

Controladoria e Governança Corporativa nas Cooperativas Agropecuárias do Paraná como Mecanismo Interno de Redução dos Custos de Transação entre Cooperados e Cooperativa

Ari Schwans (UFPR/UNICENTRO) - contagro.ari@ig.com.br

Scheila Aparecida Kulka Schwans (UNICENTRO) - scheilaschwans@yahoo.com.br

Daniel Ramos Nogueira (UFPR) - dr.nogueira@hotmail.com

Rafael Borges Morch (UFRJ) - rafael.morch@gmail.com

Moises Prates Silveira (UFPR) - prates@ufpr.br

Resumo:

O propósito deste artigo é o desenvolvimento de um estudo da possível inter-relação entre Controladoria, Teoria dos Custos de Transação e Governança Corporativa, buscou-se por meio de um estudo do referencial teórico existente encontrar fundamentos para o propósito deste estudo. Após a fundamentação teórica desenvolvida para buscar essa inter-relação efetuou-se uma pesquisa empírica junto as cooperativas agropecuárias do Paraná para identificar qual o nível de percepção dos controllers o atividades afins com relação ao tema proposto neste artigo. Com os resultados obtidos com esta pesquisa foi possível inferir que a controladoria como unidade administrativa de uma organização possui papel fundamental na gestão transparente e objetiva das organizações cooperativas do Paraná. Embora com este resultado animador para a controladoria, ainda existe um caminho longo para que seja suprida todas às necessidades de controle e suporte as decisões na estrutura administrativa das cooperativas.

Palavras-chave: *Controladoria. Governança Corporativa. Teoria dos Custos de Transação.*

Área temática: *Controladoria*

Controladoria e Governança Corporativa nas Cooperativas Agropecuárias do Paraná como Mecanismo Interno de Redução dos Custos de Transação entre Cooperados e Cooperativa.

Resumo

O propósito deste artigo é o desenvolvimento de um estudo da possível inter-relação entre Controladoria, Teoria dos Custos de Transação e Governança Corporativa, buscou-se por meio de um estudo do referencial teórico existente encontrar fundamentos para o propósito deste estudo. Após a fundamentação teórica desenvolvida para buscar essa inter-relação efetuou-se uma pesquisa empírica junto as cooperativas agropecuárias do Paraná para identificar qual o nível de percepção dos controllers o atividades afins com relação ao tema proposto neste artigo. Com os resultados obtidos com esta pesquisa foi possível inferir que a controladoria como unidade administrativa de uma organização possui papel fundamental na gestão transparente e objetiva das organizações cooperativas do Paraná. Embora com este resultado animador para a controladoria, ainda existe um caminho longo para que seja suprida todas às necessidades de controle e suporte as decisões na estrutura administrativa das cooperativas.

Palavras-chave: Controladoria. Governança Corporativa. Teoria dos Custos de Transação.

Área Temática: **Controladoria**

1 Introdução

O primeiro registro de cooperativismo apareceu em 1844, na Inglaterra, através de um grupo de tecelões que fundaram uma cooperativa denominada *Rochdale Society of Equitable Pioners*, cujo escopo era buscar formas para melhorar sua situação econômica-financeira. Tal fato foi percussor deste movimento que se alastrou pelo mundo (SILVA, 1994).

No Brasil, conforme a Organização das Cooperativas do Brasil (OCB), o cooperativismo surgiu ao final do século XIX, estimulado por funcionários públicos, militares, profissionais liberais e operários, para atender às suas necessidades. O primeiro registro aconteceu em Ouro Preto (MG), no ano de 1889, denominada Sociedade Cooperativa Econômica dos Funcionários Públicos de Ouro Preto, e nos anos seguintes o movimento se espalhou por todo o Brasil.

Em todos os países, o cooperativismo nasceu com o objetivo atender as necessidades dos associados, mesmo que isso não representasse uma otimização do lucro. As cooperativas têm a característica de serem geridas de forma democrática onde os cooperados são solidários com a cooperativa em todos os compromissos assumidos pela diretoria executiva e de forma inversa, a cooperativa assume como devedor solidário com o cooperado em seus compromissos financeiros com instituições financeiras e fornecedores de insumos. Mas esse papel socialista já não é mais tão bem visto, onde os princípios do capitalismo já ganham espaço e, conseqüentemente, o lucro já aparece como finalidade para muitas associados.

Devido algumas cooperativas terem uma quantidade grande de associados, elas acabam por possuir um modelo de administração particular, que muito se assemelha com a de empresas de capital aberto, onde muitas pessoas detêm participação no capital social da organização. A gestão dessas entidades, ou auto-gestão, em um primeiro momento são delegadas a um Conselho de Administração composto por cooperados, os quais delegam

poderes ao presidente do Conselho que assumirá o papel de executivo da organização, que por sua vez, em muitos casos delega poderes a um executivo contratado, o qual se incumbirá de gerir a cooperativa. A auto-gestão é garantida pela Constituição de 1988, que proibiu a interferência do Estado nas associações, modificando a Lei 5.768/71, Lei que disciplinou a criação de cooperativas, na qual restringia a autonomia dos associados.

Este mecanismo de administração relaciona alguns itens ao de Governança, conforme obriga a legislação pertinente, como auditoria externa e um conselho fiscal.

