

UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA – UNOESC
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

RENÉE BEJAMINI

**A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE GESTÃO
DA COOPEROESTE**

Chapecó – SC

2017

RENÉE BEJAMINI

**A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE GESTÃO
DA COOPEROESTE**

Trabalho de Conclusão Final de Curso estruturado na óptica de desenvolvimento de soluções e inovações na forma de modelos e/ou sistema de gestão apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administração – Curso de Mestrado Profissional em Administração, da Universidade do Oeste de Santa Catarina, como parte dos requisitos à obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Silvio Santos Junior

Coorientador: Prof. Dr. Antônio Maria da Silva Carpes

Chapecó – SC

2017

RENÉE BEJAMINI

**A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE GESTÃO
DA COOPEROESTE**

Trabalho de Conclusão Final de Curso -TCFC-
apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto
Sensu* em Mestrado Profissional em Administração da
Universidade do Oeste de Santa Catarina como requisito
parcial à obtenção do título de Mestre.

Data de Aprovação: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. Silvio Santos Junior

Universidade do Oeste de Santa Catarina – Unoesc

Mestrado em Administração

Professor Dr. Antônio Maria da Silva Carpes

Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS

Mestrado em Administração

Professor Dr. Jacir Favretto

Universidade do Oeste de Santa Catarina – Unoesc

Mestrado em Administração

Professor Dr. Sady Mazzioni

Universidade Comunitária Regional de Chapecó – UnoChapecó

Chapecó – SC

2017

Quando estamos em situações difíceis de nossas vidas, e nos vemos necessitados de um apoio e suporte, com intuito de incentivar o nosso retorno à realidade e o renascimento de nossa estima, que do poço, fosse extraída a essência para revigorar e proporcionar a continuidade da minha caminhada, dedico esta dissertação aos meus amores **Pedro Henrique** e **Neudi José Bordignon**.

AGRADECIMENTOS

Normalmente, deixamos essa parte para o final. Não porque seja menos importante, mas porque é difícil expressar os nossos sentimentos e ainda agradecer a todos que contribuíram para esse momento.

Agradeço muito, em especial, ao meu orientador, o professor Silvio Santos Junior, pelo apoio, confiança e pela prestimosa ajuda na elaboração.

Ao professor Antônio Maria Carpes, pelo apoio, encorajamento, paciência, e que com paciência, dedicação e competência participou do processo de orientação desta dissertação.

À minha família, pela crença nas minhas possibilidades e incremento de habilidades necessárias à caminhada.

Aos demais professores do programa do mestrado, principalmente à professora Eliane Salete Filippim, pelo incentivo ao tema estudado; pelos sábios conhecimentos transmitidos dentro e fora da sala de aula.

À Renata, Laís e Rosmari, pela cordialidade e presteza com que me atenderam.

Enfim, agradeço a todos que participaram de alguma forma desta jornada e tornaram a conclusão deste trabalho possível.

RESUMO

BEJAMINI, R. **A utilização das informações contábeis no processo de gestão da Cooperoeste**. Trabalho de Conclusão Final de Curso na modalidade de Desenvolvimento de soluções e inovações (Mestrado Profissional em Administração) –Universidade do Oeste de Santa Catarina, Chapecó, 2017. 81 p.

Este presente estudo se desenvolveu em uma organização cooperativa situada no Extremo-Oeste de Santa Catarina. A referida organização tem sua origem marcada pelas ocupações e pela luta que resultou nos diversos assentamentos distribuídos no território brasileiro. Neste contexto está inserida a Cooperativa de Comercialização do Extremo Oeste (Cooperoeste), cuja principal atividade é o recebimento, a industrialização e a comercialização de leites e derivados. O estudo objetiva analisar a utilização das informações contábeis no processo de gestão da Cooperoeste. O estudo foi realizado por meio de uma pesquisa exploratória descritiva, realizada por meio de um estudo de campo, com abordagem predominantemente qualitativa, em que foram entrevistados colaboradores do setor contábil da Cooperativa. Foi analisado a lógica na execução das dimensões estudadas (estratégico, gerencial, operacional e integração do sistema de informação contábil). Os resultados demonstram que a cooperativa carece de melhorias em alguns pontos de governança corporativa, como por exemplo a institucionalização do orçamento e do planejamento estratégico. No processo de comunicação da informação contábil, constatou a contabilidade atua como suporte fiscal/tributário com informações tempestivas, compreensíveis e verificáveis. Constatou-se que a contabilidade tem um sistema integrado e útil, operado, por meio de importação de dados; com agilidade do fechamento contábil mensal, garantindo integridade do resultado e informações aos diversos usuários. Após as análises este estudo formula um conjunto de proposições para gestão da cooperativa, auxiliando um grande número de assentados a melhorar a qualidade de vida.

Palavras-chave: Cooperativa. Informações Contábeis. Estrutura organizacional.

ABSTRACT

BEJAMINI, R. **The use of accounting information in the management process of Cooperoeste**. Final Course Conclusion in the modality of Development of solutions and innovations (Professional Master in Administration) - University of the West of Santa Catarina, Chapecó, 2017. 81p.

This study was developed in a cooperative organization located in the Far-West of Santa Catarina. This organization has its origin marked by the occupations and the struggle that resulted in the different settlements distributed in the Brazilian territory. In this context, the Cooperativa de Comercialização do Extremo Oeste (Cooperoeste) is inserted, whose main activity is the reception, industrialization and commercialization of milks and derivatives. The study aims to analyze the use of accounting information in the management process of Cooperoeste. The study was carried out through a descriptive exploratory study, conducted through a field study, with a predominantly qualitative approach, in which cooperatives from the Cooperative's accounting department were interviewed. Logic was analyzed in the execution of the studied dimensions (strategic, managerial, operational and integration of the accounting information system). The results demonstrate that the cooperative needs improvements in some points of corporate governance, such as the institutionalization of budget and strategic planning. In the process of communicating accounting information, the accounting system acts as fiscal / tax support with timely, comprehensible and verifiable information. It was found that accounting has an integrated and useful system, operated through data import; with agility of the monthly accounting closing, guaranteeing the integrity of the result and information to the diverse users. After the analyzes, this study formulates a set of propositions for management of the cooperative, helping a great number of settlers to improve the quality of life.

Keywords: Cooperative. Accounting information. Organizational Structure.

Se não puder voar, corra.
Se não puder correr, ande.
Se não puder andar, rasteje,
mas continue em frente de qualquer jeito.
Martin Luther King Jr.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Síntese dos estágios de integração das informações.....	32
Quadro 2 – Principais características das sociedades cooperativas e de capital	40
Quadro 3 – Sujeitos da pesquisa.....	43
Quadro 4 – Constructos da pesquisa	46
Quadro 5 – Principais relatórios de apoio a gestão	53
Quadro 6 – Organograma Cooperoeste	55
Quadro 7 – Síntese das proposições.	63

LISTA DE ABREVIATURAS

APR	Associação Produção e Prestação de Serviço
BM&FBOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
Concrab	Confederação das Cooperativas de Reforma Agrária do Brasil
Cooperoeste	Cooperativa Regional de Comercialização do Extremo Oeste
CCA	Cooperativa Central de Reforma Agrária de SC
CPA	Cooperativa de Produção Agropecuária
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPPS	Cooperativa de Produção e Prestação de Serviço
EDR	Eletronic data processing
ERP	Enterprise Resource Planning
ES	Economia Solidária
Fundes	Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento do Ensino Superior
GC	Governança Corporativa
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
MIS	Sistema de informação gerencial
MST	Movimento Sem Terra
OCB	Organização das Cooperativas Brasileiras
PWC	Price Water House Coopers
SCA	Sistema Cooperativista dos Assentados
SIC	Sistema de Informação Contábil
SOX	Sarbanes Oxley
TGS	Teoria Geral de Sistemas
Unicafes	União Nacional das Cooperativas da Agricultura Familiar e Economia Solidária

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETO DE ESTUDO	13
1.2	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO (ORIGINALIDADE E RELEVÂNCIA)	14
1.3	OBJETIVOS DA PESQUISA	16
1.3.1	Objetivo Geral	16
1.3.2	Objetivos Específicos	16
1.4	SÍNTESE DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS E ESTRUTURA DO RELATÓRIO	17
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1	TEORIA GERAL DE SISTEMA	18
2.2	CONTROLES DE GESTÃO	20
2.2.1	Governança Corporativa em cooperativas	23
2.2.2	Planejamento e orçamento	27
2.2.2.1	Planejamento estratégico	27
2.2.2.2	Orçamento	28
2.3	SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL	29
2.4	SOCIEDADES COOPERATIVAS	37
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	43
3.1	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	43
3.2	MÉTODO DE PESQUISA E PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS	44
3.3	TRAJETÓRIA METODOLÓGICA E CONSTRUCTO DA PESQUISA	46
3.4	TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	48
4	ANÁLISE DE RESULTADOS E DISCUSSÃO	49
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA COOPEROESTE	49
4.2	CARACTERIZAÇÃO DO PROCESSO DE DECISÃO ESTRATÉGICA NA COOPEROESTE	49
4.2.1	Dimensão estratégica: Governança corporativa	49
4.2.2	Dimensão estratégica: Planejamento estratégico e orçamento empresarial	52
4.2.3	Dimensão gerencial: Relatórios de apoio à gestão	53
4.1.4	Dimensão Operacional: controles operacionais	55

4.1.5	Dimensão Integração do sistema de informações contábeis: Sistema de informações	56
5	PROPOSIÇÃO DE ADEQUAÇÕES AO MODELO DE SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL DA COOPEROESTE	57
6	APLICABILIDADE DO TRABALHO PRODUZIDO	64
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
	REFERÊNCIAS	68
	APÊNDICE A – Roteiro da entrevista	80
	APÊNDICE B – Localização geográfica e imagem da Cooperoeste do Município de São Miguel do Oeste – SC.....	87
	APÊNDICE C – Proposta de Melhoria	88

1 INTRODUÇÃO

O processo tecnológico, conjugado a mudanças de paradigmas do mercado, tem produzido diversas formas de posicionamento e postura dos administradores das organizações modernas (ARIMA, 2002). Na atualidade, com a integração proporcionada pelo avanço de tecnologia de informação e constituição de redes por parte das empresas, criou-se uma nova forma de organização, que sobrevive em uma economia informacional e global (BORJA; CASTELLS, 1997; COSTA, 2015).

Historicamente, os sistemas de informação evoluíram de acordo com as necessidades organizacionais. A princípio, esses sistemas eram apresentados pela própria empresa e tinham como objetivo agilizar seus procedimentos internos, entretanto, limitavam-se em processar apenas as operações realizadas diariamente (MARTINS; GELBCKE, 1998; MARTINS; SCOPINHO, 2004; BEUREN, 2000).

A contabilidade constitui uma ciência que pode ser definida como um sistema de informação e avaliação que tem por objetivo prover a seus usuários demonstrações e análises de caráter econômico, financeiro e de produtividade em relação ao seu patrimônio (MARTINS; GELBCKE, 2000).

Peres Júnior e Begalli (1999, p. 13) abordam que as entidades em geral geram fatos econômicos que devem ser captados pelo sistema de informação contábil. Em suma, os objetivos da contabilidade “[...] sintetizam-se na produção de informações úteis a diversos interessados. Tais interessados podem ser usuários internos ou externos da organização.”

Dentro do universo das organizações encontram-se as sociedades cooperativas, as quais buscam uma gestão eficaz de seus negócios, obter satisfatório desempenho econômico implementando estratégias diferenciadoras, a fim de obter vantagem competitiva nos mercados em que atuam, por consequência, atendendo às demandas de seus cooperados (GIMENES; GIMENES, 2000).

O cooperativismo é economia social, já que fomenta o desenvolvimento da economia, a justa distribuição de renda, além de gerar emprego. A manutenção das organizações nessa nova economia cria a exigência de disponibilizar diversos tipos de informações, cujos recursos possibilitem uma tomada de decisão adequada a cada momento. A obtenção dessa oportunidade de informação pode ser facilitada conseguida com a implementação de um sistema de informações que atue em diversas camadas hierárquicas da organização, ou seja, em níveis operacional, gerencial e estratégico (BIALOSKORKI NETO, 2002).

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETO DE ESTUDO

A partir da segunda metade do século XVIII, o sistema cooperativista surgiu no cenário do fortalecimento do capitalismo e das consequências sociais e econômicas geradas pela Revolução Industrial na Europa. O movimento cooperativo, à luz de grandes pensadores da época, foi influenciado pelos reflexos das consequências sociais presentes na época, o que explica a consolidação de seus pressupostos básicos, como a solidariedade, o trabalho em grupo e a liberdade (ROCHA, 1999).

No Brasil, as cooperativas agrícolas surgem a partir de 1902 pela iniciativa de pequenos grupos sociais que tinham como objetivo resolver seus próprios problemas e garantir o suprimento de gêneros de primeira necessidade a custo baixo e comercialização de excedentes de safras (SERRA, 2013; FLEURY, 1983).

Durante a crise internacional de 1969, que colocava em risco a balança comercial brasileira, o estado brasileiro reivindicava a unificação do sistema cooperativista brasileiro. Nesse sentido, surge a Organização das Cooperativas do Brasil (OCB), a qual passou a buscar a construção de um formato de respaldo legal para orientar as sociedades cooperativas. O resultado desse empenho foi a promulgação da Lei n. 5.764/71, permitindo sua expansão econômica e controle pelo Estado.

Outras propostas de promover o cooperativismo vêm da União Nacional das Cooperativas da Agricultura Familiar e Economia Solidária (Unicafes), uma das lutas é contra o fato de as cooperativas necessitarem de licença para existir (STORTI, 2009).

O presente estudo se desenvolveu em uma organização cooperativa situada no Extremo-Oeste de Santa Catarina. A referida organização tem sua origem marcada pelas ocupações e pela luta que resultou nos diversos assentamentos distribuídos no território brasileiro. Neste contexto, está inserida a Cooperativa de Comercialização do Extremo Oeste (Cooperoeste), cuja principal atividade é o recebimento, a industrialização e a comercialização de leites e seus derivados, além de possuir um supermercado com comercialização de gêneros alimentícios e outros produtos. A cooperativa oferece, ainda, o fornecimento de insumos, equipamentos, fertilizantes, defensivos agrícolas, peças e acessórios, entre outros aplicados à atividade leiteira e agropecuária. Na assistência técnica são oferecidos serviços de natureza agrônômica, veterinária, educacional e social. A cooperativa utiliza a marca Terra Viva, criada pela Cooperativa Central, que congrega as cooperativas do Movimento sem-terra, a qual é filiada.

A Cooperoeste industrializa alimentos lácteos (leite longa vida, creme de leite, doce de leite, leite condensado, natas, queijos, achocolatado) comercializados, principalmente, na região sul e no Estado de São Paulo (FERNANDES, 2013).

A presente pesquisa considera a temática do sistema de informações contábeis no âmbito das sociedades cooperativas. Para tanto, parte da verificação e análise do modelo de sistema de informações contábeis estruturado na Cooperativa Regional de Comercialização do Extremo Oeste (Cooperoeste), no intuito de propor melhorias a partir do confronto entre as recomendações teóricas e a realidade encontrada. Assim, a questão que norteia o estudo é: Como estruturar uma proposta de sistema de informação contábil gerencial capaz de dar suporte ao modelo de gestão da Cooperativa Regional de Comercialização do Extremo Oeste (COOPEROESTE)?

1.2 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O estudo se justifica pela necessidade de aprofundamento da relação de informações e a cooperativa, analisando-se os vários aspectos da utilização da informação contábil nos empreendimentos cooperativos de economia solidária, a fim de diagnosticar, com maior propriedade, os desafios e demandas contábeis provenientes deste grupo social.

Com o objetivo de delimitar o que seria uma informação contábil útil, no Brasil, o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis sobre a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil observa que são características qualitativas fundamentais da informação contábil a relevância e a representação fidedigna.

No intermédio das constantes mudanças no sistema, Singer (2000) descreve como medida de urgência o surgimento da Economia Solidária como modo de produção e distribuição alternativa, criado e recriado periodicamente pelos que se encontram excluídos do mercado de trabalho. A economia solidária concilia o princípio da unidade entre posse e uso dos meios de produção e distribuição, com os princípios da socialização desses meios (SINGER, 2000). Entre essas questões sociais e injustiças econômicas provocaram reações de pensadores que não aceitavam as condições atuais, tamanhas eram as preocupações em questões sociais, que buscaram em organizações antigas um modelo a seguir, nascendo a cooperação como instrumento de organização social (MICHELS, 1995; SCHIMIDT, 2003).

Segundo Pinho (1962, p. 43), analisada sob o ponto de vista sociológico, “cooperação é uma forma de integração social e pode ser entendida como ação conjugada de indivíduos, para

avançar o mesmo objetivo.” Assim, sob o aspecto sociológico, a sociedade cooperativa adota como fundamento a “lei da cooperação e não da concorrência”, buscando a união entre semelhantes, fazendo os princípios éticos os quais, juntos, terão mais força e voz que separados; ou seja, a coletividade tem um potencial muito maior do que o indivíduo.

A cooperativa constitui-se como uma forma de acesso aos trabalhadores excluídos do mercado de trabalho, unindo o princípio de posse e uso dos meios de produção e distribuição, com o princípio da socialização desses meios, gestão democrática, repartição da receita líquida entre os integrantes (cooperados) e destinação do excedente anual (sobras) (SINGER, 2003). Traços comuns dessas iniciativas são a autogestão, os princípios de solidariedade e igualdade (próprios do cooperativismo e associativismo), além da bandeira de um novo e possível projeto de sociedade alternativa à capitalista, uma possibilidade de emancipação do trabalho e do sistema analisado como causador da desigualdade, da pobreza e exclusão (ANTUNES, 1999; SINGER, 2003; BARBOSA, 2007; VERTOVA, 2006).

A autogestão, marca registrada da Economia Solidária (ES), é um modelo de gestão caracterizado pela administração participativa e democrática, ou seja, uma gestão compartilhada pelos cooperados. Tem em vista a dupla natureza dos empreendimentos da ES: econômica e social, partindo do pressuposto de que se constituem em um novo grupo de usuários de contabilidade e, como tal, possui demandas peculiares à sua natureza (SINGER, 2002; FRANÇA FILHO, 2002).

Como instrumento fundamental para auxiliar a administração, a contabilidade tem o objetivo principal de gerar informações contábeis tanto para usuários externos quanto internos, cada um com suas finalidades distintas, para apoiar as decisões a serem tomadas. Outro aspecto importante é a necessidade de planejamento, para que seja possível atender os usuários tempestivamente com os relatórios solicitados (BRAGA; CHU, 2008). Para tal, identifica, registra, mensura e possibilita a análise de eventos econômicos que alterem seu patrimônio. Uma cooperativa que não possui um sistema de informações contábil que seja eficaz na evidenciação das reais oscilações de sua riqueza, não está apta à longevidade (SCHMIDT, 2003).

Conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 135), é função da contabilidade: “[...] fornece[r] informação quantitativa e qualitativa, principalmente de natureza financeira, sobre as entidades econômicas, de utilidade para a tomada de decisões econômicas.” Assim, nenhuma entidade jurídica, seja ela pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, pode prescindir da informação contábil à tomada de decisões. Portanto, a contabilidade é fundamental a todos os entes jurídicos (PEREIRA, 1996).

A razão para elaboração de uma proposta de melhoria à cooperativa Cooperoeste surge para atender à necessidade de adequação das informações contábeis à gestão.

Torna-se importante a contribuição da proposta de melhoria da organização cooperativista, uma vez que a sociedade exige que mudanças sejam executadas buscando o desenvolvimento mais adequado, este vinculado em compreender as ações realizadas pelos assentados que sejam orientadas pelos pressupostos do desenvolvimento, no contexto dos assentamentos da reforma agrária do MST.

Isso ocorre mediante proposições que aprimorem a gestão da cooperativa, com isso, ajudando um grande número de assentados a melhorar a qualidade de vida; cumprindo desse modo o seu trabalho com os objetivos econômicos e sociais do desenvolvimento de Santa Catarina.

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

Esta pesquisa refere-se ao estudo do modelo de gestão contábil adequado às necessidades da cooperativa localizada na região de São Miguel do Oeste no Estado de Santa Catarina.

1.3.1 Objetivo Geral

Propor melhorias no processo de gestão da utilização das informações contábeis no processo de Gestão Organizacional da Cooperativa Regional de Comercialização do Extremo Oeste (Cooperoeste).

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Caracterizar a estrutura organizacional da Cooperoeste;
- b) Analisar o processo de decisão estratégica na gestão organizacional da Cooperativa;
- c) Averiguar o processo de comunicação da informação contábil;
- d) Identificar a utilização dos controles operacionais de gestão gerados no atual sistema de informação da cooperativa sob a ótica da área contábil;
- e) Identificar o estágio de integração dos sistemas de informações existentes na Cooperoeste;

- f) Caracterizar a utilização das informações contábeis no processo de gestão da Cooperoeste.
- g) Elaborar um conjunto de proposições voltadas a melhorar o modelo de gestão do sistema de informação contábil da Cooperoeste.

1.4 SÍNTESE DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS E ESTRUTURA DO RELATÓRIO

Este estudo foi realizado por meio de uma pesquisa exploratória descritiva, realizada por meio de um estudo de campo aplicado junto à Cooperoeste, com abordagem predominantemente qualitativa, pois busca compreender as relações existentes no processo de geração das informações contábeis fornecidas à gestão organizacional. Pelas características do processo de pesquisa, este estudo terá como procedimento de obtenção de dados a pesquisa documental e a observação. A pesquisa foi realizada utilizando-se de instrumentos de coleta de dados com entrevistas semiestruturadas.

O estudo foi estruturado da seguinte forma: o capítulo 1 apresenta a introdução, contemplando uma breve contextualização do problema e do ambiente organizacional estudado. Segue, ainda, com o delineamento dos objetivos da pesquisa e as justificativas do estudo. O capítulo 2 discorre a respeito da fundamentação teórica, a qual aborda aspectos conceituais sobre a teoria geral de sistemas, controles estratégicos e sistema de informações contábeis gerenciais, no intuito de sustentar as inferências diante dos resultados da pesquisa.

