

A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA CONTÁBIL PARA A TOMADA DE DECISÃO EM COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS

THE CONTRIBUTION OF CONTROLLERSHIP TO DECISION-MAKING IN AGRICULTURAL COOPERATIVES

Suellen da Silva dos Santos Figueiredo

Graduanda do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário São José.

Robson Soares Fernandes – Orientador

Bacharel em Administração, Marketing, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas; Mestre em Economia e Gestão Empresarial; Especialista em Gestão Financeira, de Investimentos e de Pessoas e RH. Atua como professor e coordenador na UniSãolósé bem como professor nos cursos de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Cândido Mendes.

Clicia Joanna Neves Fonseca – Coorientadora

MBA em Gestão de Projetos.

RESUMO

As cooperativas agropecuárias precisam conciliar objetivos econômicos e sociais, mantendo eficiência operacional, equilíbrio financeiro, transparência e atendimento às necessidades dos cooperados. Nesse contexto, a controladoria contábil exerce papel relevante ao integrar informações contábeis, financeiras e operacionais para apoiar o planejamento, o controle e a tomada de decisão. Este artigo tem como objetivo analisar como as práticas de controladoria contábil contribuem para a qualidade das informações e para o processo decisório em cooperativas agropecuárias. A pesquisa caracteriza-se como aplicada, qualitativa, exploratória e descritiva, desenvolvida por meio de revisão bibliográfica e documental. Foram analisados artigos científicos relacionados à controladoria, contabilidade gerencial, controles no agronegócio e governança cooperativa, além da Lei nº 5.764/1971 e da ITG 2004 – Entidade Cooperativa. A análise temática considerou as categorias informação gerencial, planejamento e orçamento, custos e finanças, controles internos, desempenho, governança e dificuldades de implementação. Os resultados indicam que práticas como orçamento integrado, gestão de custos, projeção do fluxo de caixa, análise de investimentos, controles internos, indicadores de desempenho e relatórios gerenciais contribuem para acompanhar resultados, corrigir desvios, avaliar alternativas e melhorar a prestação de contas. Também se verificou que a escolha dessas práticas deve considerar o porte, o nível de maturidade organizacional e os recursos tecnológicos disponíveis, evitando a adoção de ferramentas incompatíveis com a realidade da cooperativa. Por outro lado, a literatura aponta

limitações relacionadas ao uso predominante de dados internos, à pouca utilização de informações externas de mercado, às falhas de comunicação e à falta de capacitação profissional. Conclui-se que a controladoria tende a ser mais eficaz quando integra pessoas, processos e tecnologias, produzindo informações claras, confiáveis e úteis à tomada de decisão e à governança cooperativa.

Palavras-chave: Controladoria, tomada de decisão e cooperativas agropecuárias.

ABSTRACT

Agricultural cooperatives need to reconcile economic and social objectives while maintaining operational efficiency, financial balance, transparency, and responsiveness to their members' needs. In this context, controllership plays an important role by integrating accounting, financial, and operational information to support planning, control, and decision-making. This article aims to analyze how controllership practices contribute to information quality and to the decision-making process in agricultural cooperatives. The study is characterized as applied, qualitative, exploratory, and descriptive, and was developed through bibliographic and documentary research. Scientific articles related to controllership, management accounting, agribusiness controls, and cooperative governance were analyzed, together with Brazilian Law No. 5,764/1971 and ITG 2004 – Cooperative Entity. The thematic analysis considered the following categories: managerial information, planning and budgeting, costs and finance, internal controls, performance, governance, and implementation difficulties. The results indicate that practices such as integrated budgeting, cost management, cash flow forecasting, investment analysis, internal controls, performance indicators, and management reports contribute to monitoring results, correcting deviations, evaluating alternatives, and improving accountability. It was also found that the choice of these practices should consider organizational size, maturity level, and available technological resources, avoiding the adoption of tools that are incompatible with the cooperative's reality. On the other hand, the literature points to limitations related to the predominant use of internal data, limited use of external market information, communication failures, and lack of professional training. It is concluded that controllership tends to be more effective when it integrates people, processes, and technologies, producing clear, reliable, and useful information for decision-making and cooperative governance.

Keywords: Controllership, decision-making and agricultural cooperatives.

INTRODUÇÃO

As cooperativas agropecuárias ocupam uma posição relevante no cenário econômico e social, uma vez que reúnem produtores com interesses comuns e, ao mesmo tempo, precisam manter eficiência produtiva, equilíbrio financeiro, transparência e conformidade com as normas aplicáveis. Diferentemente das empresas mercantis tradicionais, essas organizações conciliam objetivos econômicos com interesses coletivos dos cooperados, característica que influencia diretamente sua estrutura de governança, a avaliação do desempenho e a prestação de contas.

Nesse contexto, a contabilidade constitui uma importante fonte de informações para o acompanhamento da situação patrimonial e financeira da cooperativa. Entretanto, as necessidades de gestão ultrapassam o simples registro dos fatos contábeis e o cumprimento das obrigações fiscais e societárias. Decisões relacionadas à compra de insumos, capacidade de armazenagem, formação de preços, financiamento das safras, investimentos em infraestrutura e destinação das sobras exigem informações organizadas, atualizadas e direcionadas ao planejamento e ao controle.

Diante dessa necessidade, a controladoria contábil amplia o uso gerencial das informações ao reunir dados contábeis, financeiros e operacionais capazes de subsidiar o planejamento, o acompanhamento dos resultados e a avaliação de diferentes alternativas. Dessa forma, sua atuação contribui para reduzir incertezas, organizar os fluxos de informação e oferecer suporte aos gestores, conselhos e demais responsáveis pelo processo decisório das cooperativas.

