

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
NÍVEL MESTRADO

GISELA SCHAFFER

CONTROLADORIA COMO APOIO À GOVERNANÇA CORPORATIVA:  
ESTUDO DE CASO EM UMA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA

SÃO LEOPOLDO

2013

Gisela Schaffer

CONTROLADORIA COMO APOIO À GOVERNANÇA CORPORATIVA:  
ESTUDO DE CASO EM UMA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de mestre pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Adolfo Alberto Vanti

SÃO LEOPOLDO

2013

S296c

Schaffer, Gisela

Controladoria como apoio à governança corporativa: estudo de caso em uma Cooperativa Agropecuária. / Gisela Schaffer. -- 2013.

115 f. :il. color. ; 30cm.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2013.

Orientador: Prof. Dr. Adolfo Alberto Vanti.

1. Governança corporativa. 2. Controladoria. 3. Cooperativa Agropecuária - Business Intelligence. I. Título. II. Vanti, Adolfo Alberto.

CDU 658.012.43

GISELA SCHAFFER

CONTROLADORIA COMO APOIO À GOVERNANÇA CORPORATIVA:  
ESTUDO DE CASO EM UMA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de mestre pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos.

Aprovado em 26/06/2013

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Carlos Hideo Arima – PUC SP

---

Prof. Dr. Ernani Ott – UNISINOS

---

Prof. Dr. Miguel Afonso Sellitto – UNISINOS

---

Prof. Dr. Adolfo Alberto Vanti (Orientador)

Visto e permitida impressão

São Leopoldo

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Clea Macagnan  
Coordenadora PPG em Ciências Contábeis

Dedico este trabalho a todos que de alguma forma apoiaram e tornaram esta fase da minha vida inigualável.

## AGRADECIMENTOS

A conclusão deste trabalho não seria possível sem o apoio recebido, seja por pessoas ou por instituições.

Obrigada à Unisinos que, através de seus profissionais, me auxiliou tornando este sonho mais próximo. Obrigada à Lucina Aquino pelo apoio desde o início desta jornada; obrigada aos professores do PPG de Ciências Contábeis que muito agregaram em minha vida. Ao meu orientador, um obrigada especial pelos conhecimentos divididos, ansiedades compartilhadas e apoio fundamental para a conclusão.

Agradeço a Deus, força maior a quem recorri nas inúmeras vezes que pensei em desistir até mesmo no último momento. A minha incentivadora maior, minha mãe, pela paciência, carinho e incentivo. A meu irmão, pela ajuda nas tarefas “operacionais” que lhe deleguei e por todo apoio psicológico, também. Ao meu noivo, pela paciência, carinho, amor e fundamental ajuda em inúmeras tarefas que envolveram este período. Ao meu pai, avó e demais parentes pelo auxílio e apoio despendidos. A minha amada tia, que de onde quer que esteja, tenho certeza estava torcendo por mim. Ao meu avô, que da mesma forma não está presente, mas sempre lembrado. Ao Arthur, que me fez e faz esquecer tudo e todos, quando pede carinho com a pata.

Aos meus amigos valiosos conquistados no mestrado e aos anteriores, de quem, infelizmente, me afastei um pouco. À Cooperativa Piá, pela oportunidade ímpar dada, aos entrevistados e aos gerentes que prontamente responderam os questionários. Aos meus preciosos alunos e ex-alunos, orientandos e ex-orientandos que sabem que fazem parte da minha vida.

“Infelizes os homens que têm todas  
as ideias claras.”

(Louis Pasteur)

## RESUMO

Escândalos financeiros internacionais geraram aumento de estudos científicos em governança corporativa envolvendo empresas de capital aberto. Organizações que são isentas da obrigatoriedade do uso de boas práticas de governança corporativa também têm aderido a estas práticas. Neste sentido, esta pesquisa analisou como a governança corporativa com seus princípios balizadores pode ser estruturada com apoio da controladoria e uso da técnica de *Business Intelligence*. A pesquisa foi aplicada em uma cooperativa agropecuária da região sul do Brasil com foco em produção de derivados de leite *in natura*, coletados de seus associados produtores rurais. Esta pesquisa se desenvolveu primeiramente a partir da coleta de dados com questionários aos gerentes e entrevistas com conselheiros, vice-presidente, presidente, diretor administrativo e gerente de tecnologia de informação. Posteriormente, as questões foram classificadas nos princípios balizadores de governança e confirmadas pela avaliação de juízes, possibilitando o primeiro cruzamento dos assuntos de boas práticas envolvendo conselho de administração, conselho fiscal, gestão, assembleia geral ordinária e auditoria externa. Os princípios balizadores analisados são os de responsabilidade corporativa, prestação de contas e de transparência. O segundo cruzamento possibilitado foi com relação às atribuições de controladoria que podem apoiar cada boa prática considerando a priorização identificada nas entrevistas e questionários. Deste cruzamento, foram selecionadas as práticas que envolviam informações para fazer o vínculo com a técnica de *Business Intelligence*. Estes relacionamentos evidenciaram uma estruturação de apoio da controladoria e *Business Intelligence* para a governança corporativa considerando transparência, responsabilidade corporativa e prestação de contas.

**Palavras-chave:** Governança Corporativa. Controladoria. Cooperativa e *Business Intelligence*.



## ABSTRACT

International financial scandals have generated a rise in corporative governance-based scientific studies inside open capital companies. Even non-obligated organizations have also using good practices in corporative governance. Thus, this research analyses how corporative governance and its milestones principles, with controllership and Business Intelligence techniques, can be structured. Research took place in a southern Brazilian co-op agribusiness, mainly focused in dairy processing from milk collected from partners and members. The research kick-off was made from data collection from questionnaires to company management and interviews with director's board, vice-president, CEO, CFO and IT manager. After, the questions had been classified by corporative governance's milestones, and confirmed by a PhD's board, thus allowing crossing of good practices issues with administration board, audit committee, management, members' general meeting and external auditors. Disclosure, accountability and compliance were the milestones analyzed. A second crossing was made using good practices supported by controllership, considering ranked-based issues as identified by the questionnaires and interviews. Based on this last data crossing, relevant information was classified to bond with Business Intelligence techniques. This related data showed a controllership and Business Intelligence support for corporative governance, considering disclosure, accountability and compliance.

**Keywords:** Corporate Governance. Management Accounting. Cooperative and Business Intelligence.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Organograma estratégico.....	21
Figura 2: Governança Corporativa <i>versus</i> boas práticas de GC.....	27
Figura 3: Sistema de governança corporativa.....	36
Figura 4: Relação entre governança corporativa com cooperativas.....	40
Figura 5: Estágios de desenvolvimento do <i>BI</i> .....	48
Figura 6: Funcionamento do <i>BI</i> .....	50
Figura 7: Princípios balizadores X Boas Práticas X Controladoria X <i>BI</i> .....	52
Figura 8: Desenho da pesquisa.....	54
Figura 9: Modelo de extração de palavras repetidas.....	61
Figura 10: Resultado para análise Léxica.....	61
Figura 11: Escolaridade.....	66

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Conceitos de governança corporativa.....	23
Quadro 2: Pilares GC.....	23
Quadro 3: Quadro resumo GC.....	25
Quadro 4: Quadro resumo das boas práticas de GC.....	36
Quadro 5: Quadro resumo governança corporativa em cooperativas.....	41
Quadro 6: Aspectos conceituais envolvendo a controladoria.....	42
Quadro 7: Síntese de atribuições da controladoria.....	44
Quadro 8: Aspectos relevantes sobre controladoria.....	45
Quadro 9: Síntese de conceitos sobre <i>BI</i> .....	51
Quadro 10: Instrumentos de coleta de dados primários e secundários.....	56
Quadro 11: Boas práticas x tempo de empresa.....	65
Quadro 12: Boas práticas x gênero.....	67
Quadro 13: Boas práticas mais aplicadas.....	68
Quadro 14: Boas práticas menos aplicadas.....	69
Quadro 15: Grau de utilização das boas práticas.....	70
Quadro 16: Perfil dos entrevistados.....	70
Quadro 17: Síntese das respostas das entrevistas.....	75
Quadro 18: Boas práticas x princípio balizador.....	78
Quadro 19: Resumo Boas práticas x princípios balizadores.....	81
Quadro 20 – Cruzamento Controladoria x Boas Práticas x Princípios GC.....	81
Quadro 21 – Gestão da informação no contexto controladoria.....	82

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1: Relação média boas práticas x tempo de empresa.....	64
---	----

## LISTA DE ABREVIACOES

ADR-*American Depositary Receipt*

AGO - Assembleia Geral Ordinária

BI - *Business Intelligence*

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission*

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DRE´s – Demonstraco de Resultados do Exercício

DW – *Data ware house*

EnANPAD - Encontro da ANPAD

ERP - *Enterprise Resource Planning*

GC - Governança Corporativa

GDR - *Global Depositary Receipt*

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

OLAP - *On Line analytical processing*

OCB - Organizao das Cooperativas Brasileiras (OCB)

OCDE - Organizao para a Cooperao e o Desenvolvimento Econmico

SOX - *Sarbanes-Oxley*

SESCOOP - Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo

SSCI - *Social Science Citation Index*

TI – Tecnologia da Informao

UHT - *ultra-high temperature*

USP – Universidade de São Paulo

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA .....	14
1.2 OBJETIVOS .....	16
<b>1.2.1 Objetivo geral .....</b>	<b>16</b>
<b>1.2.2 Objetivos específicos .....</b>	<b>17</b>
1.3 RELEVÂNCIA DO ESTUDO .....	17
1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	18
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO .....	21
2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA (GC).....	21
<b>2.1.1 Mecanismos de governança.....</b>	<b>24</b>
<b>2.1.2 Boas Práticas de GC .....</b>	<b>26</b>
<b>2.1.2.1 Propriedade .....</b>	<b>27</b>
<b>2.1.2.2 Conselho de administração .....</b>	<b>28</b>
<b>2.1.2.3 Auditoria externa .....</b>	<b>29</b>
<b>2.1.2.4 Conselho fiscal.....</b>	<b>31</b>
<b>2.1.2.5 Gestão.....</b>	<b>31</b>
2.2 CONTROLADORIA .....	37
3 METODOLOGIA .....	50
3.1 PREMISSAS INICIAIS.....	50
3.2 DESENHO E CRONOGRAMA DA PESQUISA.....	50
3.3 ETAPAS DA PESQUISA.....	51
3.4 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS .....	53
3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS .....	55
4 ESTUDO DE CASO.....	58
5 CONCLUSÕES .....	83
REFERÊNCIAS.....	86
APÊNDICES.....	93

APÊNDICE A – Questionário BP .....	93
APÊNDICE B – Roteiro entrevistas .....	95
APÊNDICE C – Cruzamento GC X Principios Balizadores X Boas práticas GC X Controladoria .....	99

## 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo destina-se a fazer a contextualização da pesquisa, como evidências que se deseja apresentar, através de mensuração no referencial teórico, objetivo geral e objetivos específicos da dissertação, ou seja, o que se busca com esta pesquisa, além da relevância da pesquisa e delimitação do tema considerando o escopo proposto, assim como sua organização através dos capítulos.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Com a competitividade atual nos negócios, a necessidade de agilidade nas decisões é relevante. Porém, os critérios e limitações que as respaldam precisam estar claros, logo, o papel de práticas que prezem pela transparência, prestação de contas, responsabilidade corporativa e equidade são fundamentais. Neste sentido destaca-se a Governança Corporativa (GC), que faz destes seus princípios balizadores (RIBEIRO; MURITIBA; MURITIBA, 2012), com vistas ao equilíbrio entre controle e poder.

Governança corporativa, numa visão ampla, para Becht, Bolton e Röell (2005), trata-se de um conjunto de ações que minimizam o conflito de interesse nas organizações. Já para Costa, Famá e Santos (2007) é o conjunto de mecanismos de incentivo e controle, internos e externos, para redução dos custos decorrentes do problema de agência.

Huang e Ho (2012) analisam a evolução do tema governança corporativa em artigos publicados na base *Social Science Citation Index (SSCI)* no período de 1992 até 2008, e ressaltam sobre uma atenção especial quanto à necessidade de reforma na governança corporativa, pois os diversos mecanismos de GC, não foram impeditivos para muitas organizações terem severas perdas em 2007, atingindo a confiança dos investidores.

Alvares, Giacometti e Gusso (2008, p.47), IBGC (2010) e Ribeiro, Muritiba e Muritiba (2012) utilizam como princípios balizadores da GC: a **transparência** que



pode ser tratada como uma obrigação de informar, tornando a boa comunicação interna e externa em clima de confiança; **equidade** que trata todos os grupos de interesse de forma igualitária; **prestação de contas** que deve ser tratada com responsabilidade, assumindo os atos realizados durante os mandatos e **responsabilidade corporativa** pelas atitudes com o meio ambiente tratado de forma sustentável, na sociedade onde os princípios éticos devem ser desenvolvidos para o bem-estar local e do empregado, pois a empresa deve ter consciência de sua responsabilidade social.

Neste contexto de governança corporativa, de seus princípios balizadores e de suas boas práticas, identificaram-se inúmeros estudos voltados para organizações de capital aberto. Uma das razões deste volume expressivo de publicações pode ser explicado pela obrigatoriedade da adoção estabelecida pelas bolsas de valores de cada país. Ponte *et al* (2012) analisaram 158 companhias listadas na BM&FBovespa e com um retorno de 83 empresas identificaram como principais fatores para adoção de boas práticas: perpetuar a empresa; garantir maior transparência e relacionamento com o mercado de capital; reduzir o custo de capital; melhorar a imagem institucional; valorizar as ações da empresa e profissionalizar a empresa. Analisando sob um aspecto de organizações do tipo cooperativas, o único fator listado no estudo que não se aplica seria a questão de valorizar as ações da entidade, os demais fatores também podem estar presentes na realidade das cooperativas.

Existem movimentos de entidades reguladoras, grupos de estudo e até mesmo o IBGC que estão trabalhando a questão da governança corporativa em cooperativas. Este tipo de organização é caracterizado por ser formado a partir de grupos de agentes econômicos com objetivos em comum. Não há separação entre propriedade e controle. O associado é ao mesmo tempo usuário (fornece insumos e matérias-primas, por exemplo) e associado do negócio. Esta condição pode conduzir a uma situação de ineficiência, pois a decisão é descentralizada e morosa, conforme Bialoskorski Neto (2008).

Na visão de Davis e Bialokorski Neto (2010), muitas iniciativas em cooperativas grandes e com reputações respeitáveis fracassaram repentinamente, o que sugerem problemas com a transparência ou outros pontos não tão perceptíveis. Com

relação à governança corporativa em cooperativas, foi somente em 2006 que a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) sistematizou documento nessa área, de acordo com Davis e Bialokorski Neto (2010).

Contrastando a visão anterior sobre cooperativas, Borgen (2010) trata a questão da não separação entre propriedade e controle como um ponto forte das cooperativas pois, os sócios eleitos para o conselho de administração podem participar de forma ativa do negócio, e conseqüentemente das decisões dos gestores.

É nesta aproximação entre a operação da cooperativa com o conselho de administração que a governança corporativa também se faz necessária, principalmente através de controles internos, códigos de ética e conduta, políticas e procedimentos que podem ficar a cargo da área de controladoria (NASCIMENTO; REGINATO, 2010). A partir desta descrição, a controladoria passa a ter uma conotação diferenciada, podendo ser considerada um mecanismo interno de apoio, pois tem como atribuições aspectos relacionados à transparência, prestação de contas e responsabilidade corporativa, além de ser responsável também por sistemas de informações, incluindo o *Business Intelligence*.

Desta forma, o presente estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: como a transparência, responsabilidade corporativa e a prestação de contas em GC podem ser estruturadas em um contexto de cooperativa agropecuária.

## 1.2 OBJETIVOS

Com base na questão de pesquisa foram elaborados os seguintes objetivos:

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é criar uma estrutura de transparência, responsabilidade corporativa e prestação de contas de GC em uma cooperativa agropecuária.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral deste estudo, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar características de governança corporativa, controladoria e *BI*.
- Analisar as principais divergências e convergências sobre governança corporativa no contexto de ambiente cooperativo.
- Cruzar as práticas de governança corporativa com seus princípios balizadores.
- Relacionar as boas práticas e princípios balizadores com as atribuições de controladoria.

### 1.3 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

A argumentação desta pesquisa para sua justificativa é a de fornecer um estudo empírico quanto a uma estrutura para suportar as práticas de governança corporativa recomendadas, comparando com o que acontece de fato na realidade da cooperativa, utilizando a controladoria e o *BI* como apoio interno. Esta estrutura proposta seguiu preceitos da controladoria e *BI* com vistas à transparência, responsabilidade corporativa e prestação de contas.

Foram identificados estudos nacionais e internacionais sobre GC em cooperativas. Borgen (2010) analisou como os problemas de governança corporativa em cooperativas poderiam atingir o desenvolvimento de produtos diferenciados. A nova governança corporativa focada em sustentabilidade (RUNNELS; GIAMPETRO-MEYER, 2011), trata sobre o desenvolvimento de cooperativas agrícolas na província de Zanzan (RAJAEI; YAGHOUBI; DONYAEI, 2011). Estudo de governança corporativa em cooperativas a partir da leitura de seus estatutos (GHESTI; KOTINIK; BALESTRO, 2010).

Enfim, há um referencial nacional e internacional tratando de governança corporativa em cooperativas; porém, são estudos feitos nas últimas décadas e não tem grande volume de publicações. O que se pode comprovar através de artigos

bibliométricos é o crescimento no estudo da governança corporativa isolada (HUANG; HO, 2012; CHUNG; ZHANG, 2011). Ferrari, Souza e Diehl (2011) buscaram artigos sobre contabilidade gerencial (*accounting management*) em cooperativas nas bases Scielo e *Science Direct*, além de buscas em *sites* de eventos da área (Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Enanpad, Congresso da Anpcont e Congresso Brasileiro de Custos) e nada foi constatado, ou seja, há evidência da carência de estudos que tratem tanto governança corporativa como controladoria no contexto de organizações do tipo cooperativas.

A relevância das cooperativas no contexto nacional precisa ser considerada. De acordo com a OCB (2011), no ano de 2011 existiam 6.586 cooperativas com aproximadamente 10 milhões de associados. Os empregos diretos gerados chegam a 296 mil, destes 152 mil no Rio Grande do Sul. Observou-se a expressividade do Estado neste tipo de organização.

Aliado a isso, metodologicamente não se identificou qualquer trabalho nesta temática utilizando análise de conteúdo com suporte computacional. A contribuição, portanto, do presente estudo está na identificação de como a governança corporativa pode ser estruturada pela controladoria com apoio do *BI*.

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Faz parte do escopo principal desta pesquisa a investigação da estrutura de governança corporativa existente com vistas à transparência, prestação de contas e responsabilidade corporativa e como a controladoria como mecanismo interno pode auxiliar no que tange a suas atribuições, utilizando também a técnica de *BI*, alcançando a questão-problema definida anteriormente.

No que se refere aos aspectos teóricos, esta pesquisa se delimita pelas abordagens preliminares sobre Governança Corporativa, contexto de cooperativas, controladoria e *BI*, buscando ao final estabelecer os devidos vínculos e gerar algum tipo de melhoria. Não faz parte da delimitação desta pesquisa aprofundar aspectos técnicos do *Business Intelligence*, utilizado pela controladoria, tratando-o como uma

ferramenta gerencial que auxilia na busca de informações para os envolvidos no nível estratégico e tático da cooperativa.

Quanto à governança corporativa, será dado foco aos princípios balizadores da governança corporativa, preceitos de boas práticas e controles internos, sem intenção de aprofundar outros assuntos também tratados pela governança corporativa e que não se aplicam diretamente à questão de pesquisa desta dissertação.

## 1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos. O primeiro trata da introdução ao assunto de forma geral, correspondendo à contextualização, a pergunta problema, a evidenciação do objetivo geral e específicos, além da relevância da pesquisa e delimitação do tema.