Nesse contexto o objetivo da pesquisa visa analisar a aplicação dos conceitos de controladoria nas Cooperativas Agropecuárias do Paraná como ferramenta de Governança Corporativa para atuar como elemento controlador das decisões tomadas pelos gestores, bem como estudar a inter-relação entre essas ferramentas gerenciais, com a Teoria dos Custos de Transação, com o objetivo de reduzir assim os custos de transação entre a cooperativa e cooperados, visto que a Controladoria possui aspectos diferenciais no fornecimento de informações tanto para os gestores das cooperativas quanto para os associados que se interessarem pela condução gerencial da mesma.

Portanto este trabalho propõem identificar quais as ferramentas utilizadas pelas Cooperativas Agropecuárias do Paraná para obter níveis adequados de Governança Corporativa em suas instituições, bem como identificar qual o papel desempenhado pela controladoria nesse contexto para aumentar este nível e governança e também qual sua atuação para a redução dos Custos de Transação entre Cooperados e Cooperativo.

2 Fundamentação teórica

2.1 Cooperativismo

A Doutrina Cooperativista é humanista, atribui ao homem importância fundamental, bem como a seus interesses e aspirações, no cooperativismo o homem é o centro de tudo. A doutrina prima pela liberdade, principalmente a econômica, mas não se abstém da liberdade social e democrática. A igualdade é princípio básico do cooperativismo, pois não existem distinções de nenhuma espécie, todos devem ser solidários, portanto a solidariedade está incorporada à doutrina, bem como à racionalização de todas as ações do cooperado.

O cooperativismo é uma forma de associativismo de longa história, mas que continua dividindo opiniões e gerando polêmicas. Certas correntes políticas vêm no Cooperativismo a saída para o futuro nas relações e organizações de produção. Outras mantêm desconfiança no seu propósito e suas possibilidades. As cooperativas já tiveram grande repercussão em seu passado, passando depois por um período de estagnação e esquecimento. Nos últimos anos voltaram a ser enfatizadas, conseqüência de seu crescimento e diversificação.

As cooperativas são disciplinadas através da Lei 5.764 de 16/12/71 que, em seu artigo 4º, assim as define: “[...] são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica própria, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados.”

No âmbito internacional o órgão representativo do movimento cooperativista é a Aliança Cooperativa Internacional (ACI) que, em seu Congresso Centenário em Setembro de 1995 em Manchester, conforme Silva Filho (2002, p, 51), definiu cooperativa como: “uma associação autônoma de pessoas que se unem, voluntariamente, para satisfazer aspirações e necessidades econômicas, sociais e culturais comuns, por meio de uma empresa de propriedade comum e democraticamente gerida.”

Com a finalidade de manter uma uniformidade, a ACI estabeleceu princípios que todas as cooperativas devem adotar para seu funcionamento, sua relação com os cooperados e com o mercado. Esses princípios referem-se a adesão voluntária e livre; gestão democrática; participação econômica dos membros; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação e interesse pela comunidade.

Tais princípios devem nortear a gestão das organizações cooperativas e a sua aplicação é fator determinante para a caracterização da filosofia cooperativista, em contraposição às práticas das organizações capitalistas. Entretanto, Machado e Leite (2002), num estudo sobre gestão participativa em cooperativas agropecuárias, demonstram que a aplicação dos princípios cooperativos na íntegra ainda é um desafio para parte das cooperativas.

2.2 Controladoria

As empresas, atualmente, vivem em um ambiente de extrema competitividade, as cooperativas em nada diferem, nesse sentido, de qualquer outra empresa capitalista, pois, embora em seus princípios ela não tenha a vocação de gerar lucros, também é verdade que a sobrevivência de qualquer organização depende de não auferir perdas em sua apuração de resultado.

É neste ambiente competitivo, que se exige constantes mudanças para garantir a sobrevivência, continuidade e crescimento das organizações, é que controles gerenciais encontram sua plenitude em relevância. É neste contexto de relevância que a controladoria se apresenta como um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos a gestão organizacional capaz de transformar incertezas futuras em informações possíveis de tomadas de decisões corretas pelas diretorias das organizações.

A Controladoria enquanto órgão administrativo tem a incumbência de fornecer informações rápidas e precisas, além de ferramentas que facilitem o processo de tomada de decisão, para suportar os gestores na escolha da melhor alternativa de ação.

Figueiredo (1995, p. 25) afirma que a Controladoria “tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”.

De fato a Controladoria, além da responsabilidade pelas atividades operacionais de execução contábil, escrituração fiscal, apuração de custos industriais e do produto, elaboração, consolidação e acompanhamento orçamentário, dentre outras, conforme a estrutura de cada empresa, tem como responsabilidade maior o desenvolvimento da contabilidade em aplicações gerenciais.

Almeida, Parisi e Pereira in Catelli (1999, p. 370) ponderam que a controladoria “é responsável pelo estabelecimento de bases teóricas e conceituais necessárias a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informação e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão a tomarem decisões ótimas.”

Mendes (2001, p. 76) afirma que “a atividade de Controladoria compreende, em seu escopo, uma preocupação fundamental com a gestão, expressa na atenção dedicada à compreensão do modelo de gestão e dos diversos ‘mecanismos’ por meio dos quais a gestão concretizará sua atuação.”