Após, apresenta-se o capítulo 3, que descreve detalhadamente as bases metodológicas da trajetória do estudo, a classificação da pesquisa, os instrumentos de coleta de dados e os procedimentos de análise. O capítulo 4 discorre sobre a análise e apresentação dos dados, a partir dos resultados das entrevistas e visitas realizadas na organização em estudo. O capítulo 5 apresenta proposições de adequações ao modelo de sistema de informação contábil gerencial da Cooperoeste, as inferências diante do cenário de estudo, à luz da triangulação com a teoria que sustentou a pesquisa e a aplicabilidade frente à realidade encontrada na Cooperoeste.

O capítulo 6, aplicabilidade do trabalho produzido, resgata a proposta de aplicabilidade na cooperativa do estudo e sintetiza as conclusões encontradas. Na sequência são apresentadas as considerações finais no capítulo 7, por fim, as referências que sustentaram o presente estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta os fundamentos teóricos que sustentam a importância da realização deste estudo. A primeira seção aborda a Teoria Geral dos Sistemas que serviu de teoria de base para a pesquisa. A segunda seção expõe os controles estratégicos, governança corporativa em cooperativas. Na sequência apresenta o planejamento e orçamento. Na terceira seção abordam-se os conceitos e aplicações do Sistema de informações contábil gerencial. Na última seção, abordam-se aspectos teóricos do surgimento e abrangência de atuação da cooperativa.

2.1 TEORIA GERAL DE SISTEMA

Para compreender o sistema é necessário estudá-lo por inteiro, havendo necessidade de se observar as inter-relações do sistema para planejar o todo (ZITTEI, 2006).

Ludwig von Bertalanffy criou a Teoria Geral dos Sistemas (TGS), em 1937, junto com os pesquisadores Ralph Gerard (fisiologista), Kenneth Boulding (economista) e Anatol Rapoport (biomatemático), que consolidaram a sua teoria, devolvendo-a em diversos artigos entre as décadas de 1930 e 1950. Em 1968, apresentou a consolidação desse estudo em um livro com o título *Teoria Geral dos Sistemas*, compreendendo a complexidade das raízes desta evolução, contrapondo-o à subdivisão científica, no qual o todo é mais que a soma das partes (BERTALANFFY, 2012).

O sistema é constituído como um conjunto de partes interligadas, que se afetam mutuamente e são dependentes entre si e, ao mesmo tempo, do todo que formam. Para entender o todo e as partes, bem como as inter-relações estabelecidas entre elas (WEBER; PÓLO, 2004; BERTALANFFY, 2012), é fundamental a ideia de uma organização estruturada a partir de seus setores/departamentos, que se adaptam para sobreviver às variações do ambiente em que estão inseridos. Nesse processo o sistema requer uma comunicação e um controle contínuo (CHECKLAND; POULTER, 2010).

O conhecimento apenas de parte do sistema ou do subsistema, limita o conhecimento do todo. Entretanto, é necessário observar e avaliar características, como estrutura e tamanho do sistema, uma vez que pode não ser um novo sistema, sequer um subsistema, constituindo-se apenas um elemento do sistema (WEBER; PÓLO, 2004; BERTALANFFY, 2012).

Para O'Brien (2002, p. 17), "o sistema é um grupo de componentes inter-relacionados que trabalham juntos rumo a uma meta comum, recebendo insumos e produzindo resultados em um processo organizado de transformação. "

Bertalanffy (1977, p. 53) afirma:

[...] é necessário estudar não somente partes e processos isoladamente, mas também resolver os decisivos problemas encontrados na organização e na ordem que os unifica, resultante da interação dinâmica das partes, tomando o comportamento das partes diferente quando estudado isoladamente e quando tratado no todo.

Dentro do ambiente organizacional, Churchman (1971, p. 66) demonstra a aplicabilidade do conceito de sistema empresa por meio da composição de cinco elementos: ambiente; *inputs – outputs*, processamento; administração e objetivo.

Analisando-se os elementos apontados por Churchman (1971, p. 69) a partir de uma organização, é possível vislumbrar o conceito de sistema empresa. Churchman (1971, p. 98) estudou a TGS com o intuito de abordar sua aplicabilidade na área de administração. Por meio de sua pesquisa, ele é traduzido da originária biologia para a gestão organizacional. O ambiente é caracterizado onde o sistema está inserido; recursos é aquilo que vai entrar (*inputs*) no sistema e o que sairá, ou que o sistema produzirá (*outputs*); componentes diz respeito ao processamento; administração como se gerencia todo o sistema e o objetivo para que razão existe o sistema.

As organizações como um sistema social complexo, compostas por vários subsistemas, denota um conceito de sistema aberto com várias correlações com os ambientes e constituído de várias funções, a empresa está inserida em um conjunto de ambientes (NAKAGAWA, 1987; WEBER; POLO, 2004).

Quando o sistema está em ação, existe o movimento interno (gerado pelas trocas entre os elementos dos sistemas e/ou subsistemas), neste ambiente, quando aumenta a quantidade de processos de troca, aumentam igualmente as incertezas e os riscos presentes, visualizados por Wiener na cibernética, na mesma época que Bertalanffy e Boulding construíam a TGS (WEBER; POLO, 2004; WIENER, 1948).

Por ser um sistema aberto e social, com suas responsabilidades focadas no estabelecimento de objetivos para os sistemas, as organizações possuem estruturas organizacionais, muitas vezes, não visíveis. Entende-se que estrutura é diferente de processo, o primeiro é o arranjo entre os subsistemas e componentes, o segundo é a transformação de recursos no sistema. Porém, os dois são dependentes e suas relações fazem o sistema funcionar dentro da sua complexidade (MARTINELLI, 2006; KAST; ROSENZWEIG, 1979; MORGAN, 1996).

2.2 CONTROLES DE GESTÃO

No contexto organizacional, avaliam a tomada de decisão formal estruturada por regras e procedimentos que especificam papéis, métodos e normas que, por sua vez, estabelecem valores que influenciam como a organização enfrenta a escolha e a incerteza (CHOO, 1998). A combinação esperada entre cultura, comunicação e consenso melhora a eficiência e ajuda a alcançar um nível mais elevado de comportamento de escolha racional (CHOO, 1998).

A cooperativa é uma organização constituída por pessoas que trabalham juntas em prol de um mesmo objetivo. O desafio dos gestores é encontrar uma maneira de envolver todos os colaboradores para que busquem eficiência nos processos e eficácia das ações para juntos alcançar essas metas. Contudo, é necessário planejamento, organização, direção e controle (FERREIRA, 2013; OLIVEIRA, 2000; MULLER, 2010).

As organizações são estabelecidas por Jensen e Meckling (1976, p. 79) como um conjunto de relações contratuais entre os indivíduos. A sua propriedade pode ser privada, coletiva, ou pública em virtude dos custos de propriedade (HANSMANN, 1996; DEMSETZ, 1995) é concretizada à medida que os proprietários estabelecem contrato com a organização, cujo conteúdo define, entre outras questões, os valores, prazos, quantidades e as formas de exercer seus direitos de propriedade.

A estrutura organizacional da cooperativa, como estrutura de poder, é montada com o objetivo de permitir que o conjunto de associados possa regularmente apresentar seus problemas e necessidades para definir ou redefinir os objetivos e metas da cooperativa, para que os serviços por ela prestados sejam avaliados e os recursos nela alocados (SCHULZE, 1987). A gestão cooperativa consiste em observar e atuar sobre a lógica interna de funcionamento dessas organizações (OLIVEIRA, 1996).

Em princípio a estrutura organizacional das cooperativas está relacionada ao processo de desenvolvimento tecnológico da agricultura brasileira, atendendo a interesses do estado e seus seguidores de imprimirem um enfoque de expansão do capitalismo no campo em nome do aproveitamento das oportunidades do mercado e na busca da satisfação econômica dos associados. Dessa forma, as cooperativas brasileiras serviram de suporte para a expansão do capitalismo no campo, observando-se um enriquecimento das cooperativas em uma proporção inversa à de seus associados. Como consequências, verificou-se que o setor rural brasileiro passou, a partir da década de 1950, por um processo de concentração de poder e renda (ALENCAR, 1976; SORJ, 1980; FLEURY, 1983; BURSZTYN, 1985; OLIVEIRA, 1996).

Durante os anos 1980, diversos trabalhos passam a chamar a atenção para a crise existente na área contábil de gestão, em razão de diversos fatores que têm dificultado sua utilização como efetivo instrumento facilitador e potencializador do gerenciamento das atividades da empresa (GOMES; SALAS, 1999).

O termo gestão deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerência, administração, contudo, administrar é organizar, planejar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado propósito (PERES JÚNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997).

Declararam que o sistema de controle de gestão “é o meio de se obter a utilizar a informação para ajudar e coordenar as decisões de planejamento e controle em uma organização e para orientar o comportamento do empregado.” (HORNGREN, 2004). O objetivo do sistema é melhorar as decisões coletivas dentro de uma organização (PEREIRA; PEDROZO, 2005).

Apesar de indícios de sua utilização do controle de gestão há muitos séculos, somente no século XX, em decorrência das rápidas mudanças ocorridas no contexto social e organizacional, principalmente a partir da década de 1970, marcada pela crise do petróleo, é que sua definição se tornou amplamente conhecida (GOMES; SALAS, 2001).

A finalidade do controle de gestão, segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 81) mencionam “visa salvaguardar o patrimônio e definir o rumo da empresa, garantindo sua continuidade e o cumprimento de sua missão. Para tanto, necessita da definição de metas e padrões.”

O interesse sobre controle de gestão tem crescido em decorrência das rápidas mudanças com a crise do petróleo, o conceito de controle de gestão tem experimentado novos enfoques em virtude da incorporação de novos conceitos, muitos emprestados de outras áreas, como economia, psicologia, sociologia, antropologia e outras (GOMES; SALAS, 2001).

A teoria da agência trouxe implicações aos controles gerenciais que permitiram a ampliação do alcance do controle, por exemplo, a visualização da capacidade dos sistemas de informações gerenciais em auxiliar no monitoramento do comportamento do agente (ROSS, 1973; JENSEN; MECKLING, 1976).

Grande parte das empresas estava acostumada a um sistema parcialmente instável, com rentabilidade assegurada e sem necessidade de utilizar sistemas de planejamentos e controle muito formalizados. Entretanto, passaram a se desenvolver em um meio ambiente caracterizado por grande instabilidade, muito complexo e bastante hostil, que passou a exigir um constante aperfeiçoamento dos sistemas de controle com vistas a enfrentar uma concorrência acirrada, decorrente da economia (GOMES; SALAS, 2001).

Neste contexto são abrangidos os dados financeiros e não financeiros. Além disso, algumas informações são obtidas do ambiente externo da organização e outras informações são coletadas dentro da empresa (BEUREN, 2000).

Os níveis hierárquicos organizacionais discorrem quais informações requeridas pelos gestores para a realização de suas atividades dentro de sua área de responsabilidade. Em posições mais altas, os relatórios de controle de gestão devem contemplar, além de informações gerais sobre o ambiente interno da organização, dados financeiros externos. Apesar disso, as informações fornecidas em nível organizacional podem não ser muito úteis no âmbito operacional, pois, naquela, os relatórios de controle de gestão devem voltar-se mais para informações financeiras e não financeiras internas, e, não raras vezes, bem específicas para a execução de determinada atividade (BEUREN, 2000).

As organizações possuem três níveis de informação, ou seja, informações de nível estratégico (Sistema de informação executiva, Sistema de apoio à decisão); tático (Sistema de informações gerenciais) ou gerencial e operacional (Sistema de apoio a transações) (ANTHONY, 1965).

Segundo Kotler (2000, p.132):

Nível estratégico (alta gerência), responsável por definir a missão da organização, garimpando oportunidades, os sistemas permitem informações resumidas e concentradas capazes de fornecer uma resposta ágil e mais acertada no campo estratégico e controle administrativo, através de informações tanto internas, quanto externas, úteis para a tomada de decisões, como por exemplo, informações sobre as vendas e lucros trimestrais, desempenho financeiro da empresa e desempenho dos concorrentes; Nível tático (gerência média), incumbido de definir o rumo da organização e analisar alternativas para alcançar os resultados estimados, possibilitando o bom desempenho organizacional, os sistemas possibilitam melhor integração e colaboração dos dados intra e interdepartamentais, gerando informações resumidas, por exemplo, sobre fornecedores, custos departamentais, custos dos produtos, queda/aumento de venda; Nível operacional (supervisores), destinado a seguir diretrizes, elaborar cronogramas e alvos mensuráveis, os sistemas permitem melhor controle interno, fornecendo um grande volume de informações detalhadas e oportunas extraídas das operações cotidianas, por exemplo, sobre mão-obra-direta e indireta, uso de materiais, refugos, contagem de produção, tempo ocioso de máquinas.

Cada nível é mantido por algum tipo de sistema de informação, que auxilia o processo de tomada de decisão. Tais decisões têm ocorrido em virtude da natureza dessas informações, ou seja, do nível estratégico para o operacional, as decisões têm tido características de não estruturadas para estruturadas, respectivamente. Quanto às decisões de nível tático ou gerencial, têm-se caracterizado como uma combinação das outras duas, isto é, semiestruturada. Assim, de acordo com o nível a que se destina, o sistema de informações tem características próprias (ARIMA, 2002).

No nível tático da organização, as decisões têm características de programação parcial e são semiestruturadas, estando entre os níveis estratégicos e operacional, ou seja, de natureza não estruturada, respectivamente. Também tem informações resumidas e globais, que, por sua vez, são tratadas adequadamente para as tomadas de decisões dos gerentes e disponibilizadas para níveis estratégicos (ANTHONY, 1965).

No nível mais alto da organização, onde se desenvolve o planejamento estratégico, começou a tomar forma na arte de guerrear e está presente hoje em todas as organizações, tendo evoluído consideravelmente para as decisões externas e de natureza não estruturada e/ou não programada. Nesse nível as decisões não são resolvidas por fórmulas ou mesmo por regras simples de modelo de decisão. As decisões são centradas tomando por base a oportunidade temporal, motivos políticos, a própria experiência acumulada, a intuição e o julgamento (OLIVEIRA, 1991; PORTER, 1999).

A definição como criação artesanal da estratégia, em que os gerentes são artífices e a estratégia, sua argila, assim como escultores, situam-se entre o passado de capacidades empresariais e o futuro de oportunidades de mercado, levando para seu trabalho o conhecimento íntimo dos materiais que utilizam (MINTZBERG, 1998).

Silveira (2004, p. 36) menciona que “em certas circunstâncias, muitas tomadas de decisões tendem a confiar na barganha, julgamento e inspiração.” Ainda, nesse nível, por estar orientado para o futuro, as informações são sintéticas, resumidas e não precisas, tendo em vista o alto grau de incerteza. Porém, mostra a situação corporativa da empresa por meio de todos os seus sistemas de informação, fluindo por meio de todos os níveis hierárquicos, orientando as decisões e ações para os demais níveis subordinados (SILVEIRA, 2004).

2.2.1 Governança Corporativa em cooperativas

O capitalismo mundial possibilitou um incremento sem precedentes na década de 1990, com a evolução e crescimento do mundo corporativo. Crises de credibilidade de registros, impulsionadas por escândalos com as empresas americanas e europeia (Enron, Wordcom e Parmalat) despertou para a importância de práticas institucionais que enfatizam a transparência e ética das organizações (SILVEIRA, 2008). Surge, então, em julho de 2002, a Sarbanes-Oxley (SOX), com o objetivo de resgatar a credibilidade do mercado norte-americano (VIEIRA; MENDES, 2006).

Segundo Farias (2004), as normas internacionais contábeis exigem total transparência nas demonstrações contábeis e financeiras, impondo responsabilidade aos executivos,

advogados e contadores, com foco em quatro princípios da governança corporativa: *fairness*, *disclosure*, *accountability* e *compliance* (ANDRADE; ROSSETTI, 2009).

Os principais elementos para o surgimento da governança corporativa foram abordados inicialmente por Bele e Means (1932), em *The Modern Corporation and Private Property*, considerando o marco inicial em governança corporativa mundial, relatando aspectos sobre propriedade e controle (SAITO; SILVEIRA, 2008), como a relação entre um mandatário principal e um ou mais agentes, quando estes possuem poderes para tomar decisões em nome do mandatário. Confirmam, ainda, que quando existe a separação entre esses dois lados, começa a separação entre propriedade e controle e os problemas de agência (ANDRADE; ROSSETTI, 2004).

Jensen e Meckling (1976, p. 310) definem relação de agência “como um contrato onde uma ou mais pessoas – o principal – emprega uma outra pessoa – o agente – para realizar algum serviço ou trabalho em seu favor, envolvendo a delegação de alguma autoridade de decisão para o agente.”

A Teoria da Agência busca em seus aportes o reconhecimento dos conflitos de interesse entre os diferentes agentes econômicos, apresentando a empresa como um conjunto de planos de produção, na qual um profissional responsável pela gestão faz suas escolhas de interesses que destoam dos proprietários. Os acionistas (proprietários) examinarão um alinhamento dos objetivos dos gestores para com os seus, incluindo os gestores em um sistema de incentivos (HART; MOORE, 1996).

A governança corporativa pode ser visualizada como um mecanismo que visa aumentar a probabilidade de os fornecedores de recursos garantirem para si o retorno sobre seu investimento. Embora a expressão seja nova, a ação já existia, sem que tivesse uma percepção clara de sua importância (SILVEIRA, 2004).

Para Carvalho (2002, p. 96), Governança Corporativa é um conjunto de formas que compõem a conduta que regulamenta as regras para condução do processo decisório dentro das organizações.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2009, p. 19) define Governança Corporativa como:

[...] o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgão de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade.

Perante este ponto de vista, na perspectiva de os diretores serem contratados para tomar decisões no sentido de maximizar e otimizar a riqueza dos acionistas, muitas vezes, tomam decisões que potencializam a parte pessoal, acabando com o valor corporativo. A minimização dos prejuízos causados pelos conflitos de interesse entre tomadores de decisão e fornecedores de recursos depende da presença de um conjunto de mecanismos internos e externos que alinhem os interesses dos gestores aos de todos os acionistas (COSTA, 2015).

Leal, Carvalhal-da-Silva e Ferreira (2002, p. 96) confirmam que o “sistema de governança corporativa é um agrupado de práticas e processos formais de supervisão da gestão executiva de uma organização, onde resguarda o direito de minimizar os conflitos de interesse entre os acionistas e todos afetados pelo valor da organização.”

Governança corporativa compreende a sustentação de relacionamentos e proporcionais responsabilidades de acionistas, conselheiros e executivos, determinadas da melhor maneira, de modo a encorajar as empresas a terem o desempenho econômico como propósito principal (MILLSTEIN, 1998).

Diante desse novo cenário, a criação em 1999 do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBCG), primeiro órgão no Brasil com direcionamento à governança corporativa, foi um marco importante por maior transparência na gestão brasileira (BOVESPA, 2008).

IBGC define as melhores práticas de governança corporativa em cooperativas, divididas em seis tópicos principais (propriedade, conselho de administração, gestão, auditoria, conselho fiscal e conduta e conflito de interesse):

- a) **Propriedade:** cada cooperado/associado é um proprietário da cooperativa com direito a um voto;
- b) **Conselho de administração:** é o elo entre propriedade (cooperados) e a gestão, para orientar e supervisionar a relação com as demais partes interessadas, com objetivo de zelar pelos valores e propósito da cooperativa. A administração da cooperativa deve ser fiscalizada por um conselho fiscal, constituído por três membros efetivos e três suplentes, todos associados eleitos anualmente pela assembleia geral. As responsabilidades do conselho da administração são formular as diretrizes, submetidas à aprovação da assembleia geral, e aprovar o plano de execução; discussão, aprovação e monitoramento de decisões estratégicas; apoiar e supervisionar continuamente a gestão da cooperativa em relação aos negócios, e prestar contas aos cooperados, incluindo um parecer sobre o relatório da gestão e as demonstrações financeiras, propor deliberação da assembleia, remuneração da administração. A composição do conselho

da administração depende de uma variedade de fatores que descreve a cooperativa e o ambiente que atua. O número de membros varia conforme o setor/ramo de atuação, porte. No mínimo cinco e no máximo onze conselheiros (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015);

- c) **Conselho fiscal:** tem com objetivo fiscalizar, elaborar, opinar, denunciar, analisar e examinar qualquer de seus membros, atos e relatórios; os atos dos conselheiros e diretores verificando se estão cumprindo os deveres legais e estatutários da cooperativa, entre eles analisar, pelo menos trimestralmente, o balancete e demais demonstrações financeiras ordenadas pela cooperativa. Elaboram o parecer sobre o relatório anual, complementando se julgar necessários ou úteis à deliberação da assembleia geral. Opinam sobre as propostas submetidas à assembleia, relativas aos planos de investimentos ou orçamentos de capital, distribuições de sobras e perdas, entre outros. O estatuto social da cooperativa define a forma de eleição, bem como a quantidade de membros do conselho fiscal e a duração dos mandatos (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015);
- d) **Gestão:** o executivo principal é o responsável pela gestão da cooperativa e pela coordenação da Diretoria Executiva. Atua como elo entre a gestão e o conselho de administração, responsável pela execução das estratégias e diretrizes fixadas pelo conselho de administração e deve prestar contas a este órgão (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015);
- e) **Auditoria:** deve fiscalizar se a cooperativa cumpriu com as exigências da auditoria realizada. Com o objetivo de avaliar a conformidade dos relatórios contábeis e financeiros da administração, do sistema de controle interno, da gestão de risco. A auditoria independente é agente de controle cujo objetivo é avaliar os controles internos em relação à capacidade de prevenir fraudes e riscos (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015);
- f) **Conduta e conflito de interesses:** o executivo principal e a gestão devem zelar pelo cumprimento do código de conduta da cooperativa, aprovado pelo conselho de administração com acesso às instalações, informações e arquivos. O código de conduta deve abranger o relacionamento entre os conselheiros, diretores, funcionários, cooperados e clientes. O cumprimento das leis e pagamentos de tributos; operações com as partes relacionadas; conflitos de interesses, informações privilegiadas, política de transação das ações ou quotas da cooperativa (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015).