No segundo capítulo, identifica-se a parte que corresponde aos fundamentos teóricos dos assuntos que são utilizados na análise, como conceitos de governança corporativa, boas práticas de governança corporativa, cooperativas, controladoria e o *Business Intelligence*.

O método utilizado na pesquisa, assim como a coleta de dados e forma de interpretação de dados são descritos no terceiro capítulo. Este capítulo também compreende a explicação dos softwares que apoiaram as análises.

No quarto capítulo é apresentada a análise de dados, feita a partir da coleta que foi composta por entrevistas, questionários e busca de documentos internos. Neste capítulo também são apresentadas as consolidações das conclusões possibilitadas pela análise e cruzamento de dados.

A estrutura proposta, de apoio por meio da controladoria e *BI* à governança corporativa aplicada a realidade da organização foco do estudo de caso é apresentada no quarto capítulo, tendo por base o referencial pesquisado e a análise de dados feita em etapa anterior. O uso de preceitos da controladoria para apoiar a transparência, responsabilidade corporativa e prestação de contas pode ser visualizada nesta etapa.

No quinto capítulo é apresentada a conclusão desta dissertação, assim como propostas de estudos futuros a partir da pesquisa desenvolvida. Por último pode-se visualizar as referencias, anexos e apêndices.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA (GC)

A governança corporativa pode ser considerada um conjunto de mecanismos que tem por objetivo controlar as decisões tomadas na base decisória das empresas (SILVEIRA, 2010). Na visão de Casagrande Neto, Sousa e Rossi (2010, p.113), a governança corporativa “diz respeito aos sistemas de gestão, prestação de contas e responsabilização que regem o relacionamento entre acionistas, conselho de administração e a alta administração executiva”.

Em função da diversidade de conceitos existentes com relação à governança corporativa, apresenta-se o Quadro 1 sintetizando-os:

Quadro 1: Conceitos de governança corporativa

Autores	Conceito
Cadbury Report (1992)	Sistema pelo qual as companhias são dirigidas e controladas, colocando os conselheiros de administração no centro de qualquer discussão.
Shleifer e Vishny (1997, p. 737)	Conjunto de mecanismos pelos quais os fornecedores de recursos garantem a obtenção para si do retorno sobre seu investimento.
Malacrida e Yamamoto (2006, p. 68)	Mecanismos que permitam controlar e monitorar os negócios, não somente pelos gestores internos, mas também pelos acionistas, possibilitando identificar e solucionar prováveis conflitos de agência que podem surgir dentro de uma organização.
IBGC (2010, p.19)	Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle.
Raithatha e Bapat (2012)	Controle geral das atividades desde a formulação de objetivos de longo prazo até planos da estrutura de gestão adequada observando as funções de estrutura para manter a corporação com integridade e responsabilidade. Esta estrutura inclui o conselho de administração, executivos, acionistas, credores e outros. O papel de cada um destes atores é crucial na garantia do desempenho empresarial responsável.

Fonte: Autores citados.

Governança corporativa, através de seus mecanismos, tem por função também realizar o monitoramento entre as relações de acionistas com a administração executiva, conselho de administração e fiscal e entre elas com vistas a garantir a

transparência, responsabilidade corporativa, equidade e prestação de contas objetivando a continuidade da organização.

No Quadro 2, é possível identificar o foco dado a cada um dos princípios balizadores da governança corporativa.

Quadro 2: Pilares GC

Item	Conceito
Evidenciação ( <i>disclosure</i> )	Usualmente chamado de transparência, com dados acurados, registros contábeis fora de dúvida (princípio da evidenciação) e relatórios entregues nos prazos combinados.
Equidade ( <i>Fairness</i> )	Traduzida por senso de justiça e de equidade para com os acionistas minoritários contra transgressões de majoritários e gestores.
Prestação de contas ( <i>Accountability</i> )	Responsabilidade pela prestação de contas por parte dos que tomam as decisões de negócios, inclui controles internos, auditoria interna, práticas contábeis e auditoria externa.
Responsabilidade Corporativa ( <i>Compliance</i> )	Obediência e cumprimento das leis do país e função social da entidade.

Fonte: Adaptado de Lodi (2000, p.19).

Almeida-Santos, Verhagem e Bezerra (2011, p. 61) afirmam que “a boa governança corporativa possibilita melhor desempenho da empresa, maior rentabilidade e eficiência”. Para Malacrida e Yamamoto (2006, p. 68) “a governança corporativa surgiu para criar mecanismos que permitam controlar e monitorar os negócios, não somente pelos gestores internos, mas, também pelos acionistas, possibilitando identificar e solucionar prováveis conflitos de agência.” Conflitos de agência correspondem a divergências, conflitos de interesses que possam haver entre os interesses do agente e do proprietário, podendo afetar a continuidade da corporação.

Brigham, Gapenski e Ehrhardt (2001) sinalizam a possibilidade de administradores obterem informações mais detalhadas daquelas que vão a público devido à estrutura hierárquica. Nesta situação os acionistas ficariam em desvantagem, é neste sentido que as boas práticas devem ser aplicadas, com o objetivo de manter a ética e a responsabilização dos envolvidos.

No Brasil, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) é a entidade responsável pela GC. Fundado em 27 de novembro de 1995, é referência no Brasil em desenvolvimento das melhores práticas de governança corporativa com o



objetivo de contribuir com a sociedade no desenvolvimento de uma maior transparência, justiça e responsabilidade. Para o IBGC (2010), a boa governança possibilita aos proprietários (acionistas ou cotistas) a gestão estratégica e a monitoração da alta direção protegendo os interesses dos seus acionistas.

No contexto estudado, governança corporativa, na visão da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2004), corresponde a um componente central na melhoria do desempenho e crescimento econômico, reforçando a confiança do investidor.

Segundo Casagrande Neto, Sousa e Rossi (2010), a governança corporativa surge pela necessidade com que as organizações se deparavam para crescer em um mercado carente de: mecanismos de controle; atos de gestão; acesso de informações confiáveis e proteção aos minoritários e aos demais envolvidos.

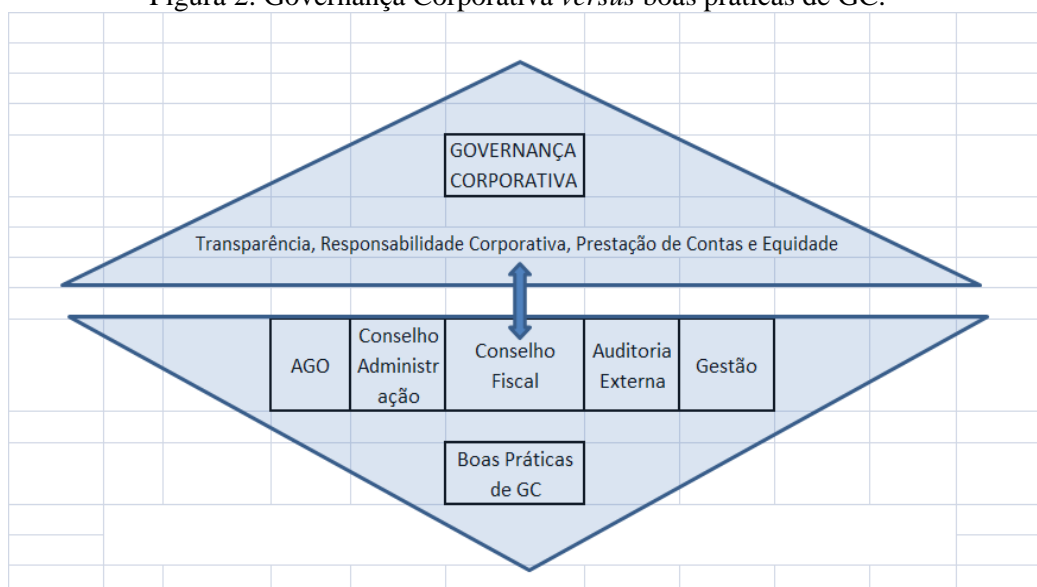
Quadro 3: Quadro resumo GC

<b>Assunto</b>	<b>Autor</b>
Controlar decisões dos gestores, transparência e geração de valor no longo prazo.	Silveira (2010)
Sistema de gestão, prestação de contas e responsabilização para o acionista, conselhos (administração e fiscal) e alta administração.	Casagrande Neto, Sousa e Rossi (2010)
Controle geral das atividades desde objetivos de longo prazo até planos da estrutura de gestão, integridade e responsabilidade, conselho de administração, executivos, acionistas, credores; papel de cada um destes atores crucial no desempenho empresarial responsável.	Raithatha e Bapat (2012)
Melhor desempenho, maior rentabilidade e eficiência, padronização de processos, informações seguras e confiáveis para avaliação e decisão.	Almeida-Santos, Verghagem e Bezerra (2011)
Controlar e monitorar negócios, conflito de agência. Controle interno e externo.	Malacrida e Yamamoto (2006)
Administração ter informação privilegiada, boas práticas de governança, ética e responsabilização.	Brigham, Gapenski e Ehrhardt (2001)
Monitoramento dos envolvimento de conselhos, auditorias e gestão. Justiça e gestão estratégica.	IBGC (2010)
Melhoria de desempenho e crescimento econômico, confiança do investidor.	OECD (2004)
Equidade, transparência, prestação de contas e responsabilidade corporativa.	IBGC (2010)
Mecanismos de controle, atos de gestão, acesso informações confiáveis e proteção sócios minoritários.	Casagrande Neto, Sousa e Rossi (2010)

Fonte: Autores citados.

No Quadro 3, tem-se, portanto, um resumo com os principais aspectos sobre GC abordados neste subcapítulo, que serviram de base para a elaboração das perguntas feitas nas entrevistas.

Figura 2: Governança Corporativa *versus* boas práticas de GC.



Fonte: Elaborado pela autora.

Na Figura 2, é apresentada a relação dos balizadores da governança corporativa ou princípios balizadores com os seus mecanismos. São os mecanismos que, através da transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa buscam promover eficiência e eficácia para as organizações, pois são neles que estão as boas práticas da GC (IBGC, 2010).

Para que se possa mensurar e avaliar a GC, é importante entender e aderir a alguns conceitos e práticas que visam o auxílio da manutenção, melhoria ou implantação de governança corporativa nas organizações. Com o objetivo de esclarecer alguns conceitos e processos, são tratados os mecanismos de boas práticas.

### 2.1.1 Mecanismos de Governança

Seguindo a linha da governança corporativa como importante mecanismo para as empresas, têm-se dois potenciais benefícios pela sua utilização. Para Silveira (2010), o primeiro seriam os benefícios externos, relacionados à maior transparência da empresa que assim teria um diferencial competitivo no mercado financeiro. O segundo benefício seria interno. Com a segregação clara dos controles haveria o

aprimoramento do processo decisório da alta gestão e maior institucionalização da empresa.

Neste sentido, os controles internos passam a ter uma conotação relevante, fortalecendo e colaborando com os princípios da governança corporativa, principalmente no que tange a transparência, responsabilidade corporativa e prestação de contas.

O controle interno pode ser definido como o plano de organização e todos os procedimentos adotados para a proteção de seus ativos e dados contábeis visando a sua segurança, podendo ocasionar melhoria de sua eficiência operacional e assegurando a promoção do cumprimento às diretrizes administrativas estabelecidas, de acordo com a AICPA (1972).

Para Avalos (2009), controle interno é um conjunto de procedimentos, políticas, diretrizes e planos que têm como objetivo garantir a eficiência, a ordem e a segurança na gestão administrativa, contábil e financeira da empresa. Neste contexto, a ligação dos controles internos através dos mecanismos das boas práticas de governança corporativa é importante, pois, converge no sentido de segurança, satisfazendo alguns pontos dos princípios balizadores da governança.

De acordo com o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO (1994), controle interno é consequência das ações de um comitê de diretores, gestores e outras pessoas de uma empresa para prover razoável segurança nas seguintes categorias: **eficácia e eficiência** das operações, **confiabilidade** das demonstrações financeiras e **conformidade** (*compliance*) com as leis e normas vigentes. O COSO apresenta cinco elementos da estrutura de controle interno: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação, comunicação e monitoração.

Os controles internos ganharam força, principalmente, a partir dos escândalos contábeis-financeiros de empresas internacionais como Enron, Worldcom, Arthur Andersen, entre outras. Com base nestes fatos, o Congresso Americano promulgou a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), que representa a maior reforma da legislação do mercado de capitais dos Estados Unidos da América. A SOX objetiva a melhoria dos controles internos das empresas, tornando-os transparentes e efetivos (LOBO; ZHOU, 2006).

Pereira (2009) destaca como principais objetivos do processo de controles internos:

**Objetivos de desempenho como:** procedimentos para avaliação da qualidade de ativos; procedimentos para cada área, como: delegação de autoridade e responsabilidade, conferências, conciliações, etc.; política de seleção e utilização de recursos humanos compreendendo código de ética, avaliação de desempenho, rodízio, etc.; identificação, avaliação e controle de riscos.

**Objetivos de informação:** elaboração de relatórios para a tomada de decisões, confiáveis, precisos e coerentes. Estes controles para informação são relativos à: alimentação de dados e confecção de relatórios gerenciais; gestão de riscos; desempenho financeiro; apuração de lucros e perdas; registro adequado do ativo e passivo; contas de resultado e compensação e agilidade das comunicações internas.

**Objetivos de conformidade:** assegurar que todas as atividades da empresa estejam de acordo com a legislação vigente, regulamentos e, principalmente, políticas e procedimentos internos. Nestes objetivos se enquadram-se duas funções: auditoria interna e *Compliance*.

Silveira (2010) divide a GC em mecanismos internos como: conselho de administração, sistema de remuneração, concentração acionária e a atuação de investidores institucionais e externos como: proteção legal aos investidores, possibilidade de aquisição hostil e grau de competição no mercado de produtos, fiscalização dos agentes de mercado e estrutura de capital. Se ocorrer a combinação entre ambos, o sistema será eficiente.

### 2.1.2 Boas Práticas de GC

Como forma de auxiliar a GC no atingimento de seus objetivos são utilizados mecanismos denominados “boas práticas”. No Brasil, alguns órgãos ou institutos recomendam práticas. A cartilha de recomendação da CVM, por exemplo, emitida em 2002 têm por objetivo orientar a relação entre administradores, conselheiros, auditores independentes, acionistas controladores e acionistas minoritários.

Já o IBGC, elaborou um código de boas práticas analisando diversos aspectos relevantes para a governança corporativa tais como: propriedade, conselho de

administração, gestão, auditoria independente, conselho fiscal e conflito de interesses. As boas práticas buscam, com a definição de alguns padrões, a transparência entre os relacionamentos dos envolvidos na organização, reduzindo assim conflitos de agência, conflitos de interesse, entre outros, conforme exposto na sequência.

#### 2.1.2.1 Propriedade

O poder político, representado pelo direito de voto, deve estar sempre em equilíbrio com o direito econômico. O direito de voto deve ser assegurado a todos os sócios, cada ação deve dar direito a um voto e este princípio é válido para todos os tipos de organização (IBGC, 2010). Em uma organização cooperativa, os proprietários são seus associados, que por meio de voto e mecanismos de representação elegem representantes.

A Assembleia Geral Ordinária (AGO) deve ser o órgão principal das organizações. A AGO deve seguir algumas regras, segundo Cartilha da CVM (2002):

- a) quando os assuntos da pauta forem complexos deve-se convocar assembleia, no mínimo 30 dias antes, se a organização tem *American Depositary Receipt (ADR)* e *Global Depositary Receipt (GRD)*, representativos de ações ordinárias ou de ações preferenciais que detenham direito de voto devem obedecer ao prazo mínimo de 40 dias para realização da AGO;
- b) as assembleias gerais devem ser realizadas em data e hora que não dificultem o acesso dos acionistas;
- c) o edital de convocação de assembleias gerais deve conter descrição precisa dos assuntos a serem tratados;
- d) o conselho deve incluir na pauta matérias relevantes e oportunas sugeridas por acionistas minoritários, independentemente do percentual exigido por lei para convocação de assembleia geral de acionistas.

As principais competências da AGO, de acordo com o IBGC (2010) são:

- Aumentar ou reduzir o capital social e reformar o Estatuto/Contrato Social.
- Eleger ou destituir, a qualquer tempo, conselheiros tanto de administração como fiscais.

- Tomar, anualmente, as contas dos administradores e deliberar sobre as demonstrações financeiras.
- Deliberar sobre transformação, fusão, incorporação, cisão, dissolução e liquidação da sociedade.
- Deliberar sobre a avaliação de bens que venham a integralizar o capital social;
- Aprovar a remuneração dos administradores.

Fica evidente que é na AGO que são tomadas as decisões mais relevantes das organizações. Tal fato fortalece a transparência para a governança corporativa, evitando decisões questionáveis e duvidosas.

#### 2.1.2.2 Conselho de administração

Segundo o IBGC (2010), é o conselho de administração, órgão colegiado, principal componente do sistema de governança corporativa, o responsável pelo processo de decisão de uma organização em relação ao seu direcionamento estratégico. Este conselho deve ser o elo entre a propriedade e a gestão, pois recebe poderes dos sócios e presta contas a eles.

Complementando as informações sobre atribuições do conselho de administração tem-se:

- Proteger o patrimônio da companhia.
- Perseguir a consecução de seu objeto social e orientar a diretoria a fim de maximizar o retorno do investimento.
- Deve ter de cinco a nove membros tecnicamente qualificados.
- Pelo menos dois membros com experiência em finanças.
- Deve ter o maior número possível de membros independentes da administração da companhia.
- Para companhias com controle compartilhado, pode-se justificar um número superior a nove membros.
- Mandato deve ser unificado, com prazo de gestão de um ano, permitida a reeleição.
- Recomenda-se que o cargo de presidente do conselho e diretor-presidente não seja ocupado pela mesma pessoa.

- Esporadicamente, membros executivos poderão ser chamados ao conselho para demonstrações ou explicações diversas.
- Ao conselho de administração cabem aprovações, monitoramento de decisões envolvendo: estratégia, estrutura de capital, tolerância a risco, fusões e aquisições, contratação, dispensa, avaliação e remuneração do diretor-presidente e dos demais executivos, escolha e avaliação da auditoria independente, processo sucessório dos conselheiros e executivos, práticas de governança corporativa, relacionamento com partes interessadas, sistema de controles internos (incluindo políticas e limites de alçada), política de gestão de pessoas e código de conduta.

Algumas premissas que envolvem a formação de um conselho administrativo na visão de Alvares, Giacometti e Gusso (2008) incluem:

- A soma dos conhecimentos e experiências dos membros do Conselho deve corresponder ao contexto dos negócios e a estratégia da empresa.
- Necessita de informações abrangentes, claras e concisas para fundamentar as análises e decisões.
- A capacitação e o comprometimento dos conselheiros lhes confere autoridade necessária para exercer influência na implementação das decisões da gestão.
- Para tomar decisões eficazes, os conselheiros precisam se reunir com tempo suficiente, serem organizados, dedicados a discussões substanciais e à tomada de decisões.

Fica clara a posição do conselho administrativo em qualquer organização, ou seja, abaixo da AGO, que por sua vez é o órgão supremo de uma organização, indiferente se for uma empresa de capital aberto ou do tipo cooperativa.

#### 2.1.2.3 Auditoria externa

Segundo IBGC (2010), a atribuição básica da auditoria externa é de verificar se as demonstrações financeiras refletem adequadamente a realidade da sociedade. Quanto ao reporte, os auditores independentes devem responder ao comitê de auditoria e, na falta deste, diretamente ao conselho de administração. É o conselho de administração e/ou o comitê de auditoria que devem estabelecer com os auditores

independentes o plano de trabalho e o acordo de honorários. Esta subordinação não é unânime; em alguns casos identifica-se que a auditoria independente deve se reportar ao conselho fiscal.