No ambiente das cooperativas agropecuárias, esse processo torna-se ainda mais relevante em razão da diversidade de atividades desenvolvidas e da necessidade de integrar informações provenientes de diferentes setores. Além dos dados internos relacionados aos custos, estoques, receitas e despesas, a gestão também precisa considerar fatores externos, como comportamento do mercado, preços dos produtos agropecuários, disponibilidade de crédito e mudanças que possam afetar o desempenho da organização. Assim, a qualidade da informação utilizada pelos gestores pode influenciar diretamente a eficiência das decisões e a transparência perante os cooperados.

Diante desse contexto, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: de que maneira as práticas de controladoria contábil contribuem para a qualidade das informações e para a tomada de decisão em cooperativas agropecuárias? O objetivo geral deste estudo é analisar a contribuição da controladoria contábil para o processo decisório das cooperativas do setor agropecuário.

Como objetivos específicos, pretende-se: a) conceituar a controladoria e sua relação com a contabilidade gerencial; b) identificar as principais práticas de planejamento, controle e avaliação de desempenho aplicáveis ao agronegócio; c) examinar as características informacionais, regulatórias e relacionais das cooperativas; e d) discutir como a controladoria apoia as decisões e contribui para a transparência na governança cooperativa.

Quanto aos procedimentos metodológicos, a pesquisa caracteriza-se como aplicada, de abordagem qualitativa e com objetivos exploratórios e descritivos. O estudo foi desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica e documental, utilizando publicações científicas relacionadas à controladoria, à contabilidade gerencial, ao agronegócio e às cooperativas, além de documentos normativos pertinentes ao tema. As informações levantadas foram organizadas em categorias relacionadas à qualidade da informação, planejamento e orçamento, custos e finanças, controles internos, desempenho, governança e dificuldades de implementação.

A realização deste estudo justifica-se pela necessidade de aproximar os conceitos e as práticas de controladoria das demandas gerenciais das cooperativas agropecuárias. Considerando que essas organizações apresentam diferentes portes, níveis de maturidade administrativa e recursos tecnológicos, torna-se relevante compreender quais ferramentas podem efetivamente contribuir para a produção de informações confiáveis e para decisões mais adequadas à realidade de cada cooperativa. Dessa maneira, o trabalho busca contribuir tanto para a discussão acadêmica sobre controladoria no ambiente cooperativo quanto para a compreensão de sua aplicação no apoio à gestão.

Por fim, o artigo está estruturado em três seções principais, além desta introdução e das considerações finais. A primeira apresenta os fundamentos da controladoria, suas principais práticas e as particularidades das cooperativas agropecuárias. A segunda descreve os procedimentos metodológicos adotados. A terceira apresenta e discute os resultados, abordando a qualidade e a integração das informações, o planejamento, os custos e as finanças, os controles internos, a governança e as barreiras à implementação das práticas de controladoria. Ao longo do artigo, também são apresentadas tabelas e uma figura que sintetizam as principais relações identificadas e auxiliam na compreensão dos resultados discutidos.

1. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 Controladoria e Contabilidade Gerencial

A contabilidade financeira e a contabilidade gerencial utilizam a mesma base de dados econômicos, mas atendem a públicos e objetivos diferentes (ATKINSON et al., 2015). A contabilidade financeira registra, mensura e apresenta fatos passados de forma padronizada para usuários externos, como órgãos reguladores, fisco, bancos e auditorias, seguindo normas e princípios definidos (IUDÍCIBUS, 2017). Já a contabilidade gerencial reorganiza e projeta essas informações para apoiar os gestores. Para isso, utiliza dados quantitativos e qualitativos, monetários e operacionais, com maior flexibilidade em relação às exigências fiscais (PADOVEZE, 2017). A controladoria atua na integração dessas informações com os processos de governança e controle da organização.

A partir dessa distinção, Martin (2002) apresenta a controladoria como uma evolução da contabilidade, relacionada ao crescimento dos mercados e ao aumento da complexidade das organizações. Essa evolução amplia o foco no registro de fatos passados e inclui a análise das causas do desempenho e a projeção de cenários futuros. Isso não reduz a importância da escrituração contábil, pois a controladoria depende de registros confiáveis. A principal diferença está na análise dos dados, na integração entre informações operacionais e financeiras e na preparação da informação de acordo com a decisão que precisa ser tomada.

Além disso, a produção científica brasileira apresenta diferentes formas de compreender a controladoria. Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007) identificaram estudos relacionados à teoria organizacional, aos sistemas de apoio à decisão, à governança e às competências do *controller*. Neste artigo, a controladoria é entendida como um conjunto de métodos, orientações e práticas contábeis e administrativas usado para produzir, integrar, interpretar e comunicar relatórios e projeções úteis ao planejamento e ao controle estratégico (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013; PADOVEZE, 2017).

Nessa perspectiva, o *controller* facilita a organização e o uso das informações. Ele identifica as necessidades da direção, verifica a consistência dos dados, prepara relatórios gerenciais e apresenta os possíveis efeitos econômicos e operacionais das decisões. A controladoria não substitui a governança nem concentra o poder de decisão. Sua função é organizar informações claras, comparáveis e confiáveis para que gestores, diretores e conselheiros possam decidir com maior segurança (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013; PADOVEZE, 2017).

Com base nessas diferenças, a Tabela 1 sintetiza as principais características dessas áreas contábeis no ambiente cooperativo (ATKINSON et al., 2015; PADOVEZE, 2017; CFC, 2017).

