e resultados para o estudo (Patton, 2015). Neste sentido, a escolha da “Cooperativa” baseou-se na sua atuação frente ao mercado (nacional e internacional), na prestação de serviços e comercialização de cafés, tanto comuns quanto especiais.

De acordo com o Anuário de Informações Econômicas e Sociais do Cooperativismo Mineiro de 2022, do Sistema da Organização das Cooperativas do Estado de Minas Gerais (OCEMG), a “Cooperativa” destacou-se entre as 5 maiores cooperativas agropecuárias em Ativos Totais; entre as 10 maiores em Ingressos/Receitas Totais e entre as 15 maiores em Capital Social (Ocemg, 2022). No Anuário de 2021, ela figurou entre as 20 maiores cooperativas de todos os ramos e entre as 10 maiores do agronegócio (Ocemg, 2021).

Esta pesquisa combinou três técnicas de coleta e análise de dados: entrevistas, análise de documentos e observação direta. Quanto as entrevistas, adotou-se a estrutura semiestruturada, onde os participantes puderam, em resposta às perguntas, usar suas próprias linguagens e fornecer respostas longas e detalhadas (Leavy, 2017).

Para a realização das entrevistas, utilizou-se de um roteiro, elaborado a partir do referencial teórico deste estudo. Ele foi submetido a um pré-teste (para avaliar sua clareza, viés, perguntas ambíguas e promover ajustes) em uma cooperativa de crédito, tendo como entrevistado o Gerente Financeiro dessa cooperativa.

A amostragem adotada, denominada *Snowball* (Bola de Neve) é considerada não probabilística, por se utilizar de cadeias de referência na sua determinação (Vinuto, 2014). Foram entrevistados, em novembro de 2022, colaboradores do setor de Controladoria e Finanças da “Cooperativa”. Para isso, enviou-se previamente um “e-mail convite” a esses profissionais, anexando o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), do qual foi assinado no dia da entrevista. O Quadro 5 apresenta o perfil dos entrevistados.

Entrevistado	Cargo	Gênero	Idade	Tempo de cooperativa*	Duração da entrevista**
E01	Gestor/Superior	M	38	168	53
E02	Colaborador	M	41	132	44
E03	Colaborador	F	44	36	27
E04	Colaborador	F	42	44	53
E05	Gestor/Gerente	M	26	84	46

* meses/** minutos

Quadro 5. Perfil dos entrevistados

Fonte: Elaboração própria.

Em resumo, a idade média dos respondentes foi de 38 anos; 60% do gênero masculino; 60% com especialização (pós-graduação Lato Sensu/MBA) na área das ciências contábeis (contabilidade, controladoria e finanças), atuando em média há 8 anos na “Cooperativa”.

A análise documental é caracterizada como uma fonte de dados restritos em certos documentos, sendo primárias e secundárias, contemporâneas ou retrospectivas (Marconi & Lakatos, 2002). Foram analisados documentos públicos disponíveis no site oficial da “Cooperativa”, além de suas mídias sociais. Também foram analisados documentos internos, como: planilhas e relatórios contábeis/financeiros; organograma institucional; guias de serviços; e relatórios gerados pelo seu “ERP Integrado”.

A observação direta não-participante não significa apenas ver e ouvir, mas também examinar fatos, fenômenos e comportamentos que se deseja estudar (Marconi & Lakatos, 2002). Assim, a observação ocorreu na sede administrativa da “Cooperativa”, totalizando 17 horas, divididas em 10 dias. Foi possível acompanhar a rotina dos colaboradores, além de participar de uma reunião administrativa.

Durante toda a observação foi utilizado um “Diário de Campo” para registro de dados que auxiliaram na análise e interpretação dos resultados (Martins, 2008), além do Protocolo do Estudo de Caso, contendo os procedimentos e as regras gerais que se seguiram para a realização desta pesquisa (Yin, 2001).

A Análise de Conteúdo foi a técnica utilizada para analisar os dados coletados neste estudo, vista como um instrumento com ampla possibilidade de formas e adaptável a um vasto campo: as comunicações (Bardin, 2016).

A Análise de Conteúdo desta pesquisa partiu de uma organização básica, passando por uma codificação e categorização em três fases, conforme Bardin (2016): (i) Pré-análise: organização do material analisado e na sistematização das ideias que conduziram à pesquisa; (ii) Exploração do material: operacionalização do que foi definido na etapa anterior para a classificação do conteúdo reunido. Nesta fase foi realizada a codificação, a classificação e a categorização dos dados; (iii) Tratamento dos resultados e interpretações: captando os conteúdos expressos em todo o material coletado. O Quadro 3 (seção 2.2) representa as categorias deste estudo.

