

Informações Contábeis-gerenciais Utilizadas por Cooperativas da Serra Gaúcha e da Região Metropolitana de Porto Alegre como Apoio ao Controle Estratégico

Management Accounting Information used by Cooperatives of the Mountain Area of Rio Grande do Sul State and Metropolitan Area of Porto Alegre as Support for Strategic Control

^aAraceli Borsoi Ferrari; ^bCarlos Alberto Diehl; ^cMarcos Antonio Souza

^aGraduada em Ciências Contábeis pela Universidade de Caxias do Sul, UCS; Carlos Barbosa, RS – Brasil; E-mail: araceli@ferraritopografia.com.br

^bProfessor Titular da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS; Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC; São Leopoldo, RS – Brasil; E-mail: cd@unisinis.br

^cProfessor Titular da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS; Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo; São Leopoldo, RS – Brasil; E-mail: marcosas@unisinis.br

Resumo

A contabilidade gerencial desempenha papel relevante no controle estratégico, mesmo em organizações como cooperativas. O objetivo deste artigo é investigar o uso de informações contábeis-gerenciais para apoio ao controle estratégico em cooperativas. É conduzida uma revisão de literatura, seguida de uma pesquisa por meio de questionário estruturado com perguntas abertas e fechadas, dirigido às cooperativas da serra gaúcha e região metropolitana de Porto Alegre. Os principais resultados apontam a predominância de informações internas, de caráter econômico-financeiro, sendo pequeno o uso de informações externas para controle estratégico. Entre as informações internas destacam-se aquelas fornecidas pela contabilidade gerencial. Constatase que as cooperativas pesquisadas carecem de avanço na utilização das informações externas. As necessidades de informação dos gestores são questionadas diretamente a eles. Entre as maiores dificuldades encontradas para o fluxo de informação estão aquelas relacionadas à comunicação, à qualidade da informação e às pessoas.

Palavras-chave: Cooperativa; Informação contábil-gerencial; Contador; Contabilidade estratégica.

Abstract

Management accounting has played an important role in strategic control, even in organizations like cooperatives. The aim of this paper is to investigate the use of management-accounting information as a support for strategic control in cooperatives. To do that it a literature review was conducted, followed by the application of a structured questionnaire with open and closed questions addressed to cooperatives of the mountain area of Rio Grande do Sul state and the metropolitan region of Porto Alegre. The main results show the predominance of internal information of economic-financial character with little use of external information for the strategic control. Among the internal information, those provided by management accounting mainly cost of the cooperative itself are highlighted. Considering the purpose of strategic control, it was verified that the surveyed cooperatives lack further advances in the usage of external information. The managers' information needs are established in direct questions to them. Among the major difficulties to information flow are communication, information quality and people.

Keywords: Cooperative; Management accounting information; Accountant; Strategic accounting.

1. INTRODUÇÃO

A evolução da competição tem exigido das organizações uma postura cada vez mais proativa. Ao invés de aguardar pela chegada das mudanças é necessário antecipar-se a elas e atuar posicionando-se de forma a tirar o melhor proveito possível do ambiente circundante. Nesse cenário, a informação tem papel crucial no processo de decisão, ao auxiliar na escolha das melhores alternativas. Entre as informações que orientam de forma qualificada as escolhas de qualquer organização, aquelas relativas à contabilidade gerencial revelam-se úteis, na medida em que, ao mesmo tempo em que podem evidenciar a saúde econômico-financeira da organização, possibilitam direcionar melhores decisões. A necessidade de conhecimento sobre a realidade econômico-financeira da organização, a fim de apoiar o processo de gestão, é uma exigência inclusive para organizações cuja principal finalidade não é a geração de lucro, como as cooperativas, mas que, mesmo por isso, precisam ter continuidade sustentável.

A primeira cooperativa que, além de constituir uma associação, elaborou regras gerais, conhecidas como “Estatuto dos probos pioneiros de Rockdale”, surgiu no decorrer do século XIX, na Inglaterra, com o objetivo de enfrentar a crise industrial da época (MULLER, 1996). Polônio (2004, p. 28) afirma que “as Cooperativas não nasceram para fazer frente ao sistema capitalista, mas para reduzir os efeitos perniciosos que este exercia sobre os cidadãos”. Portanto, sua criação foi inspirada na solidariedade social e na reunião de interesses comuns.

No Brasil, o cooperativismo surgiu no final do século XIX, por intermédio das cooperativas de consumo e de crédito. Veiga e Fonseca (2001) citam a Cooperativa de Consumo dos Empregados da Companhia Paulista, na cidade de Campinas, SP, como a pioneira. A Cooperativa de Crédito, fundada em 1902 por produtores de vinho, em Nova Petrópolis, RS, foi a segunda. No Rio Grande do Sul, o cooperativismo obteve maior expansão no século XX. Com a orientação de Giuseppe di Stéfano Paterno, criaram-se várias Cooperativas agrícolas na região de colonização italiana por volta de 1911 (MULLER, 1996). Apesar de as Cooperativas terem suas peculiaridades, se comparadas com os demais tipos de organizações, também precisam adaptar-se ao mercado globalizado para manterem-se competitivas frente aos demais tipos de sociedades (PINHO, 2004).

Para Sell (2004, p. 15), “as informações da empresa passam pela Contabilidade, e esta deverá, da melhor forma possível, evidenciar as informações de que os gestores necessitam”. A Contabilidade não deve ser realizada apenas para atendimento das exigências legais, mas como um instrumento gerencial pelo qual o contador transforma os dados em informações úteis para o controle de tarefas. Com isso ela contribui para que as tarefas sejam cumpridas conforme o planejado. A Contabilidade também apoia o controle gerencial, mediante a influência que os executivos têm sobre os membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas, e para coordenarem suas atividades). Outro nível no qual ela atua é no Controle Estratégico, com vistas ao longo prazo, com o auxílio do Sistema de Informação (TOIGO, 2007).

O controle estratégico foca nas metas estratégicas da organização, isto é, aquelas de longo prazo. O papel dos sistemas de controle estratégico é apoiar decisões que visem manter e elevar a competitividade da organização, entendendo competitividade como “a capacidade da organização de atingir um desempenho que supere os demais participantes do seu ambiente” (DIEHL, 2004, p. 92).

O administrador, a exemplo do que ocorre nas demais organizações, precisa conhecer o ambiente em que a Cooperativa atua. Para isso, utiliza, além de outras ferramentas, os sistemas de informação gerencial, cujos dados, em boa parte, são obtidos via Contabilidade (OTT,

2001). Dessa forma, a Informação Contábil-Gerencial auxilia os gestores na tomada de decisão estratégica ao fornecer informações úteis e coesas que atendam suas necessidades. Para tanto, é preciso conhecer a realidade das informações utilizadas, a fim de avaliar sua utilidade e propor ajustes, de forma a suportar eficaz e eficientemente o processo decisório.

Assim, surge a seguinte questão de pesquisa: Quais são as informações contábil-gerenciais usadas pelos gestores no processo do Controle Estratégico das Cooperativas da Serra Gaúcha e Região Metropolitana da Grande Porto Alegre? Implícito nela, o objetivo deste artigo é identificar as informações usadas pelos gestores das Cooperativas da Serra Gaúcha e Região Metropolitana da Grande Porto Alegre como instrumento de apoio ao Controle Estratégico.