Para as empresas de capital aberto, trimestralmente, em conjunto com as demonstrações financeiras, a companhia deve divulgar relatório preparado pela administração com a discussão e análise dos fatores que influenciaram preponderantemente o resultado, de acordo com as boas práticas estabelecidas na cartilha da CVM (2002).

Seguindo a mesma cartilha, tem-se que o conselho de administração deve proibir ou restringir a contratação do auditor da companhia para outros serviços que possam dar origem a conflitos de interesse. Quando permitir a contratação do auditor para outros serviços, o conselho de administração deve, no mínimo, estabelecer para quais outros serviços o auditor pode ser contratado, e que proporção máxima anual tais serviços prestados pelo auditor poderá representar em relação ao custo de auditoria. O documento de recomendações dos auditores deve ser revisado por todos os membros do conselho de administração e do conselho fiscal.

Na visão de Tosini e Bastos (2008), os auditores externos são profissionais sujeitos às normas e à supervisão da Comissão de Valores Mobiliários e respondem judicialmente por seus pareceres e relatórios, tanto na esfera cível quanto na criminal. Com isso, o trabalho da auditoria externa tende a ser um instrumento eficaz de fiscalização e controle dos registros contábeis.

Alguns benefícios que a auditoria externa pode apresentar: reduzir a assimetria de informação, como por exemplo, comportamentos oportunistas, gestores tendem a conhecer mais os negócios da cooperativa, validação dos dados informados nos relatórios gerenciais, mitigação de riscos operacionais, irregularidades identificadas em qualquer nível em função da neutralidade.

Em casos específicos de organizações cooperativas, Tosini e Bastos (2008) alertam sobre o risco de se contratar uma auditoria apenas para cumprimento legal e sem a independência necessária.



#### 2.1.2.4 Conselho fiscal

O conselho fiscal é um dos mais importantes instrumentos de fiscalização e controle. Ele é subordinado exclusivamente à assembleia geral ficando fora da subordinação do conselho de administração e gestão executiva.

Algumas premissas do conselho fiscal segundo a CVM (2002):

- deve ter de três a cinco integrantes;
- titulares de ações preferenciais e ordinárias, excluído o controlador, terão direito de eleger igual número de membros eleitos pelo controlador;
- o controlador deve renunciar ao direito de eleger sozinho o último membro (terceiro ou quinto membro), o qual deverá ser eleito pela maioria do capital social, em assembleia na qual cada ação corresponda a um voto, independente de sua espécie ou classe, incluindo as ações do controlador;
- O conselho fiscal deve adotar um regimento com procedimentos sobre suas atribuições, com foco no relacionamento com o auditor, e que não limite a atuação individual de nenhum conselheiro.

O trabalho de fiscalização do conselheiro fiscal deve ser o mais amplo possível, já que tem responsabilidades legais que lhe são impostas em caso de má conduta. O artigo 1.070 do Novo Código Civil e o artigo 53 da Lei 5.764/1971 estabelecem que os componentes da administração e do conselho fiscal se equiparam aos administradores das sociedades anônimas quando se trata de responsabilidade criminal, respondendo às ações oriundas de cooperados ou terceiros.

#### 2.1.2.5 Gestão

O diretor-presidente é responsável pela gestão da organização e coordenação da diretoria. Ele atua como elo entre a diretoria e o conselho de administração e é o responsável ainda pela execução das diretrizes fixadas pelo conselho de administração e deve prestar contas a este órgão, segundo a CVM (2002). O diretor-presidente e os demais diretores devem garantir um relacionamento transparente e de longo prazo com as partes interessadas e definir a estratégia de comunicação com esses públicos.

Cabe ao diretor-presidente a indicação dos diretores e a proposição de suas respectivas remunerações para aprovação do conselho de administração, de acordo

com o IBGC (2010). Complementando as atribuições da gestão, segundo o código do IBGC (2010) tem-se:

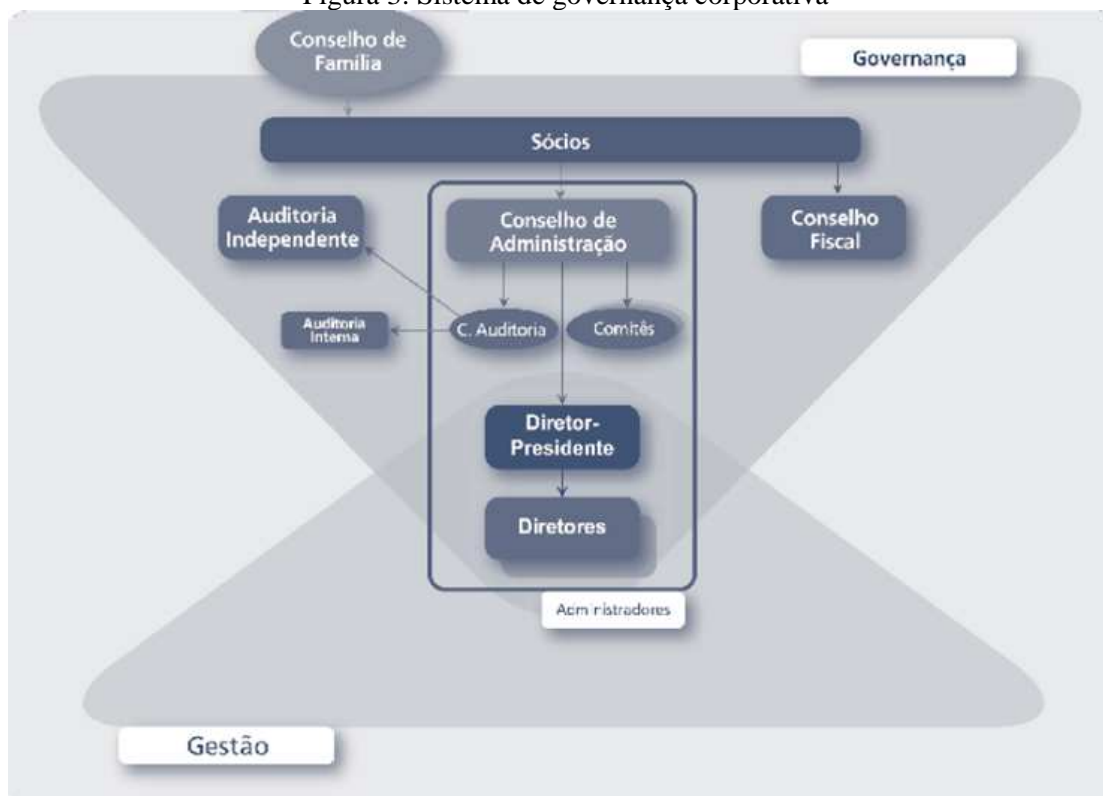
- relatórios periódicos;
- controles internos;
- código de conduta;
- avaliação do diretor-presidente e da diretoria;
- remuneração dos gestores;
- acesso às instalações, informações e arquivos.

É da gestão a responsabilidade de fazer com que os negócios foco da empresa, sejam táticos ou operacionais, aconteçam. Com isso, em algumas ocasiões, como no caso da Enron, amplamente noticiado, por conflito de interesse esta mesma gestão pode direcionar, acompanhar ou efetuar possíveis distorções de resultado. Almeida-Santos, Verhagem e Bezerra (2011) mencionam algumas formas de manipulação pela gestão:

- Aumento das receitas pela aceleração do processo de vendas e/ou geração de vendas insustentáveis, através de aumento dos descontos (temporários), sobre o preço ou diminuição das restrições de créditos aos clientes;
- Diminuição das receitas pela postergação do envio de vendas já realizadas;
- Redução dos custos dos produtos vendidos através do aumento dos níveis de produção (economia de escala), fazendo com que os resultados contábeis aumentem no período;
- Redução dos gastos com pesquisas e desenvolvimento, treinamento de pessoal, manutenção do parque fabril.

Como está apresentada na Figura 3, a GC tem como mecanismos: a AGO (representada pelos sócios), o conselho de administração, o conselho fiscal, a auditoria independente e a gestão, todos com responsabilidades e atribuições claras, para suportar os princípios balizadores da governança corporativa.

Figura 3: Sistema de governança corporativa



Fonte: IBGC (2010).

No Quadro 4, encontra-se a síntese sobre mecanismos de governança corporativa, apresentados neste subcapítulo.

Quadro 4: Quadro resumo das boas práticas de GC

Assunto	Autor
Benefícios externos: no mercado financeiro, proteção investidores, competição e fiscalizações.	Silveira (2010)
Benefícios internos: conselhos e sistemas de remuneração.	Silveira (2010)
Controles internos: procedimentos, políticas, diretrizes e planos para garantir eficiência, ordem e segurança administrativa, contábil e financeira.	Avalos (2009)
Eficácia e eficiência das operações, confiabilidade das demonstrações financeiras e conformidade ( <i>compliance</i> ). Razoável segurança.	COSO (1994)
SOX, controles internos transparentes e efetivos	Lobo e Zhou (2006)
Objetivos de desempenho: delegação de autoridade e responsabilidade, política de seleção, código de ética e conduta, identificação e avaliação de riscos. Objetivos de informação: relatórios confiáveis, precisos e seguros para decisões. Objetivos de conformidade: atividades de acordo com legislação vigente, auditoria interna e <i>compliance</i> .	Pereira (2009)
Assembleia geral de associados: edital com descrição precisa de assuntos, matérias oportunas e relevantes para acionistas minoritários, aumento ou redução de capital social, eleger ou destituir conselheiros, prestação de contas dos administradores, demonstrações financeiras, transformações, fusões,	IBGC (2010)

Continua

## Continuação

incorporações, cisões, dissoluções, avaliações de bens, e remunerações estratégicas.	
Boas práticas de governança corporativa	CVM e IBGC (2010)
Propriedade: assembleia geral ordinária, assuntos relevantes, eleição conselhos, poder político, direito econômico.	IBGC (2010)
Conselho de administração: processo de decisão, direcionamento estratégico, proteção patrimônio, maximizar retorno investimento, prazo de gestão de 1 ano, estrutura de capital, avaliação riscos, avaliação de remuneração, processo sucessório, informações abrangentes, claras e concisas.	IBGC (2010)
Conselho de administração: proteger patrimônio, orientar diretoria, 5-9 membros, 2 com experiência em finanças, membros independentes, presidente do conselho não ser o mesmo presidente da diretoria. Maximizar retorno do investimento.	IBGC (2010)
Conselho de administração: membros com experiência no contexto dos negócios, deve ter informações abrangente, claras e concisas, tomar decisões eficazes com informações tempestivas.	Alvares, Giacometti e Gusso (2008)
Auditoria externa: demonstrações refletem a realidade da sociedade, reporte ao conselho fiscal e conflito de interesse com consultorias. Revisão trimestral, empresas de capital aberto, análise de fatores, conflito de interesse, fiscalizar e controlar registros contábeis, reduzir assimetria, mitigação de riscos da operação, aprovação pelo conselho.	IBGC (2010), CVM (2002)
Auditoria externa: independência e neutralidade em cooperativas.	Tosini e Bastos (2008)
Conselho fiscal: instrumento de fiscalização e controle, deve ter de 3-5 membros, subordinado a AGO, independência, planos de trabalho e responsabilidades e conduta ética prevista em lei.	CVM (2002) e IBGC (2010)
Gestão: execução das diretrizes, relatórios periódicos, controles internos, código de ética e conduta, avaliação corpo gestor, remuneração gestores e prestação de contas.	IBGC (2010), CVM (2002)
Possíveis formas manipulação: aumento ou redução de receita, redução de custos de acordo com escalas de produção, redução de gastos de investimentos ou manutenção.	Almeida-Santos, Verhagem e Bezerra (2011)

Fonte: Autores citados.

### 2.1.3 Cooperativas e a Governança Corporativa

O cooperativismo nasceu, segundo visão de Ricciardi e Lemos (2000), com o intuito de identificar a melhor solução para situações de interesse coletivo (grupos de pessoas). Neste sentido, para atender a este interesse coletivo de forma justa, a governança corporativa tem papel fundamental, principalmente, quando trata de transparência, responsabilidade corporativa, equidade e prestação de contas. Dentre os conceitos de cooperativismo, tem-se ainda, na visão de Ferrari (2008, p. 64), que o cooperativismo é “um sistema ou doutrina em se que prega a cooperação entre seus membros em busca de um mesmo objetivo”.

Uma organização cooperativa tem por fim a melhoria econômica e social de seus membros. Esta melhoria econômica e social se dá através da exploração de uma empresa baseada na ajuda mínima de seus integrantes, com distribuição de lucros e, muitas vezes, a garantia de compra de suas produções. A missão das cooperativas, então, fica vinculada ao desenvolvimento econômico dos associados.

Os proprietários da cooperativa são os sócios cooperados, diferentemente de empresas tradicionais em que os proprietários, normalmente, são investidores ou proprietários de acordo com o capital investido. Este fato revela que, para o comando das cooperativas, existe uma igualdade de importância entre estes associados. Desta forma, a constituição dos integrantes da gestão (comando) da cooperativa fica vinculada a decisão através de assembleias gerais, em que todos os cooperados têm direito de voto.

É este mecanismo de governança corporativa, a assembleia, que legalmente tem como uma das atribuições “poderes para decidir os negócios relativos ao objeto da sociedade” (BRASIL, 1971 – Capítulo IV, seção 1, art. 38), no artigo 47 é especificado que, também, para apoiar a governança corporativa é necessário um conselho ou uma diretoria com vistas à representação do associado no mais alto nível hierárquico da cooperativa. No artigo 56, da mesma lei é citado sobre a composição do conselho fiscal, nota-se que das recomendações de boas práticas, a lei que rege as cooperativas data de 1971, ou seja, antes mesmo das recomendações do IBGC (2010) ou até mesmo da cartilha da CVM (2002), e já havia imposição legal destas práticas neste tipo de organização.

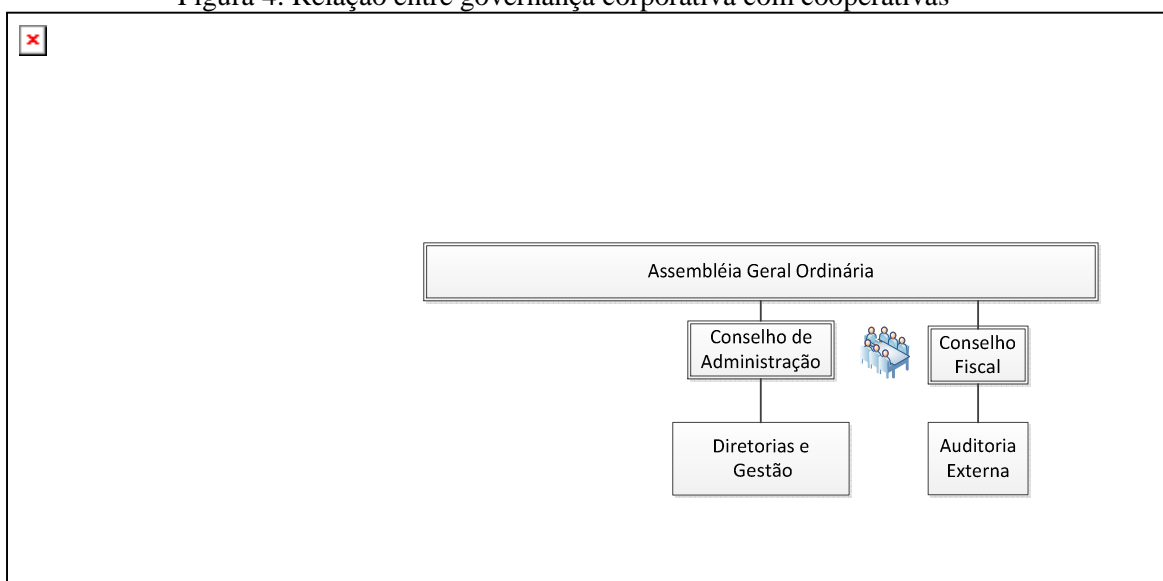
Apesar destas imposições legais, nada impede as cooperativas de seguirem os códigos ou cartilhas de boas práticas com vistas a melhorias no processo ou até mesmo ao fortalecimento dos quatro princípios balizadores da governança corporativa.

Com relação ao conselho de administração em organizações cooperativas, Chaddad (2007) menciona que a figura máxima do conselho é o presidente. O conselho exerce as funções de delinear a missão da cooperativa, o seu plano estratégico e recrutar e avaliar o desempenho do gerente geral. Em outras palavras, o conselho de administração participa de todas as decisões estratégicas, mas não administra o dia-a-dia da cooperativa. Para a Cooperative Union (1994) são citadas as

seguintes obrigações a serem cumpridas pelos conselheiros: definir a política apropriada à realização dos objetivos e estratégias da sociedade; direcionar os negócios da sociedade, incluindo o exercício dos poderes de supervisão e monitoramento; reconhecer que, em última instância, o conselho de administração é responsável pelas questões relativas à sociedade. Consta-se que a função do conselho de administração em cooperativas é muito semelhante àquela sugerida pelo IBGC (2010).

Na Figura 4, é possível verificar os relacionamentos entre GC e cooperativas, em que a proposta foi apresentar no nível estratégico e tático da cooperativa por elementos ou princípios balizadores da governança corporativa que devem nortear todo o relacionamento e decisões entre aqueles órgãos. Acima disso, vem a governança corporativa com uma visão mais macro balizando estes princípios dentro da cooperativa. Embora não seja uma obrigação, como já citado, trata-se de uma proposta buscando evidenciar o equilíbrio necessário.

Figura 4: Relação entre governança corporativa com cooperativas



Fonte: Elaborado pela autora.

Machado Filho, Marino e Cornejero (2003) mencionam a questão da dificuldade do cooperativismo frente à dinamicidade, profissionalização, transparência e praticidade dos negócios. Poucas organizações querem participar de negócios que não apresentem estas características. Feng e Hendrikse (2011) trazem preocupações dos membros (associados) com a rentabilidade de seus investimentos na cooperativa e

da preocupação dos associados em incluir questões de preços e qualidade de produtos e serviços, que influenciam a rentabilidade de sua empresa individual (conflito de interesse).

As cooperativas têm como imposição legal a assembleia geral ordinária, que ocorre obrigatoriamente nos primeiros três meses após o término do exercício social anual. Com vistas a auxiliar todas as etapas da AGO, incluindo seus conselhos, muitos dos aspectos abordados como boas práticas de governança corporativa envolvem os controles internos e informações que precisam ser desenvolvidos e acompanhados. A área interna, normalmente, designada para tal acompanhamento é a área de controladoria, em que se centralizam as informações e controles internos da empresa, ou seja, é o instrumento interno da empresa (Nascimento e Reginato, 2010).

No Quadro 5, é apresentada uma síntese conceitual de cooperativas e governança corporativa, buscando demonstrar aspectos relevantes abordados neste subcapítulo.

Quadro 5: Quadro resumo governança corporativa em cooperativas

<b>Assunto</b>	<b>Autor</b>
Solução para interesse econômico coletivo.	Ricciardi e Lemos (2000),
Cooperação entre seus membros em busca de um mesmo objetivo.	Ferrari (2008)
Igualdade de importância entre associados, poderes para decidir.	IBGC (2010)
Dificuldade do cooperativismo frente à dinamicidade, profissionalização, transparência, praticidade dos negócios, rentabilidade, preços e qualidade.	Machado Filho, Marino e Cornejero (2003)
Prestação de contas, balanço e demonstrativo de sobras, perdas, destinação de sobras, rateio de perdas, eleição dos componentes, valor de honorários, gratificação de cédula de presença.	OECD (2004)
Sócios com preocupação com a rentabilidade, que pode atingir seus negócios primários.	Feng e Hendrikse (2011)

Fonte: Autores citados.

## 2.2 CONTROLADORIA

No contexto de governança corporativa, a controladoria pode ser considerada como um instrumento de apoio, pois de acordo com Cavalcante *et al.* (2012) auxilia em termos de informações, ocasionando a transparência e a prestação de contas. Os mesmos autores identificaram junto a 96 empresas que responderam o questionário de

sua pesquisa, 66 apontaram que a controladoria abrange ou apoia a área de governança corporativa.