Referindo-se à abrangência dos impactos das práticas de governança corporativa no valor das ações de empresas brasileiras, foi apontado que estas, quando colocam em vigor as boas práticas da governança corporativa, passam a um patamar superior de governança, ou seja, aumentam o grau de segurança oferecido aos acionistas, bem como melhoram a qualidade das informações prestadas pelas empresas (LIMA, 2006). É possível afirmar que o advento da Governança Corporativa revolucionou modelos conceituais, redefiniu valores e comportamentos empresariais e amadureceu o mercado internacional. No âmbito das relações do capital, a Governança Corporativa prevaleceu alicerçada na transparência, na equidade e na prestação de contas, além do respeito à sociedade. As empresas que percebem que se adaptar às mudanças é o cerne da questão, sobreviverão (LIMA, 2006).

O objetivo final da Governança Corporativa é o de promover o amadurecimento dos mercados via estabelecimento de responsabilidades e conseqüente aproximação dos interesses das partes que compõem as empresas (LIMA, 2006).

2.2.2 Planejamento e orçamento

2.2.2.1 Planejamento estratégico

Por definição, planejamento significa o desenvolvimento de um programa para a realização de objetivos e metas organizacionais, envolvendo a escolha de um curso de ação, a decisão antecipada do que deve ser feito, a determinação de quanto e como a ação deve ser realizada. Dessa forma, o planejamento proporciona a base para a ação efetiva que resulta da capacidade da administração de prever e preparar-se para mudanças que poderiam afetar os objetivos organizacionais (MEGGINSON; NISKEY; PIETRY JUNIOR, 1998).

Planejar significa decidir antecipadamente (FREZATTI, 2008). Na opinião de Rebouças (2004, p. 56): “O planejamento pode ser conceituado como um processo [...], desenvolvido para o alcance de uma situação desejada de um modo mais eficiente, eficaz e efetivo, com a melhor concentração de esforços e recursos pela empresa.”

Segundo Robbins e Culter (2009, p. 116), planejamento é: “A definição das metas de uma organização, o estabelecimento de uma estratégia global para alcançar essas metas e o desenvolvimento de uma hierarquia de planos abrangente para integrar e coordenar atividades.”

O planejamento possui dois aspectos básicos, vitais a uma organização: a determinação dos objetivos da organização e a escolha dos meios para alcançá-los. Assim, cada organização define seus objetivos e o melhor procedimento para alcançá-los (STONER; FREEMAN, 1995).

O planejamento pode gerar benefícios, como: encorajá-las a pensar sistematicamente no futuro e a melhorar as interações entre os seus executivos; obrigá-las a definir melhor os objetivos e suas políticas; fazê-las obter e aplicar os recursos necessários ao alcance dos seus objetivos; fazer com que seus membros realizem atividades consistentes em relação aos objetivos e procedimentos escolhidos; proporcionar padrões de desempenho mais fáceis de controlar e adotar ações corretivas caso o resultado de sua ação não seja satisfatório (KOTLER; ARMSTRONG, 2003; STONER; FREEMAN, 1995).

2.2.2.2 Orçamento

O Orçamento Empresarial é uma ferramenta poderosa para auxiliar o gestor em sua tomada de decisão. Essa ferramenta não é utilizada apenas para controlar gastos, mas é útil como instrumento para orientar os gestores quanto às metas e objetivos que pretendem atingir ao longo do período pretendido (LUNKES, 2007).

Para Frezatti (2008), o orçamento é:

O plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da cidade, suas áreas internas e seus gestores. Em termos gerais é considerado um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação de prestar contas, possa ser encontrado.

Sá e Moraes (2005, p. 59) definem Orçamento Empresarial como a Expressão formal e quantitativa dos planos estratégicos da empresa para um período específico.

Segundo Catelli (1995, p. 27), “Orçamento pode ser sumarizado como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como uma base parcial para subsequente avaliação de desempenho.”

Define orçamento como um instrumento que descreve um plano geral de operações ou de investimentos por determinado período, orientado pelos objetivos e metas propostos pela alta administração (ZDANOWICZ, 1989).

Segundo Horngren (2004, p. 125), o orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para determinado período.

O orçamento não é utilizado apenas para prever os gastos futuros, também é utilizado para avaliar os gastos passados. É uma forma de integrar diversas áreas da empresa, pois o orçamento reflete as estratégias da empresa (LEITE et al., 2008).

Conforme Atkinson et al. (2000, p. 502) e Kaplan e Norton (1996), o processo orçamentário força a empresa a fazer o seguinte: Identificar seus objetivos em longo prazo e suas metas em curto prazo e ser específica no estabelecimento de metas e na avaliação do desempenho relativo a elas. Além disso, reconhecer a necessidade de enxergar a empresa como um sistema de componentes interagindo que devem estar coordenados. Comunicar as metas da empresa a todos os seus sócios e envolvê-los no processo orçamentário. Antecipar problemas e tratá-los proativamente, em lugar de reativamente.

O orçamento é a expressão formal dos planos da empresa, e seu planejamento cuidadoso é vital para a saúde de qualquer organização (SANVICENTE; SANTOS, 1983). De acordo com o orçamento deve ser visto dentro de um contexto muito mais amplo, que é o de priorizar e compatibilizar as diversas políticas da empresa. É o orçamento que vai dizer se as decisões da empresa são compatíveis com a capacidade de geração de caixa da empresa, com a estrutura de capital de giro ou, ainda, com as metas de remuneração pretendidas pelos acionistas. A realimentação do sistema de planejamento corresponde a uma etapa importante, pois permite aprimorar o próprio processo de planejamento (FREZATTI, 2008).

2.3 SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL

De acordo com Stair (1998, p. 11), “um sistema de informação é um tipo especializado de sistema”, podendo ser definido como “uma série de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam (entrada), manipulam e armazenam (processo), disseminam (saída) os dados e informações e fornecem um mecanismo de *feedback*”.

Para O’Brien (2002, p. 28), os sistemas de informações podem ser classificados tendo como parâmetro o tipo de atividade organizacional que eles apoiam: operações ou tomada de decisão gerencial. O mesmo autor acrescenta:

Os Sistemas de Apoio às Operações dividem-se em: Sistemas de Processamento de Transações (processamento de transações); Sistemas de Controle de Processos – controle de processos industriais; e Sistemas Colaborativos – colaboração entre equipes e grupos de trabalho. Os Sistemas de Apoio Gerencial dividem-se em: Sistemas de Informação Gerencial – relatórios padronizados para os gerentes; Sistemas de Apoio à Decisão – apoio interativo à decisão; e Sistemas de Informação Executiva – informações elaboradas especialmente para os executivos.

Laudon e Laudon (1999, p. 4) mencionam que um sistema de informações pode ser definido como um:

[...] conjunto inter-relacionado trabalhando junto para coletar, processar, armazenar e distribuir informações com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório em empresas e outras organizações. Os sistemas de informações contêm informação sobre pessoas, lugares e coisas de interesse, no ambiente ao redor da organização e dentro da própria organização. Os sistemas de informação essencialmente transformam a informação em uma forma utilizável para a coordenação de fluxo de trabalho de uma empresa, ajudando empregados ou gerentes a tomar decisões, analisar e visualizar assuntos complexos e resolver outros tipos de problemas.

Segundo Stair (1998, p. 318), o objetivo da avaliação de sistema de informação “[...] é determinar se os objetivos alcançados pelo sistema atual estão satisfazendo ou não às metas da organização.” Diante dessa avaliação há possibilidade de identificar possíveis problemas ou oportunidades ainda não detectadas.

Para O’Brien (2002, p. 6), “[...] sistema de informação é um conjunto organizado de pessoas, hardware, software, redes de comunicação e recursos de dados que coleta, transforma e dissemina informações em uma organização.”

Laudon e Laudon (2004, p. 7) acrescentam:

[...] sistema de informação pode ser definido tecnicamente como um conjunto de componentes inter-relacionados que coleta (ou recupera), processa, armazena e distribui informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle de uma organização.

Os sistemas de informação são formados pela combinação estruturada de vários elementos, a saber: a informação (dados formatados, textos livres, imagens e sons), os recursos humanos (pessoas, que coletam, armazenam, recuperam, processam, disseminam e utilizam as informações), as tecnologias de informação (o *hardware* e o *software* usados no suporte aos Sistemas de Informação) e as práticas de trabalho (métodos utilizados pelas pessoas no desempenho de suas atividades), organizados de tal modo a permitir o melhor atendimento dos objetivos da organização (PRATES, 1994).

Com o histórico da evolução dos sistemas de informação, pode-se dizer que, a partir de 1985, a informação passou a ser utilizada como recurso estratégico. A partir desta época, os sistemas de informação começaram a ser vistos como commodities, em razão do sentido e do papel a eles atribuídos pelas organizações. Isso se tornou necessário, pois muitos executivos precisavam ter uma visão do que sua empresa estava representando no mercado. Com isso,

tendo a informação em suas mãos, passaram a ser mais ágeis, obtendo maiores fatias de mercado (RODRIGUES, 1996).

Nesse sentido, as informações possuem algumas características que incluem os seguintes aspectos: escopo, tempestividade, nível de agregação e nível (ou estágio) de integração (CHENHALL; MORRIS, 1986). Escopo, refere-se às variáveis de foco (eventos internos ou externos); quantificação (informações mensuradas em termos financeiros ou não financeiros); e horizonte de tempo (informações relacionadas a eventos passados ou futuros). Um sistema de informações pode ser caracterizado como de escopo restrito ou amplo.

É restrito quando se menciona que as informações produzidas possuem foco sobre eventos internos da empresa, mensuradas em termos financeiros e relacionadas com eventos passados, enquanto o escopo amplo inclui as características do restrito, adicionando-se a produção de informações referentes a eventos externos à empresa, mensuradas em termos não financeiros e relacionadas a eventos futuros (CHENHALL; MORRIS, 1986).

Um aspecto precisa ser considerado na integração do sistema de informação com o sistema organizacional: o sistema de informação deve procurar atender às necessidades das unidades que compõem a organização, transpondo as fronteiras departamentais e inter-relacionando as diversas áreas do fluxo de informações (GUERREIRO, 1989).

O sistema deve estar devidamente ajustado com a estrutura de autoridade, de decisões e também de responsabilidade pela execução de atividades estabelecidas pela organização. Isso se deve processar de tal forma que as informações destinadas a formular os planos, a executar as funções e a avaliar o desempenho sejam estruturadas (conteúdo, forma, periodicidade, grau de detalhe) de acordo com os objetivos das unidades organizacionais e comunicadas em tempo hábil às pessoas certas (TOIGO; NASCIMENTO, 2008).

Iniciando a utilização dos sistemas de informações nas empresas e a observação das práticas empresariais, existe a possibilidade de classificá-los quanto ao estágio de integração com a contabilidade, em três cenários: ambiente com sistemas de informação sem integração das informações, com parcial e com total integração (TOIGO; NASCIMENTO, 2008).

O ambiente com sistema de informações sem integração das informações, neste estágio constitui-se de sistema de informações não integrado entre áreas da empresa, ou seja, cada setor necessita inserir no sistema dados necessários para gerar relatórios. Assim, para a contabilidade obter seus relatórios, ela precisa digitar ou escriturar manualmente todos os eventos econômicos gerados pelas áreas da entidade (TOIGO; NASCIMENTO, 2008).

As informações disponibilizadas por este estágio de integração estão restritas, por meio de relatórios que podem não atender às reais necessidades para a tomada de decisão, ou podem

resultar em relatórios construídos por meio do desenvolvimento de planilhas eletrônicas. No segundo estágio o ambiente com sistema de informações com parcial integração das informações. Este estágio diz respeito à existência de escrituração manual ou a busca de outros controles para atender às necessidades de relatórios das áreas (TOIGO; NASCIMENTO, 2008).

Porém, este estágio de integração caracteriza-se pela existência de, no mínimo, um setor da empresa onde os dados necessários sejam obtidos por meio de interface com módulos do sistema, ou seja, as informações são obtidas prontas de outra área da empresa, não havendo a necessidade de se redigitá-las, ou seja, inserir os dados manualmente. Este cenário poderia proporcionar maior apoio aos gestores na tomada de decisão, em virtude de oferecer um maior volume de informações no sistema. No terceiro e último estágio o ambiente com sistema de informações com total integração das informações (TOIGO; NASCIMENTO, 2008).

As informações utilizadas pelas áreas da empresa são obtidas de forma integrada ou por meio de importação de dados, dispensando retrabalhos, como a redigitação de dados. Disponibiliza-se à área contábil a entrada de dados ou a escrituração realizada pela área que gerou o evento econômico, ou seja, dados registrados na sua origem. Caberia, assim, à contabilidade o papel de depurar e analisar essas informações, formatando para os gestores relatórios importantes para a gestão da organização. Nos dois últimos estágios é possível encontrar sistemas de informações desenvolvidos pela própria empresa, que podem ser adquiridos de terceiros, sendo nessa última situação divididos em Enterprise Resource Planning (ERP) – sistema que utiliza um banco de dados único – e em outros sistemas integrados – esses com mais de um banco de dados (O'Brien (2002)). O Quadro 1 mostra em síntese os estágios da integração das informações.

Quadro 1 – Síntese dos estágios de integração das informações

Estágios	Sem integração das informações	Com parcial integração das informações	Com total integração das informações
Integração das informações	Inserir no sistema dados necessários para gerar relatórios.	Existência de escrituração manual ou a busca de outros controles para atender às necessidades de relatórios.	Informações são obtidas de forma integrada ou por meio de importação de dados.
Informações contábeis	Assim, para a contabilidade obter seus relatórios, ela precisa digitar ou escriturar manualmente todos os eventos econômicos gerados pelas áreas da entidade.	As informações são obtidas prontas de outra área da empresa, não havendo a necessidade de se redigitá-las, ou seja, inserir os dados manualmente.	Dispensando retrabalhos como a redigitação de dados.

Recursos e auxílios	Planilhas eletrônicas	Sistema e Planilhas eletrônicas	Sistema
---------------------	-----------------------	---------------------------------	---------

Fonte: adaptado pelo autor, com base em Toigo e Nascimento (2008).

A respeito do conceito de informação, Yamamoto e Salotti (2006, p. 5) apontam a informação contábil “[...] como aquela que altera o estado da arte do conhecimento de seu usuário em relação à empresa e, a partir de interpretações, a utiliza na solução de problemas.” A primeira parte dessa definição apresenta a essência da informação, que é a sua capacidade de transformação, ou seja, na área contábil ela pode alterar ou confirmar a percepção dos agentes econômicos quanto às atividades da organização e, em decorrência disso, pode ser usada para a solução de problemas, o que poderia envolver um processo de decisão (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007).

Um dos objetivos da contabilidade é fornecer informações a respeito das mutações que ocorrem com o patrimônio das empresas. A contabilidade, além de gerar informações, permite explicar os fenômenos patrimoniais, construir modelos de prosperidade, efetuar análises, controlar, serve, igualmente, para prever e projetar exercícios seguintes, entre tantas outras funções. Do ponto de vista sistêmico, a contabilidade está integrada com o meio ambiente. O ambiente se inter-relaciona com a contabilidade como um sistema aberto, ou seja, um sistema que não depende somente das informações internas, mas da ligação e filtragem de informações externas à organização (OLIVEIRA, 2000).

Sobre a visão sistêmica aplicada à contabilidade elevando-a à situação de sistema, Kroetz, Matos e Fontoura (1999) colocam que:

É de todos conhecida a similitude entre a empresa e um organismo vivo. Neste organismo, podemos distinguir um cérebro, encarregado das decisões; os membros, encarregados da ação; o sistema nervoso, que se incumbe de transmitir o comando do cérebro para os membros e as informações dos sentidos para o cérebro.

Partindo desse enfoque organizacional, por analogia visualiza-se a contabilidade como um sistema nervoso, que serve de elo entre a administração e as áreas de execução e vice-versa. Na verdade, existe uma dependência das partes, uma vez que todas estão ligadas intencionalmente para manter o organismo em funcionamento (LOPES, 2001). Assim, não basta ter um bom sistema nervoso se o cérebro não responde aos estímulos ou vice-versa, ou seja, o organismo-empresa, para sua funcionalidade, depende de uma boa administração assessorada pela contabilidade como fonte de informações úteis aos processos de tomada de decisão e controle, destacando-se a necessidade de utilização, por parte dos administradores,

das informações produzidas pelo sistema de informação contábil (LOPES, 2001; MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007).

A contabilidade pode ser entendida como um subsistema dentro do sistema organizacional (sistema empresa). Este, por sua vez, integra um sistema maior, que é o sistema ambiental. Entende-se como usuário das demonstrações fornecidas pelo sistema de informação contábil toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade uma empresa, um ente com fins não lucrativos, ou mesmo um patrimônio familiar (LIMA, 2002).

Nos últimos tempos, a administração das empresas, dadas as contingências da própria vida em sociedade, tem se modificado tanto em tamanho quanto em complexidade, tornando a contabilidade cada vez mais um indispensável instrumento para sua segurança e desenvolvimento (LOPES, 2001).

A existência da contabilidade decorre da necessidade de se conhecer e controlar os componentes e as variações do patrimônio, riqueza imprescindível à satisfação das necessidades humanas e da vida em sociedade. Sempre que há um patrimônio em movimentação sofrendo variações geradas pelo trabalho humano, desenvolvido sobre os elementos que o formam, está-se diante de uma organização econômica (CARDOSO, 2012).

Existe, ainda, além do patrimônio e do trabalho humano desenvolvido sobre ele, o sistema administrativo, que coordena o trabalho e os componentes patrimoniais; dirigindo-se ambos ao patrimônio. Assim, a contabilidade vem a ser um componente da gestão, tendo como um dos seus principais objetivos fornecer informações para o processo de tomada de decisão e até mesmo de formulação de estratégias (SAES; ESCUDEIRO; SILVA, 2009).

Para cumprir seu papel como fonte de informações úteis para o processo decisório, a contabilidade se utiliza dos sistemas de informação contábil que serão os responsáveis pelo registro dos fatos ocorridos na organização (GIL, 1999).

O sistema de informação contábil pode ser definido como o conjunto de recursos humanos e de capital dentro da organização o qual é responsável pela preparação de informações financeiras e também pelas informações obtidas da coleta e processamento dos dados das transações.

Moscove, Simkin e Bagranoff (2002, p. 25) complementam afirmando que: “Sistema de informação contábil (SIC) se concentra na coleta, no processamento e no fornecimento de informações de cunho financeiro para as partes externas à companhia (como investidores, credores e órgãos da receita) e partes internas (principalmente a administração).” É interessante ressaltar que a própria contabilidade já é vista em sua essência como um sistema de informação

conforme evidenciado ao afirmarem que “a contabilidade em si é um sistema de informação pois é um processo comunicativo que coleta, armazena, processa e distribui informações para os que precisam delas.”

A adaptação das empresas aos novos paradigmas de um mercado instável exige capacitação, inovação, flexibilidade, rapidez, produtividade, etc., tornando cada vez mais estratégico o papel exercido pela informação (BEUREN, 1998). O maior desafio que a informação encontra é habilitar os gestores a alcançar os objetivos propostos para a organização, por meio do uso eficiente dos recursos disponíveis.

Quando se fala em fornecer informações para a tomada de decisão, toda organização deve estar envolvida no processo; as relações entre os diversos gerentes de uma organização devem ser facilitadas pelos sistemas de apoio gerencial.

O’Brien (2002, p. 29) afirma que: “quando os sistemas de informação se concentram em fornecer informação e apoio à tomada de decisão eficaz pelos gerentes, eles são chamados sistemas de apoio gerencial.”

Um dos principais campos da contabilidade gerencial é entender como se processam as decisões gerenciais, com a finalidade de criar um sistema de informações que possa dar suporte aos gestores para essa tomada de decisão (GUERREIRO, 2004).

Em geral, os sistemas de apoio à decisão obtêm dados do ambiente interno e externo à organização e processam estes dados, transformando-os em informações. O sistema opera por meio de *softwares* que permitem a disponibilização destas informações na forma de relatórios, de modelos matemáticos expressos em gráficos e tabelas e, ainda, permite que se instale um encontro virtual entre vários indivíduos trabalhando como um grupo dentro da organização (OLIVEIRA, 2000; REZENDE; ABREU, 2002).

O sistema de informações contábeis gerenciais consiste na espinha dorsal do controle gerencial; pode-se dizer que a facilidade atual da disponibilidade das informações geradas pelos sistemas viabilizou uma abordagem mais enfática e agressiva em termos de controle gerencial (FREZATTI, 2008).

O sistema de informação gerencial promove suporte às funções de planejamento, controle e organização de uma empresa, fornecendo informações seguras e em tempo hábil para a tomada de decisão. Oliveira (2006, p. 59) define que “o sistema de informação gerencial é representado pelo conjunto de subsistemas, visualizados de forma integrada e capaz de gerar informações necessárias ao processo decisório.”

Com a inserção de novas tecnologias, o sistema de informações gerenciais está totalmente interligado aos processos de transformações no ambiente da organização; ao mesmo

tempo tornou-se indispensável, independente da política adotada por cada uma delas (OLIVEIRA, 2000; REZENDE; ABREU, 2002).

Além disso, os *softwares* mais modernos permitem também a integração dos dados com resultados que refletem maior rapidez na análise dos dados, transformando-os em informações essenciais para a tomada de decisão (RICHIERI, 2001).

Os sistemas de informação nos ambientes empresariais são constituídos do gerenciamento da informação, a partir do levantamento das necessidades informacionais dos decisores, da coleta e obtenção dos dados, na análise dos dados transformando-os em informação, na distribuição da informação conforme as necessidades do decisor, da utilização das informações pela sua incorporação no processo de trabalho e, finalmente, da avaliação constante dos resultados obtidos e de redirecionamentos no sistema para atender às demandas e antecipar as necessidades dos decisores (REZENDE; ABREU, 2002).