A Controladoria precisa estar atenta a todas as mudanças que estão ocorrendo a sua volta e atender às necessidades da moderna gestão. A Controladoria precisa estar cada vez mais próxima das áreas de negócios da empresa, para poder entender quais os novos rumos da economia e poder capacitar-se para atender a esta nova demanda.

Assim é claro que a Controladoria deve acompanhar as tendências dos negócios e incorporar e integrar aos seus métodos, técnicas e ferramentas, “novas dimensões e novos instrumentos de pesquisa e avaliação” (MARTIN, 2002, p. 7).

A Controladoria tem que estar apta a dar as respostas que este novo mundo dos negócios requer. Para Martin (2002, p. 13) “a Controladoria começa com o entendimento de que todos os recursos que mobilizados e utilizados pelas organizações tem um objetivo maior: produzir valor”.

Neste contexto a controladoria tem cinco funções no processo de gestão e controle das organizações na visão de Almeida et al. in Catelli (2001, p. 376 - 377):

Função	Descrição
Subsidiar o Processo de Gestão	Ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente... Estará a controladoria suprindo os gestores – das diversas áreas – no processo de gestão com instrumentos gerenciais que fornecem informações sobre desempenho e resultados econômicos.
Apoiar a Avaliação de Desempenho	Na avaliação de desempenho, seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a Controladoria estará: a- elaborando a análise de desempenho econômico das áreas; b- elaborando a análise de desempenho dos gestores; c- elaborando a análise de desempenho econômico da empresa; e d- avaliando o desempenho da própria área.
Apoiar a Avaliação de Resultado	Ao apoiar a avaliação de resultado a controladoria estará: a- elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; b- monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões; e c- avaliando o resultado de seus serviços.
Gerir os sistemas de informações	Desempenhando a função de gerir os sistemas de informações, estará a Controladoria: a- definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à organização; b- elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores; e c- padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas (modelo de informação).
Atender aos Agentes de Mercado	A empresa é um sistema aberto e, conseqüentemente, interage com o meio ambiente, trocando os mais diferentes tipos de recursos/produtos. Ante esta condição é função da Controladoria atender demandas externas da seguinte forma: a- analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico da empresa; e b- atendendo aos diversos agentes do mercado, seja com representante legal formalmente estabelecido, seja apoiando o gestor responsável.

Fonte: Adaptado de Almeida et ali in Catelli,2001, p. 376 – 377.

Quadro 1 - Funções da Controladoria no processo de gestão e controle das organizações.

Com a explanação das funções da controladoria dentro da organização, pode-se evidenciar a importância da mesma no processo de gestão de toda e qualquer organização. É notório a influencia como unidade administrativa capaz de fornecer informações indispensáveis para o processo decisório, bem como controlar os atores envolvidos na organização,tanto internos quanto externos, neste presente estudo também, a relação cooperativa x cooperados, nos dois sentidos de influência.

2.3 Governança Corporativa

A essência do conceito de governança corporativa envolve transparência na administração e os meios por ela utilizados para a redução, tanto quanto possível, da assimetria informacional existente entre aqueles que geram a informação e aqueles que a utilizam.

Carvalho (2002, p.19) afirma que governança corporativa “é um conjunto de regras que visam minimizar os problemas de agência”.

A governança corporativa teve sua origem nos EUA “como resultado da enorme dispersão da propriedade do capital naquele país e do elevado grau de independência obtida pela direção das companhias. Essa liberdade por parte dos administradores começou a ser questionada”, gerando, dessa forma, uma discussão sobre a determinação de limites necessários à atuação dos quadros diretivos das empresas (DUBEUX, 2001, P.48).

A governança corporativa é um conjunto de mecanismos que serve para monitorar através desse controle, a gestão e o desempenho das organizações; ou, ainda, pode ser definida como uma forma de esforço contínuo em alinhar os objetivos da alta administração aos interesses dos acionistas ou proprietários, por meio da adoção de práticas mais eficazes de monitoramento.

Lodi (2000) define a governança corporativa como o sistema de relacionamento entre os acionistas, os auditores independentes, os executivos da empresa e os conselheiros de administração. Nesta definição pode-se fazer uma analogia com o objeto desse estudo, que é a relação entre cooperativa e cooperados e todo o modelo e estrutura de gestão das mesmas.

Corroborando essa afirmativa, o IBGC (2004) define governança corporativa como sendo, o sistema que assegura aos sócios-proprietários o governo estratégico da empresa e a efetiva monitoração da diretoria executiva. A relação entre propriedade e gestão se dá através do conselho de administração, a auditoria independente e o conselho fiscal, instrumentos fundamentais para o exercício do controle. A boa governança corporativa assegura aos sócios equidade, transparência, responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e obediência às leis do país (*compliance*).

A Comissão de Valores Mobiliários - CVM define governança corporativa como sendo:

“O conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. A análise das práticas de governança corporativas aplicadas ao mercado de capitais envolve, principalmente: transparência, equidade de tratamento dos acionistas e prestação de contas (CVM, 2002, p. 1).”

A governança Corporativa será estudada no presente artigo no sentido de sua aplicação para reduzir a assimetria informacional tanto das ações a diretoria executiva e seus diretores para com os cooperados quanto dos cooperados em relação a cooperativa quando da aprovação de créditos para os mesmos, fidelidade à cooperativa e o próprio comportamento do cooperado em relação ao movimento cooperativo

2.4 Teoria dos Custos de Transação (TCT)

Conforme Zylbersztajn (1995, p. 16), o pressuposto básico da TCT é que “existem custos na utilização do sistema de preços bem como a condução de contratos intra firmas. Portanto para o funcionamento do sistema econômico, não apenas os contratos via mercado são importantes, mas também aqueles coordenados centralmente pelas firmas”.