O artigo apresenta, após esta introdução, uma revisão de literatura, sobre controle estratégico, informação contábil-gerencial e gestão de cooperativas. Na sequência, são apresentados os procedimentos metodológicos, seguidos dos resultados. Encerrando o artigo, são apresentadas as considerações finais e as referências.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Controle estratégico

A gestão estratégica ou administração estratégica, segundo Ansoff (1984), possui diversos conceitos, em vista da falta de consenso sobre o que o termo significa. Contudo, de maneira geral, a gestão estratégica é o monitoramento das ações das empresas na definição, implantação e monitoramento das estratégias, isto é, corresponde ao ato de gerir a estratégia, desde sua concepção até seu controle. Veiga (2001) afirma que gestão estratégica é a parte da gestão global das organizações que acompanha as ações das empresas para monitorar, conceber e implantar estratégias para que, assim, mantenham-se competitivas no mercado. Wright, Kroll e Parnell (2000, p. 24) complementam o conceito, enfatizando que é função da administração estratégica abranger também as fases iniciais de “determinação da missão e dos objetivos da organização no contexto de seus ambientes externo e interno”. O processo da gestão estratégica preocupa-se desde a definição da estratégia até seu devido acompanhamento, e essas etapas são repetidas ciclicamente (CERTO; PETER, 2007). A etapa final desse processo cíclico é o controle estratégico, que se refere ao monitoramento das estratégias implantadas. Nele, ocorre o sistema de controle e avaliação estratégica, o qual retroalimenta o planejamento e, portanto, as estratégias.

Para Certo e Peter (2007, p. 133) “controle estratégico é um tipo especial de controle que se concentra na monitoração e avaliação do processo de administração estratégica para garantir que está funcionando apropriadamente” realizado mediante instrumentos de realimentação para seu efetivo gerenciamento. Para os autores é a principal etapa do processo de gestão estratégica. A avaliação estratégica do desempenho abrange um conjunto de indicadores, processos de gestão relacionados a esses e a infraestrutura para tratá-los (MCGEE; PRUSAK, 1994).

Sabendo que o controle estratégico compõe o processo da gestão estratégica das organizações, pode-se definir, então, informação estratégica como aquela “oriunda de variáveis que podem influenciar o desempenho da organização e que apresentam relevância para o processo estratégico” (CARVALHO, 2004, p. 34). Afirmam Liczbinski, Kelm e Abreu (2002, p. 127) que “a informação é um recurso estratégico para a gestão dos negócios”. Tal informação tem sua origem em dados internos e externos à organização. Em vista da importância da informação, destacada por esses autores, esse tema é tratado no próximo tópico.

2.2 A Informação contábil-gerencial

Informações são “dados coletados, organizados, ordenados, aos quais são atribuídos significados e contexto” (MCGEE; PRUSAK, 1994, p. 2). Laudon e Laudon (1999, p. 10) complementam expondo que a informação “é o conjunto de dados aos quais seres humanos deram forma para torná-los significativos e úteis”, ou seja, a informação é um conjunto de dados que possui relevância e propósito (DAVENPORT, 1998). Por dados entendem-se “os fatos brutos, o fluxo infinito de coisas que estão acontecendo agora e que aconteceram no passado” (LAUDON; LAUDON, 1999, p. 10).

Para Carvalho (2004), o fluxo de informação tem seu início na coleta de dados referentes a determinado fato, terminando no registro e na síntese da informação coletada. Para que se obtenha um fluxo ideal da informação e, conseqüentemente, consigam-se as informações estratégicas para o Controle Estratégico, é importante a identificação das necessidades informacionais dos gestores que verificam o desempenho da estratégia estabelecida.

Porém, conforme Davenport (1998), averiguar as reais necessidades de informações dos gestores não é uma tarefa fácil de ser realizada. O problema reside em como os tomadores de decisão percebem seus ambientes informacionais. Explica ainda Davenport que a forma mais comum de identificarem-se as necessidades é por meio do questionamento direto ao gestor sobre o tipo de informação de que precisa e, caso persista alguma dúvida, determinar os fatores críticos de sucesso e, em consequência, as informações necessárias para monitorá-los. Para Beuren (1998), de maneira geral, tanto os contadores quanto os administradores precisam compreender que a informação só será útil se for de interesse para o usuário.

Para Ott (2001), a Contabilidade é a principal base de informação do sistema geral de informação da empresa, e Shank e Govindarajan a consideram “uma ferramenta para a gestão estratégica” (1997, p. 7). Para Riccio (1989, *apud* SILVEIRA, 2007), o Sistema de Informação Contábil deve ser desenvolvido para a empresa em um conceito amplo, ao contrário do conceito particular da área contábil. Ainda para Ott (2004), a contabilidade compõe-se de Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. A primeira é a chamada contabilidade tradicional - escrituração e aspectos societários e fiscais. A segunda foca no gerenciamento de custos, e liga a área operacional à contabilidade. Por fim, a Contabilidade Gerencial gera informações para o tomador de decisão interno, com vistas à maximização do resultado.

Atkinson *et al.* (2000, p. 45) justificam sua importância colocando que “a informação contábil-gerencial participa de várias funções organizacionais diferentes: controle operacional, custeio dos produtos e do cliente, controle administrativo e controle estratégico”, ou seja, em todos os níveis de estruturação da informação. Para o Controle Estratégico, a informação contábil-gerencial fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, as condições de mercado, a preferência dos clientes e as inovações tecnológicas (ATKINSON *et al.*, 2000), além das informações oriundas do mercado externo.

Em virtude da globalização e da elevada competição, as empresas precisam obter não só informações de seu âmbito interno, mas precisam analisar o ambiente externo a elas, como, por exemplo, analisar seu desempenho no mercado. Assim, segundo Ott (2004), a Contabilidade gerencial passou a ser considerada por muitos autores como Contabilidade Gerencial Estratégica, ao abordar informações sobre o ambiente externo.

O foco da Contabilidade Gerencial Estratégica “é a estratégia empresarial, cabendo-

lhe a formulação, o planejamento e o controle, procurando participar efetivamente do sucesso empresarial” (GRZESZEZSZYN, 2005, p. 21). A informação contábil precisa abordar também informações não financeiras, ou seja, não apenas aquelas oriundas da Contabilidade Financeira (OTT, 2004), mas também as originadas na análise do ambiente interno e externo (Contabilidade Gerencial Estratégica). Apesar da importância da Contabilidade Gerencial Estratégica, um estudo realizado por Beuren, Pasqual e Schlindwein (2007) detectou que o volume de trabalhos sobre esse enfoque, publicados em anais de congressos, de 2001 a 2006, ainda é pequeno, se comparado a outros assuntos. Todas as organizações estão sujeitas às condições do ambiente externo, incluindo entre elas as cooperativas, tratadas no próximo tópico.

2.3 Gestão de cooperativas

Segundo Ricciardi e Lemos (2000, p. 58), “o cooperativismo surgiu da constatação de que a cooperação – fazer junto com outras pessoas – era a melhor maneira para encontrar as soluções que interessavam a determinado grupo de indivíduos”. Pinho (2004, p. 126) destaca que “o cooperativismo – doutrina que deu base teórica às realizações cooperativistas – surgiu em fins do século XIX com os trabalhos de Beatriz Webb e, principalmente, de Gide. Ou seja, a doutrina cooperativa é posterior à prática ou às Cooperativas”. Charles Gide foi um dos principais sistematizadores da doutrina cooperativa.