Tabela 1 – Diferenciação entre Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial e Controladoria no Contexto Cooperativo

Dimensão	Contabilidade Financeira (Societária)	Contabilidade Gerencial	Controladoria
Foco Temporal	Passado (fatos já ocorridos).	Presente e futuro (tendências e orçamentos).	Futuro e estratégia (análise de cenários).
Usuário Principal	Fisco, bancos, órgãos reguladores e cooperados reunidos em Assembleia Geral.	Gerentes, superintendentes e coordenadores de unidade.	Diretoria executiva, Conselho de Administração e Conselho Fiscal.
Critérios e Normas	Obrigatórios: Lei nº 5.764/1971, NBCs e ITG 2004.	Flexíveis: definidos conforme as necessidades da gestão interna.	Integram as exigências legais aos modelos de gestão.
Nível de Agregação	Visão geral da cooperativa, apresentada nas demonstrações contábeis.	Informações por cultura, unidade de negócio, silo ou entreposto.	Visão integrada de dados físicos, econômicos e externos.
Propósito no Cooperativismo	Apresentar formalmente sobras ou perdas e prestar contas.	Apoiar o controle dos custos de armazenagem, beneficiamento e distribuição.	Apoiar investimentos, manter o equilíbrio financeiro e contribuir para a continuidade da cooperativa.

Fonte: Elaboração própria com base em Atkinson et al. (2015), Padoveze (2017) e ITG 2004 (CFC, 2017).

Como se observa na Tabela 1, a contabilidade financeira atende principalmente às exigências externas e apresenta uma visão consolidada dos fatos já ocorridos. A contabilidade gerencial, por sua vez, detalha as informações por unidade e apoia as decisões internas. Já a controladoria integra essas duas perspectivas e acrescenta uma visão estratégica voltada ao futuro. Portanto, essas áreas não são concorrentes: a controladoria depende dos registros da contabilidade financeira e das análises gerenciais para produzir informações úteis à diretoria e aos conselhos. No ambiente cooperativo, essa integração permite conciliar a prestação de contas prevista na ITG 2004 com a gestão de custos, a avaliação de investimentos e a continuidade da organização (ATKINSON et al., 2015; PADOVEZE, 2017; CFC, 2017).

1.2. Funções Práticas de Controladoria

No que se refere às suas funções, Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) identificaram como principais funções da controladoria o planejamento estratégico, o controle da gestão, a contabilidade, a elaboração de relatórios e a interpretação dos resultados. O planejamento transforma as diretrizes da organização em metas e define como os recursos serão utilizados. O controle compara os resultados alcançados com os resultados previstos, identifica

diferenças e orienta correções. A contabilidade fornece os registros e as medidas necessárias, enquanto os relatórios transformam os dados em informações compreensíveis para os gestores (CREPALDI, 2019).

Entre essas práticas, o orçamento empresarial ocupa uma posição central na controladoria porque traduz os planos de ação em valores e permite acompanhar sua execução. Ele não serve apenas para limitar gastos. Também ajuda a integrar os setores, definir metas e registrar as premissas utilizadas no planejamento (PADOVEZE, 2017). Nunes e Sellitto (2016) verificaram que o orçamento operacional está relacionado a muitas decisões estratégicas das organizações. Embora o estudo tenha analisado empresas de transporte, essa lógica também se aplica ao setor agropecuário, no qual o orçamento relaciona o planejamento da safra às compras, à armazenagem e aos pagamentos.

Além do orçamento, a gestão de custos é outra atividade essencial. A apuração dos custos por produto, serviço, atividade ou unidade de recebimento apoia a análise das margens, da eficiência produtiva, das perdas na armazenagem e dos preços cobrados

pelos serviços prestados aos cooperados. No setor agropecuário, os preços das commodities, o clima e os custos logísticos variam com frequência. Por isso, critérios inadequados de custeio podem distorcer os resultados. Hofer et al. (2011) observaram que alguns produtores resistem ao uso contínuo de ferramentas contábeis, embora reconheçam que a assessoria contábil contribui para o controle de custos e o planejamento das atividades.

No campo financeiro, destacam-se a projeção e o acompanhamento do fluxo de caixa, a gestão do capital de giro e a análise da viabilidade dos investimentos (ASSAF NETO, 2020). Essas práticas ajudam a conciliar o resultado contábil com a disponibilidade de dinheiro. Esse cuidado é importante porque uma cooperativa pode apresentar sobras contábeis e, ao mesmo tempo, enfrentar falta de recursos devido aos prazos das safras e aos financiamentos concedidos aos cooperados. Métodos como Valor Presente Líquido (VPL), Taxa Interna de Retorno (TIR) e Payback Descontado também dão maior segurança às decisões sobre expansão de unidades e compra de máquinas.

De forma complementar, os controles internos e a gestão de riscos complementam as ferramentas financeiras e de custos. Eles protegem os ativos e aumentam a confiabilidade dos relatórios contábeis. Segundo o COSO (2013) e Crepaldi (2019), um bom sistema de controle inclui separação de funções, limites claros de autorização, conciliações periódicas, inventários físicos e rastreamento dos insumos. No entanto, controles excessivamente burocráticos podem aumentar os custos e atrasar os processos. Por isso, devem ser planejados de acordo com os riscos da operação e com os benefícios que oferecem à governança da cooperativa.