Com esta definição é possível identificar a aplicabilidade da TCT nos contratos existentes entre cooperativa e cooperados bem como entre cooperados e cooperativa visto existir uma relação de dois sentidos nesse processo entre as partes.

Os agentes econômicos (cooperativas x cooperados) ao realizarem uma transação incorrem em risco de que esta transação não se efetive, seja parcialmente ou totalmente, conforme estabelecido em seu início. Por isso, eles não se comportam passivamente, ou seja, eles procuram adotar maneiras de salvaguardar seus respectivos interesses por meio de arranjos institucionais, de forma a atenuar tais riscos inerentes a qualquer tipo de transação econômica.

Segundo Barney e Hesterly (2004, p. 135), “a TCT apóia-se em dois pressupostos essenciais acerca dos atores econômicos (sejam eles pessoas ou firmas) engajados em transações: racionalidade limitada e oportunismo.”.

A Racionalidade Limitada significa que aqueles que estão envolvidos nas transações econômicas são intencionalmente racionais. Isso quer dizer que embora as pessoas tenham a possibilidade de utilizarem de contratos onde é capaz prever todas as contingências possíveis, a racionalidade limitada torna impossível aos atores econômicos desenvolverem tais contratos possíveis de prever todas as eventualidades existentes entre estes atores.

O Oportunismo também é o ponto de partida dos pressupostos comportamentais no pensamento econômico corrente. Na TCT, os indivíduos são considerados oportunistas, o que inclui, mentir, roubar, trapacear, enganar ou de alguma maneira confundir com o objetivo de auferir benefício próprio. Tudo o que a teoria pressupõe, é que alguns atores, indivíduos, envolvidos em transações, buscam conseguir vantagens de maneira ilícita e oportunística e para identificar e proteger-se desses indivíduos haverá um custo, o qual é denominado de “Custo de Transação”.

2.5 A inter-relação entre Controladoria, Governança Corporativa e Teoria dos Custos de Transação aplicados ao Cooperativismo.

A relação existente entre a Governança Corporativa e a Teoria dos Custos de Transação é inequívoca, visto que através da aplicação de ferramentas de controles é possível reduzir a possibilidade de oportunismo por parte dos atores envolvidos nas relações existentes tanto no sentido, cooperativa x cooperados, como na relação entre cooperados x cooperativa.

A interface existente entre Governança Corporativa e Teoria dos Custos de Transação com a Controladoria é que a Controladoria como unidade administrativa, é o órgão competente dentro de uma organização responsável por todo fluxo de informações relacionadas a contratos, controles e o fomento da eficácia organizacional. É na controladoria que as organizações procuram subsídios para torná-las mais competitivas e organizadas.

Competitivas no sentido de que faz parte da missão da controladoria fornecer aos gestores informações precisas e importantes para o processo decisório. Torna as empresas mais organizadas porque a controladoria compete a responsabilidade de estabelecer, implementar e monitorar o sistema de controles internos necessários para salvaguardar a integridade das relações existentes entre os atores envolvidos no processo organizacional e de negócios existente nas relações comerciais e de gestão das cooperativas, segmento econômico estudado neste artigo.

3 Metodologia de pesquisa.

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e de campo, pois os fatos são registrados, analisados e interpretados sem haver modificação ou alteração dos dados pelo pesquisador.

Para Gil (2002) a pesquisa descritiva tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis. A coleta de dados neste tipo de pesquisa possui técnicas padronizadas, como o questionário e a observação sistemática.

Já a pesquisa de campo, segundo Marconi e Lakatos (2002), é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles. O estudo de campo procura o aprofundamento de uma realidade específica, é basicamente realizada por meio da observação direta das atividades do grupo estudado e de entrevistas com informantes para captar as explicações e interpretações do ocorre naquela realidade (GIL, 2002).

A amostra escolhida foi a não probabilística, intencional e por conveniência que segundo Marconi e Lakatos (2002), sua principal característica reside em não fazer uso de formas aleatórias de seleção de amostras, o que impede a aplicação de certas fórmulas estatísticas.

Desta forma, o pesquisador utiliza seu julgamento para selecionar os membros da população, que são bons fornecedores de informações precisas e seleciona os membros da população dos quais pode extrair os dados mais facilmente. Neste caso, os limites de erros da amostragem não podem ser calculados.

A população analisada foi composta pelas Cooperativas Agropecuárias do Paraná associadas ao Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná - OCEPAR. A pesquisa foi realizada nos meses de maio e junho do ano de 2007 e consistiu nas seguintes etapas: i) elaboração de instrumento de pesquisa; ii) coleta de dados; e iii) análise das respostas.

Observando os conceitos analisados, formulou-se as questões do instrumento de pesquisa. Consideram-se ainda as recomendações de Hill e Hill (2002, p. 89) sobre a elaboração das questões. Será utilizada questão matricial com escala do tipo de likert, que conforme Babbie (2001) é associado a um formato de pergunta comumente usado para pesquisas de *survey*. Consiste em apresentar aos respondentes uma afirmação e perguntar se eles “concordam fortemente”, “concordam”, “discordam”, “discordam fortemente”. Optou-se ainda por inserir uma opção do tipo “nem concordo nem discordo”.