Vale ressaltar ainda que esta pesquisa seguiu todos os preceitos éticos que envolvem pesquisas com seres humanos, conforme Resolução do Conselho Nacional de Saúde (CNS) nº 510/2016; e que toda coleta de dados ocorreu após a aprovação do projeto por um Comitê de Ética.

4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 A “Cooperativa”

A “Cooperativa” se enquadra na modalidade de “Sociedade Cooperativa de Responsabilidade Limitada”, regida pela Lei 5.764/1971. Criada na década de 1990, conta com 642 associados, 222 colaboradores diretos e 8 jovens aprendizes (Relatório de Administração, 2021).

Por meio de seu instrumento de constituição, o Estatuto Social, presta serviços de preparo, rebenefício, armazenagem, comercialização e industrialização de cafés a seus associados e terceiros, tanto para o mercado nacional quanto internacional. Além disso, tem como objetivo incentivar e aprimorar a cafeicultura da região do Cerrado Mineiro e trabalhar com a importação e comercialização de insumos, máquinas e equipamentos a seus cooperados (Estatuto Social, 2018).

Ainda conforme seu Estatuto Social (2018), o órgão máximo da “Cooperativa” é a Assembleia Geral, composta por todos os seus associados, que elegem seus Conselheiros Fiscais e Administrativos por meio do voto. Os conselheiros administrativos, num total de 7, são eleitos para mandatos de 3 anos, sendo permitido reeleição de até 2/3 de seus membros.

Ela é representada institucional e legalmente por seu Diretor Superintendente que, junto aos demais membros diretores (que se reportam a ele), compõem a Diretoria Executiva da sociedade. Esses diretores não são membros associados, mas colaboradores contratados para desempenhar suas funções administrativas (Estatuto Social, 2018). Por fim, a “Cooperativa” conta com uma auditoria interna e uma auditoria externa independente. A externa é realizada por uma empresa de contabilidade contratada para esta finalidade.

4.2 Artefatos da contabilidade gerencial adotados

O sistema de custeio adotado pela “Cooperativa” é o Custeio por Absorção, onde há um controle de custos diretos, indiretos, fixos e variáveis do café, tanto daquele que é industrializado (pelo departamento de Indústria e Cafeteria), como do café verde/cru comercializado pelos agentes de negócios da “Cooperativa” (Diário de campo, 2022).

Quanto a industrialização do café, tal informação pode ser encontrada no Relatório de Administração (2021) da “Cooperativa”, onde é descrito que o método de custo de produtos acabados, compreende os custos de matéria-prima, mão de obra e outros custos diretos de produção (com base na capacidade operacional normal da “Cooperativa”).

Quanto à comercialização, os custos incorporam à venda e são controlados por uma ferramenta interna de planejamento e controle denominada “CDN”. Semelhante a uma estrutura de uma Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), esta ferramenta possibilita entender cada transação comercial de café realizada pela “Cooperativa” e avaliar seus resultados.

Inicialmente, o agente de negócios faz uma previsão do cenário de venda, através de um estudo prévio de mercado. Desta forma, ele consegue controlar variáveis e garantir um resultado satisfatório. A ferramenta mostra lado a lado o planejado e o realizado, possibilitando entender cada compra e cada venda atrelada aquela compra. Além disso, a ferramenta “CDN” mostra os fatores que influenciaram o seu resultado (distorções), gerando ao final, lucro ou prejuízo.

Dessa forma, todos os custos relacionados aos serviços prestados pela “Cooperativa” são incorporados ao preço de venda do café. Ao final, após da soma de seus custos totais e despesas (como frete), é apurado o resultado financeiro da transação, podendo ser lucro ou prejuízo, conforme relata o entrevistado: “o setor comercial insere as informações no sistema da “CDN” da venda. Tem alguns custos que são por apropriação, como: custo fixo; embalagem; preparo etc; São fixos do negócio. E outras são por lançamento, por exemplo, o frete” (E05).

Foi perguntado aos respondentes como a “Cooperativa” apura, acompanha e controla seus custos. Conforme respostas, foi possível perceber que a “Cooperativa” adota o Custo Médio de Aquisição do café, tanto do café comum, quanto do café especial, por safra. Foi relatado que o controle dos custos do café se inicia com as guias de serviços geradas pelo armazém e, na sequência, a contabilidade faz toda a verificação e lançamentos, sempre pelo custo médio do valor adquirido, conforme explica o entrevistado: “o método de custo que utilizamos é o custo médio. Controlamos os custos do café. Se o café está a R\$ 900 e entra um outro de R\$ 1.600, é feita a média desse valor. Cada produto, seja ele um café comum ou um café especial, tem o seu custo médio, de forma separado, por safra” (E02).