Segundo Oliveira (2000, p. 62),

Sistema de informação gerencial são voltados aos administradores de empresas que acompanham os resultados das organizações semanalmente, mensalmente e anualmente. Esse tipo de sistema é orientado para tomada de decisões estruturadas. Os dados são coletados internamente na organização, baseando-se somente nos dados corporativos existentes e no fluxo de dados. A característica do sistema informação gerencial é utilizar somente dados estruturados, que também são úteis para o planejamento de metas estratégicas.

Os sistemas gerenciais vêm do progresso natural da informatização das organizações, após a colocação dos EDP (*Electronic data processing*), é o desenvolvimento de sistemas que fornecem informações integradas e sumarizadas, provenientes de diversos sistemas operacionais. Essas informações têm capacidade de prover material para análise, planejamento e suporte à decisão e possibilitam a gerentes visualizar o desempenho de seu departamento e mesmo da organização. Esses sistemas que suprem com informações a média gerência são geralmente chamados de Management Information Systems (*MIS - Sistema de informação gerencial*) (DAVIS; OLSON, 1985).

A maioria das informações produzidas por um sistema de informação gerencial MIS, quer seja para análise de tendências, quer seja para planejamento ou revisão, auxilia os gerentes no processo de tomada de decisão. Isso significa que um MIS pode ter funções específicas que façam parte de ambientes de apoio à decisão.

O surgimento desses sistemas acontece nos estágios de controle e integração, no modelo proposto por Richard Nolan, em que o usuário é força impulsora e exige informações em maior quantidade, menor tempo e com melhor nível de integração (NOLAN, 1977).

Segundo Rezende e Abreu (2002, p. 23), para que a empresa possa usufruir as vantagens básicas do sistema de informações gerenciais, é necessário que alguns aspectos sejam observados. Alguns aspectos para que o SIG tenha sucesso:

a) O envolvimento adequado do nível tático organizacional com o SIG. Isso porque se o nível não estiver adequado vai ocasionar descrédito para o sistema. Esta situação considera tanto o nível tático como qualquer outro cargo de gerência do nível operacional. b) A competitividade por parte das pessoas envolvidas no SIG. Porque antes de ser um sistema com um conjunto de relatórios exige uma competência intrínseca as pessoas que irão utilizá-lo, caso contrário poderá ter dificuldades de apresentar resultados. c) O uso de um plano-mestre. O SIG deve ter um plano-mestre, que deverá ser implementado, adaptado e operacionalizado pelas várias unidades organizacionais da empresa, de acordo com as necessidades de informações, tendo em vista as ações e os resultados desejados. d) A atenção específica ao fator humano da empresa.

2.4 SOCIEDADES COOPERATIVAS

Do ponto de vista sociológico, Pinho (1962, p. 7) dispõe que “cooperação é uma forma de integração social e pode ser entendida como ação conjugada em que pessoas se unem de modo formal ou informal, para alcançar o mesmo objetivo.” A Cooperação pressupõe, necessariamente, a liberdade de trabalhar em comunidade (PINHO, 1986).

O cooperativismo enquanto doutrina ocorreu em 1844, onde criaram normas e princípios em uma estrutura organizacional da Sociedade dos Pioneiros da Rochdale, fundamentado e caracterizado por ser um sistema “econômico-social” que visa ao bem-estar e social, por meio da defesa dos interesses dos cooperados. Qualquer que seja o cooperado, independentemente de seu poder econômico e político, tem direito a apenas um voto nas assembleias. As sobras, ao final de cada exercício social, são distribuídas aos cooperados, na razão direta de sua participação na entrega da produção ou consumo. Por outro lado, os cooperados assumem papel duplo na cooperativa, de donos e usuários praticando a autogestão (PEREIRA; GONÇALVES, 1995; PINHO; AMARAL, 1993; POLONIO, 2001; BIALOSKORKI NETO; ZYLBERSZTAJN, 1994; RODRIGUES, 2002; ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS, 2017; SCHULZE, 1987; NOVAES, 2011).

Práticas e experiências de organizações de atividades econômicas sob a perspectiva da igualdade e da solidariedade não são recentes. Entretanto, notável é que nas duas últimas décadas houve uma renovação do interesse pelo tema. Constata-se uma diversidade de formas de associações com o objetivo de produzir e reproduzir meios de vida que se baseiam em relações de reciprocidade e, no campo das ideias, identifica-se uma crescente literatura que trata dessas novas experiências. Ainda há a multiplicação de atores que defendem esse tipo de

desenvolvimento a partir do apoio, inclusive financeiro, de instituições públicas e privadas, movimentos sociais e entidades da sociedade civil (CUNHA; DAKUZAKU; SOUZA, 2003; CARVALHO, 2005).

Tauile (2009, p. 36) afirma que foi precisamente na década de 1990, que o fenômeno da economia solidária se difundiu largamente pelo Brasil e, assim, um número expressivo de trabalhadores passaram a se organizar nos chamados empreendimentos econômicos solidários, principalmente, sob a forma de cooperativas autogestionárias. Segundo Figueiredo (2009), o cooperativismo teve suas primeiras instituições implantadas no sul.

As cooperativas possuem controle doutrinário distinto (Lei n. 5.764/71), que determina que o direito ao controle do proprietário é desvinculado de suas cotas de capital ou montante das transações econômicas efetuadas na organização. Paralelamente a características como propriedade difusa e assimetria de informação, problemas de agência levam à expropriação dos cooperados (CARVALHO, 2005). Para Singer (2003, p. 22), a retomada do cooperativismo autogestionário somente se tornou possível, pelo apoio de instituições governamentais e da sociedade civil.

Por autogestão, em sentido amplo, entende-se o conjunto de práticas sociais que se caracteriza pela natureza democrática das tomadas de decisão, que propicia a independência de um coletivo. É uma atividade de poder compartilhado, que qualifica as relações sociais de cooperação entre pessoas e/ou grupos, independentemente do tipo das estruturas organizativas ou das atividades, por expressarem intencionalmente relações sociais mais horizontais (ALBUQUERQUE, 2003; CARVALHO, 2005).

Neste sentido, Zylbersztajn (1994) e Bialoskorski Neto (2002), além de alguns estudos em cooperativas instaladas no Brasil, evidenciam a presença de cooperados nos cargos de gestão, característica da não separação de propriedade e controle. Em contraponto, a separação entre propriedade (cooperados) e controle (gestão) é recomendada para organizações de propriedade difusa e complexas (COSTA; CHADDAD; AZEVEDO, 2010).

Esse conjunto de experiências econômicas, chamado de economia solidária, para muitos vem sendo interpretado como uma forma de resistência à exclusão social, pobreza e desemprego a que muitos trabalhadores são submetidos, e também como “prenúncio de um novo modelo de desenvolvimento econômico.” (CUNHA; DAKUZAKU; SOUZA, 2003).

Atualmente, no Brasil, o cenário do cooperativismo apresenta-se como uma importante força econômica no país. De acordo com a OCB (ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS, 2017), há hoje mais de 6,6 mil cooperativas, distribuídas em 13 ramos de atividades. Nos últimos anos, o número de cooperados alcançou o patamar de 13,2 milhões de

associados, que geram cerca de 376 mil empregos formais. Segundo o IBGE, o número de cooperados representa, 6,3% da população brasileira. Se somadas as famílias dos cooperados, estima-se que o movimento cooperativista agregue em torno de 25,4% da população brasileira (IBGE, 2015).

Gramacho (1997, p. 56) e Rodrigues (1997, p. 82) apresentam as mudanças no cenário econômico nacional e o inevitável aumento da competitividade, que vem exigindo das cooperativas uma revisão de seus princípios doutrinários como forma de se adaptarem a esses novos tempos. Para ambos, a revisão de estratégias, estruturas administrativas e informações contábeis eficientes são ações que visam a aumentar a eficácia e a competitividade dessas organizações.

Entende-se que a cooperativa como um amplo espaço em que interage um grande número de cooperados resulta em um espaço de poder, no qual diferentes forças atuantes precisam ser coordenadas e disciplinadas no sentido de orientá-las para o cumprimento do objetivo da cooperativa, ou seja, prestar serviços aos associados (SCHULZE, 1987).

O Ramo Agropecuário reúne cooperativas de produtores rurais, agropastoris e de pesca. O papel da cooperativa é receber, comercializar, armazenar e industrializar a produção dos cooperados. Além, é claro, de oferecer assistência técnica, educacional e social. Hoje, segundo o IBGE, 48% de tudo que é produzido no campo brasileiro passa, de alguma forma, por uma cooperativa (ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS, 2017).

As cooperativas agropecuárias no Brasil possuem 188.777 empregados, 1.016.606 associados e 1.555 cooperativas. Arroz, feijão, legumes, ovos, leite e o cafezinho diário, tudo isso e muito mais é produzido, hoje, em cooperativas. É possível arriscar que, no prato de todo brasileiro, tenha sempre um alimento produzido por uma cooperativa do ramo agropecuário (ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS, 2017).

Quanto às relações de poder e liderança de determinada cooperativa, ressalta-se a necessidade de se atentar para o fato de que a expectativa é de se encontrar maior participação dos cooperados, pois a autogestão é um dos princípios norteadores do sistema cooperativista. Dessa forma, o fato de o Sistema Cooperativista ter como princípios e valores específicos a ajuda mútua, a solidariedade, a democracia, a participação e a autonomia por si só não garante que todas as cooperativas e seus respectivos cooperados os incorporem da mesma maneira, com a mesma intensidade e significado [...] A educação e a capacitação constante dos associados fundamentam também os princípios do cooperativismo. Educação, formação e informação são fundamentais para a sobrevivência das cooperativas (THESEK, 2006).

Segundo Franco (1979, p. 13), a contabilidade: “É a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interação dos fatos nele ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre a composição e suas variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.”

A Lei n. 5.764/71 define a cooperativa como uma sociedade de pessoas, com forma jurídica de natureza civil e não de capital, sem fins lucrativos (BRASIL, 1971). O Código Civil de 2002, instituído pela Lei n. 10.406 (BRASIL, 2002) define essa organização como sociedade simples.

O cooperativismo é um sistema econômico, constituído para prestar serviços aos seus associados que ficarão obrigados, reciprocamente, a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum (PECAR, 1981).

Mesmo na busca pela melhor forma de definição o fato de que a cooperativa é uma organização sem fins lucrativos e que, embora seus regimentos internos se deem por estatuto, e não por contrato social, como ocorre com as demais sociedades de pessoas, há uma lógica econômica diferente em seu funcionamento (BIALOSKORSKI NETO; ZYLBERSZTAJN, 2002). Embora sejam sociedades civis, seus atos constitutivos devem ser arquivados na Junta Comercial, para que possam adquirir personalidade jurídica (POLONIO, 2001).

A demanda contábil do setor cooperativista é grande, pois, para se manter no mercado atual, qualquer entidade necessita de informações que possam dar embasamento à tomada de decisão e à contabilidade, e, além de atender às demandas legais, “[...] deve servir também como instrumento para difusão das informações referentes à gestão.” (LIMA, 2002, p. 67).

Como as sociedades cooperativas têm produzido dados positivos que incrementam a economia brasileira, apresentam-se algumas diferenças relevantes entre as empresas de capital e cooperativas, conforme o Quadro 2:

Quadro 2 – Principais características das sociedades cooperativas e de capital

Sociedade cooperativa	Sociedade de capital	Sociedade cooperativa de assentados
Regida pela Lei 5.764/71 e pela Lei 10.406/2002.	Regida pelo Código Comercial Brasileiro e pelas Leis 10.303/2001 e 10.406/2002.	Regida pela Lei 5.764/71.
O elemento central do modelo societário é o homem.	O elemento central do modelo societário é o capital.	O elemento central do modelo é o homem.
Constituída por 20 ou mais pessoas.	Constituída por duas ou mais pessoas.	Constituída por 20 ou mais pessoas.
Voto por pessoa.	Voto por cota ou ação.	Voto por pessoa.
Controle democrático, com base no elemento humano.	Controle subordinado à participação do capital.	Controle democrático.

A remuneração do capital integralizado é limitada a 12% a. a.	Não existe limitação à remuneração do capital integralizado.	A remuneração do capital integralizado é limitada a 12% a. a.
As cotas não podem ser transferidas a terceiros.	As cotas podem ser transferidas a terceiros, respeitando a legislação vigente.	As cotas não podem ser transferidas a terceiros.
Investimentos orientados pelas necessidades dos cooperados.	Investimentos orientados pelas oportunidades mercadológicas.	Investimentos orientados pelas necessidades dos cooperados.
A organização cooperativista filiação às OCB e às OCEs	Regida pela Junta comercial do estado.	Concrab
Os resultados (sobras) retornam aos sócios proporcionalmente às suas operações.	Os resultados (lucro) retornam aos sócios proporcionalmente ao número de ações ou quotas na sociedade.	Deve ser distribuído para o associado em dinheiro (retorno direto) ou em serviços por eles decidido (retorno indireto)
Visa à remuneração melhor ao produtor, promovendo o bem-estar econômico.	Visa à maximização do lucro em detrimento do bem-estar econômico.	Trabalha com todos os associados e não associados. Visa ser massiva. Trabalha para não perder os associados. Por isso busca forma de os incluir.
Defende a equidade entre objetivos econômicos e sociais.	Defende o compromisso com o econômico, submetendo a ele os demais objetivos societários.	Político (visa à transformação da empresa econômica (buscar melhorar as condições de vida dos associados)

Fonte: adaptado pelo autor, com base em Ferreira e Braga (2007) e Concrab (CONFEDERAÇÃO DAS COOPERATIVAS DE REFORMA AGRÁRIA DO BRASIL, 1998).

A importância socioeconômica do movimento e dos assentamentos dos trabalhadores rurais “sem-terra” em todo o Brasil e fortemente presentes na Região Sul, na década de 1990, desafiou-nos a fazer uma análise da produção econômica coletiva e do processo de introdução do cooperativismo em assentamentos (SILVEIRA, 2004).

Uma das ações mais eficientes e ao alcance dos assentados é a criação de uma cooperativa, pois tal forma de associativismo permite ações conjuntas, emanadas do grupo, visando à solução dos problemas do assentamento e não apenas de alguns assentados que gozem de certos privilégios por razões diversas. A respeito da cooperação entre indivíduos, Heilbroner (1996, p. 21) diz: “na verdade, o homem só conseguiu perpetuar-se por ser uma criatura socialmente cooperativa.”

Das ações coletivas surgem os resultados positivos nos assentamentos, quer em forma de maior produção e produtividade, maior renda, melhores condições de vida ou em forma de benefícios diversos. Os assentamentos que optaram pelo individualismo têm enfrentado maiores dificuldades que os de ações coletivas e não raro tem se esvaziado por absoluta incapacidade de sobrevivência (SILVEIRA, 2004).

Os assentamentos que perceberam esta realidade e se dispuseram à criação de sua cooperativa, por exemplo, embora continuem enfrentando dificuldades, como praticamente observado em muitos segmentos da economia brasileira, têm conseguido resultados mais

satisfatórios, até melhor que de muitos pequenos agricultores, em suas propriedades privadas (LENZ, 2002; SILVEIRA, 2004).

A adesão ao cooperativismo por parte dos assentados tem sido incentivada pelo MST, que conhece a realidade e as dificuldades diárias nos assentamentos e reconhece que há necessidade da adoção de ações coletivas que garantam resultados positivos na atividade agropecuária. São estes resultados positivos que garantirão a sobrevivência e, quiçá, a independência dos assentamentos, pois a ajuda externa poderá reduzir-se e provavelmente cessar e os compromissos assumidos terão que ser honrados para que se possa continuar produzindo e da terra retirar o sustento das famílias (SCARIOT, 2003).

O estado de Santa Catarina possui 5.267 famílias assentadas em 161 assentamentos, enquanto que no Brasil há 975.985 famílias assentadas em 9.354 assentamentos com 88.402.936,48 (ha) em área de assentamentos (INCRA, 2017).

Em 1989 criou-se o Sistema Cooperativista dos Assentados (SCA) que em sua estrutura inclui uma confederação, cooperativas centrais e cooperativas de base. A Confederação das Cooperativas da Reforma Agrária (Concrab) congrega diversas Cooperativas Centrais e inúmeras Cooperativas de Base em todo o Território Nacional. Estas englobam as Cooperativas de Produção e Prestação de Serviços (CPPS), as Cooperativas de Produção Agropecuária (CPA) e as Associações de Produtores Rurais (SILVEIRA, 2004).

O assentamento, com a orientação e apoio do MST e da Concrab, tem percebido a importância do cooperativismo e apresenta-se em número cada vez maior, organizando-se em Cooperativas de Produção e Prestação de Serviços (CPPS). Talvez, esta seja a única possibilidade de sobrevivência e emancipação dos assentamentos de trabalhadores rurais “sem-terra” no Brasil (ZIMMERMANN, 2006; SILVEIRA, 2004).

A necessidade da organização e fortalecimento da atividade agropecuária exige dos assentados medidas de fortalecimento e união, que as cooperativas, quando bem administradas, podem oferecer. A simples adesão ao sistema cooperativista por si certamente não confere nenhum atestado de sucesso ao assentamento, porém oportuniza alcançá-lo (SILVEIRA, 2004).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos são empregados para direcionar de forma adequada a elaboração e desenvolvimento do estudo.

3.1 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo desenvolveu-se no ambiente de uma organização caracterizada legalmente como sociedade cooperativa, a qual foi objeto de estudo. A pesquisa foi realizada na Cooperoeste em São Miguel do Oeste, no setor de contabilidade.

A pesquisa realizou-se no período de abril de 2017, em específico entre o sistema de informação contábil e a gestão da cooperativa. Na cooperativa foram entrevistadas quatro pessoas do setor contábil. As questões de pesquisa verificaram a relação existente entre o sistema de informação contábil e os níveis estratégicos, táticos e operacionais.

A abordagem da pesquisa caracterizou-se, quanto aos objetivos, como exploratória descritiva (LAKATOS; MARCONI, 2003). Do ponto de vista da estratégia para abordagem da situação problema caracteriza-se como qualitativa; Diehl e Tatim (2004, p. 26) mencionam que há dois tipos de pesquisa: a quantitativa e a qualitativa, sendo a escolha entre elas determinada pela natureza da situação problema e/ou pelo nível de aprofundamento. A primeira delas, aproximado na utilização de técnicas estatísticas, busca conhecer o grau de relacionamento entre variáveis, relações de causa e efeito, teste de hipóteses etc. Diversamente da abordagem quantitativa, a abordagem qualitativa preocupa-se com um nível da realidade que não pode ser quantificado, aprofunda-se no mundo dos significados das ações e relações humanas, um lado que não é perceptível nem captável em equações, médias e estatísticas (MYNAYO, 1999).

Quando o estudo adota uma abordagem qualitativa, encontra alguns obstáculos decorrentes do processo de coleta de dados e da falta de métodos estabelecidos para a análise desses dados; apesar disso, o enfoque qualitativo tem obtido crescente popularidade na pesquisa organizacional, pelo seu caráter rico, holístico e real (MILES, 1979).

Para Malhotra (2001), o tratamento qualitativo proporciona melhor visão e compreensão do contexto do problema; ao se abordar um novo problema, a pesquisa quantitativa deve ser precedida de pesquisa qualitativa apropriada. A pesquisa qualitativa leva a um contato intenso com o objeto sob estudo, o que acaba produzindo um conhecimento mais profundo dele (MILES; HUBERMAN, 1994).

3.2 MÉTODO DE PESQUISA E PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS

O presente estudo é exploratório, descritivo, realizado em área com pouco conhecimento acumulado e sistematizado, com abordagem qualitativa por meio da estratégia de Estudo de Campo. A abordagem qualitativa envolve entrevistas e observações que não resultam em dados quantitativos, mas em descrições dos resultados e das impressões dos eventos. Com este enfoque, é possível explorar relações que não poderiam ser feitas de outra forma. Geralmente, não é possível incluir amostras representativas, em virtude de problemas práticos de escala e da natureza das observações e das situações estudadas (HAIR et al., 2005).

Cervo, Bervian e Silva (2007) ressaltam que a escolha do método está vinculada ao objeto de pesquisa. No presente estudo, a considerar tratar-se de um caso específico, em uma área delimitada (sistema de informação contábil), do ponto de vista dos procedimentos técnicos utilizados pode ser classificado como um estudo de campo, pois explora, em profundidade situações específicas dentro de uma comunidade; aprofunda-se neste campo, porém, não é amplo.

A abordagem metodológica qualitativa tem a facilidade de [...] analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos (OLIVEIRA, 2000, p. 117).

Define-se como estudo de campo. Tal escolha ocorre pelo fato que essa técnica de coleta de dados, conforme Blau e Scott (1970, p. 33), é um “[...] plano de pesquisa tipicamente empregado no estudo das organizações formais.” Esses autores ressaltam que o estudo de campo permite o desenho de um quadro geral da organização, além de informações a respeito da interdependência de suas partes constituintes.

A pesquisa consiste em propor melhorias no processo de gestão das informações contábeis na Cooperoeste. O alcance da referida proposição foi operacionalizado a partir de entrevistas semiestruturadas aplicadas aos sujeitos da pesquisa que atuam na Cooperoeste de São Miguel do Oeste – SC. Para o agendamento da entrevista na cooperativa, foi enviado um *e-mail* com o roteiro da entrevista a ser efetuada, após a aceitação foi agendada a entrevista.

Com os termos de consentimento da pesquisa estabelecidos entre o pesquisador e o entrevistado foram realizadas as entrevistas com a equipe de contabilidade da cooperativa, composta por três membros, no mês de abril de 2017. As entrevistas foram gravadas com o

consentimento dos participantes e, posteriormente, transcritas. Logo após essas entrevistas na cooperativa foi realizada entrevista com o contador responsável da cooperativa, por Skype®.

A garantia de confidencialidade, foi assegurada aos entrevistados, que foram informados verbalmente no início da entrevista. Houve utilização de aparelhos eletrônicos (gravador digital), com autorização dos entrevistados, os conteúdos foram anotados e transcritos para fins de análise, anotações-chave foram efetuadas durante a entrevista e detalhes redigidos após a sua realização. Para Severino (2007, p. 124) “a entrevista é uma técnica de coleta de informações sobre um determinado assunto, diretamente solicitadas aos sujeitos pesquisados. Trata-se, portanto, de uma interação entre pesquisador e pesquisado.” O roteiro como função principal auxilia o pesquisador para o objetivo pretendido.