Assim, os respondentes terão cinco alternativas de respostas diferentes, atribuídas em escores de 1 a 5. os escores serão atribuídos levando em consideração o direcionamento do item. De forma similar elaborou-se questões onde se utilizou também cinco alternativas para os respondentes porém buscando informações diretas sobre pontos e conhecimentos dos respondentes. Finalmente nas duas últimas questões encaminhadas aos respondentes, optou-se por apenas duas alternativas, as quais traria maior clareza aos objetivos de informações pretendidas para este artigo.

A fim de verificar o entendimento e a clareza do questionário para os respondentes, realizou-se um pré-teste com dois controllers de cooperativas. Como a avaliação geral do pré-teste, o instrumento de pesquisa foi considerado pelos respondentes como adequado, tanto em sua extensão como em relação às questões apresentadas.

Para a aplicação da pesquisa optou-se por realizar com o universo das Cooperativas Agropecuárias do Paraná associadas à OCEPAR. Para tanto buscou-se no site da OCEPAR o endereço e número de telefone de todas as cooperativas. Através de contato telefônico, foi conseguido o endereço eletrônico e fez-se contato com os responsáveis pela controladoria, contabilidade e gerentes financeiros dessas cooperativas, aos quais se solicitou responderem ao questionário que seria enviado aos mesmos.

Hill e Hill (2002,p.91) afirmam que é normal as taxas de respostas a um questionário enviados por e-mail não excedam a 30%. Para a presente pesquisa foram enviados questionários a 67 cooperativas para as pessoas identificadas e contatadas anteriormente via telefone (controllers, contadores e gerentes financeiros). Deste total de questionários enviados obteve-se um retorno de 26 (vinte e seis) correspondendo a 38% de respostas da população pesquisada. Depois de coletados os dados da pesquisa, efetuou-se a tabulação dos mesmos de forma a agrupá-los e analisa-los.

4 Análise da Pesquisa

A pesquisa realizada para este trabalho foi desenvolvida através de questionário aplicado a 26 respondentes vinculados à cooperativas agropecuárias do Paraná associadas a OCEPAR. Os respondentes ocupam cargos de Contador, Controllers ou Diretores financeiros.

Os resultados das questões 1 a 4 a seguir trazem a qualificação de função e qualificação pessoal dos respondentes conforme as tabelas a seguir. Inicialmente se buscou identificar o cargo que o respondente ocupa na cooperativa onde presta seus serviços, como mostra a tabela 1.

Tabela 1 – Cargo que ocupa na Cooperativa

Cargo ou função	Número de respondentes	
	n	%
Contador	14	54
Diretor Financeiro	5	19
Controller	7	27
Consultor	-	0
Outro. Especificar	-	0
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme a tabela acima, identifica que 54% dos respondentes são responsáveis pela contabilidade da cooperativa, 27% são responsáveis pela controladoria e 19% são diretores financeiros, assim, 81% dos respondentes estão vinculados a área contábil das cooperativas, setor responsável pela geração e análise das informações financeiras e avaliação dos contratos existentes entre cooperativa e cooperados.

Outra importante informação para o objetivo da pesquisa é o tempo de atuação no cargo ocupado, conforme a tabela 2, o qual demonstra o nível de conhecimento dos processos da cooperativa bem como interfere na opinião sobre o tema.

Tabela 2 – Tempo que atua na Função

Tempo que atua na função	Número de respondentes	
	n	%
de 0 a 01 ano;	1	4
de 01 a 02 anos;	-	0
de 02 a 05 anos;	15	58
de 05 a 10 anos;	6	23
acima de 10 anos.	4	15
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com as respostas obtidas, 96% dos respondentes atuam na função a mais de dois anos sendo em 23% entre 5 a 10 anos e 15 % dos respondentes a mais de 10 anos. Com esta configuração dos respondentes, acredita-se que a qualidade nas respostas é significativa, visto a experiência e conhecimento da atividade desempenhada pelo respondente.

Na tabela 3 buscou-se identificar qual o grau de escolaridade do respondente, pois, para o objetivo da pesquisa é de extrema importância o conhecimento do respondente sobre os temas abordados.

Tabela 3 – Grau de Escolaridade do Respondente

Identificar o grau de escolaridade do respondente	Número de respondentes	
	n	%
Segundo Grau	-	0
Segundo Grau Técnico	1	4
Graduado	18	69
Pós Graduado	7	27
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com as respostas obtidas, 68 % dos respondentes têm graduação em uma das áreas identificadas na questão quatro, 27 % são pós-graduados e apenas 4 % são técnicos. Com esta informação é possível concluir que os respondentes na sua maioria têm conhecimento técnico e teórico para responder com assertividade as questões abordadas neste trabalho.

Na tabela quatro buscou-se identificar qual a área de conhecimento que os respondentes têm formação acadêmica, com o objetivo de identificar a familiarização dos mesmos com os temas abordados no questionário.