Conforme prevê em seu Estatuto Social (2018), o diretor de Controladoria e Finanças da “Cooperativa”, além de dar suporte administrativo ao Diretor Superintendente em ações de implementação, é também responsável por auxiliar as áreas de negócio com criação e análise de relatórios gerenciais e indicadores de performance da “Cooperativa”. Assim, tal documento sinaliza a adoção de métodos de mensuração e avaliação de desempenho adotados pela “Cooperativa”.

Quando perguntado aos entrevistados sobre como a “Cooperativa” mensura e avalia seu desempenho, foi relatada e citada a adoção de vários indicadores da controladoria e do setor financeiro, como descreve o entrevistado:

Através de indicadores de resultados da controladoria e do financeiro. Por exemplo, indicador financeiro de liquidez, composição do endividamento, prazo da atividade, rotação de estoque, ciclo financeiro, pagamento, recebimento, fluxo de caixa livre, EBITDA, além de indicadores fornecidos pelo próprio sistema da OCEMG. Indicadores mais atrelados a resultado (E01).

O entrevistado menciona a utilização de indicadores para mensuração e análise de resultados, por meio de um sistema disponibilizado pela Organização das Cooperativas do Estado de Minas Gerais (OCEMG). O “Sistema OCEMG” é formado pela junção de duas importantes instituições: seu Sindicato e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo de Minas Gerais (SESCOOP/MG). Esse sistema abrange um processo de orientação e apoio para uma gestão mais eficiente, oferecendo também cursos, treinamentos, palestras e seminários que integram e fortalecem as sociedades cooperativas (Ocemg, 2019).

Por meio do “Sistema OCEMG”, as cooperativas disponibilizam informações, ao mesmo tempo que têm acesso a dados econômicos e financeiros de outras, pela adoção do *Benchmarking* entre cooperativas. Esse artefato é visto como um processo de pesquisa que tem como objetivo analisar o desempenho da cooperativa em relação ao setor, monitorando o mercado por meio do levantamento de dados que depois serão mensurados, avaliados e interpretados, pelos indicadores-chave de desempenho (InovaCoop, 2022).

Todas essas informações (de resultados e desempenhos) são analisadas em reuniões (quinzenais, mensais e trimestrais, dependendo de cada situação) e são levadas ao Conselho (a cada três meses). Além disso, a “Cooperativa” possui alguns comitês internos específicos que tratam essas informações e tomam decisões.

Também são atribuições do diretor de Controladoria e Finanças da “Cooperativa”: preparar a elaboração do Planejamento estratégico, do Orçamento anual, dispêndios e investimentos para apreciação e deliberação pelo Conselho de Administração; a de administrar o controle de patrimônio e a compra de ativos e suprimentos, fazendo cumprir as diretrizes orçamentárias; dentre outras (Estatuto Social, 2018).

Neste sentido, foram identificados mais 2 artefatos: o Orçamento e o Planejamento estratégico. O Orçamento é iniciado no final do exercício atual, ou seja, por volta de outubro e novembro do ano corrente. O artefato é analisado em reunião e aprovado via Conselho, conforme explica o entrevistado: “todo final de ano é elaborado o orçamento. Cada departamento faz uma previsão do que vai ter de gastos dentro da sua realidade para o ano seguinte. Após esse orçamento ser feito, é marcada uma reunião com os gestores, com a diretoria e com os membros do conselho para aprovação” (E02).

O Orçamento é acompanhado por todos os setores da “Cooperativa”, em especial pela controladoria. Para tanto, é utilizado o “ERP integrado”, desde a sua criação e durante toda a sua execução, como controle. Além disso, esse Orçamento passa por uma revisão, geralmente por volta de julho/agosto do ano em que ele está vigente, conforme explica o entrevistado:

Hoje, nós temos um sistema específico para fazer o nosso orçamento. É um sistema onde todos os líderes têm acesso. Esse sistema é todo integrado. Conseguimos inserir informações e, depois, à medida que as áreas vão executando esse planejamento temos, ao final, o realizado, seja anual ou mensal (E01).

Esse Orçamento anual é baseado no Planejamento estratégico da “Cooperativa”, elaborado de 4 em 4 anos e revisado a cada 2 anos. Criado em 2021, com vigência de 2022 a 2025, o atual Planejamento estratégico da “Cooperativa” teve

como focos: (i) os cooperados, a comunicação interna e externa e a intercooperação; (ii) a comercialização do café; (iii) questões financeiras; (iv) a governança, o processo e o desenvolvimento humano; e, por fim, (v) o setor de Indústria e Cafeteria (Relatório de Administração, 2021).

O Planejamento estratégico é elaborado fora da sede administrativa da “Cooperativa” em uma imersão de três dias voltados exclusivamente para pensar e planejar cada atividade a ser desenvolvida para os próximos 4 anos da empresa. Sua elaboração conta com a participação de conselheiros, diretores, alguns cooperados, consultores e colaboradores da “Cooperativa”. Além do apoio da OCEMG e do SESCOOP e de outras cooperativas da RCM, por projetos de intercooperação comercial, social e ambiental.