Por entrevista, assume-se o entendimento de que é “um procedimento utilizado na investigação social, para a coleta de dados ou para ajudar no diagnóstico ou tratamento de um problema social [...]” e é realizada por “conversação efetuada face a face, de maneira metódica.” (LAKATOS; MARCONI, 2003).

A pesquisa caracteriza-se, ainda, quanto aos procedimentos de coleta de dados, como documental. A estratégia de pesquisa documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências. A pesquisa documental tem efeito semelhante à de composição do referencial teórico, porém não realiza o levantamento de material editado (MARTINS; THEÓPHILO, 2008). Na pesquisa documental a preocupação recai sobre os relatórios como registros de custos, avaliações de resultados, orçamentos operacionais, estudos de viabilidade, propostas orçamentárias, memorando, entre outros referentes a métodos de custeio e seus próprios de uso dentro da unidade de análise.

Para coleta dos dados por meio da pesquisa documental foi solicitada a permissão para o uso dos relatórios, expondo inclusive que a aplicação deste instrumento não impede a realização simultânea dos demais. Para cada etapa da pesquisa, foram definidos alguns sujeitos (Quadro 3), em primeiro instante, e, na sequência, a busca da análise documental e da observação, no anseio de clarear o caminho na direção da resposta do problema de pesquisa, como demonstrará a seção 3.3.

Quadro 3 – Sujeitos da pesquisa

Etapas	Sujeitos / documentos pesquisados	Setor	Instrumento de coleta de dados
Caracterização da cooperativa	Auxiliares do setor contábil.	Cooperoeste	Entrevista
Caracterização do setor	Contador	Cooperoeste	Entrevista

Constructo Governança corporativa	Auxiliares do setor contábil.	Cooperoeste	Entrevista
Constructo Dimensão estratégica	Auxiliares do setor contábil e Contador.	Cooperoeste	Entrevista
Constructo Dimensão gerencial	Auxiliares do setor contábil e Contador. Relatório Anual e Estatuto.	Cooperoeste	Entrevista Pesquisa documental
Constructo Dimensão operacional	Auxiliares do setor contábil e Contador.	Cooperoeste	Entrevista
Constructo Dimensão integração	Auxiliares do setor contábil e Contador.	Cooperoeste	Entrevista

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

3.3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA E CONSTRUCTO DA PESQUISA

A ordem dos questionamentos contidos no Roteiro de Entrevistas segue os objetivos específicos e, conseqüentemente, o construto e as proposições teóricas, cujo processo de elaboração é descrito na sequência, conforme Quadro 4.

Quadro 4 – Constructo da pesquisa

Objetivos da pesquisa	Dimensão	Categoria de análise	Instrumento de coleta de dados	Estratégia de análise	Referência
a) Caracterizar a estrutura organizacional da Cooperoeste	Estratégica (Autoridade)	Estrutura de Governança Corporativa, Controles estratégicos (planejamento e orçamento)	Entrevistas	Verificação das práticas de governança corporativa	Guerreiro (1989) Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2015) Frezzati (2001) Gomes e Salas (2001)
b) Mapear o processo de decisões na gestão organizacional cooperativa estudada	Gerencial (Decisões e comunicação)	Relatórios de apoio à gestão (Demonstrações Contábeis; Relatório anual)	Entrevistas Pesquisa documental	Verificação da presença da contabilidade e na tomada de decisão. Análise de conteúdo dos relatórios.	Gomes e Salas (2001) Aguiar (2008) CPC 00 Hendriksen (2010)
c) Averiguar o processo de comunicação da informação contábil destinada ao processo de tomada de decisão				Verificação do <i>disclosure</i> (evidenciação)	Guerreiro (2008) Nascimento (2011)

d) Analisar os controles operacionais de gestão gerados no atual sistema de informações da cooperativa sob a ótica da área contábil	Operacional (Controles)	Controles operacionais	Entrevista	Identificar o uso dos controles por meio da escala Likert.	Gomes e Salas (2001) Tung (1983) Montebeller (2002)
e) Identificar o estágio de integração dos sistemas de informações existentes na Cooperoeste	Integração do Sistema Informações Contábeis	Sistema de informações	Entrevista	Verificar a integração do sistema de informações.	Toigo e Nascimento (2008)
f) Caracterizar a utilização das informações contábeis no processo de gestão da Cooperoeste.	A estratégia de análise desta etapa é caracterizar as informações contábeis, a partir dos achados de a, b, c, d e e.				

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

De acordo com o Quadro 4, serão descritas e apresentadas a construção utilizada para verificação do sistema de informação contábil e a gestão da Cooperoeste, em cinco partes:

Primeira parte: o instrumento, elaborado com base nos estudos de Guerreiro (1989), Frezzati (2001) e IBGC (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015), foi planejado para coletar evidências que permitam inferir sobre os controles estratégicos e verificação das práticas de governança corporativa na cooperativa.

Os entrevistados responderam dentro da categoria controles estratégicos dois blocos de perguntas abertas, sendo o primeiro sobre planejamento estratégico e o segundo sobre governança corporativa, totalizando 53 perguntas. Os instrumentos de coleta de dados encontram-se no Apêndice A.

Segunda parte: conforme descrito no constructo, a verificação da presença da contabilidade na tomada de decisão por meio da informação. Procedeu-se da seguinte maneira: a verificação dos relatórios contábeis utilizados na gestão da cooperativa com pesquisa documental, em seguida cinco questões abertas efetuadas na entrevista.

Terceira parte: a coleta de dados e análise documental para identificar os controles operacionais da cooperativa, a partir de um roteiro, numa escala *likert* de cinco pontos, foram classificadas as informações geradas pela informação contábil e a tomada de decisão.

Quarta parte: questionário, com base nos estudos de Toigo e Nascimento (2007), a fim de verificar a integração do sistema de informações com seis questões abertas em consonância com o estudo.

Quinta parte: é a integralização dos achados encontrados nas partes supra descritas.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Para análise dos dados foi empregada a análise de conteúdo nas entrevistas realizadas. Partiu-se das transcrições na íntegra das entrevistas e foram identificados os elementos das falas dos entrevistados para compreender o contexto da organização pesquisada. Bardin (2002) conceitua a análise do conteúdo do seguinte modo: “[...] um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens [...] A intenção da análise de conteúdo é a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção [...], inferência esta que recorre a indicadores (quantitativos ou não).” (BARDIN, 2002).

A interpretação e análise dos dados recolhidos na pesquisa foram ordenadas e estruturadas baseando-se nas informações notadas nas entrevistas e questionários, além de dados secundários. Em relação ao processo de análise de dados, Yin (2010, p. 154) argumenta “a análise dos dados consiste no exame, na categorização, na tabulação, no teste ou nas evidências recombinações de outra forma, para tirar conclusões baseadas empiricamente.”

O que se buscou foi, por meio da teoria dos sistemas, abordar um caso real e verificar o que o estudo de campo pode agregar à análise da realidade. Assim, caso algum fenômeno empírico não seja justificado por uma única teoria, é dever do pesquisador questionar por que não se adequa, identificar a teoria que poderá ser aplicada, se existir tal, para explicar o fenômeno específico (SCAPENS; ROBERTS, 1993).

4 ANÁLISE DE RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo são expostos e tratados os resultados obtidos a partir dos dados coletados. O intuito desta seção é descrever as entrevistas aplicadas, contemplando as dimensões estruturadas no constructo de pesquisa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA COOPEROESTE

Nesta seção são expostas as análises referentes à caracterização da organização. Os referidos dados foram identificados a partir da entrevista ao setor contábil da Cooperoeste. Na caracterização histórica foram considerados os documentos fornecidos pela cooperativa.

No ano de 1996, no assentamento São Mateus, no município de São José do Cedro, cidade do Extremo-Oeste catarinense, foi iniciada a ideia de criação da cooperativa Cooperoeste. A cooperativa foi pensada pela necessidade de 14 assentamentos na luta por melhores condições de vida. Em setembro do mesmo ano foi criada a indústria de leite longa vida da Cooperoeste, situada em São Miguel do Oeste, SC. Atualmente, a Cooperoeste conta com 967 cooperados, 234 funcionários trabalhando nas 11 filiais.

Os produtos da Cooperativa carregam a marca Terra Viva, cuja detentora do registro é a Cooperativa Central. Entretanto, a Cooperoeste possui uma marca própria registrada denominada Amanhecer, instituída no mercado há quatro anos. Os referidos produtos são comercializados no estado de São Paulo e na região Sul, cujo escoamento da comercialização é maior.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROCESSO DE DECISÃO ESTRATÉGICA NA COOPEROESTE

A seguir são apresentados os dados coletados durante as entrevistas de campo, em que foram abordadas questões no âmbito de governança corporativa, planejamento estratégico, orçamento empresarial e sistema de informações contábeis.

4.2.1 Dimensão estratégica: Governança corporativa

Nesta subseção são retratadas as informações coletadas no setor contábil a respeito da estrutura de Governança Corporativa, portanto, apresenta uma percepção do ponto de vista dos

profissionais da área contábil presentes na Cooperoeste. O fato de abordar a área contábil justifica-se pelo propósito da pesquisa, a qual analisa a estrutura de sistema de informação contábil. O roteiro de entrevista considerou as orientações emanadas pelo Instituto Brasileiro Governança Corporativa (IBGC) conforme estrutura apresentada no constructo. O instrumento de coleta de dados referente à identificação dos mecanismos de Governança Corporativa foi segregado em seis dimensões: propriedade, conselho de administração, gestão, auditoria, conselho fiscal, conduta e conflitos de interesses.

Quanto à dimensão Propriedade oito questões foram levantadas a respeito das práticas realizadas pela cooperativa na sua relação com cooperados. A primeira questão buscou verificar os prazos utilizados nas convocações para as assembleias. Os resultados apontam que a cooperativa convoca seus cooperados para assembleia, respeitando o prazo legal de 10 dias (Lei nº 5.764/71). A referida convocação é realizada por intermédio de uma publicação única, em jornal local.

As assembleias ordinárias são realizadas anualmente, com participação média de aproximadamente 53% dos cooperados. No intuito de buscar uma maior participação dos cooperados a cooperativa conta com o instrumento de pré-assembleias, visando manter um contato direto com o cooperados, com relação à referida prática, não há uma discrepância entre os resultados, com referência a adoção e não adoção da prática de assembleias prévias. Durante as pré-assembleias os assuntos inseridos em pauta acabam sendo direcionados à parte técnica, ao atendimento em campo, maquinários, em suma, na relação direta com a atividade operacional do associado em sua propriedade.

Atualmente, a Cooperoeste não possui um documento específico para orientar o processo de participação nas assembleias; a elaboração de manuais visando facilitar e estimular a participação de cooperados nas assembleias é outra prática saudável no processo de governança. As orientações para os cooperados limitam-se aos critérios de admissão dos associados.

Ao término das assembleias as atas são lavradas nas assembleias ordinárias, as quais ficam disponíveis aos associados. Caso haja uma possível requisição, ela é formalizada e o documento entregue em modo impresso. Até o momento, nunca houve solicitação de atas.

As regras inerentes ao processo eleitoral são comunicadas durante as pré-assembleias. No período de existência da Cooperoeste, somente uma vez houve a disputa de duas chapas, momento em que as informações foram abertas para chapa opositora. No processo de contagem de votos, durante assembleia, é nomeada uma comissão constituída, normalmente, pelo assessor jurídico e conselho fiscal, os quais auxiliam na contagem de votos. A eleição é secreta, cada

cooperado recebe uma cédula com as referidas chapas e assinala. Essa modalidade foi implantada no momento em que houve a disputa entre duas chapas (2014), até então o processo de eleição era por aclamação.

Outro importante mecanismo de governança é o Conselho de Administração, que na Cooperoeste é denominado de Conselho Diretor, sendo admitido em assembleia a criação de um Conselho de Administração específico conforme regulamenta a lei, que seria formado pelos filhos dos associados, no entanto este Conselho de Administração não está instituído na Cooperoeste. A Cooperoeste compõe-se do Conselho Diretor que no momento faz o papel de Conselho de Administração concomitantemente.

Constituem o Conselho diretor da Cooperoeste cinco membros efetivos, não havendo cargos de suplentes, o nível de escolaridade predominante é ensino fundamental e, como critério para participar do Conselho, que todos sejam cooperados. Nas sociedades cooperativas, por força de lei não é possível a existência de membros no conselho que não cooperados.

O cargo de Presidente da cooperativa e Presidente do Conselho Diretor, na Cooperoeste é ocupado pela mesma pessoa, o mandato do presidente na cooperativa é de dois anos, renovado para mais um, conforme rege o Estatuto Social, um membro do Conselho Diretor possui filiação partidária. A cooperativa não adota um procedimento de avaliação de desempenho do Conselho Diretor.

O Conselho Diretor reúne-se quinzenalmente ao longo do ano. As reuniões do conselho são importantes para o acompanhamento das atividades da cooperativa, porem devem seguir uma agenda coerente. Não há uma prática de reuniões com o Conselho Fiscal, ocorrendo esporadicamente quando determinada requisição ou questionamento específico. Os membros do Conselho Diretor são remunerados com um pró-labore.

Existe a adoção de uma política de remuneração para o Conselho Diretor. A política de remuneração do cargo é submetida à aprovação em assembleia. A Cooperoeste possui essa formalidade, na forma de pró-labore. Na última assembleia ordinária foi criado recentemente, e aprovado, um regimento interno que normatiza o Conselho Diretor, estabelecendo todos os direitos e obrigações do mesmo.

Um terceiro mecanismo de governança é denominado Direção Executiva. A Cooperoeste não contempla uma direção executiva. No que diz respeito ao monitoramento e fiscalização da cooperativa, dois mecanismos de governança são verificados: auditoria e conselho fiscal. Quanto à auditoria ela pode ser independente (externa) ou interna (atuação a partir de colaborador interno), segundo orientações do IBGC. Conforme expressa o responsável pela área contábil “a cooperativa com a necessidade de atualização dispõe de duas consultorias

na área tributária/fiscal que os auxiliam constantemente.” (Informação verbal). A Cooperoeste não possui auditoria independente, entretanto, há uma consultoria tributária externa que auxilia a gestão. A cooperativa não possui um auditor interno, somente uma pessoa que auxilia na verificação, monitoramento e acompanhamento dos processos internos, sem formação na área de auditoria.

Outras cinco questões foram levantadas sobre o Conselho Fiscal. O Conselho Fiscal da Cooperoeste é composto por seis membros, sendo três efetivos e três suplentes. No que se refere à qualificação dos membros do Conselho Fiscal, a maioria possui ensino fundamental. Não há um regimento normatizando a atuação do Conselho Fiscal. A frequência de reuniões do Conselho Fiscal é mensal, havendo reuniões com a direção da cooperativa quando solicitado.

A política de remuneração do Conselho Fiscal segue a mesma do Conselho Diretor. A periodicidade de trabalho do Conselho Fiscal é de um a dois dias no mês. A política de remuneração do Conselho Fiscal para os membros efetivos é mensalmente, para os suplentes a remuneração é por dia trabalhado.

Segundo as orientações do IBGC, o código de conduta em uma organização contribui para comprometer, regulamentar e refletir a cultura da cooperativa. A Cooperoeste não possui um código de conduta institucionalizado.

4.2.2 Dimensão estratégica: Planejamento estratégico e orçamento empresarial

A Cooperoeste realiza o processo, que os entrevistados entendem como planejamento estratégico, com projeção feita para no máximo um ano. Nesse processo são definidas estratégias para cumprimento dos seus objetivos traçados. O processo de planejamento é realizado no segundo semestre do ano em exercício e as metas e objetivos almejados pela Cooperoeste são fundamentados no ambiente externo (*Benchmarking*) e espelhados nas oscilações do mercado. O horizonte de tempo no processo de planejamento e proposição de metas e estratégias é de um ano, justificando a fala do responsável pela área contábil, de que “é no curto prazo que as coisas acontecem”.

A elaboração do planejamento estratégico, no que se refere à proposição de metas e diretrizes é realizada pelo Conselho Diretor da Cooperoeste. A partir da determinação das metas, o planejamento é apresentado em assembleia para deliberação por parte dos cooperados.

O orçamento não está institucionalizado na Cooperoeste. A cooperativa projeta vendas, baseadas em números do controle da programação na indústria, que são apoiadas no

planejamento estratégico. A contabilidade tem papel fundamental na formação de informação, principalmente, em gerar informações sobre as mudanças do patrimônio da Cooperoeste.

4.2.3 Dimensão gerencial: Relatórios de apoio à gestão

O processo de gestão na cooperativa é alicerçado por um conjunto de relatórios, os quais são fornecidos pelo sistema de informação contábil. A seguir são descritos os dados que caracterizam a qualidade da informação que alimenta a tomada de decisão na Cooperoeste.

No Quadro 5 são apontados os relatórios utilizados para apoio à gestão fornecidos pela contabilidade.

Quadro 5 – Principais relatórios de apoio à gestão

Relatório	Periodicidade de entrega	Período de comparabilidade ano, mês, semestre, trimestre	Setor Responsável pela elaboração	Usuário da informação (Para quem é destinado)	O relatório é verificado periodicamente? Em que tempo?
Balço Patrimonial	Até o dia primeiro de fevereiro do ano subsequente.	Anual, dois anos	Contábil	Usuários internos e externos.	Sim, mensalmente
Demonstração de sobra ou perda.	Até o dia primeiro de fevereiro do ano subsequente.	Anual, dois anos	Contábil	Usuários internos e externos.	Sim, mensalmente
Demonstração do Fluxo de Caixa	Oitavo ao decimo dia útil do mês subsequente.	Mensal	Contábil	Usuários internos e externos.	Sim, mensalmente
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	Até o dia primeiro de fevereiro do ano subsequente.	Anual, dois anos	Contábil	Usuários interno e externos.	Sim, mensalmente
Relação do faturamento	Toda semana é atualizado	Semanal	Financeiro	Conselhos	Sim, mensalmente
Cálculo de sobras após destinação (anual)	Até o dia primeiro de fevereiro do ano subsequente.	Anual	Contábil	Usuários internos e externos.	Sim, mensalmente
Indicadores econômicos	Oitavo ao décimo dia útil do mês subsequente	Mensal	Contábil e financeiro	Usuários internos e externos.	Sim, mensalmente
Notas explicativas	Até o dia primeiro de fevereiro do ano subsequente	Anual	Contábil	Usuários interno e externos.	Sim, anualmente.

Fonte: Setor Contábil da Cooperativa (2017).

O Balanço Patrimonial é apresentado periodicamente até o mês de fevereiro do ano seguinte. A estrutura do relatório contempla a comparabilidade de dois anos, conforme divulgado no Relatório Anual. O setor contábil é o responsável pelo processo e consolidação das informações contábeis contidas no relatório. O relatório é verificado e atualizado mensalmente, porém é divulgado anualmente pela cooperativa. O Balanço Patrimonial é destinado aos diretores e cooperados.

O relatório de Demonstração de Sobra ou Perda é apresentado periodicamente até o mês de fevereiro do ano subsequente. A estrutura contempla dois anos de comparabilidade. O setor contábil é o responsável pelas informações elaboradas. O relatório é verificado mensalmente e divulgado anualmente para os diretores e cooperados.

A Demonstração do Fluxo de Caixa referente a um dado mês é apresentada entre o oitavo e décimo dia do mês subsequente. A comparabilidade é realizada mensalmente. O setor contábil é o responsável pela elaboração deste relatório. Este relatório atende o conselho e cooperados da cooperativa com tempestividade. O relatório é atualizado diariamente e apresentado mensalmente ao conselho diretor.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social é apresentada periodicamente até fevereiro do ano subsequente. A estrutura contempla dois anos de comparabilidade. O setor contábil é o responsável pelas informações elaboradas. O relatório é mantido mensalmente e divulgado anualmente para os diretores e cooperados. No mês de fevereiro do ano subsequente ele é publicado juntamente com o Relatório Anual da Cooproeste.

A relação de faturamento é atualizada semanalmente pelo setor financeiro. O relatório tem a necessidade comum da maioria dos usuários, uma vez que quase todos utilizam sua informação. No mês de fevereiro do ano subsequente é publicado no Relatório Anual da Cooproeste.

O Relatório de Cálculo de Sobras após destinação é apresentado periodicamente até fevereiro do ano subsequente. A estrutura contempla um ano para comparabilidade. O setor contábil é o responsável pelas informações elaboradas. O relatório é verificado mensalmente e divulgado anualmente para os diretores e cooperados.

Os indicadores econômicos usados pela Cooproeste são Liquidez Corrente, Liquidez Geral, Liquidez Seca, Solvência Geral, Grau de Endividamento e Rentabilidade Capital Próprio que foram escolhidos pelo conselho diretor e são apresentados mensalmente para que sejam utilizados como termômetro do desempenho da cooperativa. O setor contábil é o responsável pelas informações.

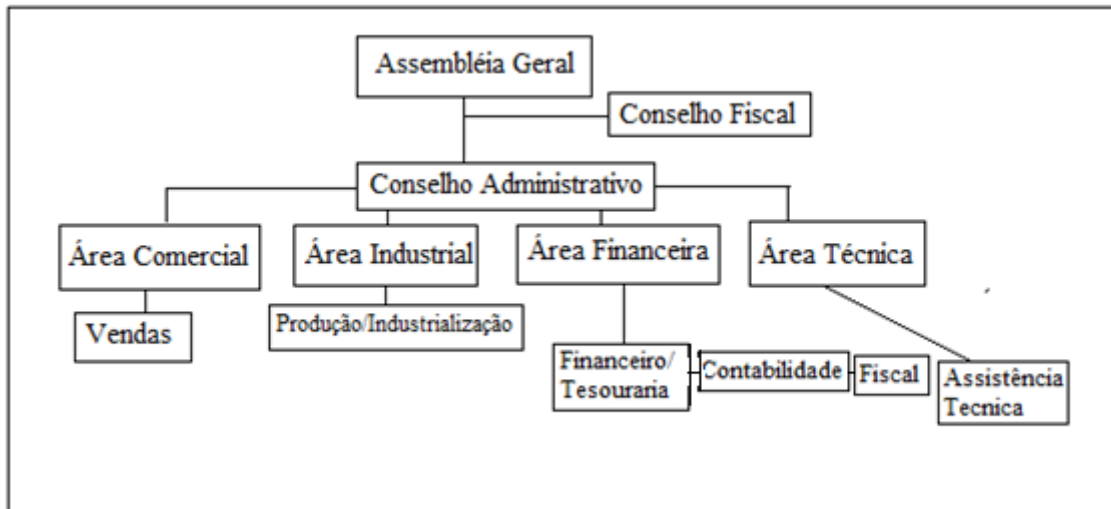
As notas explicativas são publicadas pela contabilidade até o primeiro dia útil de fevereiro na Cooperoeste, publicadas anualmente junto com o Relatório Anual de Gestão. O principal destino destas informações são os usuários internos e externos da cooperativa.