Mesquita *et al* (2011) identificaram, a partir de seu estudo sobre o crescimento da controladoria no contexto organizacional, que em função desta área demandar conhecimento complexo da organização, isso contribui para fundamentar as decisões dos gestores. Da amostra de artigos publicados entre 2006 e 2011 no EnANPAD, que possuíam as temáticas “controladoria” ou “contabilidade gerencial”, os mesmos autores chegaram a quantidade de 22 artigos; destes, 73% apresentaram grande foco gerencial e estratégico para a controladoria, o que reforça a visão sistêmica da controladoria.

Mclellan e Moustafa (2011) pesquisaram práticas de controladoria como: orçamento para planejamento e controle, custo-padrão, indicadores de desempenho baseados em lucros com enfoque em departamentos, desenvolvimento estratégico utilizando o custeio baseado em atividades e a ferramenta de avaliação *Balanced Scorecard* em empresas de Bahrain, Kuwait, Oman, Qatar, Arabia Saudita e Emirados Árabes. Constataram que orçamento, indicadores de desempenho e custo-padrão são práticas já disseminadas e utilizadas nas empresas analisadas. Já desempenho, baseado em lucros com enfoques departamentais; custeio, baseado em atividades e *balanced scorecard* estão sendo implementados lentamente.

Lourensi e Beuren (2011) ressaltam que a controladoria encontra-se em uma situação peculiar, uma teoria em fase de desenvolvimento e discrepante em vários aspectos. Entendem que, embora não seja um consenso, a controladoria tende a ter uma visão estratégica, até mesmo pelas funções que exerce.

No Quadro 6, são apresentados alguns conceitos gerais sobre controladoria, tanto no que tange a escopo de atuação quanto a forma em que está inserida nas empresas.

Quadro 6: Aspectos conceituais envolvendo a controladoria

Autor	Definição
Borinelli (2006, p. 105)	A controladoria tem bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão.
Cardoso, Mário e Aquino (2007)	Como órgão, a controladoria está subordinada diretamente à direção da empresa, como se percebe em vários organogramas empresariais.

Continua



## Continuação

Atkinson <i>et al.</i> (2008)	Controladoria corresponde ao processo de identificação, mensuração, relato e análise das informações de eventos econômicos da organização.
Morante e Jorge (2008)	A controladoria é um departamento que surgiu no exterior e que veio fazer parte das empresas brasileiras com a chegada das empresas multinacionais. Geralmente, está inserida nas empresas como departamento e assessoria da alta administração.
Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010)	A controladoria deve estar estruturada para atender as necessidades de controle sobre as atividades do dia-a-dia, bem como servir de ferramenta para monitorar, de forma permanente, todas as etapas nos processos de gerenciamento da empresa.

Fonte: Autores citados.

Lourensi e Beuren (2011) evidenciam em sua pesquisa a fragilidade de conceitos de controladoria nas 18 teses de amostra da USP sobre a temática, destacam a definição das funções de controladoria como: gerencial e de gestão de informações. Com isso, constata-se que não há um modelo padrão de funções para controladoria, pois os autores divergem bastante sobre este escopo, embora a questão de planejamento e controle esteja presente na maioria dos estudos.

### 2.2.1 Atribuições da controladoria

Bredmar (2011) identificou, no contexto internacional, através de pesquisas em livros especializados, seis focos principais de controladoria ou contabilidade gerencial, a saber: métodos de custeio, discussões gerais sobre administração e controle, planejamento e controle, orçamento, modelos de decisão, controle financeiro e formação de preço e preços de transferência.

No Brasil, controladoria tem como função principal oferecer suporte à gestão de negócios da empresa, facilitando o alcance de seus objetivos previamente estabelecidos. “Controlar, informar, influenciar, para assegurar a eficácia empresarial, nunca é uma posição passiva, mas ativa, sabendo da responsabilidade que tem a controladoria de fazer acontecer o planejado” (PADOVEZE, 2009, p. 33). Perez Junior, Pestana e Franco (1995) mencionam que a função básica da controladoria é garantir a realização do processo de decisão-ação-informação e controle, acompanhando e controlando as atividades da empresa.

As práticas de controladoria não são generalizáveis, precisam ser adaptadas para atender às necessidades de cada organização. Na visão de Otley (1999), o papel da controladoria difere de uma empresa para outra, dependendo principalmente do porte, da estrutura organizacional, da visão da alta direção do negócio do seu segmento, entre outras razões.

No Quadro 7, é possível identificar estas diferenças quanto à aplicação da controladoria, ou seja, as divergências entre os autores com relação as funções desempenhadas por esta área.

Quadro 7: Síntese de atribuições da controladoria

Autor	Atribuições	
Horngren (1985, p 9 -10)	1	planejamento para o controle
	2	relatórios e interpretação
	3	avaliação e assessoramento
	4	administração tributária
	5	relatórios para o governo
	6	proteção de ativos
	7	avaliação econômica
Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 376-377)	1	subsidiar o processo de gestão
	2	apoiar a avaliação de desempenho
	3	apoiar a avaliação de resultado
	4	gerir os sistemas de informações
	5	atender aos agentes do mercado
Borinelli (2006)	1	gestão contábil
	2	condução visão estratégica gerencial
	3	atribuições da área tributária
	4	atribuições da área de custos
	5	controle de ativos
	6	controle interno
	7	gestão de riscos
	8	gestão da informação
Chenhal e Smith (2011)	1	sistemas administrativos de controle
	2	indicadores de desempenho
	3	orçamento empresarial
	4	preço de transferência
	5	método de custeio
Bredmar (2011)	1	planejamento
	2	gestão de custos
	3	controle de preços

Continua

Continuação

	4	orçamento empresarial
	5	medição de desempenho

Fonte: Autores citados.

Evidencia-se que as atribuições da controladoria foram aumentando com o passar do tempo, pois o escopo apresentado por Borinelli (2006) é similar ao constatado na prática por Cavalcante *et al.* (2012) e apresenta a gestão da informação, gestão de riscos e custos como funções não apresentadas nas percepções de Horgren (1985) e Almeida, Parisi e Pereira (1999). Já as pesquisas internacionais apontam sistemas administrativos de controle, planejamento, indicadores de desempenho, orçamento empresarial, preço de transferência, gestão de custos e controle de preços como principais atribuições da controladoria. Com base nestes referenciais é possível identificar uma diferença de escopo nacional e internacional para a controladoria.

Quadro 8: Aspectos relevantes sobre controladoria

Assunto	Autor
Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Nascimento e Reginatto (2010)
Controladoria: conhecimento complexo, informação para fundamentar decisões, foco estratégico e gerencial. Informações para o negócio.	Mesquita <i>et al</i> (2011)
Processo de identificação, mensuração, relato e análise das informações de eventos econômicos da organização.	Atkinson et al (2008)
Orçamento, para planejamento e controle, custo padrão, indicadores de desempenho com base em lucros e departamentos, custo padrão.	Mclellan e Moustafa (2011)
Foco na eficácia, otimização de resultados e gestão econômica, provimento de informações, controlar, informar, influenciar.	Catelli (1999), Padoveze (2009), Nascimento e Reginato (2010)
Métodos de custeio, discussões gerais sobre administração e controle, planejamento e controle, orçamento, modelos de decisão, controle financeiro, formação de preço e preços de transferência.	Bredmar (2011)
Práticas não generalizáveis.	Otley (1999)
Planejamento e controle, relatórios e interpretações, avaliação e assessoramento de desempenho e resultado, administração tributária, relatórios para o governo, proteção de ativos e avaliação econômica. Gerir informações, instrumento gerencial que fornece informações sobre desempenho, atender agentes externos da organização.	Horgren (1985), Almeida, Parisi e Pereira (1999)
Contábil, gerencial-estratégica, custos, tributárias, controle de ativo, controle interno, controle de	Borinelli (2006) e Cavalcante <i>et al.</i> (2012)

riscos e gestão da informação.	
Conhecimento, unidade organizacional e materialização nas organizações	Borinelli (2006)

Fonte: Autores citados.

No Quadro 8, foi feita uma síntese de conceitos que envolvem controladoria sob o ponto de vista e estudos desenvolvidos pelos autores pesquisados. A controladoria é responsável por diversas atribuições estratégicas, táticas e operacionais nas organizações, não há um consenso sobre estas atribuições; porém, ressalta-se a questão do planejamento, acompanhamento de desempenho, informações gerenciais, orçamentos e custos estarem presentes na maioria dos estudos.

Um foco dado nesta pesquisa, no que tange a controladoria, é o aspecto informacional com vistas ao atendimento da transparência, prestação de contas e responsabilidade corporativa. A ferramenta informacional utilizada é o *Business Intelligence*.

### 2.2.3 *Business Intelligence (BI)*

Os negócios carecem cada vez mais de informações acuradas e assertivas. Normalmente, são os executivos principais que demandam tais informações para apoio de suas tomadas de decisões. Informações estas que são centralizadas pela área de controladoria. Acontece que, para auxiliar na relação “agente e principal”, a informação é um importante componente (FERNANDES, 2012, p. 54). Segundo a mesma autora, os usuários externos dependem das informações geradas para se inteirar sobre seu capital investido e tomar decisões.

Neste sentido, a ferramenta *Business Intelligence* apoia a controladoria e se torna importante para a assimetria informacional. Para O’Brien (2004), a tecnologia da informação deve possibilitar agilidade nos processos e decisões dos negócios, no âmbito estratégico, tático e operacional. Para isso, pode contar com ferramentas capazes de auxiliar, de forma descentralizada, os diversos setores da empresa, fazendo uso dos sistemas interconectados com bancos de dados internos ou externo à empresa, priorizando a comunicação e a agilidade necessária entre as partes envolvidas. É neste contexto que se tem a ferramenta chamada *Business Intelligence (BI)*.

Para Gulia e Singh (2011), o *BI* é uma ferramenta computacional dinâmica utilizada para identificar, extrair, analisar e decidir de forma racional sobre os negócios. É uma ferramenta utilizada por diretores e gerentes para efetuarem as melhores escolhas no que tange os negócios, como áreas de venda, demais setores, novos produtos, dados e informações sobre a produção, entre outros.

Para a gestão dos negócios, a participação dos sistemas de informação é parte fundamental e em função disso precisam estar em conformidade e adequadas com os objetivos e processos estratégicos do negócio. Buscar tais informações sobre o planejamento estratégico para estruturar os sistemas de forma a auxiliarem nesta tarefa é função importante neste contexto, principalmente, quando se trata de um *BI* (AZEVEDO JUNIOR; CAMPOS, 2008).

O *BI* também costuma ter um foco maior interno (com dados internos). Quando há integrações com outras bases externas também é utilizada a denominação sistema de suporte a decisão (DSS), na visão de Gulia e Singh (2011). O *BI* pode ser utilizado por empresas de diversos portes e segmentos, pois, na economia atual, informação é imprescindível para analisar o desempenho da empresa frente aos seus concorrentes.

Barbieri (2001) caracteriza o *BI* como uma ferramenta que utiliza diversas fontes de informação e dados para gerar mais informações pertinentes com vistas a auxiliar às estratégias de competitividade nos negócios da empresa. De acordo com Turban *et al.* (2009, p. 27), “o processo de *BI* baseia-se na transformação de dados em informações, depois em decisões e finalmente em ações”.

Khan e Quadri (2012) mencionam que o *BI* auxilia as empresas a entender e controlar os processos de negócio, assim como entender os concorrentes e comparar suas estratégias, inclusive com informações históricas. Os mesmos autores mencionam ainda, que o acesso ao *BI* já é realizado por vários tipos de funcionários, maximizando seu uso quando construídos com segregação de diversos relatórios que são integrados gerencialmente.

Figura 5 – Estágios de desenvolvimento do *BI*

Fonte: Adaptado de Jaglan, Dalal e Srinivasan (2011).

Na Figura 5, é possível identificar o processo de desenvolvimento do *BI*, em que cada informação precisa ser avaliada para evitar a criação de complexos relatórios com informações não necessárias. Após a etapa de análise, identifica-se a etapa de decisão e ação que contribuem como subsídio para a competição, com vistas ao resultado da organização.

Então, com base nos subsídios que podem ser fornecidos pelo *BI*, pode-se utilizá-lo como fonte de informações gerenciais, agregando informações contábeis, de vendas, compras, recursos humanos, entre outras. Tais informações podem ser divulgadas para os diversos níveis hierárquicos, evidenciando assim a transparência e prestação de contas, além de permitir a identificação sobre o atendimento de critérios e alçadas quanto à responsabilidade corporativa dos gestores (agentes). Porém, é importante ressaltar que cabe à controladoria a centralização e difusão das liberações de acesso a tais informações, para garantir a segurança deste processo.

### 2.2.3.1 Vantagens e desvantagens do *Business Intelligence*

Para Jaglan, Dalal e Srinivasan (2011) o *BI* pode apresentar vantagens como decisões focadas em resultado, interface amigável, acessibilidade e liberações por alçada. Corroborando Khan e Quadri (2012) acrescentam a acuracidade, assertividade e aceitação do *BI*. Na visão de Chaudhuri, Dayal e e Narasayya (2011) a flexibilidade (no sentido de acessar via *e-mail*, *pager*, *tablet*, etc) e a tempestividade do *BI* são aspectos importantes para seus usuários tomarem as melhores decisões. Para Gulia e Singh (2011) um dos aspectos positivos do *BI* é justamente a flexibilidade quanto a conversões, o sistema pode trabalhar com ERP's, com tabelas, com Excel, dados externos, etc.

Quanto às desvantagens, segundo Jaglan, Dalal e Srinivasan (2011) tem-se: preço, complexidade, limitação de uso em função de adaptações e criações de relatórios e o tempo necessário para a implantação do *BI*. Outro aspecto que precisa ser considerado é a necessidade mínima com relação aos equipamentos e capacidades disponíveis que servirão de interface para uso e armazenagem de dados e informações do *BI*. Gulia e Singh (2011) ressaltam a necessidade de planejamento e objetivos chave para desenvolver o *BI*. Sem um foco definido pode acarretar trabalhos e relatórios que não sejam necessários ou prioritários.

### 2.2.3.2 Componentes do *Business Intelligence*

O *BI* busca insumos de diversas fontes e faz um armazenamento destes dados (*Data Marts* e *Data Warehouse*). Posteriormente, faz a análise de informações (*On Line analytical processing – OLAP*) e a possível lapidação de dados (*Data Mining*). Esses componentes são essenciais para o *Business Intelligence* corresponder à necessidade de informações dos negócios.

Neste sentido de estruturação, para Barbosa (2011), é preciso criar uma atualização regular das informações, um compartilhamento rápido e econômico com controle de acesso. Um sistema de aperfeiçoamento deve ser criado a partir da arquitetura e requisitos principais estruturados, pois estes dados e informações suportarão a gestão de conhecimento que utilizará esta base. Procedimentos de

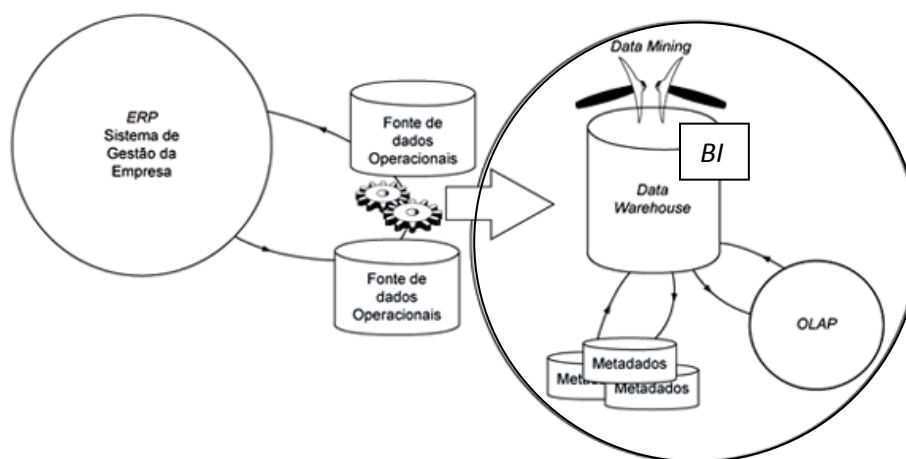
armazenamento, recuperação, autoridade, responsabilidade, direitos, obrigações e cópias também precisam estar no plano e na documentação com vistas a garantir a transparência, assertividade e confiança nas informações.

Conforme Turban *et al.* (2009), o OLAP envolve a análise de muitos itens de dados, sendo que o OLAP responde às consultas dos usuários. *Data mining* - significa a mineração de dados e tem a finalidade de extrair informações úteis a partir de um *DW* ou nos bancos de dados das organizações. Para Turban *et al.* (2009), a ferramenta *data mining* extrai automaticamente, a partir do banco de dados, informações preditivas e escondidas, que estão baseadas, normalmente, em fórmulas estatísticas complexas. Esta transparência é muito importante para o fortalecimento da governança corporativa.

No sistema de *BI* há o processo de ETC (extração, transformação, carga) que consiste na extração, transformação e carga de dados e informações. Após o processo de ETC, realiza-se a padronização desses dados, uma “limpeza”, a construção de filtros e até mesmo a correção de alguns dados advindos das origens.

Na Figura 6, pode-se observar esta sistemática do *BI*, em que, através dos sistemas integrados de gestão (ERP's), são recebidos dados e transformados em informações necessárias para decisão.

Figura 6: Funcionamento do *BI*



Fonte: Adaptado de Fortulan e Gonçalves Filho (2005).

Estes dados precisam de tratamento prévio, e no que tange a processos e transparência no momento do *input* destes dados, tem-se a controladoria com seus



processos e controles internos agindo no regramento com base nas boas práticas da governança corporativa.

No Quadro 9, são apresentados os principais conceitos envolvendo a ferramenta *BI*, com suas vantagens e desvantagens e como auxiliará a controladoria na busca pela estruturação da transparência, responsabilidade corporativa e prestação de contas.