4.3 Contingências

Para identificar características contingenciais relacionadas ao uso de ACG, não foram adotadas categorias prévias para análise, uma vez que, como apontado do referencial teórico deste estudo, não há um consenso sobre sua determinação. Durante a coleta de dados essas variáveis foram emergindo. Foram identificadas as seguintes variáveis: ambiente, estrutura, estratégia e tecnologia, afetando diretamente essa utilização.

Assim, foi possível comparar os achados desta pesquisa com os estudos de Chenhall (2003), exceto pelas variáveis cultura e tamanho organizacional, onde os dados não foram suficientemente robustos para identificar se o uso de determinado artefato se deve a cultura ou ao tamanho da “Cooperativa”.

Quanto as características ambientais, Chenhall (2003) trata o ambiente como um ator único, diferentemente do que foi abordado nesta pesquisa, com maior profundidade. Desta relação, sociedade cooperativa e ambiente, pode-se perceber como a “Cooperativa” oferece e incentiva seus colaboradores a participarem de programas de treinamento e capacitação, percebível na fala:

Hoje a cooperativa oferece vários benefícios para o funcionário. Um deles é o incentivo à educação. Quando contratamos alguém, se a pessoa está fazendo um curso de graduação, ou logo em seguida queira fazer, que esteja voltado para a função dela, a cooperativa paga 50% da mensalidade (E01).

Conforme dados do Relatório de Administração (2021), 22 funcionários receberam incentivo para qualificação profissional. Destes, 9 foram para cursos de graduação (Comércio Exterior, Gestão Financeira, Administração, Desenvolvimento Web Full Stack e Desenvolvimento Mobile, Ciências Contábeis, Cafeicultura e Direito); 3 colaboradores receberam incentivos para pós-graduação (Gestão de Agronegócios, Cafeicultura, Marketing: Ênfase em Vendas) e mais 10 para cursos de Língua Inglesa. Além das capacitações, mais de 70 colaboradores realizaram diversos outros treinamentos voltados para a gestão da sua carreira e do negócio.

Além dos colaboradores no ambiente da “Cooperativa”, tem-se os próprios cooperados, considerados donos/proprietários, por ser uma sociedade cooperativa. Esta situação é facilmente entendida quando se analisa sua estrutura organizacional, onde o órgão máximo deliberativo é a Assembleia Geral dos cooperados. Além de donos do negócio, são também clientes, uma vez que a “Cooperativa” oferece soluções e serviços a eles, como armazenagem e comercialização de seu café, além de serviços técnicos especializados no cultivo e na gestão de seu negócio. Esses clientes-cooperados também são considerados fornecedores, já que grande parte do café comercializado pela “Cooperativa” advém deles.

No que se refere a estratégia, Chenhall (2003) relaciona a variável ao mercado. O mercado de atuação da “Cooperativa” é o mercado cafeeiro, caracterizado por dinamismo e instabilidade, influenciando diretamente nas decisões da “Cooperativa” e, por conseguinte, nos ACG, como exemplifica o entrevistado:

Nosso negócio está diretamente ligado ao preço do produto. A “Cooperativa” saiu de um faturamento de 500 milhões para faturar 1 bilhão e meio esse ano. Isso porque o café saiu, em dois anos, de R\$ 600 reais a saca para R\$ 1.300 reais. Fazemos parte de uma diretoria executiva, onde precisamos de informações para poder gerir o negócio. E nada melhor do que indicadores contábeis (E01).

Quanto a estrutura, Chenhall (2003) afirma que quando organizadas por times ou equipes, tendem a ser mais participativas, utilizando-se de medidas de performance abrangentes e compreendidas pelos colaboradores.

É comum o trabalho em equipe na “Cooperativa”, principalmente no que se refere ao planejamento e organização de seus eventos institucionais. Durante a observação, foi possível participar de uma reunião administrativa, a qual teve como pauta o planejamento e a organização de um desses eventos. Estavam presentes colaboradores de vários departamentos. Foi discutido e deliberado diversas tarefas e funções, assumidas por todos os setores presentes.

Vale ressaltar que o Orçamento foi percebido como o artefato que auxilia não só no planejamento de metas e objetivos organizacionais, como também na troca de informações e envolvimento entre os setores.

Não havia, no momento da coleta de dados, avaliação de desempenho na “Cooperativa”. Porém, com a implantação do Plano de Cargos, Salários e Carreira, este procedimento será adotado, conforme comenta o entrevistado: “em janeiro desse ano (2022), foi apresentado um cronograma para os funcionários, através de uma empresa contratada, que teríamos uma avaliação de desempenho, um plano de cargos e salários, tudo!” (E03).