Por fim, os sistemas de avaliação de desempenho e os relatórios gerenciais reúnem indicadores financeiros e não financeiros para mostrar se os objetivos da organização estão sendo alcançados. Um indicador de desempenho (KPI) deve ter definição clara, fonte confiável, periodicidade, responsável e meta de comparação (ATKINSON et al., 2015). Portanto, a avaliação do desempenho exige critérios consistentes e análise do contexto para evitar conclusões baseadas em indicadores isolados.

1.3. Particularidades das Cooperativas Agropecuárias

A Lei nº 5.764/1971 regulamenta as sociedades cooperativas no Brasil e estabelece princípios como adesão livre, gestão democrática, um membro corresponde a um voto, e distribuição das sobras líquidas de acordo com as operações realizadas por cada associado (BRASIL, 1971; BIALOSKORSKI NETO, 2012). As cooperativas têm uma característica própria: funcionam como apoio econômico à propriedade rural do cooperado e, ao mesmo tempo, como organizações que precisam competir no mercado. Por isso, a gestão deve equilibrar o retorno econômico da entidade, a oferta de serviços a preços justos e o fornecimento de insumos aos associados.

Além disso, na área contábil, a ITG 2004, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, estabelece critérios para separar os atos cooperativos, operações entre a cooperativa e seus cooperados, dos atos não cooperativos, transações com terceiros (CFC, 2017). Essa separação interfere na tributação, na formação de reservas e na

destinação das sobras ou perdas do exercício. Por isso, a controladoria precisa utilizar sistemas que identifiquem a origem de cada receita e despesa, permitam a conciliação com as demonstrações contábeis e reduzam o risco de inconsistências fiscais e regulatórias.

Do ponto de vista operacional, as cooperativas agropecuárias administram cadeias de valor complexas. Suas atividades podem incluir compra conjunta de defensivos e fertilizantes, assistência técnica, recebimento, secagem, classificação, armazenagem, industrialização e comercialização das safras no Brasil e no exterior (BIALOSKORSKI NETO, 2012). Cada etapa produz dados, medidas e riscos diferentes. A controladoria integra informações como volumes movimentados, perdas técnicas, teor de umidade, custos de armazenagem e prazos de pagamento em uma única base de análise.

No âmbito da governança, a estrutura das cooperativas também cria desafios de comunicação. Como as informações circulam entre cooperados, líderes de núcleo, Conselho de Administração, Conselho Fiscal e diretoria, os relatórios devem considerar os diferentes níveis de conhecimento contábil e financeiro (BIALOSKORSKI NETO, 2012). O excesso de termos técnicos pode afastar os cooperados das assembleias, enquanto informações muito resumidas podem esconder riscos. Por isso, a controladoria deve apresentar as informações em níveis diferentes: resumos para as assembleias, painéis para os conselheiros e análises detalhadas para os gestores.

Nesse sentido, Ferrari, Diehl e Souza (2011) observaram que as cooperativas analisadas priorizavam controles contábeis internos e dedicavam pouca atenção às informações de mercado e à concorrência. Essa limitação pode prejudicar as decisões diante de mudanças no câmbio, nos preços das mercadorias, nas políticas de apoio à agricultura e na oferta mundial de grãos. Assim, a controladoria aplicada às cooperativas deve relacionar os dados internos às informações do mercado externo.

1.4. Controladoria em Cooperativas Agropecuárias

Ao analisarem o uso de ferramentas de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias de Minas Gerais, Reis e Teixeira (2013) identificaram relações entre o porte da organização, o nível das ferramentas adotadas e o desempenho financeiro. O estudo mostrou que as práticas gerenciais mais avançadas não são utilizadas da mesma forma por todas as cooperativas. Sua adoção depende dos recursos financeiros disponíveis, do tamanho da operação, da capacitação da equipe e da infraestrutura de tecnologia da informação.

Em complemento, Rufatto e Wernke (2020) analisaram cooperativas agropecuárias do Paraná com base nos estágios do ciclo de vida organizacional. Os autores identificaram que os gestores consideram importantes ferramentas como orçamento de longo prazo, análise custo-volume-lucro, retorno sobre investimento (ROI), VPL, TIR e controles internos. Entretanto, nas fases iniciais e intermediárias, existe diferença entre a importância atribuída e o uso efetivo dessas ferramentas. Isso mostra que as práticas de controladoria tendem a se desenvolver com o amadurecimento da organização e de sua governança.

Em conjunto, esses estudos mostram que a controladoria em cooperativas agropecuárias não deve seguir um modelo único e rígido. Ferramentas básicas, como fluxo de caixa, orçamento anual e controle de estoques, ajudam a manter as operações de cooperativas pequenas e médias. À medida que a organização cresce, amplia seu processamento industrial e entra em novos mercados, pode adotar ferramentas mais avançadas, como planejamento tributário, análise de criação de valor e acompanhamento de cenários econômicos (REIS; TEIXEIRA, 2013; RUFATTO; WERNKE, 2020).

2 . METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se como aplicada, de abordagem qualitativa e com objetivos exploratórios e descritivos. É aplicada porque reúne conhecimentos relacionados à controladoria contábil com a finalidade de compreender sua contribuição para a tomada de decisão em cooperativas agropecuárias. A abordagem qualitativa foi adotada por permitir a análise das práticas de controladoria, de suas contribuições e de suas

limitações sem a utilização de modelos estatísticos. Quanto aos objetivos, o caráter exploratório e descritivo possibilita aprofundar a compreensão do tema e descrever as práticas de gestão contábil relacionadas ao ambiente cooperativo (GIL, 2026).