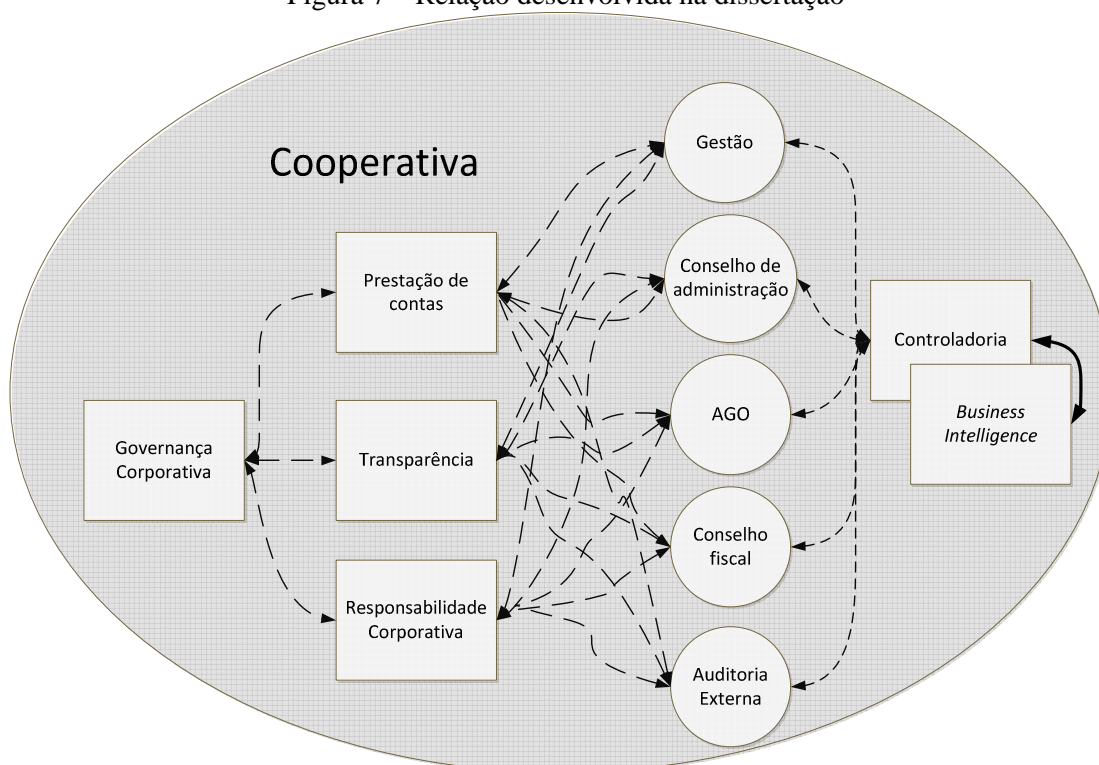
Quadro 9 – Síntese de conceitos sobre *BI*

Assunto	Autor
Agilidade no processo de decisão, níveis estratégicos, táticos e operacionais.	O'Brien (2004)
Controle de processos de negócios, entender concorrentes e comparar.	Khan e Quadri (2012)
Fontes de informação, competitividade.	Barbieri (2001)
Gestão dos negócios, entender o negócio e acompanhar, acompanhar os concorrentes.	Azevedo Junior e Campos (2008)
Atualização regular das informações, um compartilhamento rápido e econômico com controle de acesso. Sistema de aperfeiçoamento arquitetura e requisitos principais estruturados suportarão a gestão de conhecimento. Procedimentos de armazenamento, recuperação, autoridade, responsabilidade, direitos, obrigações e cópias também precisam estar no plano e na documentação com vistas a garantir a transparência, assertividade e confiança nas informações.	Barbosa (2011)
Dados para informações para decisões e ações.	Turban <i>et al.</i> (2009)
Armazenagem de dados análise de informações, lapidação de dados, armazém de dados.	Inmon (1997)
Vantagens como: decisões focadas em resultado, interface amigável, acessibilidade e liberações por alçada. Desvantagens: preço, complexidade, limitação de uso em função de adaptações e criações de relatórios e o tempo necessário para a implantação do <i>BI</i> .	Jaglan, Dalal e Srinivasan (2011)
A flexibilidade (no sentido de acessar via <i>e-mail</i> , <i>pager</i> , etc) e a tempestividade do <i>BI</i> são aspectos importantes para seus usuários tomarem as melhores decisões.	Chaudhuri, Dayal e e Narasayya (2011)
Flexibilidade quanto a conversões, o sistema pode trabalhar com ERP's, com tabelas, com Excel, etc. Desvantagem: necessidade de planejamento e objetivos chave para desenvolver o <i>BI</i> , sem um foco definido pode acarretar trabalhos e relatórios que não sejam necessários ou prioritários.	Gulia e Singh (2011)
Auxiliar na relação "agente e principal" a informação é um importante componente.	Fernandes (2012)

Fonte: Autores citados.

Após a apresentação dos temas principais desta dissertação no referencial, é possível estabelecer o relacionamento que esta proposta de pesquisa trata, permeado pela controladoria, mecanismos de boas práticas e princípios balizadores para atender a estrutura de governança corporativa proposta. Na Figura 7, é apresentada esta relação.

Figura 7 – Relação desenvolvida na dissertação



Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com a Figura 7, a governança corporativa e seus princípios balizadores (utilizados neste estudo) permeiam a relação da controladoria com o conselho de administração, assembleia geral ordinária (AGO), conselho fiscal, e auditoria externa. A controladoria pode ser a ligação da gestão com os demais órgãos, fazendo uso da ferramenta *Business Intelligence*, quando o assunto referenciar informações. Ao final, o elo principal se dá com a Cooperativa que representa os associados. As linhas pontilhadas representam a proposta da pesquisa. As linhas contínuas são relações já existentes.

A partir deste referencial teórico, que buscou abranger todos os aspectos relacionados com a questão de pesquisa, atingiu-se, assim, o objetivo específico de

número um, identificar características de governança corporativa, controladoria e *BI*. No capítulo 3, são apresentados aspectos referentes à metodologia, pois é importante entender as premissas metodológicas que permearam esta pesquisa.

### 3 METODOLOGIA

Este capítulo destina-se aos aspectos da estrutura metodológica e principalmente quanto aos objetivos, processos, meios, coleta e análise de dados que suportam a conclusão apresentada.

#### 3.1 PREMISSAS INICIAIS

A necessidade de padrões do método científico é fundamental para pesquisas e estudos, pois delimitam os padrões e validações das aplicações, Neste sentido, esta pesquisa apresenta análises quantitativas; porém a predominância quanto ao processo será qualitativa, pois se aprofundou nos objetos de estudo. Para Roesch (2007, p. 154) a análise qualitativa é mais apropriada “[...] para a avaliação formativa, quando se trata de melhorar a efetividade de um programa ou plano, ou mesmo quando é o caso da proposição de planos”. A pesquisa se caracteriza também como um estudo de caso, pois se trata de uma investigação empírica dentro de seu contexto real.

Conforme Vergara (1997), as pesquisas quanto aos fins, podem ser: exploratória, descritiva, explicativa, metodológica, aplicada e intervencionista. Quanto aos fins, esta pesquisa é classificada como exploratória, com o principal objetivo de proporcionar maior compreensão do fenômeno que está sendo investigado para permitir ao pesquisador delimitar de forma mais precisa o problema.

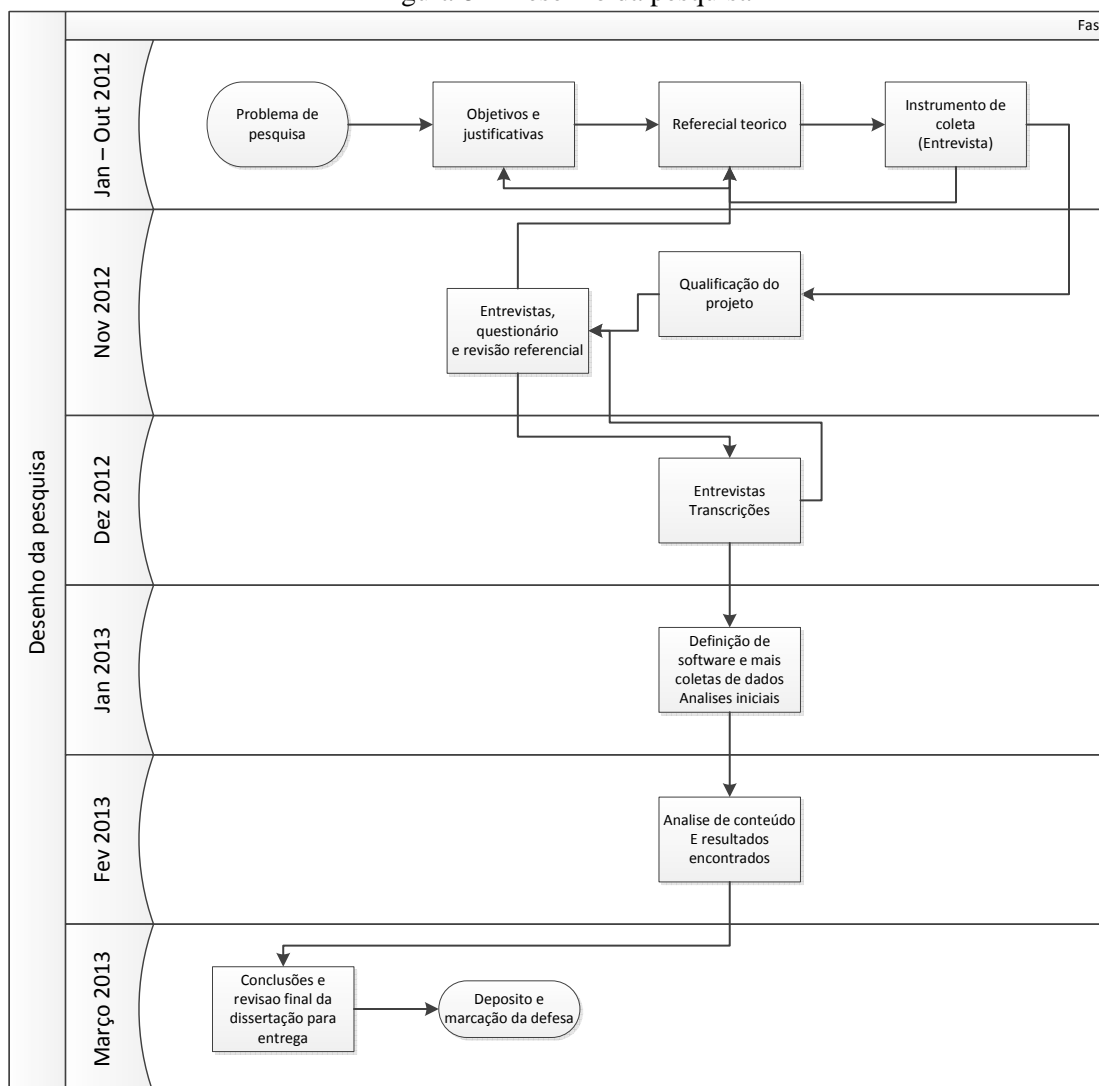
Como a análise de fenômeno e contexto desenvolvido nesta pesquisa buscou-se evidenciar empiricamente sua aplicação em uma cooperativa. Logo está enquadrada como um estudo de caso exploratório de natureza qualitativa.

#### 3.2 DESENHO E CRONOGRAMA DA PESQUISA

O desenho da pesquisa corresponde às etapas seguidas no seu desenvolvimento. A Figura 8 representa este desenho com sua evolução cronológica. A coleta de dados e entrevistas iniciou no mês de novembro de 2012, estendendo-se

até meados de dezembro de 2012. Em janeiro de 2013, iniciaram-se os procedimentos de análise com conclusão em março do mesmo ano.

Figura 8 – Desenho da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora.

O detalhamento das etapas de pesquisa é descrito no capítulo destinado a este fim, com o objetivo de deixar transparente todo o processo que envolveu esta pesquisa, assim como os aspectos metodológicos utilizados nela.

### 3.3 ETAPAS DA PESQUISA

Esta pesquisa se desenvolveu após 5 etapas:

Primeira etapa: contato inicial com o orientador e acertos sobre a linha da pesquisa. Nesta etapa, foi feito um alinhamento inicial. Apresentação da proposta para o seminário, em que surgiram contribuições sobre o foco. Foi feito ajuste de problema, objetivos e justificativas.

Segunda etapa: preparação para a qualificação. Após esta etapa, com mais contribuições, ocorreu uma mudança expressiva no problema e objetivos da pesquisa. Passando a ter um novo viés, conforme orientações dos professores doutores presentes na qualificação e do orientador.

Terceira etapa: elaboração do novo referencial teórico atendendo às premissas estipuladas na etapa anterior. Houve início do planejamento sobre o método a ser utilizado.

Quarta etapa: elaboração do instrumento de pesquisa e início da coleta de dados (questionário, entrevistas e dados secundários). Nesta fase, também foram feitas as transcrições das entrevistas, o curso para utilização do software a ser utilizado. As perguntas aplicadas nas entrevistas foram extraídas dos “quadros síntese” apresentados ao longo do referencial teórico, embasando o roteiro de perguntas, com base nas boas práticas descritas no IBGC (2010), CVM (2002) e Menezes (2012). No apêndice “B”, é possível visualizar o roteiro utilizado. É relevante ressaltar que o roteiro utilizado não teve caráter rígido, e questões não contempladas foram tratadas nas entrevistas. Nas entrevistas ocorreram problemas de remarcação de horários, ocasionando atrasos no cronograma inicial estipulado. No Quadro 10, são apresentados os instrumentos de coleta de dados utilizados.

Quadro 10 – Instrumentos de coleta de dados primários e secundários.

Documento	Descrição	Período
Ata assembleia geral ordinária	A ata da assembleia geral ordinária trata dos assuntos que foram levados para reunião com associados. Para a Cooperativa há obrigatoriedade de ser feita uma vez ao ano, onde os associados aprovam ou não os assuntos levados até eles, de acordo com o estatuto.	2012

Continua

Atas reuniões conselho administrativo	Reuniões semanais que tratam no norteamento estratégico da cooperativa, visando sua continuidade	2 mensais
Estatuto da Cooperativa Piá	Estatuto feito no ano de 2008, com base em aspectos legais onde, rege todo o funcionamento e governança corporativa da cooperativa.	2008
Questionário	Questionário sobre boas práticas aplicado para a equipe envolvida diretamente com a gestão, com cargos de gerentes, se reportando ao comitê gestor (segundo organograma)	2013
Entrevistas	Entrevistas feitas com: Presidente, Vice-Presidente, 5 conselheiros administrativo e fiscais, diretor administrativo financeiro e gerente da tecnologia da informação.	2012

Fonte: Elaborado pela autora.

**Quinta etapa:** nesta etapa, foram feitas as análises propriamente ditas nas respostas dos entrevistados, seja através de entrevista ou questionário, assim como suas interpretações e conclusões. Corresponde à etapa final desta pesquisa.

### 3.4 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados ou instrumento de pesquisa é entendida como preceitos ou processos que o cientista deve utilizar para direcionar, de forma lógica e sistemática, o processo de coleta, análise e interpretação de dados na visão de Colauto e Beuren (2006). Para o desenvolvimento desta pesquisa foram utilizados multimétodos:

#### 3.4.1 Questionário

Um questionário aplicado aos gerentes da Cooperativa Piá, fundamentado em boas práticas de governança corporativa, de acordo com o IBGC (2010), Menezes (2012) e CVM (2002) representa a fase de coleta dos dados quantitativos. O questionário foi estruturado com perguntas fechadas e de múltipla escolha, obedecendo a escala Likert, em que 1 representou a ausência da boa prática de governança corporativa e 5 significou a plena satisfação daquela boa prática de governança corporativa.

O questionário está apresentado no apêndice A e sua estrutura obedeceu à seguinte ordem: foi dividido em dois blocos. O primeiro identificando o respondente

com gênero, tempo de empresa, escolaridade e idade. O segundo bloco apresentou questionamentos sobre governança corporativa com base no que foi desenvolvido pelo IBGC (2010), fazendo uso da escala Likert, conforme descrito anteriormente. O objetivo deste questionário foi de investigar junto aos gerentes, responsáveis pela gestão do negócio, boas práticas de governança corporativa presentes no dia a dia da Cooperativa.

O questionário foi desenvolvido no *Google Docs* e enviado através de e-mail contendo o link aos gerentes da cooperativa. As respostas foram analisadas com o auxílio dos *softwares* estatísticos *Eviews*, *SPSS* e *Excel®*. A partir das respostas, foi possível identificar as práticas de governança corporativa mais utilizadas, aquelas utilizadas com menos frequência e se há ou não relações significantes.

### **3.4.2 Entrevista**

A entrevista foi formatada de forma semiestruturada com questionários de orientação aos principais envolvidos nos conselhos, superintendência e presidência. Optou-se por fazer este tipo de coleta de dados pelas peculiaridades e limitações de acesso dos entrevistados, além de permitir uma profundidade maior da situação estudada. Estas entrevistas representaram a análise qualitativa dos dados primários da pesquisa.

Este formato de entrevista escolhido permite ao entrevistado uma liberdade maior para reflexões e percepções a partir de um roteiro pré-definido. Esta entrevista foi dividida em blocos. Na primeira etapa, foram feitas perguntas de identificação do entrevistado; na segunda etapa, foram feitas as perguntas tratadas no questionário acrescidas de questionamentos que envolviam conselhos de administração, fiscal, auditoria externa e assembleia geral, não envolvendo diretamente a gestão. Para o gestor de TI e diretor administrativo foram aplicadas perguntas com relação à ferramenta *BI*, com objetivo de identificar o uso atual na organização. As entrevistas foram gravadas com autorização de cada entrevistado. Após esta etapa, foram transcritas e remetidas para análise léxica do software *Nvivo 9*.



### 3.4.3 Fontes de Dados Secundários

A utilização de documentos internos, como ata de reuniões do conselho administrativo dos últimos dois anos, atas de assembleia geral ordinária, estatuto vigente, bancos de dados e sistemas integrados também compuseram os instrumentos de coleta de dados para o desenvolvimento desta pesquisa, sendo considerados dados secundários.

Esta múltipla fonte de evidências permite uma investigação a partir de várias frentes, em vários ângulos, fortalecendo a convicção de conclusões e descobertas. As fontes dos documentos coletados estão armazenadas no sistema de análise de conteúdo utilizado. A partir das combinações ou triangulações do material coletado têm-se evidências com maior confiabilidade.

### 3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

A partir das respostas da entrevista, acrescidas da análise do questionário aplicado, e fazendo uso dos dados secundários quando necessários, as boas práticas foram reclassificadas nos princípios balizadores de governança corporativa: transparência, prestação de contas e responsabilidade corporativa. Havia uma identificação prévia feita pela autora; porém, optou-se em validá-las através de avaliação de três juízes doutores, os quais foram informados que não seriam identificados neste trabalho. Em casos onde ocorreu divergência no princípio balizador, optou-se por manter aquele com maior incidência de respostas (ou seja, duas respostas iguais).

Com base nesta classificação foi possível traçar um vínculo das boas práticas de governança corporativa com seus princípios balizadores, esta relação está apresentada na análise dos dados, aprofundando assim as informações analisadas.

A equidade não foi tratada nesta pesquisa, pois, de acordo com o estatuto da Cooperativa e a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, evidencia-se aspectos do cooperativismo que são regidos através da equidade, como por exemplo, o direito igualitário a voto, diferente de instituições privadas de capital aberto onde há acionistas majoritários e minoritários, que demandam ferramentas de proteção para manutenção do equilíbrio.

Os dados do questionário foram analisados comparando gênero, escolaridade, idade e tempo de empresa com o nível de boa prática, que identifica a média das respostas obtidas com relação a todas as boas práticas questionadas ou, de forma individual, quando significativa através dos testes realizados. Foram analisadas e apresentadas também as boas práticas com maior média, ou seja, aquelas que, de acordo com suas respostas, têm um nível de prática mais elevado (mais próximo ao 5, considerado pleno uso) e aquelas com menos aderência a realidade encontrada.

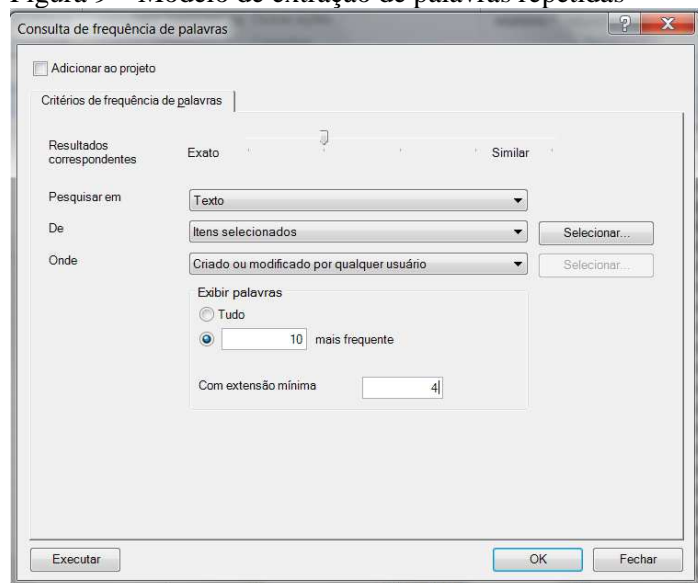
A metodologia utilizada para análise dos dados das entrevistas foi a análise de conteúdo que, segundo Bardin (1977) e Godoy (1995), é a mais apropriada para ser aplicada em estudos de natureza com predominância do processo qualitativa, pois tem como objetivo final a condensação de resultados em busca de padrões, tendências ou relações implícitas cuja interpretação deverá ir além da análise simples.