Ricciardi e Lemos (2000) conceituam o cooperativismo como sendo a reunião de pessoas que são, ao mesmo tempo, donas do capital, proprietárias dos meios de produção e a força de trabalho. Por sua vez, a Organização das Cooperativas do Estado de Santa Catarina – OCESC (1996) destaca que o cooperativismo é uma doutrina ou um movimento que considera as Cooperativas como uma forma ideal de união das atividades socioeconômicas da sociedade. Assim, pode-se definir cooperativismo como um sistema ou doutrina que prega a cooperação entre seus membros em busca de um mesmo objetivo.

O cooperativismo objetiva o benefício comum, pois motiva os associados a atenderem suas necessidades em solidariedade com os demais. Dessa forma, busca-se uma elevação no padrão de qualidade de vida de todos os cooperados, estimulando sua participação nas atividades da Cooperativa. A concretização do cooperativismo ocorre através das Cooperativas que, segundo Lynn Smith (1960, *apud* PINHO, 1966), têm suas origens quando existe a cooperação entre indivíduos, organizada por meio de estatutos previamente estabelecidos por todos os membros.

Para Ricciardi e Lemos (2000), a característica principal das Cooperativas é serem entidades econômicas e, ao mesmo tempo, associações de pessoas - o elemento principal é a pessoa, e não o capital. Silva corrobora a afirmação ao indicar que a Cooperativa é um “sistema econômico-social” (1994, p. 11). Elas são constituídas para zelar pelo bem-estar econômico e social de seus associados, não objetivando exclusivamente as sobras, como a maioria das organizações.

A gestão da Cooperativa pelo próprio associado é chamada de autogestão, de acordo com Pinho (2004, p. 81), para quem ela é “também conhecida como gestão coletiva e democrática do empreendimento por todos os associados, com direito a apenas um voto por pessoa, surgiu na Europa na metade do século 19, e atualmente está se difundindo no Brasil”. Também, conforme as características da sociedade Cooperativa referentes ao Código Civil, artigo n.º 1.094, a adesão é livre a todos que queiram participar, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviço. Logo, o número de proprietários (cooperados) pode ser bem maior nas Cooperativas do que

nas demais sociedades, pois o Código Civil não determinou um número mínimo e máximo de associados.

Os resultados dos exercícios das Cooperativas são distribuídos aos seus associados na razão direta de sua participação – na entrega da produção ou consumo, e não pela participação do capital, como ocorre nas demais modalidades de empresas (LAZZARINI, BIALOSKORSKI NETO; CHADDAD, 1999). Segundo Pinho (2004), a Cooperativa objetiva satisfazer as necessidades de seus associados (fim da atividade econômica), ou seja, sem intuito lucrativo como as demais sociedades. Para a autora (p. 124) “por isso o retorno, isto é, a distribuição das sobras líquidas resultantes da diferença entre o preço de venda e o preço de compra – distribuição que se efetua *pro rata* das operações realizadas pelos associados na Cooperativa”.

No que se refere à comercialização, as Cooperativas eliminam a intermediação, visto que a produção é feita pelo cooperado e a venda é feita em nome dele. Já no caso das empresas de capital, na maioria das vezes há a intermediação – na fase produtiva ou na venda do produto.

Quanto ao tipo de resultado, a empresa Cooperativa possui o resultado intangível, que deve ser o primeiro a ser alcançado, pois se refere ao fim para o qual a Cooperativa foi constituída, e o resultado tangível, que é o saldo restante após abater as despesas. Para as empresas de capital com fins lucrativos a meta é o lucro – retorno dos sócios.

Além dessas peculiaridades, Pedrozo (1991) elenca diversas divergências que podem ser consideradas também privilégios caso sejam exercidas. Entre elas estão o direito de votar e ser votado, de participação em todas as operações da Cooperativa, desde a colocação de suas ideias e auxílio na tomada de decisão até examinar livros e documentos, de convocar assembleia, pedir esclarecimentos ao Conselho de Administração, entregar toda a produção à Cooperativa e de votar nas eleições. Porém, os cooperados possuem obrigações, tais como pagar suas quotas-parte em dia, aumentar seu capital na Cooperativa, acatar decisões da maioria na Assembleia Geral e cumprir seus compromissos com ela.

A Contabilidade nas Cooperativas, desde a promulgação da Lei n.º 5.764, de 1971 (BRASIL, 1971), até a criação da NBC T 10.8, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC n.º 920 (BRASIL, 2001), que trata dos aspectos específicos em entidades diversas, usou procedimentos típicos das demais sociedades comerciais (com fins lucrativos).

Pedrozo (1995), em seu estudo, identificou que as decisões são afetadas por diversos aspectos, todos baseados no comportamento humano, tornando-a uma tarefa complexa. Por ter sua estrutura de poder formada por associados, a Cooperativa corre o risco de seus membros não terem o conhecimento gerencial necessário. Lauschner e Schweinberger (1989 *apud* ANTONIALLI, 2000, p. 142) também verificaram que “as pessoas merecedoras de confiança dos associados, que não necessariamente as mais capacitadas para dirigir e administrar uma Cooperativa ou para controlá-la adequadamente, [...] podem assumir o poder”. Além disso, por ser uma empresa democrática e precisar conciliar os interesses econômicos e sociais para os quais foi concebida, acaba tendo um processo de decisão muito lento, que pode ser inadequado à competitividade exigida (PEDROZO, 1995; ANTONIALLI, 2000).

2.4 Estudos precedentes

Há certa carência de estudos sobre contabilidade gerencial em cooperativas, notadamente com enfoque estratégico. Uma investigação realizada sobre bases de dados como *SciELO* e *Science*

Direct, além de *sites* de eventos da área (Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Enanpad, Congresso da Anpcont e Congresso Brasileiro de Custos), revela a pequena presença de estudos na área.

Por outro lado, tem havido aumento de pesquisas sobre as entidades cooperativas em suas peculiaridades e características, como, por exemplo, os estudos desenvolvidos por Pedrozo (1991), Bialoskorski Neto (2001), González (2003) e Galerani (2003). Entretanto, os trabalhos mencionados não apontam as principais informações contábeis-gerenciais para o Controle Estratégico. Apresentam, sim, contribuições sobre a gestão das cooperativas, as alianças estratégicas, o uso de sistemas de informação pelos diversos níveis decisórios e os modelos de estratégias. Alguns trabalhos têm tangenciado a abordagem utilizada no presente estudo.

Almeida *et al.* (2009), investigando o uso do orçamento em cooperativas da região sul concluíram haver relação entre o porte de cooperativas e o uso do orçamento como ferramenta de apoio à estratégia e ao controle. Nas menores, esse artefato é mais percebido como instrumento de apoio à estratégia, enquanto nas maiores é mais percebido como instrumento de controle. Por outro lado, os autores sugerem não haver relação entre a interatividade dos diversos agentes das entidades e o uso do orçamento.

Antoniali (2000), a partir de um estudo de caso em uma cooperativa agropecuária, concluiu que a ausência de planejamento estratégico e o amadorismo gerencial da diretoria, associados às mudanças na gestão, com alternância de grupos políticos, gera descontinuidade estratégica. Por outro lado, o autor afirma que os entrevistados (cooperados e empregados de médio escalão) têm consciência da importância das variáveis dos ambientes externo e interno sobre a gestão, embora as decisões estratégicas sejam lentas.

Em um estudo que os autores consideraram exploratório, Daniel, Dal Vesco e Tarifa (2007) concluíram que, semelhante ao esperado pela literatura, os *controllers* nas entidades cooperativas pesquisadas exercem funções adicionais àquelas que seriam típicas da função, tais como gestão de caixa e contas a pagar.