Por fim, percebe-se o uso da tecnologia como um fator contingencial determinante na comunicação, nos processos de gestão e uso de ACG da “Cooperativa”. Seu “ERP Integrado” é valorizado e visto como confiável, no que tange ao manejo das informações, conforme comenta o entrevistado:

Nossos diretores primam muito por essa questão de ter tudo via sistema. Eles argumentam que relatórios de Excel e apresentações via Power Point, por exemplo, podem ser manipuláveis. O sistema é confiável, porque sempre há um documento como nota fiscal que comprava aquela informação (E04).

Todo o processo de apuração, acompanhamento e controle de custos é feito por meio desse “ERP Integrado”, além de planilhas e documentos de apoio que cada setor possui, sendo tudo integrado e vinculado via Orçamento Anual. Os resultados obtidos, entre o orçado e o realizado, são apresentados para a diretoria e conselho da “Cooperativa”, para análise, aprovação e divulgação.

A “Cooperativa” também possui *Business Intelligence* (BI): Inteligência de Negócios ou Inteligência Organizacional, sendo utilizada no setor comercial e no armazém e, em construção, no setor de controladoria. BI's são sistemas de gerenciamento de informações com características de comunicação dinâmica e flexível dos dados, formatados e manuseados pelos próprios usuários, envolvendo gestores, contadores gerenciais e tecnologia da informação (Coser, 2020).

4.4 Síntese e relação com trabalhos anteriores

Foram identificados a adoção de 4 ACG na “Cooperativa” (Quadro 6), distribuídos nos três primeiros estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Há adoção tanto de artefatos tradicionais (Custeio por Absorção e o Orçamento), como modernos (o *Benchmarking* e o Planejamento estratégico), conforme estágio evolutivo do IMAP 1 (IFAC, 1998).

Categorias de análise	ACG adotados	Tradicionais		Modernos	
		1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por Absorção	X			
Métodos de mensuração e avaliação de desempenho	<i>Benchmarking</i>			X	
Filosofias e modelos de gestão	Orçamento		X		
	Planejamento Estratégico			X	

Quadro 6. Síntese dos ACG identificados na “Cooperativa”

Fonte: dados da pesquisa (2022).

No que se refere aos custos, evidenciou-se como métodos e sistemas adotados pela “Cooperativa” o Custeio por Absorção, o Custo Médio de Aquisição para controle do estoque de café, além do controle por centros de custos, atrelados a sua previsão orçamentária. A adoção do Custeio por Absorção pela “Cooperativa” não corrobora com os achados de Reis e Teixeira (2013) e Imlau e Gasparetto (2017), onde tais autores apontam para a predominância do Custeio Variável como o artefato mais utilizado nas cooperativas por eles pesquisadas. Porém, Imlau e Gasparetto (2017) evidenciam seu uso em cooperativas agropecuárias de grande porte.

Ademais, Tarifa e Almeida (2018) e Tarifa, Reis e Almeida (2019), identificaram o uso de práticas de contabilidade gerencial mais simplificadas, a exemplo do controle de estoques nas cooperativas agropecuárias paranaenses, corroborando com os achados desta pesquisa.

Quanto aos métodos de mensuração e avaliação de desempenho, evidenciou-se a utilização do *Benchmarking*. Foram também apontados a utilização de indicadores financeiros e contábeis de resultado/desempenho da “Cooperativa”, além de uma ferramenta interna criada e implementada (“CDN”) para cada transação comercial realizada.

Nos achados de Tarifa e Almeida (2018), há a utilização do *Benchmarking* nas cooperativas pesquisadas, porém de forma mais equilibrada, ou seja, o artefato não se destaca entre os mais utilizados, mas também não consta como os menos utilizados (ocupando posição mediana no quadro). Para os autores, “tal fato pode ser oriundo de que a localização de algumas cooperativas pode não ser estratégica para esse fim, visto que algumas das entidades pesquisadas encontram-se em regiões específicas, isoladas em algum momento de entidades do mesmo setor” (Tarifa & Almeida, 2018, p. 105).

Quanto as filosofias e métodos de gestão utilizados pela “Cooperativa” estão o Orçamento e o Planejamento estratégico. Esse resultado corrobora com a maioria dos achados de estudos realizados em cooperativas agropecuárias. Tarifa, Reis e Almeida (2019, p. 78), argumentaram em seus achados que “a maior parte das cooperativas agropecuárias paranaenses utiliza o orçamento – longo e curto prazos - controle de custos e análise de variações” e que há adaptabilidade à flexibilização do orçamento conforme as necessidades durante o período. Apontaram ainda que o Planejamento estratégico aparece de forma destacada pelas cooperativas.