A análise de conteúdo no *software* Nvivo9 seguiu algumas etapas relevantes para as conclusões observadas:

- 1) Coleta e organização do material analisado: nesta etapa foram feitas as transcrições das entrevistas gravadas em áudio. Posteriormente, estas entrevistas foram formatadas para serem lidas pelo *software* utilizado.
- 2) Posteriormente, foram criados “nós” para auxiliarem nas análises das entrevistas e dados secundários. Os nós correspondem a tipos de codificações do material coletado sobre um aspecto ou assunto específico. Foram criados nós para cada pergunta, com o objetivo de identificar possíveis tendências quanto a repetição de palavras.
- 3) Então foram selecionados os critérios de análise: frases, palavras, por categorias de todos os instrumentos coletados, utilizando os nós citados anteriormente.

Após a análise léxica ocorreu a análise de conteúdo, com os devidos cruzamentos. Para extração da análise léxica no *software* Nvivo 9 (conforme exemplo na Figura 9 e 10), os parâmetros obedecidos foram os seguintes: as dez palavras mais repetidas com mais de 3 letras e, excluídas aquelas não relevantes ao contexto, restando aquelas com maior incidência e principais aspectos apresentados para aquela questão nas entrevistas.

Figura 9 – Modelo de extração de palavras repetidas



Fonte: Elaborado pela autora.

Na Figura 10, é possível visualizar o retorno da pesquisa efetivada a partir dos requisitos estabelecidos na Figura 9, consultando através do nó classificado e selecionado.

Figura 10 – Resultado para análise Léxica

Nome	Fontes	Referências	Criado em	Criado por	Modificado em	Modificado por
AGO MAPA	1	58	20/02/2013 0:54	GS	20/02/2013 0:54	GS
BI	2	6	05/02/2013 15:53	GS	20/02/2013 2:23	GS
BI separado	1	3	20/02/2013 2:37	GS	20/02/2013 2:37	GS

Palavra	Extensão	Contagem	Percentual ponderado (%)	Palavras similares
alçadas	7	7	3,85	alçada, alçadas
área	4	3	1,65	área, áreas
decisões	8	3	1,65	decisão
exemplo	7	3	1,65	exemplar
valor	5	3	1,65	valor, valores
acontece	8	2	1,10	acontecer
autonomia	9	2	1,10	autônomo
conselho	8	2	1,10	conselho
crédito	7	2	1,10	crédito
existem	7	2	1,10	existem

Fonte: Elaborado pela autora.

Com base nos preceitos metodológicos feitos, o capítulo 4 apresenta o estudo de caso desenvolvido.

## 4 ESTUDO DE CASO

Este capítulo se destina a realizar a descrição do estudo de caso, apresentando a cooperativa como foco do trabalho a partir dos seus dados internos coletados e, na sequência, a análise do estudo de caso propriamente dito e após demonstrada a estruturação atendendo, assim, ao objetivo geral proposto.

### 4.1 A ORGANIZAÇÃO

A Cooperativa Agropecuária Petrópolis Ltda., Cooperativa Piá, tem como negócios: beneficiamento de leite e derivados, fábrica de doces de frutas e polpas, rede de 8 mercados e agropecuárias e 2 unidades exclusivas de agropecuárias, além de 2 fábricas de rações. A empresa conta com uma receita anual de aproximadamente R\$550 milhões de reais. Foi fundada há 45 anos, no dia 29 de outubro de 1967, no município de Nova Petrópolis, após a união com integrantes do governo alemão, com propósito de impulsionar o desenvolvimento dos produtores rurais e o desenvolvimento local.

No ano de 1972, a Cooperativa Piá iniciou suas atividades, com a industrialização de leite, fornecimento de insumos agrícolas e assistência técnica aos associados. A partir de então, uma de suas metas é a transformação do agricultor em empresário rural, aumentando cada vez mais sua profissionalização e produtividade e garantindo, desta forma, uma vida mais digna aos mesmos.

Em 1974, a Piá inaugurou a usina de beneficiamento de frutas, a qual foi desativada em 1977. No ano de 1982, instalou-se a indústria de doces cremosos, atingindo no primeiro ano de atividade 80 toneladas de produção. Atualmente, atua com uma produção anual de 6.200.000 kg. Em 1998, iniciou o processamento de leite UHT (longa vida), na ocasião a Cooperativa tinha capacidade instalada para produzir 120.000 litros/dia, atualmente chega a uma produção de 305.000 litros/dia. No ano de 2000, foi implantada uma nova planta industrial de fermentados com capacidade para 100.000 litros/dia.

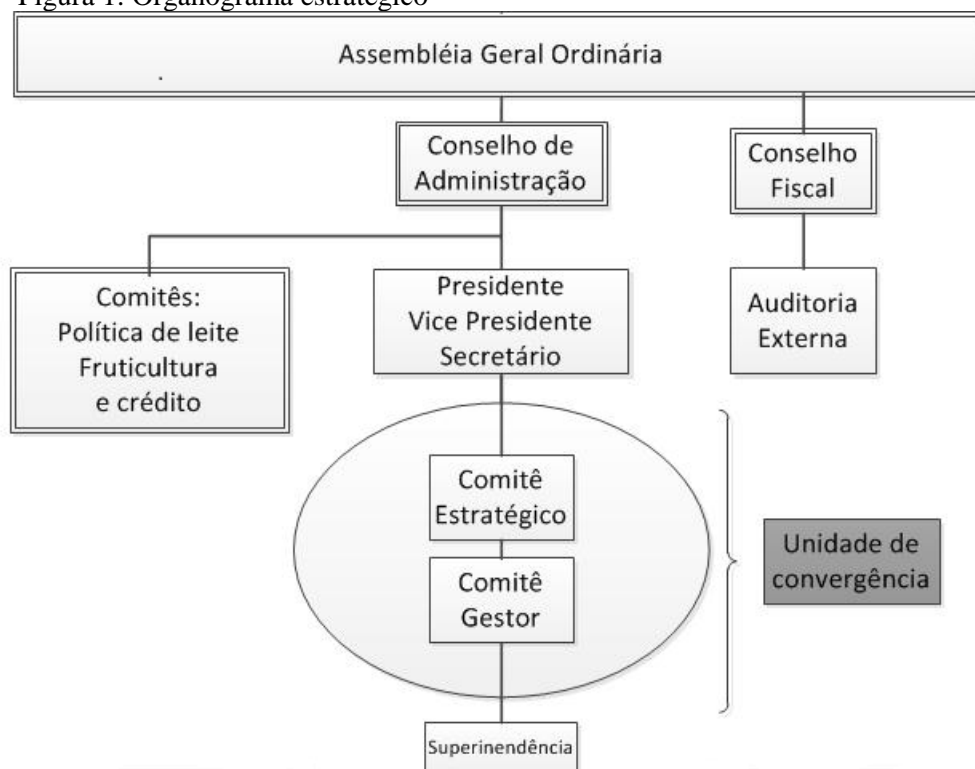
Em 25 de fevereiro de 2008, a Cooperativa Piá deu uma grande passo para seu crescimento. Inaugurou uma nova planta de envase de leite longa, com a tecnologia suíço-alemã *Sig Combibloc®*, a qual permitiu à Cooperativa Piá ser pioneira no

mercado nacional de embalagem no tamanho de 500 ml. Além disso, apresentou uma embalagem mais moderna e prática, com o formato diferenciado do padrão existente no mercado e um sistema de abertura inovador, a tampa rosca.

Atualmente, a Cooperativa Piá tem sua captação de leite em 85 municípios divididos em 5 polos, com mais 12.000.000 litros captados. Atuando na fabricação de laticínios, com destaque na produção de doce e creme de leite, iogurtes e bebidas lácteas, além da produção de doces de frutas, bebidas à base de soja e rações, suas operações estão divididas em três unidades distintas: indústria de alimentos, agronegócio e supermercados. Conta com mais de 15 mil associados e mais de mil funcionários.

Além da indústria de laticínios e doces de frutas, a Piá possui duas fábricas de rações e uma rede de supermercados e agropecuárias com 17 lojas. A distribuição dos produtos da Cooperativa aos clientes, que levam a marca Piá, está concentrada nos três Estados do Sul, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná e São Paulo. O organograma pode ser identificado na Figura 1.

Figura 1: Organograma estratégico



Fo

Fonte: Elaborada pela autora.

Como se pode observar, tanto o conselho de administração como o conselho fiscal se subordinam diretamente a Assembleia Geral Ordinária (AGO). Estes dois conselhos são eleitos na AGO, o conselho fiscal anualmente e o conselho de administração a cada 3 anos. Os membros mais votados constituem a presidência, vice-presidência e secretaria da Cooperativa, de acordo com o que rege seu estatuto.

O comitê estratégico é composto pelo presidente, vice-presidente, secretário, diretor administrativo/superintendente e *controller*. O comitê gestor é composto pela mesma equipe do comitê estratégico adicionando-se os demais gestores do negócio. A auditoria externa é contratada de forma independente e esta ligada ao conselho fiscal. Os demais comitês são compostos praticamente por membros do conselho de administração que se relacionam diretamente com aquele tipo de produção. No caso do comitê de crédito, este é composto por gerentes de unidades de negócio, mais o vice-presidente e o diretor administrativo financeiro. A controladoria participa do comitê estratégico, embora todo este acompanhamento de inter-relações e andamento do negócio sejam suas atribuições, de acordo com Borinelli (2006).

## 4.2 ANÁLISE DO CASO

### 4.2.1 Análise do Questionário

Conforme descrição metodológica constante no item 3.4, o uso de questionário através do *Google docs* foi feito com a gestão da empresa, onde pessoas com cargos gerenciais (recursos humanos, compras, industrial, comercial, dois de mercados e logística) responderam a algumas questões sobre a identificação do perfil como: gênero, escolaridade, idade e tempo de atuação na organização e o nível das boas práticas utilizadas, com base no IBGC (2010), e de acordo com seu entendimento, através de uma escala Likert, considerando 5 prática plenamente aplicada e 1 prática muito pouco ou não praticada.

Estes gestores foram escolhidos por representarem praticamente todo o nível hierárquico abaixo da presidência da Cooperativa. Apenas dois gestores não participaram do questionário, o que representa 22,22% do nível gerencial. Este

questionário foi feito apenas para os gestores, pois, na entrevista contemplou-se os mesmos pontos sem o uso da escala. Foram feitos testes no software Eviews e SPSS. No SPSS, foram utilizados especificamente os testes Kruskal Wallis para grupos com mais de dois agrupamentos por se tratar de um teste não paramétrico que considera distribuições de resultados que não obedeçam aos parâmetros da curva normal. Os testes de Mann-Whitney U e Wilcoxon W foram utilizados para gênero, pois apresentam apenas a opção masculina e feminina. Também são testes que utilizam técnica não paramétrica, adequados para comparar as funções de distribuição em que as variáveis envolvidas tenham uma escala de medida pelo menos ordinal, e que sejam independentes. Estes testes foram feitos por serem adequados a uma amostra pequena.

Com relação ao tempo de empresa, analisando o perfil dos respondente,s destaca-se que 43% apresentam acima de 10 anos de atuação na Cooperativa e 29% se enquadram na faixa de 1 a 5 anos, até 1 ano 14% e de 5 a 10 anos os mesmos 14%. Foram feitos testes de significância desta informação com relação às boas práticas utilizando o software Eviews e SPSS, analisando a média das boas práticas. O resultado pelo Eviews não foi significativo, pois a probabilidade ficou em 0,83, muito acima do limite de até 0,10 para ter significância ao grau de 0,10, conforme a Tabela 1, o que demonstra não haver correlação significativa entre as duas variáveis.

Tabela 1 – Relação média boas práticas x tempo de empresa

Dependent Variable: MEDIABP

Method: Least Squares

Date: 02/20/13 Time: 05:19

Sample (adjusted): 1 7

Included observations: 7 after adjustments

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
TEMPO_PIA	-0.022059	0.100497	-0.219497	0.8349
C	3.600270	0.320062	11.24866	0.0001

Fonte: Elaborado pela autora

Na relação entre boas práticas de governança corporativa e o tempo de empresa, se as questões forem analisadas isoladamente, também não apresentam relação significativa. Porém, reclassificando em apenas duas categorias o tempo de empresa, ou seja, até 5 anos e acima de 5 anos, utilizando os mesmos testes no SPSS Mann-Whitney U e Wilcoxon W identificam-se os resultados conforme Quadro 11.

Pode-se perceber em cinza claro a diferença marginal ( $p < 0,10$ ) e em cinza escuro os itens com diferença significativa ao nível  $p < 0,05$ .

Quadro 11: Boas práticas x tempo de empresa

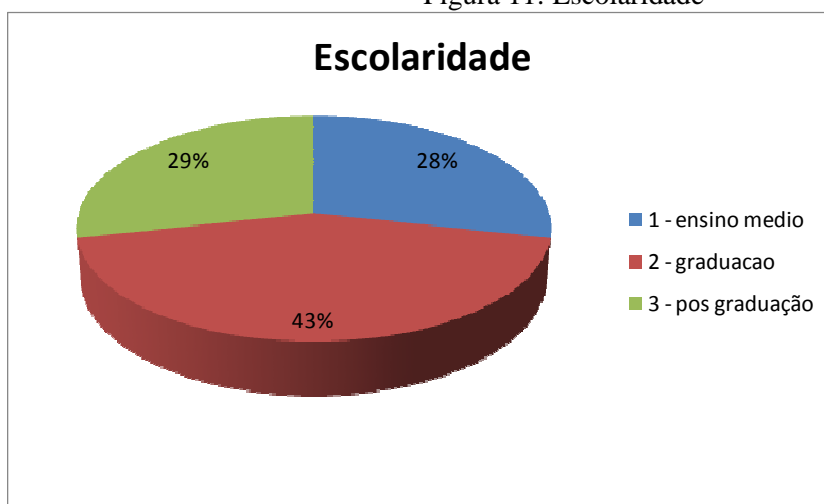
Testes SPSS	Missão e visão claras?	A empresa faz uso de orçamento por área?	Existe monitoramento dos riscos do negócio?	As práticas financeiras e contábeis estão de acordo com a legislação vigente?	A Cooperativa tem princípios e/ou valores formais?
Mann-Whitney U	1,000	1,500	1,500	1,500	,000
Wilcoxon W	7,000	11,500	11,500	11,500	6,000
Z	-1,871	-1,775	-1,775	-1,837	-2,449
Asymp. Sig. (2-tailed)	,061	,076	,076	,066	,014
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,114	,114	,114	,114	,057
Status	marginal	marginal	marginal	marginal	significativo

Fonte: Elaborado pela Autora

Evidencia-se que missão e visão claras, uso de orçamento por áreas, monitoramento dos riscos do negócio e práticas financeiras e contábeis de acordo com legislação vigente podem ser correlacionadas com o tempo de empresa, embora a diferença seja marginal. Já o questionamento sobre princípios e/ou valores formais apresentou uma diferença significativa, ou seja, existe uma correlação significante nesta questão de  $p < 0,05$ .

Outra análise feita foi com relação à escolaridade. Identificou-se que 43% dos entrevistados possui graduação completa e 28,5% apresentam ensino médio completo. A diferença, os demais 28,5% ,apresentam pós-graduação completa, conforme gráfico apresentado na Figura 11.

Figura 11: Escolaridade



Fonte: Elaborado pela autora



Foi feito teste de significância com a média das boas práticas de governança corporativa com relação à escolaridade, utilizando o mesmo software Eviews e identificou-se também, que, de forma conjunta não há significância entre as variáveis analisadas, apresentando uma probabilidade de 0,3611, acima do 0,10 tido como aceitável para haver correlação. Da mesma forma, o SPSS apresentou  $p = 0,98$ , acima do  $p < 0,10$ .

Ao analisar de forma isolada todos os questionamentos com relação à escolaridade, utilizando o teste Kruskal Wallis, a questão que apresentou correlação com diferença marginal foi quanto a remuneração atrelada ao cumprimento de metas, onde  $p = 0,092$ , abaixo do  $p < 0,10$ .

Ao analisar se há relação entre a idade e as boas práticas utilizadas pela Cooperativa, constata-se que também não há correlação, de acordo com o teste Kruskal Wallis, sendo  $p = 0,98$ , superior ao 0,10 necessários para que haja correlação. Porém, ao analisar de forma isolada a relação das questões com a idade do respondente, novamente a questão sobre remuneração atrelada ao cumprimento de metas apresentou diferença marginal de 0,092. Ainda com relação à idade dos respondentes constata-se que, 57% da amostra tem idade acima de 40 anos, 29% de 30 a 35 anos e 14% de 35 a 40 anos.

De forma geral, podem-se analisar as médias de boas práticas por questão, e neste item, é importante ressaltar àquelas plenamente praticadas assim como, aquelas menos praticadas. No Quadro 13 é possível identificar as práticas mais aplicadas, com seus desvios padrão, mínimos e máximos, de acordo com as respostas do questionário, observando um nível de confiabilidade para média de 0,95%. Evidencia-se que práticas que envolvam conselhos e auditorias estão entre as mais praticadas, por se tratar de uma Cooperativa, alguns destes pontos constam em seu estatuto, como missão e visão e acessos de conselhos, possível fator de fortalecimento destas práticas já que é um dos documentos mais relevantes que regem a cooperativa.

Quadro 13 – Boas práticas mais aplicadas.

<b>Boa prática</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio padrão</b>	<b>Mínimo</b>	<b>Máximo</b>
Conselho fiscal tem livre acesso.	4,86	0,38	4,00	5,00
Existe auditoria independente sobre as demonstrações.	4,86	0,38	4,00	5,00
Missão e visão claras.	4,71	0,76	3,00	5,00
O Conselho tem acesso às informações extras que necessita?	4,57	1,13	2,00	5,00
Práticas de acordo com a legislação vigente.	4,57	0,53	4,00	5,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Evidenciam-se questões de livre acesso do conselho, auditoria independente emitindo parecer sobre as demonstrações, missão e visão claras, acesso a informações complementares pelos conselhos e acompanhamento de conformidades, de acordo com a legislação vigente são as boas práticas com maiores médias, de acordo com o questionário aplicado.

No Quadro 14, é possível identificar aquelas práticas com menos aderência, segundo os responsáveis pela gestão da cooperativa, utilizando as mesmas premissas das boas práticas mais aplicadas. Formalização de políticas de remuneração e remuneração atrelada às metas, divulgações tanto de desempenho como relatórios da gestão no site estão entre as práticas com menores médias no quesito de uso pleno. Identificam-se que são aspectos não estatutários e sim de responsabilidade da gestão, não envolvendo diretamente os conselhos, auditorias ou assembleias, basicamente podendo ser falta de formalização de políticas e processos.

Quadro 14 – Boas práticas menos aplicadas

Boa prática	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo
Existe formalização da política de remuneração e benefícios?	2,29	0,76	1	3
As divulgações de relatórios periódicos de acompanhamento da gestão estão disponíveis no site corporativo?	2,14	0,90	1	3
A remuneração da equipe técnica está atrelada ao cumprimento de metas?	2,00	1,15	1	4
Há informações de desempenho no site corporativo?	1,71	0,76	1	3

Fonte: Elaborado pela autora.

No Quadro 15, é apresentada uma síntese por nível de resposta das médias, considerando a escala utilizada. Para evitar números não exatos foi feito arredondamento. É possível identificar que as respostas obtidas nos questionamentos, 37% se encaixam na faixa 4, ou seja, não estão em pleno uso; porém, está na faixa mais próxima. Em pleno uso estão as 5 práticas apresentadas no Quadro 13. Já as 6 práticas apresentadas na faixa 2, as 4 com médias mais baixas estão apresentadas no Quadro 14. Constata-se que a cooperativa tem 82,9% da amostra enquadrada nas faixas a partir da faixa 3, o que pode indicar uma evolução no uso das boas práticas pela organização, seja no âmbito de assembleia, conselhos, presidência, auditoria e gestão.