Fagundes, Damke e Kroetz (2005) usaram a Demonstração de Valor Adicionado (DVA) para mostrar os resultados obtidos em duas diferentes cooperativas. Os autores concluíram que a geração de valor é diferente entre elas e que essa ferramenta pode auxiliar os gestores a melhorar seus resultados.

3. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

O delineamento da pesquisa seguiu a tipologia apresentada por Gil (1995). Assim, quanto à natureza é uma pesquisa aplicada, pois visa gerar conhecimentos práticos para uso no Controle Estratégico em Cooperativas. Em relação à abordagem do problema, ela classifica-se como quantitativa porque os dados obtidos são analisados e classificados por meio de técnicas estatísticas. Já quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, pois se buscou relatar as informações contábeis-gerenciais utilizadas pelas cooperativas pesquisadas. Quanto aos procedimentos técnicos, o estudo enquadra-se como levantamento por meio de questionário.

A população inicial deste estudo são as 212 cooperativas, independentemente de sua classificação ou porte, situadas nos 123 municípios que compõem o Conselho Regional de Desenvolvimento (COREDE) da Serra Gaúcha e da Região Metropolitana da Grande Porto Alegre. Como o foco da pesquisa é a informação contábil-gerencial e sendo o contador, em geral, o responsável por elas, os contatos e o posterior questionário foram dirigidos a esse profissional

em cada cooperativa, chegando-se a uma população final de 106 indivíduos, classificada como não probabilística selecionada por acessibilidade (VERGARA, 2000). As principais razões para a não participação na amostra foram identificadas como: a impossibilidade de localização da cooperativa, desinteresse em participar, ou estar em processo de liquidação.

Dessas 106 cooperativas, 31 responderam ao questionário, sendo um deles descartado em vista de tratar-se de organização em processo de liquidação. A amostra efetiva final foi de trinta questionários. Para avaliar-se a representatividade da amostra, apesar de ser apenas indicativo, utilizou-se o procedimento de Diehl, Gonçalo e Martins (2002), em que os respondentes são divididos em duas subamostras (ondas). Ao se compararem as duas ondas, não foi encontrada diferença relevante entre elas, uma vez que os intervalos de confiança para média de 95%, da questão 1 da seção V, foram quase idênticos. Assim pode-se considerar não haver diferenças entre as subamostras, tratando, com as devidas cautelas, a amostra efetiva como não enviesada.

O questionário foi composto por questões abertas, fechadas e duplas (GIL, 1995), em seis seções: I– Informatização da Cooperativa; II- Gestão Estratégica; III– Necessidades Informacionais dos Executivos; IV- Barreiras para o Fluxo da Informação Estratégica; V– Gestão das Cooperativas; VI – Perfil do Respondente e Caracterização da Cooperativa.

De posse da versão preliminar do questionário foi elaborada uma planilha para sua validação, por quatro juízes-avaliadores, sendo um contador de uma cooperativa e três acadêmicos que pesquisam sobre o tema, seguindo a recomendação de Hernandez-Nieto (2002). Ele orienta que sejam consideradas aceitáveis, no que se refere à clareza de linguagem e à pertinência prática, somente as questões que obtiverem Coeficiente de Validade de Conteúdo – final maior que 0,8 ($CVC_c > 0,8$). Para a dimensão teórica foi considerada aquela predominante entre as avaliações dos juízes. Várias questões apresentaram problemas de clareza e pertinência, sendo a maioria delas retirada do questionário. Algumas consideradas importantes para o objetivo foram reformuladas e mantidas.

O instrumento, no geral, obteve CVC totais acima de 0,80 para pertinência e clareza. Efetuadas as alterações da versão preliminar, o questionário passou ainda por um pré-teste, por meio de três profissionais da área contábil. Após ajustada, a versão final do questionário foi enviada para as Cooperativas. Os dados referentes às questões fechadas foram analisados mediante a aplicação de Estatística Descritiva.

4. RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO

A seguir são apresentados os principais resultados obtidos. Inicialmente é feita uma caracterização da amostra. Após, são apresentados os resultados por seção do questionário. Quando significativas nos resultados obtidos, são destacadas diferenças entre as cooperativas que possuem Contabilidade Externa (CE) e Contabilidade Interna (CI).

4.1 Caracterização da amostra

A Tabela 1 apresenta um resumo das características das cooperativas da amostra. Entre elas, há predominância de cooperativas do setor agropecuário de micro ou pequeno porte segundo o critério do SEBRAE, com até vinte anos de existência e faturamento acima de R\$ 2 milhões.

Tabela 1 - Caracterização das cooperativas da amostra

Segmento	Agropecuárias	Crédito	Trabalho	Saúde	Outros (5)
	48%	14%	13%	10%	15%
Tempo de atuação (anos)	1-20	21-40	41-60	61-80	81 em diante
	51%	11%	15%	15%	8%
Número de funcionários	Até 20	20-99	100-499	Mais de 500	
	48%	15%	15%	22%	
Número de associados	Até 500	501-1000	1001-2000	2001-6000	Acima de 6000
	40%	7%	23%	15%	15%
Faturamento (mil R\$)	Até 120	121-434	434-2.133	Acima de 2.133	
	21%	7%	11%	61%	

Já a Tabela 2 mostra um resumo das características do responsável pelo preenchimento do questionário. A maioria dos respondentes tem pelo menos a graduação completa, exerce o cargo de contador ou *controller*, tem menos de quarenta anos e até dez anos de atuação na empresa.

Tabela 2 - Caracterização dos respondentes

Formação	Menos que graduação completa	Graduação completa	MBA	Stricto sensu	
	20%	37%	37%	6%	
Tempo de empresa (anos)	Até 2	02/abr	04/set	Mais de 9	
	20%	27%	33%	20%	
Cargo	Contador	Presidente	Ger. financeiro	Cons. administração	Controller
	43%	13%	10%	7%	7%
Idade (anos)	Até 30	31-40	41-50	Acima de 51	Outros
	20%	40%	37%	3%	20%

4.2 PRINCIPAIS RESULTADOS

4.2.1 A informação na Cooperativa (SEÇÃO I)

Quanto aos sistemas de informação, as cooperativas apresentam as características mostradas na Tabela 3. Praticamente metade das Cooperativas utiliza sistemas transacionais e poucas usam contabilidade gerencial estratégica. Os resultados encontrados comprovam os encontrados por Torres (1995). Segundo o autor, os sistemas transacionais, por serem pilares dos demais sistemas, são os mais utilizados. Contudo, constata-se preocupação com a disponibilização de informações com qualidade para os níveis gerenciais e estratégicos das Cooperativas.

No que se refere ao tipo de SI das Cooperativas, de acordo com a forma de contabilização, para as 17 Cooperativas com Contabilidade interna (CI) o mais utilizado é o SAD, com 53% e, para as Cooperativas com Contabilidade Externa, o sistema transacional é o mais usado (62%).

Portanto, as Cooperativas com CI têm mais sistemas de apoio gerencial do que as demais. Isso pode estar relacionado com o fato de que a Contabilização Externa é mais comum em cooperativas menores. Nesses casos, a contabilidade externa está geralmente associada como cumprimento de requisitos legais, não focando no uso gerencial da informação.