As sociedades cooperativas devem preparar seus relatórios contábeis e demais informações periódicas conforme padrões internacionalmente reconhecidos. A cooperativa adota a referida prática, entretanto, busca constante aprimoramento. A divulgação dos relatórios anuais é uma prática de transparência na gestão da cooperativa.

4.1.4 Dimensão Operacional: controles operacionais

A cooperativa está organizada em quatro áreas funcionais que executam as atividades de vendas, produção/industrialização, finanças e serviços técnicos. A seguir apresenta-se o organograma da Cooperoeste, conforme o Quadro 6.

Quadro 6 – Organograma Cooperoeste



Fonte: Setor Contábil (2017).

Os controles operacionais têm importante relação com as informações geradas nos relatórios produzidos. Dessa forma, sua eficiência pode se refletir na eficácia ao gerarem informações de apoio à tomada de decisões na cooperativa. Na Cooperoeste observamos os seguintes setores: Financeiro, Estoque, Custo e Contábil.

A Cooperoeste possui um Enterprise Resource Planning (ERP), ou seja, um sistema integrado entre os setores da cooperativa, entre os quais a contabilidade

No setor financeiro as informações se autossustentam, ou seja, as contas a pagar, a receber, provisões e estimativas são analisadas pelo próprio módulo financeiro.

Em relação ao controle de estoque há controle físico, quando da entrada de mercadoria observando o estoque, se alguém requisitou uma unidade por exemplo, foi efetuada uma baixa no estoque, também é visualizado o estoque em tempo real. Não repassa muito pelo setor contábil, pois o controle fica no próprio setor, a contabilidade não fornece informações, somente auxilia no entendimento.

No setor contábil e fiscal os relatórios são conferidos mensalmente, sendo eficientes para gerar informações para a tomada de decisões. Como observação foi relatado que o setor contábil que resolve todos os problemas dos demais setores, relatando que todos os problemas recaem na contabilidade, para que o setor resolva.

4.1.5 Dimensão Integração do sistema de informações contábeis: Sistema de informações

A Cooperoeste relatou que principal motivo que a levou a implantar um sistema de informação totalmente integrado foi a falta da informação tempestiva. A cooperativa não conseguia efetuar análises antes do fechamento do mês, havendo retrabalho diariamente.

O processo contábil na Cooperoeste, após integração do sistema de informação, passou a ser fechado entre o oitavo e décimo dia útil do mês subsequente. As principais dificuldades encontradas na implantação do Sistema de informação da cooperativa foram as informações perdidas no decorrer do processo.

A Cooperoeste possui um sistema integrado que permite desenvolver o entendimento da tecnologia de banco de dados e os benefícios decorrentes desta tecnologia para os negócios e as informações contábeis, contribuindo para o desenvolvimento da visão de processos integrados.

5 PROPOSIÇÃO DE ADEQUAÇÕES AO MODELO DE SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL DA COOPEROESTE

Diante da caracterização da estrutura de gestão da Cooproeste e do atual modelo de gestão do sistema de informação contábil estruturado na cooperativa, é possível abordar possibilidades de melhorias e adequações para otimizar o processo de gestão.

A convocação da Assembleia Geral Ordinária é realizada anualmente, nos três primeiros meses após o término do exercício social, inicialmente cumprindo os requisitos legais. A convocação considerando o local, data e hora, segundo a Lei n. 5.764/71 estabelece no mínimo dez dias de antecedência, mas é boa prática estabelecer ao menos trinta dias de antecedência (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015). Além disso, recomenda-se que a cooperativa dê maior publicidade possível ao edital de convocação, utilizando-se de meios de comunicação eficientes que permitam o alcance de todos os cooperados (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015).

A Cooproeste tem o intuito de aumentar a representatividade e participação dos cooperados nas decisões da cooperativa. Desse modo, um estímulo à participação nas assembleias e pré-assembleias seria elaborar manuais visando facilitar e estimular a participação dos seus cooperados (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015).

A sociedade cooperativa é administrada por uma Diretoria Executiva ou Conselho de Administração, o qual tem como objetivo decidir as diretrizes do negócio, conforme o melhor interesse da cooperativa. A diretoria também administra as atividades da cooperativa, escolhendo os melhores rumos para as decisões tomadas (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015).

Sabe-se que não existem um consenso sobre o tamanho adequado de um conselho de administração e sua relação com o desempenho das firmas, embora seja conhecido que essa relação não é linear (SILVEIRA, 2004). Nos Estados Unidos, como exemplo, a média é de onze membros (DALTON; DALTON, 2010), e, aproximadamente, dez membros em outros países do mundo (ALVES; COUTO; FRANCISCO, 2015).

Os membros suplentes não são vistos como boa prática de governança corporativa pelo IBGC, haja vista que eles “não são satisfatoriamente familiarizados com os problemas da organização.” (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015, p. 43).

Em relação ao tempo de mandato, os conselheiros ocupam as cadeiras dos conselhos por dois anos, com prorrogação de mais um ano na cooperativa, não seguindo as recomendações do IBGC a respeito do tempo máximo de dois anos de mandato.

As reuniões entre os membros do conselho costumam ocorrer, em média, quinzenalmente, não seguindo a recomendação de no máximo uma reunião por mês, sob a alegação de que o excesso de reuniões pode comprometer a efetividade dos trabalhos da diretoria (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015).

A cooperativa não possui nenhum mecanismo formal de avaliação de seus conselhos. Conger et al. (2001) consideram que essa questão é controversa, especialmente, quando o assunto é a avaliação ou não de cada conselheiro individualmente, uma vez que o foco individual pode comprometer o caráter de grupo do Conselho de Administração, além da dificuldade de se determinar o responsável pela avaliação individual de cada conselheiro e do estabelecimento de critérios de avaliação individual abrangente o suficiente para analisar um conjunto diferente de competências. Contudo, quando se implementam processos adequados, a autoavaliação não se confunde com avaliação em proveito próprio.

Em relação à auditoria interna e auditoria independente, a cooperativa não possui está prática. Há cooperativas que possuem um entendimento de conselho fiscal, que tem as mesmas atribuições da auditoria. É possível considerar que existem indícios de complementaridade entre o conselho fiscal e o comitê de auditoria, conforme explicado pelo instituto de auditoria da KPMG (ITO; DONAGGIO, 2010).

Desse modo, pode-se dizer que a existência do comitê de auditoria não interfere na impossibilidade de instalação do conselho fiscal (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015). No contexto de estrutura de propriedade no Brasil, o controle concentrado e conflitos entre a direção e cooperados, a existência de dois órgãos é importante, haja vista que, apesar do conselho fiscal monitorar as atividades de diretores e auditores, a auditoria, além de fiscalizar estes conselhos, é responsável por fornecer suporte ao conselho de administração em diversos assuntos (ITO; DONAGGIO, 2010). A Price Water House Coopers (PWC) (2007) aborda que os conselhos fiscais atuando como comitês de auditoria, nesta perspectiva, ainda necessitam de esclarecimento quanto às principais atribuições com base nas melhores práticas de atuação de comitês de auditoria no mundo e nos aspectos da legislação societária brasileira.

Portanto, comitê de auditoria significa um comitê criado no âmbito do Conselho de Administração para atuar em nome destes no processo de supervisão (PRICE WATER HOUSE

COOPERS, 2007). Contudo, ressalta-se a importância da criação de uma equipe de auditoria interna e, posteriormente, a contratação da auditoria independente.

Entretanto, na Cooperoeste possui um membro do conselho que participa de outros comitês, no que diz respeito aos aspectos relacionados à participação de membros em outros conselhos, “[...] sugerindo que membros com mais vivência em outros conselhos paralelos podem ser enxergados no mercado como sendo mais efetivo no monitoramento da gestão dessas empresas.” (BRUGNI, 2016, p. 22).

Outro ponto está relacionado ao grau de instrução dos membros que compõem a cooperativa. Cabe ressaltar que o código de melhores práticas de governança corporativa do Brasil não faz nenhuma menção em termos de qualificação dos seus conselheiros, em relação à escolaridade. Segundo o IBGC, além da experiência em gestão, o conselheiro precisa possuir conhecimentos de contabilidade e finanças. Diante disso, verificou-se que a cooperativa possui um contabilista no seu quadro de conselheiros, o que pode ser um baixo percentual diante das necessidades. Formações distintas das supramencionadas podem ser importantes, pois, competências diferenciadas possibilitam uma ampla troca de experiência em setores diferenciados (ALMEIDA; GOMES, 2011).

Para além disso, na cooperativa a cadeira de diretor é ocupada simultaneamente. As recomendações do IBGC (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015) são no sentido de evitar o acúmulo de funções de presidente do conselho e diretor de uma mesma cooperativa “para que não haja concentração de poder, em prejuízo de supervisão adequada da gestão.” Assim, conforme o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2015), “a participação de um conselheiro vai além da presença nas reuniões do conselho e da leitura da documentação prévia” e, portanto, sua participação em muitos outros conselhos pode minar o objetivo das empresas.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2015), o Conselho Fiscal tem como objetivos fiscalizar, por qualquer de seus membros, os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários, denunciar aos órgãos de administração os erros, fraudes ou crimes que descobrir, além de sugerir providências úteis à companhia.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2015), em documento próprio para o universo das cooperativas, atribui uma série de recomendações que tratam desses aspectos.

Com base nessas recomendações e diante dos achados deste estudo, sugere-se que quanto à estrutura de planejamento, a Coopeoste, adote um processo formal de planejamento de longo prazo, revisto anualmente, primeiro pela Cooperoeste e depois para cada filial, com a

participação dos diretores e conselhos. Após aprovado, o plano será refletido no planejamento tático, ou seja, no orçamento empresarial, para implementação no ano seguinte.

Sugere-se preparar mensalmente as seguintes informações: Demonstração de sobras (por unidade de negócio da cooperativa), Balanço patrimonial, margem de contribuição, demonstrativo de gastos por área, fluxo de caixa e demonstrativo de impostos. Em todos os casos seria apresentado uma comparação entre os números realizados e orçados. A partir deles, as informações geradas pelo orçamento são uma ferramenta de apoio a decisões e ao controle gerencial.

O orçamento é uma ferramenta de grande importância para fortalecimento do planejamento e controle de uma cooperativa. Fazer um planejamento orçamentário é uma necessidade diária, onde a concorrência está cada vez mais acirrada e o mercado mais exigente. Esta ferramenta é utilizada para controlar gastos, é útil como um instrumento para orientar os gestores quanto às metas e objetivos que pretendem atingir. Para Catelli (1995, p. 27), “[...] orçamento pode ser sumarizado como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como uma base parcial para subsequente avaliação de desempenho.”

São vários os benefícios enumerados derivados do uso do orçamento, alguns dos principais, segundo Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2006, p. 10), são: facilita a coordenação de atividades de maneira apropriada; permite tomar decisões antecipadamente; proporciona comprometimento dos gestores antes da decisão e implementação do plano; promove mais transparência entre as áreas da empresa; exige a definição das funções e responsabilidade de cada área de resultado da empresa; obriga o gestor a utilizar os recursos disponíveis de forma mais eficiente; proporciona maior e melhor entendimento entre as áreas envolvidas, pois todas buscam atingir os objetivos da empresa toda; força cada área e seus gestores a analisarem se os seus objetivos e desafios estão de acordo com suas aspirações; permite a avaliação do progresso da realização dos objetivos e do desempenho das área e seus gestores.

O processo orçamentário elaborado deverá gerar informações que darão suporte à tomada de decisões na cooperativa, logo, fica nítida a importância de que este processo seja feito.

Em relação ao fornecimento de informações para o processo de tomada de decisões a contabilidade do ponto de vista sistêmico está integrada com o ambiente. O ambiente se relaciona com a contabilidade como um sistema aberto, um sistema que não depende somente das informações internas, mas da ligação e filtragem de informações externas à empresa (OLIVEIRA, 1997).

A cooperativa encontra-se inserida neste ambiente, assim, para cumprir seu papel, é necessário que as cooperativas busquem, por meio de seus diretores e conselheiros estímulos para uma boa administração, pois como as partes estão interligadas (contabilidade e administração), o controle de dados, a geração das informações e o domínio das técnicas favorecem a gestão da Cooperoeste.

A divulgação de informações por parte da cooperativa é fundamental para que seus cooperados atuem no processo de tomada de decisões. Assim, a evidenciação clara, objetiva e completa possibilita um grau de confiabilidade, segurança e equidade.

Segundo as recomendações do IBGC, as regras contábeis não podem ser a única proteção para eventuais abusos dos diretores, outros aspectos devem ser considerados na elaboração dos demonstrativos financeiros da cooperativa, como a ética, o gerenciamento de riscos e a estrutura de controles internos, a efetividade de um comitê de auditoria, a capacidade da fiscalização e respectiva punição que se fizer necessária pelos órgãos reguladores.

Assim a construção de um regimento interno com todas as normas a serem seguidas e estabelecidas pelos conselhos e diretores é recomendação deste estudo. Também sugere-se por intermédio de canais de ouvidoria e denúncias, estimular os cooperados a fomentar as opiniões, críticas, reclamações e denúncias. A Cooperoeste também deve criar um código de conduta aos diretores/conselheiros e cooperados, o qual deve zelar pelo cumprimento da ética, transparência, comunicação entre todos, colocando um olhar mais criterioso para os conflitos de interesse, informações privilegiadas, política de transações de quotas da cooperativa.

Recomenda-se a elaboração e implantação de um comitê interno que atue especificamente na governança corporativa como fator de contribuição na melhoria da Cooperoeste. Outra sugestão seria uma equipe de auditoria interna primeiramente que possa avaliar os controles internos com imparcialidade, com a capacidade de prevenir fraudes e possíveis erros.

Com a implantação das boas práticas de governança, que busca uma harmonização dos interesses dos administradores e seus proprietários, a cooperativa é vista por partes interessadas (banco, clientes, fornecedores) com transparência e igualdade.

Numa cooperativa o planejamento estratégico representa a primeira função administrativa, por ser a que serve de base para as demais funções, como organização, direção e controle. É a função administrativa que determina antecipadamente quais são os objetivos a serem atingidos e como se deve fazer para alcançá-los da melhor maneira possível. Trata-se, pois, de um modelo teórico para a ação futura. As cooperativas, para serem competitivas e sustentáveis, trabalham e executam suas ações baseadas em informações de planejamento

estratégico. Essa atividade é importante, pois revela com clareza a capacidade da empresa de inovar, de superar desafios e dar soluções eficazes a problemas.

Começa-se com o planejamento estratégico, efetuando um diagnóstico com análise dos ambientes internos e externos, logo fazendo a análise da matriz SWOT, considerando os principais fatores, como: ambiente interno: localização, infraestrutura, infraestrutura tecnológica, liderança, comunicação, recursos humanos, satisfação dos funcionários e clientes; quanto ao ambiente externo: economia, política, tecnologia, cultura, sociedade, concorrências, novos entrantes no mercado e clientes.

A inclusão na cultura dos diretores sobre a discussão dos controles estratégicos e orçamentários é um fator importante diante da acirrada concorrência e instabilidade econômica encontrada numa cooperativa de assentados. A diretoria deve buscar melhorias contínuas e estar cada vez mais sintonizada aos ambientes dinâmicos dos negócios da Cooperativa.

Para cooperativas que pretendem continuar neste mercado competitivo, a implementação do orçamento é primordial, pois com os benefícios, vantagens e potencialidades socioeconômicas, ocorre a formalização do planejamento estratégico. Aconselha-se que a tecnologia aconteça no intuito de garantir a qualidade e solidez das informações contábeis úteis à tomada de decisão acertada. Um artifício que facilita e diferencia as cooperativas de assentados é a facilidade de comunicação por meio dos cooperados, munindo-se destes recursos aumenta a capacidade de desempenho organizacional, social e econômico.

No sistema de informação contábil o estudo realizado visa explicar a importância da divulgação de informações contábeis na cooperativa, cuja contabilidade atua como suporte fiscal/tributário e como fonte de informações para a tomada de decisões na Cooperoeste.

A contabilidade, no que concerne instrumento de coleta de dados, é plausível, porém, não está institucionalizado na cooperativa como um sistema que abrange pessoas, máquinas, métodos organizados para coletar, processar, transmitir e disseminar informações.

Sobre os mecanismos do estudo, apresenta-se a seguir uma síntese de proposições de melhoria à cooperativa.(Quadro 7).

Quadro 7 – Síntese das proposições

Dimensão	Proposições	Exemplos	Resistências
Estratégica	Implantação do manual do IBGC para cooperativa.	<ul style="list-style-type: none"> • Uma cartilha com todas as informações úteis aos seus cooperados. • Criação de comitês • Regimento interno • Canais de ouvidoria • Equipe de auditoria interna. 	Reuniões para alinhamento e replicação da mesma. Socialização das informações, para obtenção de maior transparência.

Estratégica	Elaboração de um Planejamento Estratégico	<ul style="list-style-type: none"> • Consultar a todos os cooperados verificando as demandas e necessidades para o desempenho social econômico e financeiro da cooperativa. • Inicialmente com diagnóstico e análise de ambiente interno e externo, matriz SWOT. 	Reuniões com todos dos setores para decidirem em conjunto as prioridades futuras.
Estratégica	Orçamento (Um instrumento que descreva um plano geral de investimentos na cooperativa por um determinado tempo)	Compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. (Obrigação de prestar contas aos conselhos.)	Prioridades. Auxiliam os diretores a pensar na responsabilidade futura. Plano de contas contábil que atenda às necessidades administrativas, financeiras e contemple o negócio da cooperativa
Operacional	Integração do Sistema de informações Contábeis	Integridade (protegê-la de alterações indevidas), confidencialidade (sigilo a seu conteúdo), fidelidade da informação em relação aos dados; segurança física, conformidade (obediência a legislação) e irrevogabilidade (autenticidade das informações).	Analisar com o responsável o melhor desempenho da equipe com prazos.
Integração do Sistema de Informação contábeis	Relatórios gerenciais	Familiarização dos relatórios gerenciais com a diretoria da cooperativa.	Não entendimento das informações. Não possuir dados históricos para análise. Cursos nas áreas de gestão e contabilidade.

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

6 APLICABILIDADE DO TRABALHO PRODUZIDO

A presente seção busca analisar a possibilidade de aplicação das proposições apresentadas para a organização em estudo, de tal forma que seja factível sua efetividade no ambiente pesquisado.

Este estudo na forma de proposição tem o intuito de despontar as informações e dados da pesquisa, visa auxiliar na formulação de estratégias e ações estruturadas na proposição de uma gestão no contexto das cooperativas de assentados.

Os resultados do estudo efetuado proporcionam uma visão atualizada e detalhada das percepções de pessoas da organização. Assim, dentro da conjuntura estudada, seus resultados representam a maior proximidade da realidade e no contexto do ambiente.

As recomendações no sentido de melhorar as práticas de governança corporativa tendem a promover uma otimização do processo de participação dos cooperados.

Esta proposição visa atender à cooperativa estudada, entretanto, é importante ressaltar que o desafio deste estudo visa à realidade pesquisada e suas perspectivas. Ele pretende oferecer um suporte para a cooperativa envolvida para gerir com maior eficiência, no que abrange todo o seu contexto e sua complexidade. E se consolida via proposição de melhorias nos processos gerenciais e política de apoio e fomento que beneficiam a atividade como um todo.

Para o Extremo-Oeste de Santa Catarina, o principal benefício do estudo é colaborar com o desenvolvimento da Cooperoeste, que é atividade com importância na sociedade pela sua função social, como fator de inclusão, gerador de trabalho e renda para os assentamentos que estão em camadas sociais mais baixas, em sua maioria. Todavia, é imprescindível a necessidade de captação de apoio de outras redes, como a CCA. A central poderá coletar as informações necessárias e replicar as demais cooperativas de assentados; auxiliando, assim, com custo menor as informações e podendo demonstrar e servir várias cooperativas.

Destaca-se, sem a ambição que as decorrências deste estudo possam aplicar em outras instituições congêneres, mas se entende que muitos resultados deste estudo contribuem para uma ponderação acurada de outras cooperativas. Esta constatação denota a possibilidade de assegurar que o estudo pode oferecer sua aplicação nas cooperativas congêneres, com características análogas, em distintas regiões do país.

E das particularidades da cooperativa abordada neste estudo, é possível aplicar as proposições em outros contextos. Há necessidade, entretanto, de um diagnóstico preliminar para adequar as normas e práticas citadas, considerando as particularidades de cada uma das cooperativas. O bom emprego em outras cooperativas podem necessitar de adaptações,

refinamentos e adequações em conformidade com a atividade em questão. Será necessário aplicar todo o processo de diagnóstico e pesquisa na cooperativa envolvida para extrair as informações e dados relevantes para aplicar a metodologia do estudo.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo consolida e retrata, de forma sintética, as evidências que foram coletadas no caminho percorrido na construção do estudo. Além disso, destaca as limitações e sugere temas para futuros estudos.