Quanto aos procedimentos técnicos, foram utilizadas a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. O levantamento bibliográfico considerou publicações das áreas de Contabilidade e Administração, incluindo estudos relacionados à controladoria, à contabilidade gerencial, ao processo decisório, aos artefatos gerenciais, ao agronegócio e às cooperativas agropecuárias. Foram consultadas bases e periódicos como SciELO, Revista de Contabilidade e Organizações (RCO), Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN), Revista de Administração Mackenzie (RAM) e Custos e @gronegócio on line. A pesquisa documental, por sua vez, incluiu documentos disponíveis nos repositórios oficiais do Planalto e do Conselho Federal de Contabilidade, especialmente a Lei nº 5.764/1971 e a ITG 2004 – Entidade Cooperativa (GIL, 2026).

Para a localização das publicações, foram combinados os termos “controladoria”, “contabilidade gerencial”, “tomada de decisão”, “cooperativas agropecuárias”, “artefatos gerenciais” e “agronegócio”. Como critérios de inclusão, foram consideradas publicações científicas revisadas por pares, com autoria identificada e relação direta com as categorias analisadas, além das normas brasileiras aplicáveis ao cooperativismo. Foram priorizados estudos voltados às cooperativas e ao agronegócio, complementados por pesquisas de controladoria e contabilidade gerencial capazes de fundamentar as práticas investigadas. Por outro lado, foram excluídos textos comerciais, trabalhos repetidos, materiais sem método definido e estudos que não apresentavam relação com as categorias estabelecidas para a análise (GIL, 2026).

Após a seleção do material, as informações foram examinadas por meio da análise temática de conteúdo. Para organizar a discussão, foram estabelecidas as seguintes categorias: a) qualidade e integração da informação; b) planejamento, orçamento e acompanhamento; c) gestão de custos e decisões financeiras; d) controles internos e conformidade; e) avaliação de desempenho e indicadores; f) governança e prestação de contas; e g) dificuldades de implementação. Essa organização permitiu comparar as contribuições apresentadas pelos diferentes estudos e relacioná-las às práticas de controladoria aplicáveis às cooperativas agropecuárias (BARDIN, 2016).

Por fim, o estudo consiste em uma revisão bibliográfica e documental de abordagem qualitativa, destinada à interpretação e à comparação das contribuições encontradas na literatura e nos documentos analisados. Portanto, não se trata de uma revisão sistemática nem envolve meta-análise estatística, aspecto que deve ser considerado na interpretação e na aplicação dos resultados apresentados (GIL, 2026).

3 – RESULTADOS E DISCUSSÃO

3.1. Qualidade e Integração da Informação Gerencial

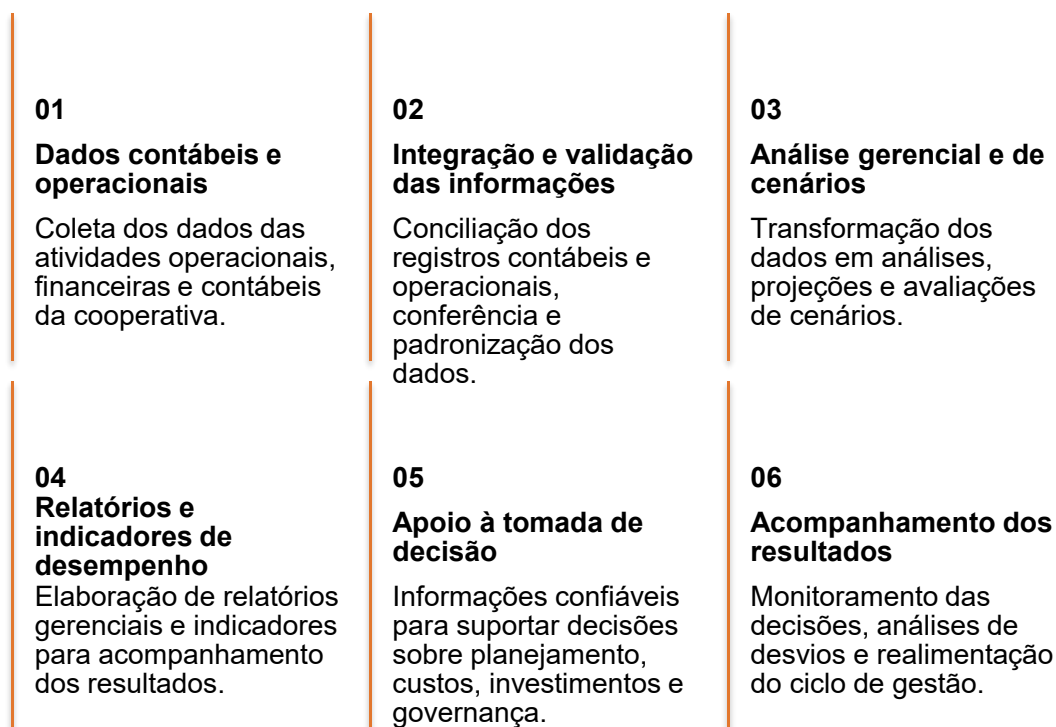
A análise da literatura mostra que uma das principais contribuições da controladoria é organizar a informação gerencial como um fluxo contínuo, e não como um conjunto de relatórios isolados. Para apoiar as decisões, a informação deve ser baseada em registros verificáveis, seguir critérios padronizados, estar disponível no momento adequado e ser apresentada com clareza (PADOVEZE, 2017). Quando esses requisitos não são atendidos, a cooperativa pode acumular muitos dados e, ainda assim, decidir com base em percepções ou informações incompletas.