Isoladamente, os sistemas transacionais têm o maior índice de utilização. Quando considerados em conjunto com os sistemas gerenciais de apoio à decisão e a Contabilidade Gerencial Estratégica, de acordo com a divisão de O'Brien (2004), são os mais usados pelas Cooperativas, com 55% (16 empresas). Isso concorda com o estudo de Ott (1998) sobre as indústrias no Estado do Rio Grande do Sul, o qual apontou que mais da metade das empresas pesquisadas usavam a Contabilidade Gerencial como suporte para a informação de caráter estratégico.

Tabela 3 – Sistemas de informação usados pelas cooperativas e tipo de informação disponibilizada

Sistemas de informação			
Sistemas transacionais	Sistemas de apoio à decisão	Sistemas gerenciais	Contabilidade gerencial estratégica
45% (CE: 62%)	38% (CI: 53%)	10%	7%
Tipos de Informação disponibilizada			
Análise dos custos internos	Informações quantitativas internas	Análise dos custos dos elementos do ambiente próximo	Informações quantitativas do ambiente próximo
44%	34%	11%	11%

Além disso, muitas vezes, em algumas empresas a contabilidade gerencial é a única fonte de informação (PEDERSEN, 2003). Logo, de acordo com esse autor, mesmo quando as entidades tiverem somente o sistema operacional, cujo papel se concentra no controle dos dados detalhadamente referentes às operações empresariais (OLIVEIRA, 2004), ela possui a contabilidade que dá suporte à decisão. Porém as informações oriundas dela são mais detalhadas e operacionais. Assim, as cooperativas devem evoluir, incorporando em suas gestões sistemas de apoio gerencial que darão maior gama de informações para o processo do Controle Estratégico, como ocorre em um pouco mais da metade desta amostra.

Quanto ao tipo de informação disponibilizada, 44% dos respondentes afirmaram que se referem à análise dos custos internos, e 34% colocaram que são outras informações quantitativas internas. De acordo com Veiga (2001), a Contabilidade Gerencial Estratégica incorpora análise dos custos e informações quantitativas dos fornecedores, clientes, consumidores, concorrentes e da comunidade, ou seja, o ambiente próximo da empresa. Contudo, para Ott (2004), ela também se utiliza da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial, essas focadas no ambiente interno.

Dessa forma, das Cooperativas participantes, 22% indicaram que possuem a Contabilidade Gerencial Estratégica, ao responderem que usam informações do ambiente próximo, divergindo da questão 2 da seção I, em que apenas 7% indicaram utilizá-la, mediante o sistema de informação da Cooperativa. Pode-se concluir que, ou não houve um entendimento da questão, o que é menos provável, ou as Cooperativas que assinalaram essa opção fazem esses controles sem a participação da Contabilidade. Isso pode ocorrer por meio de outras áreas, como a de Marketing, ou, ainda, tais Cooperativas obtêm esses indicadores fora de seu sistema de informação, por terceiros. No entanto, a maioria das Cooperativas utiliza a análise do ambiente interno e informações quantitativas internas (78%), indicando que a Contabilidade Gerencial

é a mais utilizada, oriunda dos sistemas transacionais e dos sistemas gerencial e de apoio à decisão. Também, de acordo com as pesquisas realizadas por Veiga (2001), a Contabilidade Gerencial Estratégica não é muito utilizada, como foi constatado neste estudo.

4.2.2 Gestão Estratégica (SEÇÃO II)

Como se constata na Tabela 4, há igualdade entre as principais formas de definir as estratégias: em Assembleia Geral e pelo Conselho de Administração, com 27% cada. Já 17% dos respondentes indicaram que o contador participa diretamente na definição das estratégias, juntamente com o Conselho de Administração e o responsável pela TI, e 23% indicaram uma das outras formas de definir as estratégias, a saber: (a) pelo Conselho de Administração juntamente com a Diretoria Executiva; (b) pela Diretoria Executiva, aprovadas pelo Conselho de Administração; (c) pelo Conselho de Administração juntamente com a Diretoria Executiva e Gerentes; (d) pela Diretoria Executiva juntamente com executivos e a Central do RS; e (e) pelo Conselho de Administração, Contador, Área de Qualidade e todos os outros gerentes.

Das formas de decisão usadas pelas Cooperativas, apenas no item 'd' não ocorre a participação do associado, ou pela Assembleia Geral ou pelo Conselho de Administração. Nesse, as decisões estratégicas são tomadas pela estrutura funcional que, de acordo com Irion (1997) e Cruz (2000), deve ter o poder de decisão compartilhada com os associados.

Nas Assembleias Gerais o contador é o responsável por apresentar os resultados da cooperativa, e, assim, está presente no momento da decisão das estratégias, ao contrário do que ocorre, quando as estratégias são formuladas e aprovadas pelo Conselho de Administração ou, ainda, juntamente com a área da TI. Dos 23% de Outros, há participação do contador na última alternativa, e pode haver também sua participação nos cargos de gerente e executivos. Conclui-se que, se forem consideradas todas as formas que o contador pode participar na elaboração das estratégias (cargo efetivo, Assembleia Geral ou nos cargos de gerente e executivo), têm-se pelo menos 47% dos casos (27% + 17% + 3%). Esse número é certamente maior, considerando que entre as cooperativas que responderam Outros há indicação da participação do contador. Padoveze (2005) enfatiza a importância da participação do contador e/ou *controller* na definição das estratégias.

Tabela 4 – Características da gestão estratégica

Formas de definir as estratégias					
AG	CA	Outro	CA+TI+CT	AG+ TI	CA
27% (CE: 45%; CI 12%)	27% (CI: 29%)	23% (CI: 41%)	17%	3%	3%
Principais Fontes de informação (categorias <i>Muito Utilizada</i> e <i>Utilizada</i> – múltipla escolha)					
Contabilidade Financeira e Gerencial	Gerente de Bancos	Viagens	Publicações científicas	Clientes	Funcionários
76%	48%	48%	41% (CE:56%; CI: 23%)	39%	29%
Principais Informações para Controle Estratégico (categorias <i>Muito Utilizada</i> e <i>Utilizada</i> – múltipla escolha)					
Relatório de duplicatas por cliente	Controle patrimonial	Análise da Margem Bruta	Análise comparativa de Balanço	Relatório de fluxo de caixa	Relatório de dívidas por fornecedor
57%	57%	57%	56%	54%	54%

Legenda: AG: Assembleia Geral; CA= Conselho de Administração; TI: responsável pela TI; CT= Contador

Algumas Cooperativas com Contabilidade terceirizada (46%) priorizam que a tomada

de decisão relevante seja efetivada em Assembleia Geral, aberta a todos os associados, ao contrário das Cooperativas com Contabilidade própria (12%). Essa evidência é coerente, visto que é provável que o contador terceirizado não tenha atuação tão presente no cotidiano da cooperativa, no tocante ao suporte à sua gestão. Portanto, é na Assembleia que se podem obter mais informações sobre a situação econômico-financeira.

De acordo com Irion (1997), a Assembleia Geral é o órgão com maior poder na cooperativa, tendo como uma das atribuições a chamada de resolutive, quando os associados tomam decisões sobre seus negócios. Todavia, segundo o autor, todas as cooperativas efetivam uma espécie de contrato entre os associados e uma lei interna – o Estatuto. Se o Estatuto especificar que as decisões relevantes serão tomadas pelo conselho de administração, diretoria executiva ou qualquer outra forma, as decisões serão válidas, bastando somente ao associado o controle.