Tabela 4 – Área de Conhecimento

Identificar qual a área de conhecimento do respondente	Número de respondentes	
	n	%
Contabilidade	22	84
Administração	3	12
Economia	-	0
Outro. (Engenheiro Agrônomo)	1	4
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com as respostas obtidas, 84 % dos respondentes têm graduação em Contabilidade, a principal área abordada neste trabalho, como responsável pela geração de informações financeiras e de controle interno das organizações. Graduados em Administração correspondem a 12% dos respondentes, que embora não atuem diretamente na elaboração das informações, estão diretamente ligados com a área de contabilidade e controladoria das organizações. Com relação ao respondente que informou ser graduado em engenharia agrônoma, o mesmo não informou qual o nível de conhecimento a respeito do tema abordado no questionário, cabe ressaltar que as competências para um cargo diretivo muitas vezes não passam apenas pelo conhecimento adquirido em um curso direcionado, mas sim, com o interesse e dedicação do ocupante do cargo. Com esta informação é possível concluir que todos têm conhecimento para identificar as informações pretendidas com o questionário.

Na tabela cinco buscou-se identificar quais as informações contábeis e gerenciais são apresentadas ao conselho fiscal da cooperativa com o objetivo de identificar quais as informações contábeis/financeiras fornecidas aos conselheiros, pois por meio destas informações prestadas é possível identificar entre outras conclusões, práticas de governança corporativa, uma vez que no ambiente cooperativo o conselho fiscal é um órgão de fiscalização constante das ações da gestão da cooperativa. Foi solicitado aos respondentes marcarem todas as respostas que fizessem parte das informações fornecidas aos conselheiros.

Tabela 5 – Quais as Informações Contábeis e Gerenciais apresentadas ao Conselho Fiscal?

Quais as informações contábeis e gerenciais apresentadas ao conselho fiscal?	Número de respondentes	
	n	%
Demonstrações contábeis	26	100
Fluxo de caixa projetado e realizado	23	88
Análise de desempenho financeiro da cooperativa	9	35
Planejamento econômico financeiro	25	96
Projeções x realizações dos fluxos financeiros	20	77
Total de respostas possíveis	26	100

Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com as respostas obtidas: para as informações contábeis, 100% dos respondentes fornecem-nas aos conselheiros; para fluxo de caixa projetado e realizado 88%

dos respondentes; para análise de desempenho financeiro da cooperativa, apenas 35% dos respondentes afirmam fornecer essas informações aos conselheiros; com relação ao planejamento econômico financeiro 96% dos respondentes afirmam ser discutido com os conselheiros esta tomada de decisão e com relação às projeções e realizações financeiras da cooperativa 77% dos respondentes responderam ser prática discutir-se e informar aos conselheiros qual o desempenho da cooperativa.

Com estas informações é possível concluir que volume de informações fornecidas aos conselheiros é substancial, possibilitando aos mesmos avaliarem o desempenho da cooperativa bem como extraírem informações para avaliarem se existe boas práticas de gestão na cooperativa.

Na tabela seis questionou-se qual é o padrão de apresentação das informações contábeis financeiras aos conselheiros fiscais da cooperativa, se existe intervenção da diretoria executiva ou dos diretores financeiros quanto as informações a serem apresentadas aos conselheiros.

Tabela 6 – Tramitação das Informações Contábeis

As análises contábeis financeiras são aprovadas pela diretoria executiva da cooperativa antes de serem apresentadas aos conselheiros fiscais?	Número de respondentes	
	n	%
Discordo totalmente	6	23
Discordo	3	12
Indiferente	-	0
Concordo	9	35
Concordo totalmente	8	31
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelos autores

Pode-se observar que em 66% dos casos as informações contábeis financeiras são aprovadas pela diretoria executiva antes de serem apresentadas aos conselheiros fiscais, embora em outra questões os respondentes afirmaram haver imparcialidade quanto a apresentação destes relatórios aos conselheiros, esta prática de análise prévia, pode denotar a não existência de um nível adequado de Governança Corporativa, em 35 % das respostas, identificou-se que não existe qualquer interferência da gerência executiva em relação as informações fornecidas aos conselheiros, demonstrando assim um nível mais adequado de boas práticas de GC.

Na tabela 7 buscou-se identificar a quem a função do controller ou função equivalente é subordinado na cooperativa

Tabela 7 – Subordinação do controller

A função de controller ou função equivalente em sua cooperativa é subordinada ao:	Número de respondentes	
	n	%
Conselho de administração	4	15
Ao diretor financeiro	9	35
Ao conselho fiscal	-	0
A diretoria executiva	13	50
A assembléia	-	0
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com as respostas obtidas, 15% dos respondentes estão subordinados ao conselho de administração, 35% ao administrador financeiro e 50 % a diretoria executiva.

Com esta informação é possível concluir que na maioria das respostas, a função controladoria esta subordinada a órgãos que devem ser controladas, deixando assim transparecer que o nível de governança não está adequado.

Somente para 15 % dos respondentes a função de controller é subordinada ao conselho de administração, hierarquia esta que possibilitaria maior independência a controladoria da cooperativa.

Na tabela 8 buscou-se identificar qual a intervenção da diretoria executiva no processo de transparência e disponibilização das informações contábeis financeiras ao conselho fiscal ou assembléia da cooperativa.