Na mesma linha encontram-se os achados de Isidoro et al. (2012, p. 52), os quais evidenciaram que, das 13 cooperativas agropecuárias da amostra do estudo (que estão entre as Melhores e Maiores de 2010 da Revista Exame) grande parte delas “vem utilizando diferentes ferramentas de Contabilidade Gerencial, principalmente o Planejamento Estratégico e Orçamento”.

Reis e Teixeira (2013, p. 363) também apontaram esses artefatos: “entre os seis tipos de consultoria mais utilizados pelas cooperativas, encontram-se o planejamento estratégico (30%), gestão de qualidade total (28,60%), custos (28,6%) e orçamento (17,9%)”.

Imlau e Gasparetto (2017) mostraram que, das práticas de Contabilidade Gerencial mais aplicadas nas cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul, estão o Orçamento e o Planejamento Estratégico, ocupando a 7ª e a 8ª posições, indicando uma alta percepção de uso.

Por fim, Souza, Russo e Guerreiro (2020), em um estudo recente, mostram a adoção do Orçamento, do Planejamento Estratégico e das Variações orçamentárias como práticas mais adotadas ao processo de gestão em empresas brasileiras. Os profissionais entendem que essas práticas permitem realizar correções e facilitam a solução de problemas, bem como melhoram a visibilidade do trabalho.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo teve como objetivo analisar a adoção de artefatos da contabilidade gerencial em uma cooperativa de café, à luz da Teoria Contingencial. Para isso, realizou-se um estudo de caso único em uma cooperativa de café da Região do Cerrado Mineiro (denominada “Cooperativa”), atuante no mercado por aproximadamente 30 anos. Apesar da “Cooperativa” oferecer diversos produtos/serviços a seus cooperados e clientes, o que se apresenta como um diferencial e a torna uma sociedade de destaque é sua comercialização de cafés (principalmente cafés especiais), além de serviços de armazenagem, combinados à promoção de eventos, programas e projetos socioambientais e sustentáveis focados em seu cooperado.

Primeiramente foi identificado e descrito o uso de artefatos de contabilidade gerencial na “Cooperativa”, tendo como foco os 10 mais pesquisados na literatura nacional, conforme pesquisa bibliográfica realizada por Spanholi (2018), estruturados a partir do estudo de Soutes (2006). Destes, 4 são adotados pela “Cooperativa”, sendo eles: o Custeio por Absorção, o *Benchmarking*, o Orçamento e o Planejamento estratégico. Há adoção tanto de artefatos tradicionais, como modernos, presentes nos três primeiros estágios evolutivos do IMAP 1 (IFAC, 1998).

Na sequência, foi analisada a relação entre a adoção de ACG e as características contingenciais, sendo percebidas influências internas e externas, quais sejam, no ambiente, na estrutura, tecnologia e estratégias da “Cooperativa”. É preciso reconhecer, no entanto, que mais aspectos contingenciais podem influenciar na adoção desses artefatos, porém, não percebidos durante a coleta e análise dos dados como, por exemplo, sua cultura e tamanho, conforme variáveis propostas por Chenhall (2003).

Foi possível comparar os achados deste estudo com a literatura sobre o assunto, principalmente àquelas onde tiveram como objetos as sociedades cooperativas agropecuárias. Ao se fazer tal análise, constatou-se que os 4 ACG adotados pela “Cooperativa” estão entre os mais utilizados por essas sociedades, exceto pelo *Benchmarking*, do qual ocupa posição mediana de adoção. O uso desse artefato na “Cooperativa” está atrelado a intercooperação, um dos sete princípios do

cooperativismo. A intercooperação é um elemento forte e presente nas cooperativas e associações da Região do Cerrado Mineiro, marcado por parcerias e troca de informações e serviços entre elas.

As conclusões deste estudo estão pautadas nas informações geradas a partir da coleta de dados por entrevistas semiestruturadas, observação direta não-participante e análise documental, tratadas pela análise de conteúdo, a partir de Bardin (2016). Assim, este estudo inova ao utilizar uma abordagem qualitativa acerca do uso desses artefatos, diferentemente da maioria dos estudos quantitativos que se apoiam na abordagem contingencial (Godoy & Raupp, 2017).

Considerando as características de estudos de caso, as constatações desta pesquisa se limitam ao momento em que ela foi realizada e às particularidades da cooperativa analisada, refletindo o posicionamento apenas daqueles que foram entrevistados. No entanto, seus achados, ainda que não possam ser generalizados, oferecem indicações a gestores de outras cooperativas, assim como de outros tipos de sociedades, a identificar ferramentas úteis para a gestão da informação e tomada de decisões do negócio, principalmente aquelas com características contingenciais semelhantes ao caso aqui estudado.