Esta pesquisa refere-se ao estudo do modelo de gestão contábil adequado às necessidades da cooperativa localizada na região de São Miguel do Oeste no Estado de Santa Catarina, o estudo primeiramente promoveu a apresentação de sua evolução com o fito de exibir sua importância no sistema contábil cooperativo. Ademais, buscou uma visão lógica na execução das dimensões estudadas (estratégico, gerencial, operacional e integração do sistema de informação contábil).

Na construção do referencial teórico fomentou o atendimento dos objetivos específicos do estudo com elaboração dos constructos necessários para atingir o objetivo geral.

Considerando o primeiro objetivo do estudo, consiste na caracterização da estrutura organizacional estratégica da Cooperoeste; onde foram analisadas as dimensões estratégicas da cooperativa no nível controle estratégico (planejamento, orçamento e estrutura de governança corporativa). Observou-se que a cooperativa deixa a desejar em alguns pontos da governança corporativa, identificando a não institucionalização do orçamento e a limitação do planejamento estratégico. Por esses motivos, serão necessárias as medidas citadas nos capítulos anteriores para adequação mínima na cooperativa.

Para o segundo e terceiro objetivos da pesquisa, que buscam mapear o processo de decisões na gestão organizacional e averiguar o processo de comunicação da informação contábil destinada ao processo de tomada de decisão, foi analisada a dimensão gerencial da Cooperoeste, verificando a contabilidade como suporte fiscal/tributário com suporte para fornecer informações tempestivas, compreensíveis, verificáveis e comparáveis para a tomada de decisões da diretoria.

Para o quarto objetivo específico do estudo, de analisar os controles operacionais de gestão gerados no atual sistema de informações da cooperativa sob a ótica da área contábil, foi avaliado o controle operacional (controles) da cooperativa.

No quinto objetivo, identificar o estágio de integração dos sistemas de informações existentes na Cooperoeste, foi analisado o sistema de integração contábil, verificando que ele está inserido num cenário totalmente integrado, por meio de importação de dados.

O sexto objetivo, caracterizar a utilização das informações contábeis no processo de gestão da Cooperoeste, foi considerada a agilidade do fechamento contábil mensal, garantindo

integridade do resultado e informações disponibilizadas tempestivamente aos diversos usuários, com flexibilidade na geração de relatórios.

O sétimo e último objetivo deste estudo buscou elaborar um conjunto de proposições voltadas a melhorar o modelo de gestão do sistema de informações contábil da cooperativa. Contemplando todos os objetivos anteriores, visa propor à cooperativa a criação de uma cartilha com as normas de como ser um cooperado da Cooperoeste (abrangendo todos os itens do IBGC); regimento interno (com regras a serem seguidos pelo conselhos e diretores); Canais de ouvidoria e denúncias; Código de conduta; implantação de uma equipe de auditoria interna. No que se refere ao planejamento estratégico sugerimos à cooperativa começar com a matriz SWOT e implantação do orçamento. Quanto ao sistema de informação contábil, como sugestão à cooperativa, a flexibilidade na geração e distribuição de relatórios contábeis, agilidade no fechamento contábil, garantia na integridade dos dados gerados pela contabilidade, com informações disponíveis aos diversos usuários.

As limitações deste estudo estão relacionadas ao fato de o estudo ter sido empregado para avaliar unicamente uma entidade. Tal fato pode afetar as conclusões apontadas neste estudo ao analisar outras realidades com diferentes cooperativas, que pode apresentar resultados díspares a mesma pesquisa. Os resultados da pesquisa qualitativa são interpretativos e podem conter equívocos de interpretação nos dados e informações coletadas, além de posicionamentos pessoais baseados na percepção nos dados e posicionamentos pessoais baseados na percepção dos pesquisados que avalizam os resultados.

Apresentam-se como sugestões, a possibilidade de aplicar o referido estudo, em diferentes cooperativas de assentados, a fim de legitimar os novos resultados por meio de uma análise comparativa. Por fim, ao desenvolver novos estudos sugere-se refinar e comparar estas situações pouco pesquisadas, agregando soluções e métodos estatísticos para potencializar avanços na análise dos resultados.

REFERÊNCIAS

- ALENCAR, E. **Valorização da cooperativa agrícola de Curvelo - MG**. Dissertação (Mestrado em Extensão Rural)–Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 1976.
- ALMEIDA, I.; GOMES, A. **Comportamento estratégico de mulheres empresárias: estudo baseado na tipologia de Miles e Snow**. In: ENCONTRO DA ANPAD, 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.
- ALVES, P.; COUTO, E. B.; FRANCISCO, P. M. Board of directors composition and capital structure. **Research in international business and finance**, v. 35(C), p. 1-32, 2015.
- ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. São Paulo: Atlas, 2006.
- ANTHONY, R. N. **Planning and Control Systems: a Framework for Analysis**. Division do Research, Graduate School of Business Administration. Harvard University, 1965.
- ANTUNES, J. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controle interno na auditoria das demonstrações contábeis no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade)–Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 1999.
- ARIMA, C. H. Sistema de Informações Gerenciais. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 79-90.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBOSA, R. N. de C. **A economia solidária como política pública: uma tendência de geração de renda e ressignificação do trabalho no Brasil**. São Paulo: Cortez, 2007. 317p.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, Ltda., 2002.
- BERTAFANFFY, L. v. **Teoria geral dos sistemas**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2012.
- BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo, Atlas, 1998.
- BEUREN, I. M.; SALLA, N. M. C. G. Gerenciando por meio de medidas de desempenho: um estudo do impacto em uma cooperativa médica. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 7, n. 1, 2014. p. 38-65. Disponível em: <<http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/113>>. Acesso em: 24 abr. 2017.
- BIALOSKORSKI NETO, S. **Estratégias e cooperativas agropecuárias: um ensaio analítico**. In: SEMINÁRIO DE POLÍTICA ECONÔMICA. COOPERATIVISMO E AGRONEGÓCIO, 14., 2002, Viçosa. **Anais...** Viçosa: Universidade Federal de Viçosa, Departamento de Economia Rural, out. 2002.

- BIALOSKORSKI NETO, S.; ZYLBERSZTAJN, D. Cooperativismo: economia de empresas e estratégias. **Perspectiva Econômica**, São Leopoldo, v. 29, n. 84, p. 7-22, 1994.
- BLAU, P. M.; SCOTT, W. R. **Organizações formais**: uma abordagem comparativa. São Paulo: Atlas, 1970.
- BORJA, J.; CASTELLS, M. **Local and Global**: management of cities in the information age. London: Eathscan Publications, 1997. 277 p.
- BRAGA, B. M.; CHU, R. A. Políticas e Práticas de Gestão de Pessoas: as abordagens estratégicas e institucional. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 1, jan./mar. 2008.
- BRASIL. **Lei n. 4.595**, de 31 de dezembro de 1964 e alterações posteriores. Dispõe sobre a política e as instituições monetárias, bancárias e creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4595.htm>. Acesso em: 23 jan. 20 17.
- BRASIL. **Lei n 5.764**, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Brasília, DF, 16 dez.1971.
- BRASIL. **Lei n 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.825.htm>. Acesso em: jan. 2017.
- BRUGNI, T. **Governança Corporativa, conselhos de administração e fiscal e propriedade dos números contábeis no Brasil**. 2016. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)– Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.
- BURREL, G.; MORGAN, G. **Sociological paradigms and organizational analysis**. London: Heinemann Education Books, 1979.
- BURSZTYN, P. R. **O poder dos donos**. Petrópolis: Vozes, 1985.
- CARDOSO, A. C. F. **O programa estratégico integrado de gestão o desenvolvimento sustentável**. 2012. Tese (Doutorado em Administração)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.
- CARPES, A. M. S. et al. Processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade pelas organizações cooperativas: a percepção dos profissionais contabilistas. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 5, n. 3, p. 114-130, set./dez. 2017.
- CARVALHO, M.F. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.
- CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, A. (Org.). **GECON – gestão econômica**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1995.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. GECON - Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais. **Boletim Interamericano da Asociación Interamericana de Contabilidad**, nov. 1992.

CATELLI, A.; PEREIRA, C. A.; VASCONCELOS, M. T. C. **Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais: controladoria**. 2. ed. São Paulo: Atlas: Fipecafi, 2001.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P.A.; SILVA, R. D. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2007.

CHARTERED ACCOUNTANT OF CANADA. Disponível em:
<<https://www.cpacanada.ca/>>. Acesso em: 26 jan. 2017.

CHECKLAND; POULTER, J. Soft Systems Methodology. In: REUNOLDS, M.; HOLWELL, S. (Ed.). **Systems Approaches to Managing Change: A Practical Guide**. London: Springer, 2010.

CHENHALL, R. H. Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. **Management Accounting Research Bingley**, UK: Emerald, v. 8, n. 2, 1997.

CHOO, C. W. The management of uncertainty: organizations as decision-making systems. In: _____. **The knowing organizations: how organizations use information to construct meaning, create knowledge, and make decisions**. New York: Oxford University, 1998. p. 155-205.

CHURCHMAN, C. W. The design of inquiring systems: Basic concepts of systems in organization. New York: basic books, 1971.

CHURCHMAN, C. W. **The systems approach**. New York, Dell Publ. Co., 1968.

CONFEDERAÇÃO DAS COOPERATIVAS DE REFORMA AGRÁRIA DO BRASIL. Concrab. Sistema Cooperativista dos Assentados. **Caderno de Cooperação Agrícola**, São Paulo, jun. 1998.

CONGER, J. A. avaliando o desempenho do conselho de administração. **Harvard Business Review**, Rio de Janeiro, p.106-134, 2001.

COSTA, D. R. de M.; CHADDAD, F. R.; AZEVEDO, P. F. Separação entre propriedade e decisão de gestão nas cooperativas agropecuárias Brasileiras. **Annals of the 48th Congresso SOBER Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural**. Campo Grande, 25-28th July, 2010.

COSTA, L. B. **Processos de mudanças e transformações organizacionais em uma cooperativa de produção agropecuária da área da Reforma Agrária: limites e avanço**. O caso da Cooperativa de Trabalhadores Assentados de Tapes. Dissertação (Mestrado em Agroecossistemas) –Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CUNHA, G. C.; DAKUZAKU, R. Y.; SOUZA, A. R. de. (Org.). **Uma outra economia é possível: Paul Singer e a economia solidária**. São Paulo: Contexto, 2003. 320p.

DALTON, D. R.; DALTON, C. M. Women and corporate boards of directors: The promise of increased, and substantive, participation in the post Sarbanes-Oley era. **Business Horizons**, 53, n. 3, p. 257-268, 2010.

DAVIS, G. B.; OLSON, M. H. **Management Information Systems**, McGraw-Hill, 1985.

DEMSETZ, H. The structure of ownership and the theory of the firm. **Jornal of Law and Economics**, v. 26, p. 375-393, June, 1983.

DEMSETZ, H. **The Economics of the Business Firm**. Cambridge University Press, 1995. 179 p.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Pearson, 2004.

FARIAS, C.G.B. **A controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (GECON): uma abordagem em instituições financeiras**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

FERNANDES, Jocilaine M. **A sustentabilidade na cooperoeste: desafios da autogestão**. 2013.205p. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campus Pato Branco, 2013.

FERREIRA, C. P. G. **Técnico em Administração**. 2013. Disponível em: <<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=as+organiza%C3%A7%C3%B5es++caroline+f+erreira+instituto+de+piaui&source=web&cd=3&ved=0CEYQFjAC&url=http>>. Acesso em: 14 maio 2017.

FERREIRA, L. C. **O dilema entre a especialização e a diversificação em uma cooperativa agrícola: um estudo de caso**. Dissertação (Mestrado em Administração)–Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2002.

FERREIRA, M. A. M.; BRAGA, M. J. Diversificação e competitividade nas cooperativas agropecuárias. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 8, n. 4, 2007. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/rac/vol_08/dwn/rac-v8-n4-maf.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2017.

FERREIRA, M. A. M.; BRAGA, M. J. Eficiência das sociedades cooperativas e de capital na indústria de laticínios. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro. v. 61, n. 2, p. 231-244, 2007.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P.C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

FLEURY, M. T. L. **Cooperativas agrícolas e o capitalismo no Brasil**. São Paulo: Global, 1983.

FRANÇA FILHO, G. C. de. Terceiro Setor, Economia Social, Economia Solidária e Economia Popular: traçando fronteiras conceituais. **Bahia Análise & Dados**, v. 12, n. 1, p. 9-29, 2002.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B. de; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: Uma Pesquisa Empírica a partir de pesquisadores de Vários Países. In: ENCONTRO DA ANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais...** Salvador, 2006.

FREZATTI, F. et al. Does management accounting play role in planning process. **Journal of Business Research**, v. 64, p. 242-249, 2011.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. de L. **Sistemas de Informações Contábil/Financeiros**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIMENES, R, M, T; GIMENES, F, M, P. **Aplicabilidade da análise dinâmica do capital de giro como instrumento de avaliação da gestão financeira em cooperativas agropecuárias**. Revista de Economia Contemporânea, v. 1, p. 129-150, 2008.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. **Controles de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, J.; SALAS, J. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GRAMACHO, A. Cooperativas agrícolas e globalização. **Agroanalysis**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 8, p. 14-15, ago. 1997.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. Tese. 93 f. (Doutorado em Ciências Contábeis) –Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

HAIR JÚNIOR, J. F. et al. **Análise Multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSMANN, H. **The ownership of enterprise**. Cambridge: Harvard University Press, 1996. cap. 4. 384 p.

HEIER, J. R.; DUGAN, M. T.; SAYERS, D. L. Sarbanes - Oxley na the culmination do internal control development: a study of reactive evolution. American Accounting Association: Mid-Atlantic Region Meeting Paper, 2004.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

HORNGREN, C. T. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

INCRA. **Informações gerais sobre os assentamentos da Reforma Agrária**. 2017. Disponível em: <<http://painel.incra.gov.br/sistemas/index.php>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas de Governança para Cooperativas**. 2015. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/Publicacoes/GUIA_DAS_MELHORES_PRATICAS_DE_GOVERNANCA_PARA_COOPERATIVAS.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2017.

IBGE. **Sala de imprensa**. 2015. Disponível em: <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/pt/noticias?view=noticia&id=1&busca=1&idnoticia=2201>>. Acesso em: 20 maio 2017.

ITO, S.; DONAGGIO, A. **Conselho fiscal e comitê de auditoria KPMG**. Audit Committee Institute, 2010.

JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, p. 305-360, Oct. 1976.

KAST, F.E.; ROSENZWEIG, J.E. **Organization and management: A systems and contingency approach**. New York: McGraw-Hill, 1979.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KROETZ, C. E. S.; MATOS, W. C.; FONTOURA, J. R. de A. Dos sistemas à contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, n. 1, p. 22-28, jan./mar. 1999.

KOTLER, P. **Administração de marketing: a edição do novo milênio**. 10. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

KOTLER, P.; ARMSTRONG, G. **Princípios de Marketing**. Tradução Arlete Simille Marques, Sabrina Cairo. 9. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

LAKATOS, E. M. MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Sistemas de informação**. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Management Information Systems**. 4. ed. Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall, 1997.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. Administração da empresa digital. In: _____. Tradução Arlete Simille Marques. **Sistemas de informação gerenciais: Administrando a empresa digital**. São Paulo: Prentice-Hall, 2004. Cap. 1. p. 5.

LEAL, R. P.; CARVALHAL DA SILVA, A. L.; FERREIRA, V. A. de C. **Governança Corporativa no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: E- papers Serviços editoriais, 2002.

LEITE, R. M. et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 47, p. 56-72, 2008.

LENZ, M. M. Conflito de identidade dos assentados de reforma agrária do MST? **Revista Perspectiva econômica**, São Leopoldo: Unisinos, v. 37, p. 5-35, 2002. (Série Cooperativismo 51).

LIMA, J. A. de. Governança Corporativa e seus impactos nas relações entre empresas e investidores. **Revista Gestão & Tecnologia**, v. 6, n. 1, 2006. Disponível em: <<http://revistagt.fpl.edu.br/get/article/view/174>>. Acesso em: 10 maio 2017.

LIMA, W. de P. **Controle Interno e Risco de Auditoria – influência na extensão dos testes substantivos em Auditoria das Demonstrações Contábeis**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

LOPES, A. B. **A relevância da informação contábil para o mercado de capitais: o modelo de Ohsson aplicado à Bovespa**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing: Uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARTINELLI, D. P. Negociação, administração e sistemas: três níveis a serem inter-relacionados. **Revista de Administração – Rausp**, v. 41, n. 4, p. 353-368, out./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.rausp.usp.br/download.asp?file=41045535.pdf>>. Acesso em: 12 fev. 2017.

MARTINS, A. F. G.; SCOPINHO, R. A. **Desenvolvimento Organizacional e Interpessoal em cooperativas de produção agropecuária: reflexão sobre o método**. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/psoc/v15n2/a09v15n2.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2017.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, E.; MARTINS, V.; MARTINS, E. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 1, p. 7-30, 2007.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGGINSON, L.C.; NISKEY, D. C.; PIETRY JUNIOR, P. H. **Administração: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Harba, 1998.

- MICHELS, V. **Contabilidade e gestão em cooperativas de produção agrícola**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.
- MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis: na expanded sourcebook**. 2. ed. Thousand Oaks: Sage, 1994.
- MILES, M. B. Qualitative data as na attractive nuisance: the problem of analysis. **Administrative Science Quarterly**, v. 24, n. 4, 1979.
- MINAYO, M. C. S. **O Desafio do Conhecimento – Pesquisa Qualitativa em Saúde**. São Paulo; Rio de Janeiro: Hucitec; Abrasco, 1999.
- MINTZBERG, H. **The innovative organization**. MINTZBERG, H.; QUINN, J.B. Readings in the Strategy Process. 3.ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1998.
- MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.
- MORRIS, L. D. Locality studies na the household. **Environment and Planning A**, v. 23, p. 165-177, 1991.
- MOSCOVE, S. A.; SIMKIM, M. G.; BAGRANOFF, N. A. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: Seu papel na Administração de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MÜLLER, R. **Gestão Organizacional**. 2010. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/gestao-organizacional/53994/#ixzz2RiHJcSXP>>. Acesso em: 27 abr. 2017.
- NAKAGAWA, M. **Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial**. 1987. 165p. Tese (Doutorado em controladoria e Contabilidade)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. (Org.). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 61-73.
- NOLAN, R. L. **Management accounting and control of data processing**. New York: National Association of Accountants, 1977.
- NOVAES, H. T. Qual autogestão? In: NOVAES, H. T. (Org.). **Retorno do caracol à sua concha**. São Paulo: Expressão Popular, 2011.
- O'BRIEN, J. A. Introdução aos Sistemas de Informação nas Empresas. In: _____. **Sistemas de Informações e as decisões gerenciais na era da Internet**. Tradução Cid Knipel Moreira. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. Cap.1.

- OLIVEIRA, B. A. M. **Coprocol: um caso de contrapoder cooperativo?** 1996. 132 p. Dissertação. (Mestrado em Administração Rural) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 1996.
- OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Estratégia empresarial: uma abordagem empreendedora.** São Paulo: Atlas, 1991. 381 p.
- OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Manual de Gestão de Cooperativas.** São Paulo: Atlas, 2000.
- OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Manual de Gestão das Cooperativas: uma abordagem prática.** São Paulo: Atlas, 2006.
- OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Sistemas de informações gerenciais.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais.** São Paulo: Atlas, 1997.
- OLIVEIRA, L. M. de. **Contribuição ao estudo da auditoria operacional em empresas que praticam a filosofia da excelência empresarial.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 1994.
- OLIVEIRA, S. L. de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses.** 2. ed. São Paulo: Pioneira, 2000.
- ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS. 2017. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/>>. Acesso em: 10 maio 2017.
- PECAR, S. **Manual de Contabilidade de Cooperativas Agropecuárias.** Israel: Centre de Estudios Cooperativos y Laboriales, 1981.
- PEREIRA, A. C. **Contribuição à Análise e Estruturação das Demonstrações Financeiras das Sociedades Cooperativas Brasileiras.** Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.
- PEREIRA, A. F. **Cooperativas: Mudanças, Oportunidades e Desafios.** Brasília, DF: Distribuição OIT, 2001.
- PEREIRA, B. A. D.; PEDROZO, E. A. Contribuições à consolidação da teoria estratégica interorganizacional: uma análise dos relacionamentos horizontais. **Revista Administração Contemporânea**, v. 9, n. 4, 2005.
- PEREIRA, E. Controladoria, gestão empresarial e indicador de eficiência em agribusiness. In: MARION, J. C. (Coord.). **Contabilidade e controladoria em agribusiness.** São Paulo, Atlas, 1996. 224 p.

PEREIRA JÚNIOR, P. J.; GONCALVES, P. R. S. **A empresa enxuta**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

PINHO, D. B. **Dicionário de cooperativismo**: doutrina, fatos gerais e legislação cooperativa brasileira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1962.

PINHO, D. B. **A cooperativa**: associação de pessoas e empresa econômica. São Paulo: Coopercultura, 1986. 9-17 p.

PINHO, D. B.; AMARAL, C. M. **Cooperativas brasileiras de trabalho**: atividade solidária criação de emprego e qualidade de vida. São Paulo: Fapesp/Unimed do Brasil IPE/FIPE, 1993.

PERES JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de Gestão**: Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.

POLONIO, W. A. **Manual das Sociedades Cooperativas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

PORTER, Michael E. **Competição: estratégias competitivas essenciais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999. RAMOS, Simone Cristina; FERREIRA, Jane Mendes; GIMENEZ, Fernando Antônio Prado. Cognição do Ambiente Competitivo: um Estudo dos Construtos Mentais Utilizados por Proprietários de Pequenas Empresas. RAC, Curitiba, v. 15, n. 3, art. 2, 2011.

PRATES, M. **Conceituação de Sistemas de Informação do Ponto de Vista do Gerenciamento**. *Revista do Instituto de Informática*, Puccamp, mar./set. 1994.

PRICE WATER HOUSE COOPERS. 2007. Disponível em: <[www.pwc.com/pt/estudos - pesquisas-aquisicoes.jhtml](http://www.pwc.com/pt/estudos-pesquisas-aquisicoes.jhtml)>. Acesso em: 10 maio 2017.