Tabela 8 – Procedimentos para Apresentação das Informações Contábeis aos Conselheiros Fiscais

Quando as informações geradas pela controladoria ou função equivalente serão apresentadas ao conselho fiscal ou assembléia, a diretoria executiva sugere que:	Número de respondentes	
	n	%
As informações sejam apresentadas na íntegra sem nenhuma alteração	23	88
Sejam feitas alterações para apresentar melhores resultados	-	0
Não sejam apresentados problemas aos conselheiros	-	0
Os conselheiros não precisam saber de tudo que acontece na cooperativa	2	8
Vocês têm orientação de quais as informações devem ser fornecidas aos conselheiros.	1	4
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com as respostas obtidas, 88% dos respondentes informaram que a orientação recebida por parte da diretoria executiva é a disponibilização das informações contábeis financeiras, bem como toda e qualquer informação solicitada pelo conselho fiscal, também em relação a assembléia, que é o órgão máximo dentro de uma cooperativa, as informações prestadas aos sócios deverão ser totalmente transparentes.

Desta forma, indica a existência de transparência na gestão das cooperativas, indica a existência de um bom nível de governança corporativa. Entretanto, infelizmente, 12 % dos respondentes afirmaram não haver transparência nas informações fornecidas aos conselheiros e cooperados na assembléia demonstrando assim que em alguns casos a cooperativa ainda é considerado uma instituição para beneficiar a minoria envolvida em seu processo de gestão.

Na tabela 9 o questionário abordou os contratos existentes na cooperativa com seus cooperados. Buscou-se identificar quais os níveis de contratos existentes entre as partes e quais as formas utilizadas para a redução dos custos de transação.

Tabela 9 – Contratos de Transações Cooperados Cooperativa ou vice-versa.

Com relação às transações existentes entre cooperativa e cooperados quais os níveis de contratos existentes no que se refere a compra e venda de produtos e insumos:	Número de respondentes	
	n	%
Não existem contratos específicos	13	50
Existem somente contratos para venda de produtos a prazo aos cooperados	9	35
Não existem contratos específicos para cada tipo de operação	3	11
Existem contratos específicos para cada tipo de operação	1	4
Desconheço a existência desses contratos	-	0
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelo autor

Na análise das respostas obtidas o que se pode concluir é que não existe uma conscientização dos custos inerentes ao processo de transação entre as partes envolvidas em uma negociação. Pois conforme pode-se observar, 96% das respostas indicam não haver um trabalho direcionado para elaboração de contratos que possibilitem a avaliação das particularidades de cada processo de negociação entre cooperativa e cooperados.

Na tabela 10 questionou-se sobre a tramitação dos contratos existentes na cooperativa, procurando identificar se existe a avaliação dos contratos por advogados, atitude esta identificada como um custo de transação *ex-ante*, com o objetivo de redução dos custos *ex-post*, os quais de acordo com a literatura pesquisada são mais onerosos.

Tabela 10 – Tramitação dos Contratos

Os contratos existentes quando realizados com os cooperados são analisados por advogados ou pessoa responsável competente?	Número de respondentes	
	n	%
Raramente	4	15
As vezes	7	27
Desconheço tal procedimento	-	0
Nunca	1	4
Sempre	14	54
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com as respostas obtidas, 54 % dos respondentes afirmaram que os contratos sempre são analisados por advogados, indicando assim a preocupação dos gestores destas cooperativas com os possíveis custos *ex-post* dos contratos com possíveis contestações judiciais, 42% dos respondentes responderam não ser prática freqüente a análise dos contratos existentes entre as partes serem analisadas por advogados, e apenas 4 % dos questionados responderam não ser prática em sua cooperativa encaminhar os contratos para análise jurídica.

Com estas informações é possível concluir que os custos de transação já são uma preocupação para mais da metade dos dirigentes de cooperativas, visto adotarem medidas preventivas para evitar questionamentos com contratos fracos.

Na tabela 11 foi perguntado se existem contestações dos contratos por parte dos cooperados quando do acerto de suas obrigações financeiras com a cooperativa. O objetivo desta questão é abordar a importância da análise jurídica dos contratos abordado na questão anterior.

Tabela 11 – Contestações de Contratos

Existem contestações de contratos por parte de cooperados quando do acerto de suas dívidas?	Número de respondentes	
	n	%
Raramente	6	23
As vezes	14	54
Desconheço tal procedimento	-	0
Nunca	1	4
Sempre	5	19
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelo autor

Dos respondentes para esta questão indicaram que em 96% dos casos existem contestações e contratos firmados entre cooperativa e cooperados em algumas mais que em outras, entretanto estas respostas indicam a justificativa para a elaboração de contratos consistentes que possibilitem a menor margem de contestação possível, e principalmente não permitam a perda de causa por contratos mal elaborados.

Na tabela 12 foi questionado se quando existe contestação de contratos na cooperativa se os mesmos são também comunicados ao conselho fiscal bem como o resultado destas contestações. O objetivo desta questão é identificar a existência de transparência e a transferência de preocupação com os custos de transação para os conselheiros das cooperativas.

Tabela 12 – Comunicação de Contestação de Contratos.

As contestações contratuais são comunicadas e apresentados seus resultados ao conselho fiscal da cooperativa?	Número de respondentes	
	n	%
Raramente	3	12
As vezes	3	12
Desconheço tal procedimento	5	18
Nunca	-	0
Sempre	15	58
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo as respostas obtidas nos questionários 58% dos respondentes indicaram haver a preocupação de informar os conselheiros a respeito das contestações de contratos e os resultados dos mesmos para a cooperativa, 24 % dos respondentes afirmaram que somente são comunicados as vezes ou raramente estes processos aos conselheiros, prática esta não muito recomendada pois poderá desta forma estar se acobertando do conselho fiscal problemas inerentes a contratos mal elaborados que possibilitam contestações e geram custos para a cooperativa.