Além disso, de acordo com Ferrari, Diehl e Souza (2011), as cooperativas agropecuárias utilizam principalmente indicadores internos, o que pode reduzir sua capacidade de responder às mudanças do mercado. Acompanhar os custos de produção e a liquidez é essencial, mas isso não basta para lidar com variações do câmbio, dos preços de fertilizantes e das normas ambientais. Nesse sentido, a controladoria deve relacionar os dados contábeis internos às informações econômicas e setoriais, deixando claras as fontes, as premissas e o período analisado.

Do mesmo modo, as falhas de comunicação e a pouca integração entre os setores mostram que a qualidade da informação contábil não depende apenas de sistemas de automação, como o Enterprise Resource Planning (ERP). A tecnologia facilita o trabalho, mas não corrige problemas como centros de custos mal definidos ou cadastros duplicados. Cabe à controladoria estabelecer regras para a gestão dos dados, realizar conciliações entre os registros contábeis e operacionais e promover o alinhamento entre os setores antes de enviar os relatórios aos conselhos (FERRARI; DIEHL; SOUZA, 2011; PADOVEZE, 2017).

A partir dessas relações, a Figura 1 sintetiza o fluxo da informação gerencial desde a obtenção dos dados contábeis e operacionais até o acompanhamento dos resultados das decisões tomadas. Esse processo evidencia que a contribuição da controladoria não se limita à produção de relatórios, uma vez que envolve também a integração, a validação e a interpretação das informações utilizadas pelos diferentes níveis de gestão da cooperativa (FERRARI; DIEHL; SOUZA, 2011; PADOVEZE, 2017).

Figura 1 – Fluxo da informação da controladoria no processo decisório das cooperativas agropecuárias



Fonte: Elaboração própria com base em Ferrari, Diehl e Souza (2011) e Padoveze (2017).

Conforme apresentado na Figura 1, o processo inicia-se com os dados produzidos pelas diferentes atividades da cooperativa, os quais precisam ser integrados e validados antes de serem utilizados pela gestão. Em seguida, a controladoria transforma esses registros em análises, indicadores e relatórios capazes de subsidiar decisões relacionadas ao planejamento, aos custos, aos investimentos e à governança. Entretanto, o fluxo não se encerra com a decisão, pois o acompanhamento dos resultados permite identificar desvios, avaliar os efeitos das escolhas realizadas e produzir novas informações para os ciclos seguintes de planejamento e controle (PADOVEZE, 2017; LUNKES; SCHNORRENBURGER; ROSA, 2013).

3.2. Planejamento, Orçamento e Acompanhamento

O planejamento estratégico transforma as diretrizes de longo prazo dos cooperados em metas financeiras e operacionais. No setor agropecuário, é necessário relacionar a previsão da safra, a capacidade de armazenagem, o acesso ao crédito rural e as expectativas de mercado em um orçamento coerente. O orçamento reúne as receitas previstas, os gastos operacionais e os investimentos e permite identificar antecipadamente possíveis conflitos entre logística, compras e comercialização (PADOVEZE, 2017).

Nesse contexto, Nunes e Sellitto (2016) demonstraram a relação entre orçamento e estratégia. Nas cooperativas agropecuárias, o orçamento operacional apoia decisões como compra antecipada de fertilizantes, definição da capacidade de armazenagem e contratação de financiamentos para a safra. Ao apresentar premissas de volume, preço e produtividade, o orçamento também aumenta a transparência perante o Conselho Fiscal e os cooperados e permite avaliar melhor as metas propostas.

Além disso, o acompanhamento do orçamento não deve ser usado apenas para punir gastos acima do previsto. A análise das diferenças entre os valores planejados e realizados deve buscar suas causas. É importante separar fatores externos, como aumento do preço dos insumos e perdas causadas pelo clima, de problemas internos, como desperdícios no beneficiamento ou contratação de fretes emergenciais. Dessa forma, a controladoria favorece o aprendizado e a revisão das estratégias (NUNES; SELLITTO, 2016; PADOVEZE, 2017).

3.3. Custos, Finanças e Avaliação de Alternativas

A contabilidade de custos é essencial para a sustentabilidade econômica das cooperativas. Como essas organizações podem atuar na recepção de grãos, no beneficiamento de leite, na produção de rações e na venda de insumos, a distribuição genérica dos custos indiretos pode distorcer a rentabilidade de cada atividade. A controladoria deve definir modelos de custeio adequados. O custeio por absorção atende às exigências legais, enquanto o custeio variável e o custeio por atividades podem apoiar as decisões internas. Esses modelos ajudam a identificar a contribuição de cada cultura e de cada serviço oferecido aos associados (PADOVEZE, 2017).

Além disso, Hofer et al. (2011) mostram que o conhecimento contábil dos cooperados pode melhorar a governança da cooperativa. Quando os produtores compreendem os custos de suas lavouras, tendem a fornecer dados com maior cuidado e a valorizar os serviços de assistência técnica. Com isso, a melhora das informações de cada cooperado também aumenta a precisão das projeções gerais da cooperativa.

Por sua vez, na área financeira, o acompanhamento do fluxo de caixa e a avaliação dos projetos de investimento ajudam a reduzir o risco de falta de recursos. Rufatto e Wernke (2020) apontam que métodos como VPL, TIR e ROI são reconhecidos pelas cooperativas agropecuárias mais maduras. A controladoria pode aplicar testes de estresse e análises de sensibilidade às propostas de expansão ou compra de armazéns, considerando cenários como queda da safra ou aumento dos juros. Assim, evita-se que investimentos sejam decididos apenas com base em bons resultados momentâneos da colheita (ASSAF NETO, 2020).