Quadro 15 – Grau de utilização das boas práticas

Grau médio	Quantidade de práticas	Participação
1 .... Menos uso	0	0,0
2	6	17,1
3	11	31,4
4	13	37,1
5... Pleno uso	5	14,3

Fonte: Elaborado pela autora

A partir do questionário aplicado aos gerentes foi possível identificar aspectos empíricos do uso das boas práticas de governança corporativa, tanto as mais graduadas como as menos. Este questionário foi uma das bases, em conjunto com o roteiro semi-estruturado das entrevistas que foram classificadas, considerando os princípios balizadores da governança corporativa, levado a julgamento de 3 juízes doutores. Com base nesta classificação ajustada, após a análise das entrevistas é feito o primeiro cruzamento entre boas práticas *versus* transparência, prestação de contas e responsabilidade corporativa.

#### 4.2.2 Análise das Entrevistas

Nesta primeira etapa é importante apresentar o perfil dos entrevistados, não serão divulgados nomes, apenas cargo ocupado na cooperativa, na ocasião da entrevista, tempo de empresa, tempo no cargo, escolaridade e característica do cargo.

Quadro 16 – Perfil dos entrevistados

Cargo	Tempo de empresa	Tempo de cargo	Escolaridade	Característica do cargo
Conselheiro 1	6 anos	6 anos	superior completo	Eletivo
Conselheiro 2	4 anos	4 anos	ensino médio	Eletivo
Conselheiro 3	4 anos	4 anos	ensino médio	Eletivo
Conselheiro 4	4 anos	4 anos	ensino médio	Eletivo
Conselheiro 5	3 anos	3 anos	ensino médio	Eletivo
Presidente	30 anos	2 anos	superior completo	Eletivo
Vice Presidente	3 anos	3 anos	superior completo	Eletivo
Diretor Adm. Financeiro	2 anos	2 anos	superior completo	Executivo
Gerente de TI	1 ano	1 ano	superior completo	Executivo

Fonte: Elaborado pela autora.

No Quadro 16, é possível perceber o perfil dos respondentes. Os conselheiros compõem os conselhos fiscal e administrativo, o presidente e o vice-presidente representam a presidência, o diretor administrativo financeiro representa a gestão, juntamente com o gerente de tecnologia de informação. Com esta composição, entende-se que foram contemplados praticamente todos os agentes corporativos da governança, ou seja, seus principais responsáveis internamente.

Constata-se que os cinco conselheiros apresentam em média 4,2 anos de atuação na cooperativa, o presidente tem 30 anos de atuação, sendo 2 como presidente e os demais como veterinário responsável pela equipe de captação de leite. O vice-presidente apresenta três anos de cargo; já o diretor administrativo e gerente de TI apresentam o menor tempo de empresa com 2 e 1 ano respectivamente.

É importante ressaltar que com relação à escolaridade, o menor nível encontra-se entre os conselheiros, em que a maior parte tem ensino médio completo. O presidente, vice-presidente, diretor administrativo-financeiro, gerente de TI e um conselheiro apresentam nível superior completo. Com relação à característica do cargo, constata-se que dos nove entrevistados, apenas 2 são cargos executivos e não eleitos em assembleias a cada três anos (conforme rege o estatuto da Cooperativa).

No estatuto não se identifica qualquer obrigação com relação à escolaridade mínima para concorrer aos conselhos administrativo e fiscal, o que pode explicar o nível de escolaridade.

Após breve apresentação dos entrevistados e tomando por base aspectos das práticas de governança corporativa, buscou-se analisar através das entrevistas suas confirmações, ou não, complementando-as quando algum ponto divergente.

#### 4.2.2.1 Seção I – Governança Corporativa

Nesta seção são apresentadas as principais respostas das entrevistas, buscando vinculá-las com as do questionário. Também é feita uma análise das respostas agrupadas, com o objetivo de identificar palavras chave mais utilizadas, extraídas através de análise léxica no *software* Nvivo 9.

Com relação a alçadas para tomada de decisão, identifica-se que não há uma formalização. Nas respostas foi possível identificar que os gestores têm autonomia para decisões rotineiras de seus setores, desde que não envolvam desembolsos ou que tenham impactos expressivos. No questionário, perguntas relacionadas a esse fato (perguntas 3 e 26), apresentam uma média de 3,53, o que demonstra que não há definição plena de alçada. Cabe destacar que um dos entrevistados elencou exemplos como: comitê de crédito que avalia valores a serem liberados nos negócios que envolvem maiores valores, comitês estratégicos e de gestores que avaliam questões

mais relevantes. Silveira (2010) referencia o limite de alçadas vinculado ao controle como importante ferramenta para o acompanhamento da responsabilidade corporativa.

Quando questionados sobre gratificações de curto e longo prazo para a gestão, foi possível identificar que existe apenas o plano de curto prazo, denominado plano de participação de resultados, pagos semestralmente a todos empregados com base em alguns fatores como: resultado da unidade do período, contagens de estoques e programa de organização setorial. Foi possível perceber que os conselheiros desconheciam tal plano, sendo respondido apenas pelo diretor financeiro, presidente e vice-presidente. O código de melhores práticas do IBGC (2010) trata da remuneração de curto e longo prazo da diretoria, indicando ser importante ferramenta para alinhamento de interesses de ambas as partes.

Com relação aos questionamentos sobre acompanhamento de desempenho do negócio, prestação de contas da gestão aos conselhos e sobre a apresentação de resultados constata-se que mensalmente é feita a apresentação de demonstrações aos conselhos, tanto fiscal como administrativo. Quando há necessidade, o gestor responsável por qualquer dos pontos tratados é convidado a ir até a reunião e expor e relatar aspectos referentes à sua responsabilidade. A partir deste momento, são tomadas ações corretivas em conjunto com o gestor ou separadamente. Evidencia-se que não há rigidez nem um padrão sobre informações complementares, apenas as demonstrações mensais de balancetes e DRE's.

No questionário, foram pesquisadas questões quanto à divulgação desses relatórios no site corporativo (perguntas 32, 33 e 34) e as médias das respostas foram baixas, 2,14, 1,71 e 2,43 respectivamente, o que pode demonstrar uma fragilidade em termos de boas práticas com mais partes interessadas. O IBGC (2010) apresenta como boa prática ter política clara de comunicação e relacionamento entre as partes interessadas e o dever de divulgar relatórios periódicos, ao menos no *website* da organização.

Outro aspecto tratado na entrevista foi com relação a conflito de interesse e atitudes antiéticas dos envolvidos. Foi possível identificar que não há critérios claros a todos. Um respondente exemplificou com divergências na qualidade do leite entregue por um associado que tem um critério claro de punição financeira. Porém, demais

situações que possam gerar atitudes não conformes não são tratadas através de um padrão. Este aspecto destoou das respostas do questionário em que, na pergunta 4 se identificou uma alta média nas respostas quanto à prevenção de atos ilegais, embora quando questionados sobre o canal de comunicação para denúncia (na pergunta 29) ,a média de respostas tenha sido de 2,57. Este conjunto de ferramentas seria importante na visão de Brigham, Gapenski e Ehrhardt (2001) no sentido de manter a ética e ter um critério para ações em casos de não conformidade.

Quando questionados sobre sistemas de remuneração, benefícios, políticas de recrutamento e seleção. Evidencia-se que os aspectos que envolvem o conselho fiscal e administrativo têm regras estabelecidas no estatuto da Cooperativa, atendendo aspectos expostos por Silveira (2010). Porém esses pontos que envolvem a gestão são informais, confrontando as respostas das entrevistas com as questões referentes a este assunto do questionário (questões 22, 23 e 24) evidencia-se que foram atribuídas médias consideradas baixas no contexto analisado, de 2,23. Silveira (2010) trata o sistema de remuneração como um mecanismo interno de governança em que, com transparência, deve existir um plano de cargos e salários estruturado.

Nas questões com relação à conformidade legal, seja fiscalizações, certificações, auditoria externa e atividades de acordo com legislação vigente, observou-se uma conformidade nas respostas dos entrevistados, foram exemplificados certificados de responsabilidade ambiental e de boas práticas de fabricação. No questionário, nas perguntas que faziam menção a estes pontos (perguntas 4, 6, 16 e 25) observou-se uma média alta nas respostas, todas elas acima de 4 (considerando 5 como boa prática plenamente atendida). Importante ressaltar que aspectos vinculados à legislação e fiscalização acarretam multas se não cumpridos.

Outro bloco de questões feitas aos entrevistados tratavam sobre padronização de processos, políticas, diretrizes, procedimentos, controles internos, código de ética e conduta e mapa de riscos, que, segundo o IBGC (2010) são importantes para a continuidade da organização. Evidencia-se que os entrevistados conselheiros não têm uma visão clara sobre estes itens em suas respostas, já os demais entrevistados afirmam que a empresa faz uso destas ferramentas; porém, nem todas tem abrangência em todo o negócio. Somando e fazendo as médias das perguntas do questionário que

envolvia tais assuntos tem-se uma média de 3,57 (perguntas 15, 16, 19, 20, 21 e 27) que em uma escala máxima de pleno uso atribuída ao 5, pode ser considerada média-alta em termos de uso.

Nas perguntas feitas aos entrevistados com relação a práticas de AGO, evidencia-se que há uma convergência com o que está estipulado no estatuto da Cooperativa com as respostas dos entrevistados. Este assunto não foi abordado nos questionários por não fazerem parte da gestão e sim, especificamente da AGO e conselhos. O roteiro destas perguntas pode ser visualizado no Apêndice B deste trabalho.

Com relação às questões feitas aos entrevistados que envolviam o conselho de administração, foram tratadas da mesma forma conjuntamente. Sobre o processo de decisão e direção que o conselho administrativo precisa aplicar na organização, encontrou-se uma situação diferenciada na comparação com as boas práticas. É a gestão que leva oportunidades e projetos para aprovação do conselho de administração; e não ao contrário.

Proteção ao patrimônio, maximização de retornos e estrutura de capital são avaliados mensalmente na reunião de resultados, porém, nestes itens, é necessário fazer um link com a pergunta sobre a experiência dos membros do conselho no contexto de negócio, pôde-se observar, pelas respostas, que os conselheiros têm conhecimento até a entrega do leite (matéria prima) ou frutas para a cooperativa. Tal aspecto é importante ser considerado, pois o conselho administrativo está abaixo da AGO e é responsável pela cooperativa, embora não tenha esta experiência na prática. Segundo os entrevistados, a quantidade de membros do conselho administrativo está adequada à realidade da organização.

Com relação ao processo sucessório ser tratado dentro do conselho, observa-se fragilidade nas respostas, pois não há um direcionamento quanto a este aspecto, e considerando que os dirigentes são eleitos em processo eleitoral a cada 3 anos, pode representar um risco para o negócio.

As perguntas feitas aos entrevistados com relação ao conselho fiscal também não compuseram o questionário aplicado aos gerentes. Pôde-se identificar através das respostas, que o conselho fiscal tem atuado de acordo com o estatuto: é subordinado a



AGO, têm de três a cinco membros efetivos, é independente e acompanha os resultados, embora tenha as mesmas características com relação à experiência no contexto dos negócios ao conselho de administração.

Com relação ao questionamento feito aos gestores de livre acesso aos conselhos constata-se um nível médio de respostas de 4,86, ou seja, na percepção dos gestores, os conselhos têm livre acesso à organização. O mesmo foi identificado com relação ao atendimento de solicitações oriundas dos conselhos para a gestão nas entrevistas.

Ao encerrar as análises sobre o questionário e sobre as entrevistas, atinge-se o segundo objetivo específico desta pesquisa que trata de análises das principais convergências e divergências sobre governança corporativa no contexto de pesquisa analisado. No Quadro 17, é possível identificar a síntese das respostas das entrevistas, considerando as boas práticas recomendadas pelo IBGC (2010).

Quadro 17: Síntese das respostas das entrevistas

Assunto	Entrevista	Questionário
Alçadas de decisão	Não há formalização, mas decisões com desembolsos ou impactos expressivos passam por aprovações do conselho ou diretoria.	No questionário fica evidente esta situação com a pontuação de 3,53 ou seja, não há concordância quanto a existência de clareza nas alçadas de decisão.
Gratificações	Gratificação apenas de curto prazo para empregados.	
Avaliações sobre desempenho	Feitas mensalmente com o conselho através de apresentação de resultados, quando da necessidade específica de algum assunto chamam o gestor correspondente.	
Divulgações de relatórios		Médias baixas pela escala de Likert, de 1,71, 2,14 e 2,43. O que demonstra fragilidade na divulgação e transparência.
Atitudes éticas anti	Algumas situações tem padronização de responsabilidade, outras são avaliadas de forma individual.	Sobre um canal de comunicação de denuncia a média foi de 2,57, o que indica fragilidade neste tipo de comunicação.

Continua

## Continuação

Sistemas de RH	Conselhos, presidência, vice-presidência e secretário tem regras estatutárias; porém, a gestão apresenta informalidade e falta de padrão.	Para gestão os aspectos como política de remuneração, de benefícios e recrutamento apresentaram média de 2,23, ou seja, vulnerabilidade neste processo.
Conformidade legal	Respostas convergentes para seguimento de normas e procedimentos.	Médias acima de 4 para estas respostas, representa que as boas práticas em termos de conformidade legal tendem a ser cumpridas de forma mais próxima ao pleno uso.
Padronização, políticas, procedimentos, controles, riscos e códigos	Não há visão clara nestas respostas, alguns afirmam que algumas áreas têm; outros não.	A média das respostas deste bloco correspondeu a 3,57, o que pode evidenciar que a gestão tem mais clareza e faz mais uso destas práticas.
AGO	De acordo com o estatuto.	
Conselho de administração	Respostas convergindo com o que preza o estatuto.	
Proteção patrimônio, maximização retorno e estrutura de capital	Nas respostas, percebe-se que não há experiência dos conselheiros nas respostas, diferente do que o presidente e o vice-presidente relataram.	
Processo sucessório	Não há direcionamento.	
Conselho fiscal	Em concordância com o estatuto.	
Acesso conselheiros	Livre acesso aos números, apenas demandas.	A gestão respondeu com 4,86 na escala até 5 considerando praticamente plena aplicação desta boa prática

Fonte: Elaborado pela autora.

Submetendo as entrevistas para uma análise de palavras mais repetidas no software Nvivo 9, identificou-se como palavras mais repetidas neste conjunto de respostas: associados, conhecimento, política, pessoas, cooperativa, valor, marca, mercado e preço.

Com base no questionário e nas entrevistas analisadas foi feita uma classificação para que as perguntas convergissem com os pilares que se busca estruturar neste trabalho. Esta classificação foi confirmada através da avaliação de 3

juízes doutores, em que foram submetidas para análise todas as questões em formato de afirmações. Também foi feito o vínculo do questionário aplicado à gestão com relação às perguntas constantes no roteiro de entrevista, com vistas a confrontar com as respostas obtidas nas mesmas, expostas anteriormente. Desta intersecção, 8 questões não foram enquadradas nas questões das entrevistas e analisadas separadamente.

Este cruzamento foi feito com o objetivo de dividir as perguntas de acordo com o princípio balizador mais adequado, realizando, assim, a primeira ligação, atendendo ao terceiro objetivo específico desta pesquisa, de evidenciar a relação das boas práticas de governança corporativa (utilizadas em maior ou menor grau) com os três princípios balizadores utilizados. As perguntas estão mensuradas no Apêndice B.

No Quadro 18, é apresentado o princípio balizador e a classificação da pergunta, entre os mecanismos de governança corporativa, ou seja, AGO, conselho fiscal, conselho de administração, gestão e auditoria externa. As perguntas estão identificadas pelo seu número, conforme classificação original feita, ou seja GC mais o número ou BP mais o número.

Quadro 18 – Boas práticas x princípio balizador.

<b>Princípio balizador</b>	<b>AGO</b>	<b>CONSELHO FISCAL</b>	<b>CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO</b>	<b>GESTÃO</b>	<b>AUDITORIA EXTERNA</b>
Prestação de contas			GC4		
Prestação de contas			GC7		
Prestação de contas			GC9		
Prestação de contas				BP3	
Prestação de contas				BP8	
Prestação de contas				BP9	
Prestação de contas			BP13		
Prestação de contas					BP14
Prestação de contas	BP21				
Prestação de contas		BP34			
Prestação de contas		BP35			
Prestação de contas					BP36
Prestação de contas		BP37			
Prestação de contas		BP38			
Prestação de contas		BP39			
Prestação de contas				BP43	
Prestação de contas				BP44	
Responsabilidade			GC1		

Continua

## Continuação

corporativa					
Responsabilidade corporativa			GC2		
Responsabilidade corporativa				GC6	
Responsabilidade corporativa				GC8	
Responsabilidade corporativa			GC11		
Responsabilidade corporativa			GC12		
Responsabilidade corporativa				BP2	
Responsabilidade corporativa				BP6	
Responsabilidade corporativa				BP7	
Responsabilidade corporativa				BP10	
Responsabilidade corporativa				BP12	
Responsabilidade corporativa					BP15
Responsabilidade corporativa	BP20				
Responsabilidade corporativa	BP22				
Responsabilidade corporativa	BP23				
Responsabilidade corporativa			BP25		
Responsabilidade corporativa			BP26		
Responsabilidade corporativa			BP27		
Responsabilidade corporativa			BP28		
Responsabilidade corporativa			BP29		
Responsabilidade corporativa			BP30		
Responsabilidade corporativa			BP31		
Responsabilidade corporativa			BP32		
Responsabilidade corporativa			BP33		

Continua

Responsabilidade corporativa				BP42	
Transparência				GC3	
Transparência				GC5	
Transparência			GC13		
Transparência	GC14				
Transparência				BP1	
Transparência				BP4	
Transparência	BP5				
Transparência			BP11		
Transparência	BP18				
Transparência	BP19				
Transparência			BP24		
Transparência		BP40			
Transparência		BP41			
Transparência				BP45	
Transparência		BP46			
Transparência		BP47			
Transparência				GC10	
Transparência				BP8	
Transparência				BP11	

Fonte: Elaborado pela autora.

De forma resumida, no Quadro 19 são apresentadas as quantidades de questões, divididas nos princípios balizadores.

Quadro 19 – Resumo Boas práticas x princípios balizadores

Princípio balizador x quantidade de perguntas	AGO	CONSELHO FISCAL	CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO	GESTÃO	AUDITORIA EXTERNA	Total
Prestação de contas	1	5	4	5	2	17
Responsabilidade corporativa	3	0	13	8	1	25
Transparência	4	4	3	8	0	19

Fonte: Elaborado pela autora

Constatou-se que os questionamentos feitos focaram de forma mais intensa, com número maior de perguntas, o conselho de administração e a gestão, seguindo a AGO, conselho fiscal e auditoria externa. Esta relação pode ser identificada parcialmente também no espaço destinado para cada assunto pelo código de boas práticas do IBGC (2010) em que se identifica a maior parte ao conselho de administração com 25 páginas, seguindo a gestão com 5 páginas, conselho fiscal e AGO com 4 páginas e auditoria independente com 3 páginas.

Após classificar as questões das entrevistas e dos questionários com os princípios balizadores, foi feita uma análise detalhada de cada resposta para identificar com qual atribuição de controladoria e BI poder-se-ia fortalecer a prática de governança corporativa, obedecendo aos conceitos preestabelecidos e expostos no referencial.

Ao final, foram identificadas 67 questões entre àquelas utilizadas na entrevista, adicionadas às utilizadas no questionário, sem classificação. A partir destas questões, foi feita análise individual, com base nas atribuições de controladoria, para identificar qual atributo da controladoria poderia apoiar cada situação. Este relacionamento completo pode ser identificado no Apêndice C. Esta estrutura foi montada a partir do primeiro cruzamento, considerando as notas do questionário e as respostas das entrevistas aplicadas, buscando assim, identificar a atribuição da controladoria que mais se adequava a cada situação.