Na tabela 13 buscou-se identificar na opinião do respondente quais os custos que ele consideraria mais oneroso à cooperativa, se os custos *ex-ante* ou os custos *ex-post*.

Tabela 13 – Custos de Transação, “ex-ante x ex-post”.

Em sua opinião quais os custos seriam maiores?	Número de respondentes	
	n	%
Desenvolver um contrato mais complexo com os cooperados o qual deixasse a mínima dúvida quanto de sua execução, tanto resguardando os direitos da Cooperativa quanto dos cooperados.	2	8
Discutir na justiça os contratos contestados tanto na relação cooperativa cooperado quanto cooperado cooperativa.	24	92
Total	26	100

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com as respostas obtidas, a grande maioria, 92 % dos respondentes afirmaram que entendem que os custos para se discutir contratos por meio judicial são mais onerosos do que se elaborar contratos bem estruturados, os quais deixassem a mínima dúvida quanto de sua execução, tanto resguardando os direitos da cooperativa quanto dos cooperados.

5 Considerações Finais

O presente trabalho buscou através de revisão da literatura construir um referencial teórico a respeito da possível inter-relação existente entre Controladoria, Governança Corporativa e Teoria dos Custos de Transação nas Cooperativas Agropecuárias do Paraná.

Estudando estas literaturas evidenciou-se que realmente existe consistência na relação entre as mesmas, pois a controladoria enquanto unidade administrativa de uma organização tem a capacidade de organizar e gerenciar as informações de diversos setores administrativos

de uma organização de forma a tornar a gestão da mesma mais transparente alcançando assim um nível de governança dessas organizações estudadas mais significante.

Também com relação aos custos de transação existentes no ambiente cooperativo, a controladoria tem capacidade de identificar os possíveis gargalos que induzem a geração de conflitos entre cooperativa e cooperados, nos dois sentidos de negociações e de uma forma estruturada a controladoria consegue em seu arcabouço unir as duas outras teorias estudadas e possibilitar assim uma gestão transparente e eficiente das organizações, sejam elas cooperativas como as estudadas neste trabalho ou outra forma de organização.

No entanto, quando se buscam dados empíricos para identificar a aplicação das teorias nem sempre é possível encontrar a aplicação das teorias existentes na medida necessária e de forma correta dentro das organizações.

Através da pesquisa realizada foi possível identificar que embora existindo pessoas qualificadas para exercício da controladoria nas organizações pesquisadas, ainda falta aplicabilidade de muitos conceitos de unidade administrativa independente, da controladoria, para evidenciação de total transparência na gestão dessas organizações.

Quanto aos custos de transação identificou-se que se faz necessário às pessoas envolvidas no processo de controle e gestão ampliar os conhecimentos e identificarem a real importância em se trabalhar a TCT nas organizações.

Após este estudo, pode-se concluir que a controladoria enquanto unidade administrativa em uma organização tem papel fundamental para a inter-relação entre Teoria dos Custos de Transação e Governança Corporativa, pois, é a controladoria que tem acesso a todas as informações que transitam nos meandros administrativos de uma empresa e cabe a ela, controladoria, organizar, unir e tomar providências com estas informações de modo a reduzir os custos de transação das organizações e aumentar o nível de governança das mesmas.

Referências

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando, coord. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2ª ed – São Paulo: Atlas 2001.

BABBIE, Earl. Métodos de Pesquisas de survey. Tradução de Guilherme Cezarino. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2001. 1ª reimpressão.

BARNEY, J. B & HESTERLY, W. Economia das Organizações: entendendo a relação entre as organizações e a análise. In, HANDBOOK DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL, LEI N.º 5.764 de 16 de dezembro de 1971. Disponível em: <http://www.ocepar.org.br> Acesso: 26 de abril de 2007 às 14:00 horas.

CARVALHO, Antonio Gledson de. Governança Corporativa no Brasil em Perspectiva. In: Revista de Administração. São Paulo. V. 37, n. 3, p. 19-32, junho/setembro de 2002.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários. Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa. Junho de 2002.

DUBEUX, Rodrigo R. O novo Mercado da Bovespa e a Governança Corporativa. São Paulo: EAESP/FGV, 2001. Dissertação de Mestrado.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HILL, Manuela Magalhães; HILL, Andrew. *Investigação por questionário*. 2ª ed. Lisboa, Edições Silabo, 2002.

IBCG – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. Disponível em: www.ibgc.org.br. Acesso em 23 de julho de 2007.

LODI, João Bosco. *Governança Corporativa: o governo da empresa e o conselho de administração*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OCB – Organização das Cooperativas do Brasil. Pesquisa no site www.ocb.org.br em 28/09/2006.

PADOVEZE, Clovis Luis. *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura aplicação*. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

ZYLBERSTAJN, Décio. *Estruturas de Governança e Coordenação do Agribusiness: uma aplicação da Nova Economia das Instituições*. Tese de Livre-Docência, Departamento de Administração, FEA/USP, 1995.