Por fim, recomenda-se para futuras pesquisas, estudos que aprofundem seu olhar, por uma análise qualitativa de multicasos, ou na busca de uma visão mais panorâmica a nível Brasil, por uma abordagem quantitativa, do uso de ACG em cooperativas de café e sua relação de causalidade com fatores contingenciais, como tratado neste estudo.

REFERÊNCIAS

- Barbosa, L. O. S., Aguilár, C., & Maciel, L. (2021). A participação de Minas Gerais e do Brasil na cadeia produtiva global do café. *Economia & Região*, 9(1), 147-166.
- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo*. (L. A. Reto & A. Pinheiro, Trans.). Edições. (Trabalho original publicado 1977).
- Beuren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 195-212.
- Bialoskorski, S., Neto (1998). *Cooperativas: economia, crescimento e estrutura de capital*. São Paulo, SP. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 257 p.
- Brasil. *Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971*. (1971). Define a política nacional de cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da União.
- Cerrado Mineiro. (2020). *Região do Cerrado Mineiro*. Disponível em: <https://www.cerradomineiro.org/index.php?pg=home> Acesso em: 04/05/2022.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2003), 127–168.

- Coser, T. (2020). Contabilidade de gestão em sintonia com o Business Intelligence (BI): estudo de caso. *Brazilian Journal of Business*, 2(3), 3093-3112.
- Diniz, P. C. de O. C. de, Giarola, E., Balbino, R. de F. de, Ferreira, R. do N. do, & Nazareth, L. G. C. (2013). A estratégia empresarial e o marketing estratégico como forma de fortalecimento da doutrina cooperativista: uma pesquisa aplicada sob o enfoque da teoria dos jogos. *Revista de Administração FACES*, 12(3), 65-81.
- Fagundes, J. A., Soler, C. C., Feliu, V. R., & Lavarda, C. E. F. (2008). Proposta de pesquisa em contabilidade: considerações sobre a Teoria da Contingência. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 13(2), 1-13.
- Ferrari, A. B., Diehl, C. A., & Souza, M. A. (2011). 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*, 5(11), 87-106.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social* (6th ed.). Atlas.
- Godoy, J. G. V., & Raupp, F. M. (2017). Uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos: um estudo multicase à luz da teoria da contingência. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 12(3), 70-87.
- Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 3(2), 1-18.
- Grande, J. F., & Beuren, I. M. (2011). Mudanças de práticas de contabilidade gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, 8(2), 133-145.
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo. 136 p.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management accounting research*, 13(4), 379-400.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2013). *Censo Brasileiro de 2013*. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://censo2010.ibge.gov.br/> Acesso em: 09/05/2022.
- International Federations of Accountants. (1998). *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*. New York. Disponível em: <https://www.ifac.org/> Acesso em: 04/05/2022.
- Imlau, J. M., Chaves, L. C., Gasparetto, V., Lunkes, R. J., & Scnorrenberger, D. (2016). Práticas de Gestão em Cooperativas de Produção Agropecuária do

Norte do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista Organizações em Contexto*, 12(23), 43-67.

Imlau, J. M., & Gasparetto, V. (2017). Práticas contábeis gerenciais em cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul. *Custos e Agronegócio on line*, 13(2), 237-264.

InovaCoop. Inovação no Cooperativismo. (2022). *Benchmarking para cooperativas: entenda o conceito e conheça o Sistema Desempenho*. Disponível em: <https://inova.coop.br/blog/benchmarking-para-cooperativas-entenda-o-conceito-e-conheca-o-sistema-desempenho-f37206c4792d>. Acesso em: 02/01/2023.

Isidoro, C., Espejo, M. M. dos S. B., Facci, N., & Garcias, P. M. (2012). A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(2), 39-55.

Jesmin, I., & Hu, H. (2012). A review of literature on contingency theory in managerial accounting. *African Journal of Business Management*, 6(15), 5159.

Leão, E. de A. (2010). *A produção de cafés especiais no Brasil e a emergência de novos padrões de competitividade*. Paraná, PR. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Paraná. 66 p.

Leavy, P. (2017). *Research Design: Quantitative, Qualitative, Mixed Methods, Arts-Based, and Community-Based Participatory Research Approaches*. The Guildford Press.

Lima, A. N., & Imoniana, J. O. (2008). Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 2(1), 28-48.

Major, M. J. (2017). O positivismo e a pesquisa 'alternativa' em Contabilidade. *Revista Contabilidade e Finanças*, 28(74), 173-178.

Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2002). *Técnicas de pesquisa*. Altas.

Mário, P. do C., Alves, A. D. de F., Carmo, J. P. S. do, Silva, A. P. B., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 64-79.

Martins, G. de A. (2008). *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa* (2th ed.). Atlas.

Matos, E. R. J. de. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. São Paulo, SP. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 147 p.