As fontes de informação mais utilizadas para a gestão estratégica, considerando as opções *muito utilizada* e *utilizada*, estão destacadas na Tabela 4. Percebe-se a forte influência da contabilidade financeira e gerencial para apoio à gestão estratégica (76%). Destaca-se que 41% dos respondentes assinalaram Publicações Científicas, e também que há diferença no uso dessa fonte conforme o tipo de contabilidade. Ott (2008), pesquisando vários autores, conclui que ainda há grande distância entre pesquisadores e praticantes da contabilidade. Segundo o autor, há pouco uso de publicações científicas pelos gestores. Assim, seria interessante pesquisar se o uso de publicações científicas pelas cooperativas decorre de peculiaridades do setor ou se pode ter havido má interpretação da questão, no que concerne ao que sejam publicações científicas.

Quanto às informações utilizadas para o controle estratégico (Tabela 4), todas as externas são utilizadas por menos de 50% das Cooperativas assim como o cálculo do ROI e do EVA, e relatórios de informações referentes à liderança da alta gerência e dos clientes. Os indicadores de rentabilidade e o cálculo de retorno sobre o Patrimônio Líquido e sobre o Ativo Total, bem como o sistema de orçamentos *on-line*, também são pouco utilizados. As informações contábeis-gerenciais mais utilizadas pelas Cooperativas que estão na opção *muito utilizada* e *utilizada* são, em geral, de caráter interno. Fagundes, Damke e Kroetz (2005) mostraram a utilidade da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), uma ferramenta na mesma linha do EVA, para a análise dos resultados.

Ainda que, como destacam Certo e Peter (2007), informações sobre o desempenho organizacional (internas) sejam a base para o sucesso da estratégia e estejam sendo utilizadas, verifica-se o pequeno uso de indicadores econômico-financeiros de resultados. Apesar de a literatura enfatizar que “a Contabilidade deve se desvincular do âmbito exclusivamente interno da empresa e se aprofundar no aspecto externo, adotando uma dimensão estratégica” (OTT, 2004, p. 1), as cooperativas pesquisadas não evoluíram para esse novo enfoque contábil, o que é uma necessidade para qualquer entidade que enfrente um ambiente de competição.

4.2.3 Necessidades Informacionais dos Executivos (SEÇÃO III)

Pelo que é possível observar na Tabela 5, a maioria das cooperativas acessa os gestores para definir suas necessidades informacionais. Esse resultado está de acordo com apresentado por Davenport (1998), para quem a forma mais comum de identificar as necessidades é mediante questionamento direto ao gestor.

Tabela 5 – Necessidades informacionais dos executivos

Formas de identificar as necessidades informacionais dos gestores		
Questionamento direto ao gestor	Fatores Críticos de sucesso e questionamento direto	Outras formas
59%	35%	6%

Relativo ao Controle Estratégico, identificaram-se quatro Cooperativas que necessitam de informações sobre o mercado e a concorrência, sendo que essas informações estão deficientes em muitas Cooperativas, conforme visto nas questões anteriores. Os demais tipos referem-se às informações internas, produzidas pela própria empresa, entre elas os indicadores financeiros de resultado e de atividade, que também estão deficientes em algumas Cooperativas. Essa questão evidencia que algumas metodologias que não estão disponíveis na Cooperativa hoje são importantes para o Controle Estratégico, como o relatório de fluxo de caixa, o orçamento, a disponibilização da informação *on-line*, a integração dos sistemas e a assessoria jurídica. Entre as cooperativas que responderam a essa questão, a preocupação está dirigida a indicadores financeiros. Em 16 respostas, quatro assinalaram não precisar de mais informações, seis indicaram informações contábeis-financeiras e somente duas pediram informações sobre concorrência e mercado.

Os resultados comprovam Oliveira (1991, p. 43), para quem “os tipos de informações necessárias ao controle e avaliação dos processos de administração estratégica são os mais variados possíveis” e dependem do porte da Cooperativa, de seus gestores e do ambiente em que está inserida, entre outros. Contudo, ainda há forte preocupação com informações do ambiente interno, como pode ser visto pelos resultados desta pesquisa.

4.2.4 Barreiras para o fluxo da informação estratégica (SEÇÃO IV)

Ao se somarem os resultados da opção *muita dificuldade* e *pouca dificuldade*, para as barreiras ao fluxo de informações, tem-se a situação vista na Tabela 6.

Tabela 6 – Barreiras para a informação estratégica (múltipla escolha)

Barreira	%	Barreira	%
Sobrecarga de informação	86	Falta de treinamento	75
Concentração da informação em determinada função	82	Cultura organizacional	72
Sistema de Informação	79	Falta de liderança organizacional	69
Comunicação interna deficiente	79	Nível hierárquico da Cooperativa	67
Resistência ao uso de novas TIs	76	Desconhecimento dos objetivos da empresa Cooperativa	63
Falta de participação e/ou interesse dos funcionários	75		

Observa-se que as principais dificuldades apontadas estão relacionadas à informação e comunicação e aspectos relacionados às pessoas. As barreiras identificadas por Bartolomé (1999 *apud* PLETSCH, 2003) e Starec (2003) em seus estudos são encontradas também nas Cooperativas pesquisadas. Por isso, para Santos (1995), as Cooperativas precisam focar na solução das barreiras existentes, para assegurar o fluxo eficaz das informações, evitando o comprometimento de seus objetivos.

Pode-se observar que a relação com tecnologia, seja por resistência ou por desconhecimento, parecer ser uma das barreiras importantes. Ações no sentido de capacitação dos empregados

em relação às possibilidades de obtenção de informação no acesso à tecnologia e sistemas são medidas que podem minimizar essas barreiras. Aspectos relacionados à quantidade de informação e/ou relevância também parecem ser importantes como barreiras. Uma priorização das informações por função ou filtragem de acordo com o perfil e interesses dos gestores pode reduzir essa dificuldade. Essas sugestões atendem aos fatores identificados por Starec (2003), relacionados principalmente à má comunicação, a competência e a dependência tecnológica.

Em estudo mais analítico Starec (2003) classificou as barreiras do fluxo de informações de forma comparativa aos sete pesados capitais. Conforme apresentado no Quadro 1, alguns aspectos dessa classificação são encontrados no conteúdo da Tabela 6.

Classificação de Starec (2003)	Dados da Pesquisa (Tabela 6)
Avareza: concentração da informação em departamentos ou pessoas	Concentração da informação em determinada função (82%)
Gula: excesso de informação que gera o caos informacional	Sobrecarga de informação (86%)
Soberba: dificuldades culturais em usar determinadas fontes de informação	Cultura organizacional (72%)
Ira: insatisfação com a falta de informação correta, precisa e eficaz	Comunicação interna deficiente (79%)
Luxuria: problemas na estética do processo de comunicação da informação	Comunicação interna deficiente (79%)
Inveja: problemas com a ética informacional	Cultura organizacional (72%)
Preguiça: a obsolescência da informação	Comunicação interna deficiente (79%)

Quadro 1 – Classificação das barreiras para informação estratégica
Fonte: Starec (2003) e Dados da pesquisa

Os achados da pesquisa quanto às barreiras para informação estratégica (Tabela 6) também corroboram estudos internacionais sobre o tema. Rouibah (1996), ao tratar do monitoramento ambiental e antecipação de informações identifica como barreira a falta de treinamento e motivação do pessoal. Da mesma forma, Broad-Preston e Hayward (2001) destacam os aspectos da retenção de informação como instrumento de poder, a baixa qualidade dos dados e a falta de um sistema integrado e consequente dispersão de informações.