3.4. Controles Internos, Desempenho e Governança

Os controles internos protegem o patrimônio e ajudam a prevenir fraudes e erros operacionais (COSO, 2013). Em cooperativas que possuem silos e unidades em diferentes locais, são necessárias rotinas de pesagem das cargas, testes de umidade e impurezas, separação de funções na tesouraria e inventários periódicos de defensivos agrícolas. Rufatto e Wernke (2020) destacam que os controles administrativos e patrimoniais estão entre as práticas mais utilizadas nas cooperativas paranaenses e contribuem para a confiabilidade dos registros contábeis.

Além disso, na avaliação de desempenho, a literatura recomenda o uso de painéis equilibrados, como o Balanced Scorecard ou matrizes de indicadores. Indicadores financeiros, como liquidez, rentabilidade do patrimônio e capital de giro, devem ser analisados junto com indicadores operacionais, como perdas na secagem e giro de estoques, e medidas relacionadas à participação dos cooperados, como entrega da safra e presença em assembleias (BIALOSKORSKI NETO, 2012; ATKINSON et al., 2015). Essa análise conjunta evita que os resultados financeiros de curto prazo se sobreponham à missão social da cooperativa.

Por fim, na governança cooperativa, a controladoria tem papel importante na prestação de contas. Ao seguir a Lei nº 5.764/1971 e a ITG 2004 (CFC, 2017), ela produz relatórios que podem ser auditados, facilita o trabalho do Conselho Fiscal e apoia as decisões da Assembleia Geral Ordinária. A transparência das informações contábeis e gerenciais reduz conflitos entre a diretoria e os cooperados, fortalece a confiança na gestão e dá suporte à formação de reservas para novos investimentos.

3.5. Barreiras de Implementação

Apesar dos benefícios, a adoção das práticas de controladoria enfrenta dificuldades técnicas, comportamentais e estruturais. Com base em Ferrari, Diehl e Souza (2011), Reis e Teixeira (2013) e Rufatto e Wernke (2020), destacam-se cinco problemas: (a) baixa confiabilidade dos dados enviados por unidades distantes; (b) falhas de comunicação entre os setores; (c) falta de profissionais contábeis capacitados em agronegócio e cooperativismo; (d) uso de tecnologias diferentes e sistemas que não se comunicam; e (e) adoção de ferramentas inadequadas ao porte da cooperativa.

Além dessas barreiras, outro erro comum é tratar a implantação da controladoria apenas como a compra de um sistema de gestão. As soluções de automação e Business Intelligence (BI) tornam a análise mais rápida, mas dependem de processos bem definidos, de um plano de contas configurado corretamente e de usuários capacitados (PADOVEZE, 2017). Portanto, antes de digitalizar a gestão, a cooperativa deve definir responsabilidades e identificar as decisões que precisam ser apoiadas.

Por fim, também é preciso evitar ferramentas muito complexas e caras em organizações de menor porte. A controladoria pode ser implantada de forma gradual. Primeiro, a cooperativa deve organizar a escrituração conforme a ITG 2004, controlar o fluxo de caixa e apurar os custos básicos. Depois que essa base estiver consolidada, pode avançar para orçamentos integrados, indicadores estratégicos e simulações de cenários futuros (PADOVEZE, 2017; REIS; TEIXEIRA, 2013; RUFATTO; WERNKE, 2020).

3.6. Síntese das Práticas e Decisões Apoiadas

A Tabela 2 relaciona as principais práticas de controladoria analisadas, as informações produzidas, as decisões apoiadas e os benefícios esperados para as

Tabela 2 – Relação entre Práticas de Controladoria, Informações Geradas e Decisões no Cooperativismo Agropecuário

Prática de Controladoria	Informação gerencial produzida	Decisão apoiada	Contribuição para a cooperativa
Planejamento e Orçamento Integrado	Metas dos setores, previsões de safra e análise das diferenças entre valores planejados e realizados.	Compra de insumos, ampliação da armazenagem, distribuição de recursos e financiamento da safra.	Integração dos setores, maior previsibilidade e correção de desvios.



Prática de Controladoria	Informação gerencial produzida	Decisão apoiada	Contribuição para a cooperativa
Gestão Estratégica de Custos	Custos diretos e indiretos e margem de contribuição por cultura, unidade e serviço.	Definição dos preços de secagem e armazenagem, repasses aos cooperados e redução de desperdícios.	Melhora da rentabilidade e maior transparência na distribuição dos gastos comuns.
Gestão de Fluxo de Caixa e Capital de Giro	Previsões de caixa, prazos de recebimento e pagamento e períodos de falta de recursos.	Captação de crédito rural, negociação com fornecedores e definição da política de crédito aos cooperados.	Redução do risco de falta de recursos e continuidade das operações na entressafra.
Análise de Investimentos de Capital	Indicadores de viabilidade, como VPL, TIR e Payback, e análise de diferentes cenários.	Construção de silos, modernização de unidades e compra de máquinas.	Maior segurança na avaliação dos projetos e proteção do patrimônio da cooperativa.
Controles Internos e Gestão de Riscos	Mapeamento de riscos, conciliações, inventários e registros de auditoria.	Definição dos limites de aprovação, separação de funções e proteção dos grãos armazenados.	Prevenção de fraudes, redução de perdas e maior confiança nas demonstrações contábeis.
Painéis de Indicadores de Desempenho (KPIs)	Indicadores financeiros, operacionais e sociais.	Acompanhamento das metas da cooperativa e avaliação do trabalho de gestores.	Visão ampla do desempenho econômico e social.
Relatórios Gerenciais e Prestação de Contas	Relatórios detalhados, conciliados com a ITG 2004 e acompanhados de notas explicativas claras.	Aprovação das contas e decisão sobre a destinação das sobras ou a divisão das perdas.	Fortalecimento da governança, redução das diferenças de informação e maior confiança na gestão.