Moura, E. de F. (2016). *As estratégias de internacionalização das cooperativas agropecuárias de café da Região do Cerrado Mineiro*. Uberlândia, MG. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Uberlândia. 214 p.

- Organização das Cooperativas Brasileiras. (2022a). *Anuário Coop 2022: Cooperativas*. <https://anuario.coop.br/brasil/cooperativas/>
- Organização das Cooperativas Brasileiras. (2022b). *Anuário Coop 2022: Agropecuário*. <https://anuario.coop.br/ramos/agropecuario/>
- Organização das Cooperativas Brasileiras. (n.d.). Disponível em: <https://www.somoscooperativismo.coop.br/> Acesso em: 02/03/2022.
- Ocemg. Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado de Minas Gerais. (2022). *Anuário de Informações Econômicas e Sociais do Cooperativismo Mineiro 2022*. Disponível em: <https://sistemaocemg.coop.br/publicacoes/>. Acesso em: 28/12/2022.
- _____. *Anuário de Informações Econômicas e Sociais do Cooperativismo Mineiro 2021*. (2021). Disponível em: <https://sistemaocemg.coop.br/publicacoes/>. Acesso em: 28/12/2022.
- _____. *Sistema OCEMG*. (2019). Disponível em: <https://sistemaocemg.coop.br/sobre/>. Acesso em: 28/12/2022.
- Organização Internacional do Café. (2021). *Relatório sobre o Mercado de Café (2021/22)*. Disponível em: <https://www.ico.org/pt/Market-Report-21-22-p.asp> Acesso em: 10/04/2022.
- Oliveira, E. L. de, & Beuren, I. M. (2009). Adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 14(1), 33-49.
- Oyadomari, J. C., Cardoso, R. L., Mendonça Neto, O. R. de, & Lima, M. P. de. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55-70.
- Patton, M. Q. (2015). *Qualitative Research & Evaluation Methods: integrating theory and practice*. SAGE Publications.
- Paulo, A. S. de & Cintra, Y. C. (2018). O uso de artefatos de contabilidade gerencial no ciclo de vida de empresas do setor têxtil: o caso ACR Fashion. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 23(1), 88-106.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (Cap. 3, pp. 76-97). Atlas.
- Reis, A. M. dos, & Teixeira, A. J. C. (2013). 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)*, 7(4), 355-371.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo. Atlas.

- Saes, M. S. M. (2008). *Estratégias de diferenciação e apropriação da quase-renda na agricultura: a produção de pequena escala*. São Paulo, SP. Tese de Livre Docência. Universidade de São Paulo. 162 p.
- Seapa. Secretaria de Estado de Agricultura, Pecuária e Abastecimento. (2021). *Painel de Dados da Agricultura de Minas Gerais*. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiODliMzNzctZjIwMC00ZjRmLWFIMDgtZGRkMDhiY2NjZTk2liwidCI6ImU1ZDNhZTdjLTliMzgtNDhkZS1hMDg3LWY2Nm0YTI4NzU3NCJ9> Acesso em: 17/08/2023.
- Silva, C. F., & Oliveira, C. E. (2022, novembro). Um estudo acerca do uso dos Artefatos da Contabilidade Gerencial pelos gestores de empresas do setor sucroenergético. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, João Pessoa, PA, Brasil, 22.
- Silva, B. A. de O., & Reis, E. A. dos (2013). A bienalidade da cafeicultura e o resultado econômico da estocagem. *Custos e Agronegócio on line*, 9(3), 2-25.
- Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo. 108 p.
- Souza, R. P., Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2020). Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(45), 33-49.
- Spanholi, J. de C. (2018). *Adoção de artefatos da contabilidade de gestão por empresas de pequeno porte: o caso das indústrias do Rio Grande do Sul*. São Leopoldo, RS. Dissertação de Mestrado. Universidade do Vale do Rio dos Sinos. 114 p.
- Tarifa, M. R., & de Almeida, L. B. (2018). Cultura organizacional e práticas de contabilidade gerencial no agronegócio cooperativo. *Revista Universo Contábil*, 14(1), 93-114.
- Tarifa, M. R., dos Reis, L. G., & Almeida, L. B. (2019). Níveis das práticas de contabilidade gerencial no cooperativismo agroindustrial. *Custos e Agronegócio on line*, 15(1), 67-84.
- Vinuto, J. (2014). A amostragem em Bola de Neve na pesquisa qualitativa: um debate em aberto. *Temáticas*, 22(44), 203-220.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (2th ed.). Bookman.
- Zylbersztajn, D., & Farina, E. M. M. Q. (2001). *Diagnóstico sobre o sistema agroindustrial de cafés especiais e qualidade superior do Estado de Minas Gerais*. São Paulo, SP. Programa de Estudos dos Negócios do Sistema Agroindustrial. Universidade de São Paulo. 152 p.