Por fim tem-se o estudo de Katunzi (2011), que ao tratar do impacto das barreiras informacionais na efetividade da cadeia de valor entre empresas ressalta (1) o aspecto da inabilidade do sistema informacional em gerar e reaver em tempo real informações sobre os atuais e possíveis parceiros e (2) a falta de confiança e consequente relutância em dividir informações com outras empresas, inviabilizando o crescimento conjunto.

4.2.5 Gestão das Cooperativas (SEÇÃO V)

Entre os respondentes (Tabela 7), observa-se que a minoria (21%) considera necessário tratar diferentemente a gestão das cooperativas. Os resultados corroboram a literatura, em que as empresas Cooperativas são diferenciadas por priorizarem o bem-estar dos associados, mas devem adaptar sua administração às circunstâncias do mercado (ZANGHERI *et al.*, 2000).

Tabela 7 – Gestão das cooperativas

Gestão das cooperativas			
É diferenciada, mas tem de adaptar-se	É diferenciada e deve ser tratada dessa maneira	É tratada da mesma maneira	Não sabe
59%	21%	17%	3%

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista que o objetivo deste estudo foi verificar o uso de informações para apoio ao controle estratégico, mostrou-se que, na sua maioria, as cooperativas usam informações internas, com pouco uso daquelas que tratam do ambiente externo. Entre as informações internas há predominância daquelas oriundas da contabilidade gerencial para apoio às decisões estratégicas. Entre as informações prestadas nessa categoria, destacam-se os custos internos. Nesse sentido, é possível dizer que as cooperativas ainda são incipientes no uso de informações contábeis-gerenciais para suporte ao controle estratégico.

Outro aspecto mostrado é a participação do contador no apoio às decisões estratégicas em cerca de, pelo menos, metade das cooperativas. Essas decisões são tomadas em Assembleias Gerais, principalmente nas Cooperativas nas quais a contabilidade é terceirizada, e pelo Conselho de Administração, eventualmente assessorados pelo responsável pela TI e pelo contador.

Ficou evidenciado que a fonte das informações estratégicas é principalmente a Contabilidade Financeira e Gerencial. Chama a atenção o fato de várias cooperativas terem assinalado a consulta a publicações científicas, fato que mereceria maior investigação. De forma geral, as principais informações são de caráter interno, como relatórios econômico-financeiros. Há pouco uso de informações externas para o controle estratégico.

Há questionamento direto ao gestor sobre suas necessidades informacionais na maioria das cooperativas. Esses, no entanto, apontam suas necessidades para informações de caráter interno, principalmente contábeis. Entre as maiores dificuldades encontradas para o fluxo de informação estão àquelas relacionadas à comunicação, informação e às pessoas. Quanto à gestão das cooperativas, somente a menor parte dos respondentes acredita que deva ser tratada de forma diferente de outras organizações.

Os resultados, de forma geral, estão em consonância com o defendido por Padoveze (2005), que expõe que o Sistema de Informação Contábil-Gerencial (SICG) deve sempre estar alinhado às estratégias das empresas Cooperativas. Naquelas participantes desta pesquisa, é necessário incorporar os dados externos em seu sistema para que ele seja mais eficaz no auxílio ao processo de gestão estratégica.

Entre as necessidades de informação apontadas pelos respondentes há um foco majoritário naquelas de caráter interno. Contudo, seria interessante que elas revissem o seu conjunto de indicadores e, conseqüentemente, de informações juntamente com os seus gestores, para realmente ver se todas as informações estão disponíveis. Isso decorre do fato de que poucas Cooperativas utilizam as ferramentas mais modernas da Contabilidade para o Controle Estratégico, dentre elas os indicadores não financeiros relacionados ao ambiente externo. O SICG não está sendo utilizado em sua totalidade, e poderia incorporar informações que os próprios gestores acreditam que não pudessem ser fornecidas por intermédio desse sistema.

Propõem-se as seguintes investigações, como continuação desta pesquisa: estender o presente estudo para outros Estados ou demais Regiões do Rio Grande do Sul; realizar um estudo de casos múltiplos em Cooperativas com objetos sociais diferentes e com contabilidade interna, a fim de acompanhar o processo do Controle Estratégico. Dessa maneira, poderia ser analisado, de modo detalhado, como a Contabilidade, por intermédio de suas informações, realmente participa nesse processo. Também, como citado no texto, avaliar se realmente há uso de publicações científicas nas cooperativas, diferente do que sinaliza a literatura consultada.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B; MACHADO, E. A; RAIFUR L; NOGUEIRA, D. R. Apoio à formulação de estratégia, de controle e de interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 20, n. 3, p. 65-99, jul./set. 2009.

ANTONIALLI, L. M. Influência da mudança de gestão nas estratégias de uma cooperativa agropecuária. **RAC**, v. 4, n. 1, p. 135-159, jan./abr. 2000.

ANSOFF, H. I. **Administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1984.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D; KAPLAN, R. S; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

_____; PASQUAL, D.; SCHLINDWEIN, A. C. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22-37, set./dez. 2007.

BIALOSKORKI NETO, S. Agronegócio cooperativo. In: BATALHA, M. (Org.) **Gestão agroindustrial**. São Paulo: Atlas, 2001.

BROAD-PRESTON, Judith; HAYWARD, Tim. Strategy information processing and scorecard models in The UK financial services sector. *Information Research*, v. 7, n. 2, October 2001. Disponível em: <http://InformationR.net/ir/7-1/paper122.html>. Acesso em 27.mai 2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Resolução n.º 920**, de 19 de dezembro de 2001. Aprova a norma brasileira de Contabilidade – NBC T 10.8, que trata das Entidades Cooperativas. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/legislação>>. Acesso em: 15 jan. 2008.

_____. **Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971**. Sociedades Cooperativas. Brasília, DF: Senado: 1971.

CARVALHO, C. C. **Gestão das informações sobre o ambiente na pequena empresa**: estudo comparativo de casos sobre o processo estratégico no setor de serviços (hoteleiros) da região de Brotas, SP. Mestrado (Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2004.

CERTO, S; PETER, J. P. **Administração estratégica**: planejamento e implantação da estratégia. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CRUZ, P. S. A. **A filosofia cooperativista e o cooperativismo no Brasil e no mundo**. Rio de Janeiro: COP, 2000.

DANIEL, M. M.; DAL VESCO, D. G.; TARIFA, M. R. Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do controller nas cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná. In: Congresso USP

de controladoria e contabilidade, 7º, 2007, São Paulo. **Anais...** . São Paulo: USP, 2007. p. 1-15. Disponível em: < <http://www.congressoeac.locaweb.com.br> >. Acesso em: 23 out. 2007.

DAVENPORT, T. H. **Ecologia da Informação**: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. São Paulo: Futura, 1998.

DIEHL, C. A.; GONÇALO, C. R.; MARTINS, G. A. Estratégias competitivas em organizações de serviços no Brasil: uma análise descritiva. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 22 – ENEGEP. Curitiba, PR, de 23 a 25 de outubro de 2002. **Anais...** Curitiba, 2002.

DIEHL, C. A. **Controle estratégico de custos**: um modelo referencial avançado. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – PPGEP/UFSC, Florianópolis, 2004.