Fonte: Elaboração própria com base em Ferrari, Diehl e Souza (2011), Reis e Teixeira (2013), Nunes e Sellitto (2016), Rufatto e Wernke (2020) e Crepaldi (2019).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo analisou de que maneira as práticas de controladoria contábil contribuem para a qualidade das informações e para a tomada de decisão em cooperativas agropecuárias. A análise realizada demonstrou que a controladoria ultrapassa o registro contábil e o atendimento às exigências normativas, uma vez que integra informações contábeis, financeiras e operacionais e as transforma em suporte para o planejamento, o controle e a avaliação das decisões (FERRARI; DIEHL; SOUZA, 2011; PADOVEZE, 2017).

Além disso, os objetivos propostos foram alcançados ao longo do estudo. Inicialmente, foi apresentada a relação entre controladoria e contabilidade gerencial, destacando-se suas funções no apoio à gestão. Em seguida, foram

identificadas práticas relacionadas ao planejamento, orçamento, gestão de custos, fluxo de caixa, análise de investimentos, controles internos e avaliação de desempenho. Também foram examinadas as particularidades das cooperativas agropecuárias, especialmente no que se refere à governança, à prestação de contas e à necessidade de conciliar objetivos econômicos e sociais (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013; BIALOSKORSKI NETO, 2012; CFC, 2017).

Nesse sentido, os resultados indicam que a contribuição da controladoria depende não apenas da existência de ferramentas gerenciais, mas também da qualidade dos dados, da integração entre os setores e da capacidade dos gestores de utilizar as informações produzidas. Dessa forma, práticas como orçamento integrado, gestão de custos, indicadores de desempenho, controles internos e relatórios gerenciais podem ampliar a segurança das decisões e fortalecer a transparência perante os cooperados (PADOVEZE, 2017; REIS; TEIXEIRA, 2013; RUFATTO; WERNKE, 2020).

Por outro lado, verificou-se que a adoção dessas práticas deve considerar o porte da organização, o nível de maturidade administrativa e os recursos tecnológicos disponíveis. Isso ocorre porque ferramentas excessivamente complexas ou incompatíveis com a estrutura da cooperativa podem dificultar sua utilização, enquanto mecanismos mais simples e adequados à realidade organizacional podem contribuir de forma mais efetiva para o controle e para o processo decisório (REIS; TEIXEIRA, 2013; RUFATTO; WERNKE, 2020).

Além disso, a controladoria pode contribuir para o fortalecimento da governança ao reduzir diferenças de informação entre gestores, conselheiros e cooperados e ao oferecer subsídios para o acompanhamento dos resultados e para a prestação de contas. Dessa maneira, sua eficácia está relacionada à integração entre pessoas, processos e tecnologias, bem como à capacidade de transformar dados em informações claras, confiáveis e úteis aos diferentes níveis de decisão da cooperativa (FERRARI; DIEHL; SOUZA, 2011; LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013).

Por fim, a principal limitação desta pesquisa está no uso exclusivo de fontes bibliográficas e documentais, sem a realização de estudos de caso ou coleta direta de dados em cooperativas agropecuárias. Para pesquisas futuras, recomenda-se a realização de estudos empíricos com cooperativas de diferentes portes e segmentos, incluindo a aplicação de questionários ou entrevistas com gestores e integrantes dos Conselhos Fiscal e de Administração. Também podem ser desenvolvidas investigações voltadas à relação entre o nível de desenvolvimento da controladoria, o desempenho econômico das cooperativas e a participação dos cooperados nos processos de governança.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22-37, set./dez. 2007.

BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. **Economia e gestão de organizações cooperativas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Lei nº 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: Presidência da República, 1971. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm. Acesso em: 23 ago. 2026.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary**. Durham: COSO, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2004 – Entidade Cooperativa**. Brasília, DF: CFC, 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

FERRARI, Araceli Borsoi; DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antonio. Informações contábeis-gerenciais utilizadas por cooperativas da Serra Gaúcha e da região metropolitana de Porto Alegre como apoio ao controle estratégico. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 5, n. 11, p. 87-106, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2026.

HOFER, Elza; PACHECO, Vicente; SOUZA, Alceu; PROTIL, Roberto Max. A relevância do controle contábil para o desenvolvimento do agronegócio em pequenas e médias propriedades rurais. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 3, n. 1, p. 27-42, jan./abr. 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci; ROSA, Fabrícia Silva da. Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 15, n. 47, p. 283-299, abr./jun. 2013.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

NUNES, Adão Alberto Blanco; SELLITTO, Miguel Afonso. A controladoria como suporte à estratégia da empresa: estudo multicaso em empresas de transporte. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 17, n. 1, p. 135-164, jan./fev. 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017.

REIS, Antônio Marcos dos; TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 7, n. 4, p. 355-371, out./dez. 2013.

RUFATTO, Israel; WERNKE, Rodney. Uso e importância atribuída às práticas de controladoria conforme o ciclo de vida organizacional em cooperativas agropecuárias do Paraná. **Custos e @gronegócio on line**, Recife, v. 16, n. 3, p. 309-336, jul./set. 2020.