REZENDE, D. A. C., ABREU, A. F. de. **Tecnologia da informação**: aplicada a sistemas de informação empresariais. São Paulo: Atlas, 2002.

ROBBINS, S. P.; CULTER, M. **Introduction to Management na Organizations, Management, Global Environment, in Management**. 10. ed. Pearson Prentice Hall, 2009.

ROCHA, Eliza Emília Rezende Bernardo R582c. **O cooperativismo "agrícola em transição: dilemas e perspectivas I** Ertza Emília Rezende Bernardo Rocha. - Campinas, SP, 1999.

ROSS, S. **The economic theory of agency: the principal problem**. *American Economic Review*, 20(2),22-32.

SÁ, C. A.; MORAES, J. R. **O orçamento estratégico**: uma visão empresarial. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SAES, M. S. M.; ESCUDEIRO, F. H.; SILVA, C. L. **Estratégias de diferenciação e apropriação da quase renda na agricultura: a produção de pequena escala.** São Paulo: Amblume; Fapesp, 2009.

SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v. 4, p. 1-32, 1993.

SCARIOT, Anson. Identidade, coesão e desagregação social na trajetória da cooperativa de produção agropecuária cascata – cooptar. 2003. 130 f. Dissertação (Mestrado em Extensão Rural). Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2003.

SCHMIDT, G. C. **Uma contribuição à estruturação dos procedimentos e demonstrações contábeis das cooperativas:** aplicação em uma cooperativa de trabalho. Dissertação. 179 f. (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

SCHULZE, E. Estrutura do poder em cooperativas. **Perspectiva Econômica**, São Leopoldo, v. 22, n. 59, p.49-76, jun./dez.1987.

SERRA, Elpídio. **A participação do Estado na formação e desenvolvimento das cooperativas agrícolas no Brasil.** Agrária, revista de Geografia Agrária do Laboratório de Geografia Agrária da USP, São Paulo, vol. 8, pp. 4-22, 2013.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVEIRA, A. D. M. da. **Governança corporativa e estrutura de propriedade:** determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil. 2004. 250f. Tese (Doutorado em Administração)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SILVEIRA, C. B. da. **Organizações e a “lei de ferro das oligarquias”:** um estudo sobre os assentamentos rurais de reforma agrária. 2008. 190f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Rural)–Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

SINGER, P. **Globalização e Desemprego:** diagnósticos e alternativas. 7. ed. São Paulo: Contexto, 2008. 139 p.

SINGER, P. **Introdução à economia solidária.** São Paulo: Perseu Abramo, 2002. 127 p.

SINGER, P. **Uma utopia militante:** repensando o socialismo. 2. ed. São Paulo: Vozes, 1998. 182 p.

SORJ, B. **Estado e classes sociais na agricultura brasileira.** Rio de Janeiro: Zahar, 1980.

SOUZA A. **A Economia Solidária no Brasil:** a autogestão como resposta ao desemprego. São Paulo: Contexto, 2003.

STAIR, R. M. **Princípios de sistemas de informação:** uma abordagem gerencial. 2. ed. Tradução Maria Lúcia Iecker Vieira, Dalton Conde de Alencar. Rio de Janeiro: LTC, 1998. 451 p.

STONER, J. A. F.; FREEMAN, R. E. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1995.

STORTI, Irma. **Camponeses, cooperativa e avicultura: diferentes estratégias de reprodução camponesa**. CAMPO-TERRITÓRIO: revista de geografia agrária, v.4, n. 7, p. 5-23, fev. 2009. UNIOESTE – Universidade Estadual do Oeste do Paraná/ Campus de Marechal Cândido Rondon, 2006.

TAUILE, J. R. **Trabalho, Autogestão e Desenvolvimento – escritos escolhidos 1981-2005**. Rio de Janeiro: Ed. UFRJ, 2009. 385 p.

THESEK, C. N. L. Cultura da Cooperação: Uma Abordagem Psicossocial em uma Cooperativa de Trabalho. **Revista Gestão & Tecnologia**, v. 6, n. 1, 2006. Disponível em: <<http://revistagt.fpl.edu.br/get/article/view/170>>. Acesso em: 10 maio 2017.

TOIGO, L. A.; NASCIMENTO, A. M. Contribuições dos Sistemas de informações Integradas. **RIC- Revista de Informação Contábil**, v. 2, n. 3, p. 90-110, jun./set. 2008.

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

VERTOVA, P. Property rights on unused asset and investment incentives: evidence from Brasil. In: **Discussion Paper 48**. Tilburg University, Centre for Economic Research, 2006.

WEBER, W.; PÓLO, E. F. A imprecisão na Administração Estratégica: uma abordagem baseada no pensamento complexo. **Revista Brasileira de Gestão de negócios**, v. 9, n. 24, p. 75-90, 2004. Disponível em: <<http://rbgn.fecap.br/RBGN/artcle/view80>>. Acesso em: 20 jan. 2017.

WIENER, N. Cybernetics. **Scientific American**, v. 179, n. 5, p. 14-19, 1948. Disponível em: <<http://scopus.com/inward/record.url?id=2.0>>. Acesso em: 4 mar. 2017.

YAMAMOTO, M. M.; SALOTTI, B. M. **Informação contábil: estudos sobre as sua divulgação no mercado de capitais**. São Paulo: Atlas, 2006.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento operacional**. Porto Alegre: Ed. Sagra, 1989.

ZIMMEMANN, T. R. **Desenvolvimento de um sistema de apoio à decisão baseado em business intelligence**. 2006. Monografia (Bacharel em Sistemas de Informação)– Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2006.

ZITTEI, M. V. M. **Relação entre os sistemas de governo eletrônico e gestão de riscos: estudo de caso em empresa de serviço contábil**. 2006. 210f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)–Universidade Regional de Blumenau, 2006.

ZULBERSZTAJN, D. Organização challenges for farmers cooperatives. In: SYMPOSIUM OF THE INTERNATIONAL AGRIBUSINESS MANAGEMENT ASSOCIATION, 3., 1994, San Francisco. **Anais...** Califórnia, Agribusiness Management Association, 1994.

APÊNDICE A – Roteiro da entrevista

Questionário

Dimensão: Estratégica

Categoria: Controles Estratégicos

1. Planejamento estratégico

1. A cooperativa elabora planejamento de longo prazo, definindo as estratégias para o cumprimento dos objetivos de longo prazo? Descreva o processo.
2. A definição dos objetivos e metas da empresa é apoiada nas expectativas realizadas do ambiente externo e interno, para o período planejado?
3. A cooperativa elabora planejamento, estabelecendo estratégias para cumprimento dos objetivos de curto prazo? Descreva o processo
4. A cooperativa possui um calendário formal para elaboração do planejamento e orçamento? A partir de que mês começam a serem iniciados os trabalhos de previsão?
5. Como ocorre a participação dos cooperados na elaboração do planejamento?
6. Quais áreas, departamentos, são envolvidas no processo de elaboração do planejamento?
7. Existe acompanhamento do planejamento? Qual a periodicidade desse acompanhamento? Quem participa do referido acompanhamento?

2. Orçamento empresarial

1. A cooperativa elabora orçamento? Se a resposta for positiva siga com as questões 2 a 11.
2. O orçamento no ano tem como base principal o orçamento do ano anterior?
3. Como ocorre o processo de elaboração do orçamento? Quais áreas, departamentos, são envolvidas no processo de elaboração?
 - a. Quem é o responsável pela elaboração do orçamento?
 - b. Qual a estrutura do orçamento:
 - a. Projeção do Balanço Patrimonial
 - b. Projeção da DRE;
 - c. Projeção do Fluxo de Caixa.
4. Orçamento de investimentos: A cooperativa elabora o orçamento das necessidades de investimentos?
5. Orçamento de previsão de fluxo de caixa: A cooperativa elabora o orçamento das necessidades de caixa?

6. Na projeção do resultado:
 - a. Ocorre a previsão de Vendas? Quem participa da projeção desses números?
 - b. Ocorre a previsão de Custos? Quem participa da projeção desses números?
 - c. Ocorre um acompanhamento das despesas? Quem participa da projeção desses números?

7. O orçamento é acompanhado, com que periodicidade? Como ocorre o acompanhamento e controle do orçamento? São realizadas as reuniões periódicas para avaliação dos resultados, momento em que são analisadas as variações (previsto x realizado)?

8. Qual o papel da área contábil no desenvolvimento do Planejamento e orçamento na cooperativa?

9. Os objetivos e metas da empresa são definidos por área de responsabilidade, e repassada aos seus subordinados?

10. A definição dos objetivos e metas da empresa é apoiada nas expectativas realizadas do ambiente externo e interno, para o período orçado?

11. A cooperativa possui um calendário formal para elaboração do orçamento, incluindo revisões periódicas?

Questionário

Dimensão: estratégica

Categoria: Governança Corporativa

1. Propriedades

- a. A convocação para Assembleia acontece com antecedência mínima de quanto tempo?
- b. Em média qual o número de associados que participam das assembleias?
- c. Os documentos que embasam a discussão dos temas da assembleia, são disponibilizados aos cooperados antes da assembleia?
- d. A cooperativa tem um manual orientando a participação dos cooperados nas assembleias? Em caso positivo, este material é disponibilizado aos cooperados?

- e. As atas lavradas nas assembleias são disponibilizadas aos cooperados? De que forma ficam disponíveis, por meio eletrônico (e-mail ou site na internet ou outra forma de comunicação que permita acesso pelo cooperado)?
- f. Existe a possibilidade de inclusão de temas/assuntos, por parte dos cooperados, para serem levados a Assembleia? Se a resposta for positiva, como isso acontece?
- g. O processo eleitoral, no tocante as regras de votação, são comunicadas aos cooperados? De que forma é feito esse processo de comunicação?
- h. Nas assembleias, como ocorre o processo de contagem dos votos? A decisão é por aclamação ou votação individual (por exemplo cada sócio levanta um cartão)?

2. Conselho de Administração

- a. Qual o número de membros que compõem do Conselho de Administração? Quantos efetivos e suplentes?
- b. Qual a formação escolar dos membros do conselho de administração?
- c. Existe algum membro do conselho da administração que não seja cooperado?
- d. O cargo de presidente da cooperativa e presidência do conselho de administração é ocupado pela mesma pessoa?
- e. O mandato dos membros do conselho de administração é de quanto tempo?
- f. Os membros do conselho de administração participam de outros comitês ou conselhos de outras organizações (por exemplo um conselheiro que é da cooperoeste é também do Sicredi)?
- g. Existe um procedimento de avaliação de desempenho dos membros do conselho de administração?
- h. Os membros do conselho de Administração participam de educação continuada? (os membros realizam curso de capacitação para o exercício de suas funções no conselho)
- i. Qual o número de vezes que o conselho de administração se reúne anualmente?
- j. Qual o número de vezes que o conselho de administração se reúne anualmente com o conselho fiscal?
- l. Existe uma política formal de remuneração dos membros do conselho de administração? (Pagamento por reunião, pagamento por mês)
- m. Existe um regimento interno que normatiza as atividades do conselho de administração?

3. Direção Executiva (Esse módulo só é realizado caso haja esse cargo na cooperativa)

- a. A política de remuneração da função/cargo de direção executiva é submetida a apreciação em assembleia?
- b. A cooperativa divulga os relatórios anuais de sua atividade? (relatórios econômicos financeiros)? Qual meio de divulgação? (Jornal local por exemplo)

c. A cooperativa prepara os relatórios econômicos e financeiros, observando os padrões internacionais?

4. Auditoria

a. A cooperativa possui auditoria independente? Se a resposta for positiva:

a.1 A empresa responsável pela auditoria independente presta algum serviço de além de seu trabalho de auditoria, como por exemplo consultoria?

a.2 A cooperativa divulga o relatório da auditoria independente em seus relatórios anuais?

a.3 As empresas de auditoria independente mantem vínculo de prestação de serviços de auditoria com a cooperativa, há mais de cinco anos?

b. A cooperativa possui uma estrutura de auditoria interna?

c. Qual o número de membros que atuam na auditoria interna?

5. Conselho Fiscal

a. Qual o número de membros que compõem o Conselho Fiscal? Quantos efetivos e suplentes?

b. Qual a formação escolar dos membros do conselho de administração?

c. Existe um regimento interno que normatiza as atividades do Conselho Fiscal?

d. Qual o número de vezes que o conselho fiscal se reúne anualmente?

e. Há uma política formal de remuneração dos membros do conselho fiscal? (Pagamento por reunião, pagamento por mês)

7. Conduta e conflito de interesses

a. A cooperativa possui um código de conduta?

b. A cooperativa possui um canal de ouvidoria, para acolher críticas, opiniões ou denúncias das partes interessadas (colaboradores, clientes, fornecedores, associados)?

Questionário

Dimensão: Gerencial

Categoria: Relatórios de Apoio de gestão

1. Quais relatórios utilizados na gestão da cooperativa?

Relatório	Periodicidade de entrega	Período de comparabilidade e Ano, Mês, Semestre, Trimestre	Setor Responsável pela elaboração	Usuário da informação (Para quem é destinado)	O relatório é verificado periodicamente? Em que tempo?
Balanco Patrimonial					
Demonstração do Resultado					

Demonstração do Fluxo de Caixa					
Demonstração do Resultado Abrangente					
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social					
Balço social					
Outros relatórios					

2. Cooperativa promove programas de capacitação/desenvolvimento ao setor contábil?
3. A cooperativa possui uma equipe de auditoria interna? Se a resposta for sim, responda a questão 3.1.
- 3.1 Com que frequência a auditoria interna faz a verificação direta ou indireta da estrutura de controles?
4. A direção utiliza-se dos relatórios contábeis para decidir quanto comprar manter ou vender ativos patrimoniais?
5. A direção utiliza-se das informações contábeis (quais?) Para avaliar com segurança a captação de recursos financeiros emprestados?
6. Análise da informação: (análise documental)

Relatório	Tempestividade	Comparabilidade	Verificabilidade e compreensibilidade
Balço Patrimonial			
Demonstração do Resultado			
Demonstração do Fluxo de Caixa			
Demonstração do Resultado Abrangente			
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social			
Balço social			
Outros relatórios			

Questionário

Dimensão: Operacional

Categoria: Controles operacionais

ETAPA 1 – Mapear o desenho organizacional (organograma)

ETAPA II – Identificar os controles operacionais e sua relação com a informação gerada para apoio a tomada de decisão

Setor	Controles operacionais	Avaliação 1- Muito Fraco 5- Muito eficiente				
Financeiro	Contas a receber					
Observações do respondente						
Financeiro	Contas a receber					
Observações do respondente						

Questionário

Dimensão: Integração do Sistema Informações Contábeis

Categoria: Sistema de informações

- 1) Quais os principais motivos que levaram a implantação de um Sistema de informações integrado a contabilidade na cooperativa?
- 2) Processo de integralização do sistema de informações da cooperativa?

Módulos	a) Implantados	b) Quanto tempo implantados	c) Totalmente integrados	Parcialmente integrados	Nada integrados
Compras					
Financeiro					
Custos					
Recursos Humanos					
Contábil					
Vendas					
Engenharia					
Outras					

- 3) Em quantos dias úteis, após o encerramento do mês, é fechada a contabilidade?

4) Quais as principais dificuldades encontradas com a implantação do Sistema de informações integrado da cooperativa?

5) Quais foram as principais melhorias com a integração do sistema?

APÊNDICE B – Localização geográfica e imagem da Cooperoeste do município de São Miguel do Oeste -SC

Localização Geográfica da Cooperoeste do município de São Miguel do Oeste – SC



Fonte: Google Maps (2017).



Fonte: Google Maps (2017).

Fotografia da sede da Cooperoeste no município de São Miguel do Oeste -SC



Fonte: Google Streets (2017).

APÊNDICE C – Proposta de Melhoria

Situação atual (Cooperativa)	Teoria segundo o IBGC	Adequações e modelos
Os resultados apontam que a cooperativa convoca seus cooperados para assembleia, respeitando o prazo legal de 10 dias.	A lei 5.764/71 estabelece no mínimo de dez dias de antecedência, mas é boa prática estabelecer, estatutariamente, ao menos trinta dias de antecedência.	Em conformidade com as normas.
A referida convocação é realizada por intermédio de uma publicação única, em jornal local.	Recomenda-se que a cooperativa dê a maior publicidade possível ao edital de convocação, utilizando-se de meios de comunicação eficientes e que permitam o alcance de todos os cooperados.	Em conformidade com as normas.
Não possui um documento específico para orientar o processo de participação nas assembleias.	Recomenda-se que a cooperativa elabore um manual visando facilitar e estimular a participação dos seus cooperados (contendo regras claras de convocação, apresentação de temas, funcionamento e formalização de assembleia).	Elaboração no Estatuto Social dos mecanismos para resolução de casos de conflito de interesses (Direto, Indireto e Condicionado).
Ao término das assembleias as atas são lavradas nas assembleias ordinárias, as quais ficam disponíveis aos associados.	Outra boa prática é a disponibilização da íntegra das atas em meio eletrônico, por meio de página na internet, envio por e-mail ou outra forma de comunicação.	Disponibilizar por e-mail para os que possuem.
As regras inerentes ao processo eleitoral são comunicadas durante as pré-assembleias.	Recomenda-se que o Estatuto regulamente as diretrizes eleitorais, provendo a elaboração de um regimento para o processo eleitoral. O estatuto pode conter um capítulo específico sobre o tema. As regras de votação devem ser claras, objetivas e definidas com o propósito de facilitar a votação, além de estarem disponíveis desde a publicação do primeiro anúncio de convocação.	Estatuto Social, um capítulo contendo as regras claras de votação.
A eleição é secreta, cada cooperado ganha uma cédula com as referidas chapas e assinala. Essa modalidade foi implantada no momento em que houve a disputa entre duas chapas, até então o processo era por aclamação.	Recomenda-se a utilização de mecanismo que permitam a contagem individual e inequívoca dos votos, evitando, assim, o voto por aclamação ou qualquer outra regra que coíba a livre manifestação.	Em conformidade com as normas.
Constituem o Conselho diretor da Cooperoeste cinco membros efetivos, não havendo cargos de suplentes.	O recomendado é de no mínimo cinco e no máximo onze conselheiros.	A cooperativa define a necessidade de membros do conselho conforme sua necessidade.
O nível de escolaridade predominante é ensino fundamental e, como critério para participar do Conselho, que todos sejam cooperados.	O conselheiro deve, no mínimo, possuir: Alinhamento com os valores da Cooperativa e seu Código de Conduta; Capacidade de defender seu ponto de vista a partir de julgamento próprio; Disponibilidade de tempo; Motivação.	Em conformidade com as normas.
O mandato do presidente na cooperativa é de dois anos, renovado para mais um, conforme rege o Estatuto Social.	Para evitar a vitaliciedade, o Estatuto pode fixar um número máximo de reeleições e anos de serviço contínuo do conselheiro no Conselho, respeitada a legislação vigente.	Estatuto Social

Existe a adoção de uma política de remuneração para o Conselho Diretor. A política de remuneração do cargo é submetida à aprovação em assembleia.	As remunerações do conselho devem ter um procedimento formal e transparente. É recomendável prever no Estatuto a aprovação, pela Assembleia, de forma individualizada, do valor das remunerações fixas e variáveis dos membros do Conselho de Administração, da Diretoria e do Conselho fiscal.	Estatuto Social
Quanto à auditoria ela pode ser independente (externa) ou interna (atuação a partir de colaborador interno). A cooperoeste não possui auditoria independente, entretanto, há uma consultoria tributária externa que auxilia a gestão.	Toda cooperativa deve ter suas demonstrações financeiras auditadas por auditor externo independente. Sua atribuição básica é verificar se as demonstrações financeiras refletem adequadamente, em sua relevância, a realidade da posição econômica e financeira da sociedade.	Contratação de auditores internos e externos.
O Conselho Fiscal da Cooperoeste é composto por seis membros, sendo três efetivos e três suplentes.	A legislação vigente e o Estatuto Social definem a forma de eleição, bem como a quantidade dos membros do Conselho Fiscal e a duração do mandato.	Em conformidade com as normas.
No que se refere à qualificação dos membros do Conselho Fiscal, a maioria possui ensino fundamental.	Verificar e buscar alcançar a desejável diversidade de experiências profissionais pertinentes as funções do órgão e ao campo de atuação da organização.	Incentivo a qualificação dos cooperados.
Não há um regimento normatizando a atuação do Conselho Fiscal.	Ao Conselho Fiscal convém introduzir um Regimento interno que não iniba a liberdade de ação individual dos conselheiros. Nenhum documento do Conselho Fiscal deve restringir a atuação individual prevista em lei.	Normatização de atuação do Conselho Fiscal.
A frequência de reuniões do Conselho Fiscal é mensal, havendo reuniões com a direção da cooperativa quando solicitado.	Para permitir um trabalho mais efetivo, as prioridades do Conselho Fiscal devem ser estabelecidas por seus membros, em sintonia com as expectativas dos associados e conforme definido na legislação aplicável.	Em conformidade com as normas.
A política de remuneração do Conselho Fiscal segue a mesma do Conselho Diretor, porém, são remunerados por dia trabalhado.	Os conselheiros fiscais devem ter remuneração adequada, ponderadas a experiência e a quantificação necessárias ao exercício da função. A remuneração deve ser aprovada pela Assembleia Geral Ordinária.	Estatuto Social.
A periodicidade de trabalho do Conselho Fiscal é de um a dois dias no mês.	Para permitir um trabalho mais efetivo, as prioridades do Conselho Fiscal devem ser estabelecidas por seus membros, em sintonia com as expectativas dos associados e conforme definido na legislação aplicável.	Convém introduzir um Regimento interno de ação individual.
Cooperoeste não possui um código de conduta institucionalizado.	Além do respeito às leis do País e às normas específicas dos órgãos reguladores, toda cooperativa deve ter um Código de Conduta que comprometa conselheiros, membros da Diretoria, funcionários e cooperados.	Documento deve ser elaborado pela Diretoria de acordo com os princípios e políticas definidos pelo Conselho de Administração e por este aprovado. O Código de Conduta deve, também, definir responsabilidades sociais e ambientais.

Fonte: elaborado pelo autor (2017).