FAGUNDES, J. A.; DAMKE, C. J.; KROETZ, C. A demonstração do valor adicionado – DVA como ferramenta para a análise Gerencial de Custos: aplicado em uma Cooperativa de Produção e uma cooperativa de Crédito. In: IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, **Anais...**, 2005.

GALERANI, J. Formação, estruturação e implementação de aliança estratégica entre empresas cooperativadas. **Revista de Administração Eletrônica**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, [não paginada], jan./jun. 2003.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GONÇALEZ, M. F. **Uma análise do uso de sistema de informação pelos diversos níveis decisórios de uma Cooperativa agropecuária**: um estudo de caso da Cooperativa regional Triticola Santiaguense Ltda. 2003. Dissertação (Mestrado de Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, [2003].

GRZESZESZYN, G. Contabilidade gerencial estratégica: conceito e caracterização. **Revista Capital Científico**, Guarapuava, PR, v. 3, n. 1, p. 9-27, jan./dez. 2005.

HERNANDEZ-NIETO, R. A. *Contributions to statistical analysis*. Universidad de Los Andes: Mérida, Venezuela, 2002.

IRION, J. E. O. **Cooperativismo e economia social**. São Paulo: STS, 1997.

KATUNZI, Tumaini M. Obstacles process integration along the supply chain: manufacturing firms perspective. *International Journal of Business and Management*, v. 6, n. 5, p. 105-113, 2011.

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

LAZZARINI, S. G.; BIALOSKORSKI NETO, S.; CHADDAD, F. R. Decisões financeiras em Cooperativas: fontes de ineficiência e possíveis soluções. **Gestão da Produção**, São Paulo, v. 6, n. 3, p. 257-68, 1999.

LICZBINSKI, C. R.; KELM, M. L.; ABREU, A. F. Informações fundamentais ao gerenciamento das atividades da cadeia de valor – o caso das pequenas empresas industriais de produtos alimentares. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 22 – ENEGEP. Curitiba, PR, de 23 a 25 de outubro de 2002. **Anais**. Curitiba, 2002.

MCGEE, J.; PRUSAK, L. **Gerenciamento estratégico da informação**: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MULLER, E. **“O caso Aurora”**: ascensão e quebra de uma Cooperativa. Porto Alegre: [s.e.], 1996.

O'BRIEN, J. A. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da Internet**. São

Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, D. P. R. **Estratégia empresarial**: uma abordagem empreendedora. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. **Sistemas de informações gerenciais**: estratégias, táticas operacionais. São Paulo: Atlas, 2004.

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA (OCESC). **O cooperativismo ao alcance de todos**. 2. ed. Florianópolis: OCEC, 1996.

OTT, E. **Estudo comparativo**: o uso da informação contábil, das novas tecnologias de produção e dos instrumentos de gestão nas indústrias médias e grandes do Rio Grande do Sul e da Comunidade Autônoma do País Vasco. Espanha, 1998.

_____. Sistema de Informação Contábil: exigências atuais. In: VANTI, Adolfo Alberto (Org.). **Gestão da tecnologia empresarial e da informação**: conceitos e estudos de caso. São Paulo: Internet, 2001, p17-32.

_____. Contabilidade Gerencial Estratégica: inter-relacionamento da Contabilidade financeira com a Contabilidade gerencial. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos – BASE**, São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 35-46, maio/ago. 2004.

_____. **Reflexão sobre a pesquisa em contabilidade no Brasil**. In: LOPES, J. E. G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M.. (Org.). Educação Contábil: Tópicos de Ensino e Pesquisa. 1ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008, v. 1, p. 176-187.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Thomson, 2005.

PEDERSEN, M. A. **Disponibilização da informação contábil no processo decisório**: um estudo em indústrias de grande porte da região da Serra do Estado do Rio Grande do Sul. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2003.

PEDROZO, E. A. **Uso de modelos de estratégias industriais em Cooperativas de produção**: um estudo exploratório. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1991.

_____. **Cadre Conceptuel pour le management des coopératives agricoles**: l'économie des conventions, la systémique et la complexité. 1995. Tese (Doutorado em Administração), Institut de Gestion Internationale AgroAlimentaire, Unité de Formation et Recherche en Génie des Systèmes Industriels, Institut National Polytechnique de Lorraine, Nancy, França.

PINHO, D. B. **Que é cooperativismo**. São Paulo: Buriti, 1966.

_____. **O cooperativismo no Brasil**: da vertente pioneira à vertente solidária. São Paulo: Saraiva, 2004.

PLETSCH, E. **O fluxo de informações como apoio à tomada de decisão**: o caso da central de atendimento da Telet S.A. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

POLONIO, Wilson Alves. **Manual das Sociedades Cooperativas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RICCIARDI, L.; LEMOS, R. J. **Cooperativa, a empresa do século XXI**. São Paulo: LTr, 2000.

ROUIBAH, Kamel. Environmental scanning, anticipatory information and associated problems: insight from Kuwait. **Communications of the International Management Association**, v. 3, n.1, 2003.

SANTOS, R N. M. Sistemas de informações estratégicas para a vitalidade da empresa. **Revista Ciência da Informação**, Brasília, v. 25, n. 1, p. 1-6, 1995.

SHANK, J. K; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SELL, Graciele Kieser. **Uma sistemática para inserir a Contabilidade gerencial no processo decisório nas pequenas médias empresas: um estudo de caso**. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós- Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, [2004].

SILVA, T. N. A participação dos cooperados na gestão de Cooperativas de produção: uma análise de separação entre propriedade e controle. **Perspectiva Econômica**, São Leopoldo, Unisinos, v. 29, n. 86, jul./set. 1994.

SILVEIRA, F. C. S. **Construção de modelo de *business intelligence* para a controladoria evidenciar informações estratégicas**: o caso do SESI – Serviço Social da Indústria do Estado do Rio Grande do Sul. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2007.

STAREC, C. A gestão estratégica da informação na universidade: os pecados informacionais e barreiras na comunicação da informação para a tomada de decisão na Universidade Estácio De Sá. In: Proceedings **CINFORM - Encontro Nacional de Ciência da Informação**, 4, Salvador – Bahia, 2003.

TORRES, N. A. **Competitividade empresarial com a tecnologia da informação**. São Paulo: Makron Books, 1995.

TOIGO, L. A. **Um estudo sobre a influência dos sistemas de informação nos processos administrativos e na Contabilidade**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2007.

VEIGA, W. F. Contabilidade Gerencial: o uso da Contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão estratégica. **Revista Unopar**, Londrina, v. 2, n. 2, p. 99-118, 2001.

VEIGA, S. M.; FONSECA, I. **Cooperativismo**: uma revolução pacífica em ação. Rio de Janeiro: DP&A: Fase, 2001.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

WRIGHT, P; KROLL, M; PARNELL, J. **Administração Estratégica**: conceitos. São Paulo: Atlas, 2000.

ZANGHERI, E; HIRIART, M. M. M; SILVA, P. F; PANZUTTI, R. **Cooperativa**: uma empresa participativa. São Paulo: OCESP, 2000.

ENDEREÇO DOS AUTORES:

Araceli Borsoi Ferrari

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade de Caxias do Sul, UCS.

Carlos Barbosa, RS – Brasil

E-mail: raceli@ferraritopografia.com.br

Carlos Alberto Diehl

Professor titular da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS, Brasil.

Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC.

São Leopoldo, RS – Brasil

Marcos Antonio Souza

Professor Titular da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS.

Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo.

São Leopoldo, RS - Brasil

E-mail: marcosas@unisinos.br