Quadro 20 – Cruzamento Controladoria x Boas Práticas x Princípios GC

Questão Nro	Pergunta	Resumo atribuição Controladori	Autor	Boas práticas	Resumo entrevista	Relação Pergunta	Média	Entr.	Classificação
PQ 33	A organização utilizada o site corporativo para fazer divulgações de relatórios periódicos de acompanhamento da gestão?	Apoio na criação de planos	Hornrgren (1985)	Gestão	NA	PQ 33	1,714	1	Prestação de contas
PQ 32	A organização divulga informações sobre desempenho em seu site corporativo?	Apoio na criação de planos	Hornrgren (1985)	Gestão	NA	PQ 32	2,143	2	Prestação de contas
PQ 34	A organização divulga relatório de ações socioambientais?	Boas práticas de GC	Chenhall e Smith (2011)	Gestão	NA	PQ 34	2,429	2	Prestação de contas
BP34	Conselho Fiscal: Demonstrações Contábeis refletem a realidade contabil da empresa? Como?	Controle interno	Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010)	Auditoria Externa	Sim, a partir da realidade de auditoria externa que é co responsável pelo que audita.			3	Prestação de contas
BP8	A Cooperativa tem certificações de qualidade? Quais? Com isso seu processo de industrialização é padronizado e procedimentado?	Controle interno	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Sim, exigencias das certificações renovadas anualmente.	PQ 16	4	4	Prestação de contas
BP9	Controles internos são transparentes e efetivos?	Controle interno	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Estão ficando. Os entrevistados do conselho não tem em responder	PQ 20 e PQ 19	3,93	4	Prestação de contas

Fonte: Elaborado pela autora.

No Quadro 20, é possível visualizar a pergunta feita ao entrevistado, um resumo da atribuição da controladoria adequada à situação, o autor que mensura aquela atividade, qual dos agentes de boas práticas (gestão, conselho fiscal, conselho de administração, AGO e auditoria externa) está vinculado com aquela situação, uma síntese das respostas obtidas na entrevista, qual a pergunta do questionário que faz menção à questão, a média obtida no questionário para aquela questão, uma classificação com base nas respostas obtidas para verificar de forma geral as práticas mais utilizadas ou desenvolvida daquelas menos utilizadas ou desenvolvidas (com vistas a facilitar priorização para ações da Cooperativa) e, ao final a classificação já feita, nos princípios balizadores da governança corporativa. Assim, atende-se ao quarto objetivo desta pesquisa que tratou de relacionar as boas práticas e princípios balizadores com as atribuições de controladoria.

De forma geral, nas atribuições de controladoria mais identificadas tem-se: gestão da informação como apoio para 53% das práticas analisadas. Apoio para criação de planos também consta como apoio para 16% das práticas avaliadas. O controle interno e modelo de decisão e mensuração complementam os 100% de forma menos expressiva. A gestão e o conselho de administração permanecem como responsáveis pela maior parte dos aspectos abordados, como mensurado anteriormente, com praticamente 70% das abordagens sobre governança corporativa.

Parte do sexto objetivo específico também foi atingido nesta etapa, pois, com as boas práticas apresentadas começa a surgir a estrutura para governança corporativa, com base no estudo de caso desenvolvido. Como já identificado anteriormente, a estrutura de controladoria para apoio a governança, que corresponde a gestão da informação participa em 53% das atribuições sugeridas, é com base nestas boas práticas que é feita a ligação com a técnica de *BI*.

Quadro 21 – Gestão da informação no contexto controladoria

Questão Nro	Pergunta	Atribuição controladoria	Resumo atribuição Controladoria	Autor
GC4	Qual o tipo de prestação de contas que a gestão faz ao conselho administrativo e fiscal sobre suas decisões?	Avaliação e assessoramento de desempenho de resultados, criação de indicadores setoriais além das demonstrações já apresentadas.	Gestão da informação	Almeida, Parisi e Pereira (1999)
BP37	Conselho Fiscal: Fiscaliza e controla?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010)
BP44	Gestão: como é feita a prestação de contas?	Avaliação e assessoramento de desempenho de resultados, criação de indicadores setoriais além das demonstrações já apresentadas.	Gestão da informação	Almeida, Parisi e Pereira (1999)
BP25	Conselho de Adm: Proteção patrimônio como é acompanhado?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante <i>et al.</i> (2012)
BP42	Gestão: como fazem a execução de diretrizes?	Condução visão estratégica e gerencial.	Gestão da informação	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)
GC5	Como é feita a avaliação do desempenho?	Orçamento e indicadores de desempenho	Gestão da informação	Chenhall e Smith (2011)
BP41	Conselho Fiscal: Planos de trabalho e responsabilidades definidos? Como?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante <i>et al.</i> (2012)
BP46	Conselho Fiscal e Audit.: Como é feito acompanhamento para análise de níveis de receitas e resultados?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)

Continua



GC7	Com relação às informações, como é feita a averiguação se são informações seguras e confiáveis para avaliação e decisão?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)
BP43	Gestão: elaboram relatórios periódicos para os conselhos?	Avaliação e assessoramento de desempenho de resultados, criação de indicadores setoriais além das demonstrações já apresentadas	Gestão da informação	Almeida, Parisi e Pereira (1999)
BP2	Como a Cooperativa é competitiva no negócio foco?	Condução visão estratégica e gerencial.	Gestão da informação	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)
BP26	Conselho de Adm: Maximizar retorno do investimento como é avaliado pelo conselho?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)
BP28	Conselho de Adm: Estrutura de capital como é avaliada pelo conselho?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)
BP29	Conselho de Adm: Orientar a diretoria? Como é conduzido este assunto?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)
BP33	Conselho de Adm: Têm informações suficientes para tomar decisões? Quais informações necessita?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)
PQ 28	Há princípios e/ou valores organizacionais definidos?	Reforçar a estratégia	Gestão da informação	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)

Continua

## Continuação

GC3	Existem gratificações de curto e longo prazo? Caso afirmativo, quais são de curto e quais são de longo prazo?	Formalização canalizada no BI para acompanhamento em tempo real, de acordo com resultados	Gestão da informação	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)
GC9	Como é feita a apresentação de resultados? Qual a periodicidade?	Avaliação e assessoramento de desempenho de resultados, criação de indicadores setoriais além das demonstrações já apresentadas	Gestão da informação	Almeida, Parisi e Pereira (1999)
BP13	Como a solicitação de informação, através de relatórios confiáveis, precisos e seguros para decisões é atendida? Qual a periodicidade?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)
BP1	As taxas de juros da Cooperativa são atrativas?	Atender agentes de mercado e informações aos agentes econômicos relacionados	Gestão da informação	Almeida, Parisi e Pereira (1999) e Atkinson et al (2008)
BP21	Na AGO: Prestação de contas da gestão é feita na assembleia?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)
BP36	Auditoria externa: independência e neutralidade em cooperativas é desta forma que funciona? Como?	Monitorar etapas do processo	Gestão da informação	Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010)
BP20	Na AGO: Eleger e destituir conselheiros?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)
BP22	Na AGO: Transformações, fusões, incorporações arranjos estratégicos e cisões são tratados?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)

Continua

## Continuação

BP23	Na AGO: Remunerações estratégicas são tratadas?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)
BP30	Conselho de Adm: Qual a quantidade de membros efetivos? Esta quantidade esta adequada? possui de 5 - 9 membros efetivos ?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavalcante et al (2012)
BP5	O conselho tem benefícios específicos? Quais?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)
BP18	Na AGO: edital com descrição precisa dos assuntos?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)
BP19	Na AGO: assuntos oportunos e relevantes para associados?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)
BP47	Conselho Fiscal e Audit.: Na linha de resultados expressivos no curto prazo, como é avaliada a situação de sucateamento da planta industrial?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavalcante et al (2012)
BP38	Conselho Fiscal: Têm de 3 até 5 membros?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavalcante et al (2012)
BP39	Conselho Fiscal: Subordinado a AGO?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavalcante et al (2012)
BP40	Conselho Fiscal: Independente?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavalcante et al (2012)

Fonte: Elaborado pela autora.

O Quadro 21 sintetiza todas as atribuições da controladoria que envolvem ou podem envolver a ferramenta BI. A partir da entrevista feita com o gerente de TI observou-se que a Cooperativa faz uso da ferramenta de BI, porém de forma parcial. Os acessos não se restringem ao uso apenas em computadores. Também foi citada a

questão da interface amigável desta ferramenta, constata-se, com base na entrevista com o gerente de TI que se tem um ambiente favorável para seu desenvolvimento.

No Quadro 20, também é possível identificar as cores rosa, amarelo e verde. Estas cores representam a classificação feita, em termos de auxílio na prioridade com base nos questionários e entrevistas aplicados. Desta forma, o quinto objetivo específico, especificamente a parte que envolve a estrutura de informações com BI é apresentada.

Ficando evidenciado o relacionamento dos princípios balizadores de transparência, prestação de contas e responsabilidade corporativa com as boas práticas de governança corporativa representadas pelos mecanismos de AGO, conselho fiscal, conselho administrativo, gestão e auditoria externa, atingiu-se a primeira parte da análise. Ao final, a partir de classificação no consolidado de entrevistas e questionários se identificou qual a contribuição da controladoria com cada uma das situações expostas e, criou-se a classificação, de acordo com a média dos questionários mais uma classificação das entrevistas perfazendo uma nota única, de forma a demonstrar as mais práticas para as menos praticadas. Também foram separadas da estrutura as atribuições de informação, para serem tratadas separadamente com o apoio da ferramenta de *BI*, perfazendo toda a proposta apresentada nos objetivos de análise.

## 5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo geral criar uma estrutura de transparência, responsabilidade corporativa e prestação de contas em GC utilizando o apoio da controladoria e a técnica de *Business Intelligence* em uma cooperativa agropecuária. Conduzindo, então, esta pesquisa para a criação de bases para elaborar a proposta inicial.

O primeiro objetivo específico da pesquisa foi à identificação das características de governança corporativa, controladoria e *BI*. Este objetivo pôde ser atendido a partir da busca e evidenciação do referencial teórico apresentado.

Analisar as principais divergências e convergências sobre governança corporativa no contexto de ambiente cooperativo foi outro objetivo atingido, o segundo, a partir dos questionários e entrevistas aplicados. Nos questionários, identificou-se que 82,9% das respostas se enquadraram em classificação acima de 3 na escala Likert onde 5 era pleno uso, o que demonstra um certo grau de utilização das boas práticas de governança pela Cooperativa. Identificou-se também assimetrias de informação em que os conselheiros responderam em diversas situações desconhecimento sobre o tema tratado. Também se precisa ressaltar a questão de que os conselheiros são eleitos em assembleias e não há pré-requisitos para esta eleição como escolaridade, por exemplo.

Ao cruzar as práticas de governança corporativa com seus princípios balizadores o terceiro objetivo é atingido. A partir das perguntas feitas aos entrevistados identificou-se que a responsabilidade corporativa foi o princípio mais relacionado nos temas, seguido por transparência e prestação de contas, os números foram 25, 19 e 17 respectivamente. Nesta etapa, utilizou-se o julgamento de 3 juízes doutores para validarem a classificação previamente estabelecida. Os questionários foram classificados nestas perguntas pré-existentes, questões que não se encaixaram foram avaliadas isoladamente.

Segundo Cavalcante *et al* (2012) a controladoria esta sendo considerada instrumento de apoio a governança corporativa, pois tem atribuições aderentes com muitas daquelas sugeridas pelas boas práticas, ao menos no contexto interno. Então, o

quarto objetivo de relacionar as boas práticas e princípios balizadores com as atribuições de controladoria foi atendido. Para cada pergunta do questionário ou do roteiro de entrevistas foi feita uma análise e atribuído uma atividade da controladoria, de acordo com o referencial teórico utilizado. Também foi feito um resumo com vistas a identificar a atribuição que envolveu a gestão da informação, pois, estas deverão ser tratadas de forma isolada com o apoio da técnica de *Business Intelligence*. Nesta etapa, foi feita uma classificação prévia com base nas médias obtidas através do questionário e entendimentos de acordo com as entrevistas com vistas a evidenciar aquelas boas práticas mais distantes do pleno uso.

O objetivo específico final desta pesquisa foi de estruturar a transparência, responsabilidade corporativa e prestação de contas em GC utilizando a controladoria com apoio do *BI*, ou seja, a partir da governança corporativa chegando às atribuições de controladoria e, *BI* permeando pelos princípios balizadores e os mecanismos de boas práticas de governança corporativa, estabelecendo seus devidos vínculos e consolidando em forma de estrutura a evidenciação deste objetivo atendido.

A resposta para a questão de pesquisa desta dissertação que indaga como a transparência, responsabilidade corporativa e a prestação de contas em GC podem ser estruturadas utilizando a Controladoria apoiada pelo Business Intelligence advém dos cruzamentos feitos, seja na primeira etapa da análise entre os mecanismos de boas práticas com a transparência, prestação de contas e responsabilidade corporativa, como da segunda etapa com o cruzamento destes mecanismos com as atribuições de controladoria e *BI*.

Não são permitidas generalizações com esta pesquisa, mas ela pode contribuir como uma análise preliminar entre as variáveis envolvidas: governança corporativa, controladoria e *Business Intelligence*. Outro aspecto importante é que esta estrutura foi elaborada num contexto de cooperativa, onde ainda há carências de estudos que foquem o uso de ferramentas gerenciais neste tipo de organização, conforme evidenciado por Ferrari, Souza e Diehl (2011).

## LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As decisões feitas pelo pesquisador ao escolher um caminho em detrimento a outro é apresentado através de resultados obtidos em seu trabalho. Estas decisões se iniciam no momento do direcionamento do assunto e o acompanham até o final,

passando pela metodologia onde instrumentos de coleta, amostras e análises são pensadas.

Por se tratar de um estudo de caso, a pesquisa teve uma amostra reduzida, restringindo-se aos gestores, conselheiros, presidente, vice-presidente e diretor administrativo financeiro. O que pôde ser um limitador desta pesquisa; porém, a preocupação em envolver todos que de fato “representam” a cooperativa pode minimizar esta limitação.

Outro fato que pode ser encarado como limitador ou facilitador da pesquisa refere-se à pesquisadora ser funcionária da cooperativa. Porém cuidados como robustez dos instrumentos de coleta (o questionário com escala Likert e a entrevista com roteiro pré definido), apoiaram o não envolvimento direto da área de atuação na pesquisa minimizando efeitos subjetivos.

## PROPOSTAS DE PESQUISAS

Como proposta de estudos futuros, sugere-se a ampliação do escopo desta pesquisa para mais cooperativas, ou até mesmo a análise individualizada de boas práticas de governança em cooperativas, estudos de controladoria em cooperativas.

Comparativos de boas práticas de governança entre os segmentos existentes de cooperativa, com vistas a apoiar este tipo de organização, carente de estudos de ferramentas gerenciais e de governança. Trabalhos do tipo estudo de caso também analisando de forma mais profunda a realidade das cooperativas com os assuntos trazidos nesta dissertação.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B. de; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

ALMEIDA-SANTOS, P. S, VERHAGEM J.A, BEZERRA F.A. Gerenciamento de resultados por meio de decisões operacionais e a governança corporativa: análise das indústrias siderúrgicas e metalúrgicas brasileiras. Revista de Contabilidade e Organizações, vol. 5 n. 13 (2011)

ÁLVARES, E.; GIACOMETTI, C.; GUSSO, E. Governança corporativa: um modelo brasileiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

American Institute of Certified Public Accountant. AU Section 110: responsibilities and functions of the independent auditor. New York, 1972.

ATKINSON, A. A., BANKER, R. D., KAPLAN, R. S., YOUNG, S. M. Contabilidade Gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

AVALOS, José Miguel Aguilera. Auditoria e gestão de riscos. São Paulo: Saraiva, 2009.

AZEVEDO JUNIOR, D. P., CAMPOS, R. Definição de requisitos de software baseada numa arquitetura de modelagem de negócios”. Revista Produção, v. 18, n. 1, pp. 26-46, 2008.

BARBIERI, C. BI – Business Intelligence – Modelagem e Tecnologia. Rio de Janeiro: Excel Books do Brasil Editora, 2001.

BARBOSA, R. A. Proposta de uma solução de gerência de serviços sob demanda utilizando o Business Intelligence com base na norma NBR ISO/IEC 20000. Dissertação de Mestrado em energia elétrica. Faculdade de tecnologia, Universidade de Brasília. Brasília, 2011

BARDIN L. Análise de conteúdo. Lisboa: Edições 70; 1977.

BECHT, M., BOLTON, P., RÖELL, A. Corporate governance and control. ECGI Finance Working Paper n. 02/2002, 2005.



BIALOSKORSKI NETO, S. Governança e perspectivas do cooperativismo. Anais Comemorativos dos 10 anos do Workshop Internacional de Tendências do Cooperativismo. Ribeirão Preto, 2008.

BORGEN, S. O. Product differentiation and cooperative governance. *The Journal of Socio-Economics*. 2010.

BORINELLI, M. L. Estrutura básica conceitual de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática. Tese do Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2006.

BREDMAR, K. The Relevance of theoretical concepts in practice: a study of management accounting concepts in 130 Large Swedish companies. *Business and Economics Research Journal* V. 2, N 2. 2011

BRIGHAM, E. F.; GAPENSKI, L. C.; EHRHARDT, M. C. Administração Financeira. Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2001.

CADBURY REPORT. The financial aspects of corporate governance. Great Britain: Burgess Science Press, 1992. Disponível em: <<http://www.iaa.org>>. Acesso em: 12 out. 2012.

CARDOSO, R. L.; MÁRIO, P. do C.; AQUINO, A. Ca. B. de. Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos. São Paulo: Atlas, 2007.

CASAGRANDE NETO, H.; SOUSA, L. A.; ROSSI, M. C.. Abertura do capital de empresas no Brasil: um enfoque prático. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CATELLI, A. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CAVALCANTE, D. S.; DE LUCA, M. M. M.;PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 113-134, jul./set., 2012.

CHADDAD, F.R.: Cooperativas no agronegócio do leite: mudanças organizacionais e estratégicas em resposta à globalização. *Organizações Rurais e Agroindustriais*, v. 9, p. 69-78, 2007.

CHAUDHURY, S. A.; DAYAL U. A.; NARASAYYA V. A. An overview of business intelligence technology.” *Communications of the ACM*, p. 88-98, 2011.

CHENHALL, R. H.; SMITH, D. A review of Australian management accounting research: 1980–2009. *Accounting & Finance*, Vol 51, No 1, pp. 173-206. 2011.

CHUNG K. ZHANG H. Corporate governance and institutional ownership. *Journal of financial and quantitative analysis*. Vol. 46, No. 1, pp. 247–273, 2011.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M.. Coleta, análise e interpretação dos dados. In. BEUREN, Ilse Maria. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Enterprise risk management*. 2004. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 20 out. 2012.

CO-OPERATIVE UNION. *Report of the Corporate Governance Working Group Manchester*, (mimeo) 1994.

COSTA, T. A.; FAMÁ, R.; SANTOS, J. O. Serão as boas práticas de governança corporativa complemento ou substituto da regulamentação imposta à indústria bancária. *SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO (SEMEAD)*, v. 10, 2007.

DAVIS, P. BIALOSKORSKI NETO S. Governança e gestão de capital social em Cooperativas: uma abordagem baseada em valores. *ESAC Economia Solidária e Ação Cooperativa* . Vol. 5, nº 01, janeiro/junho 2010.

DE VALORES MOBILIÁRIOS, CVM Comissão. *Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa*. Junho 2002.

FENG, L., HENDRIKSE, G.W.J. Chain interdependencies, measurement problems and efficient governance structure: cooperatives versus publicly listed firms. *European Review of Agricultural Economics*, 2011.

FERNANDES, M. S. A. Potencial de utilização da informação contábil no processo de prestação de contas sob a ótica do mecanismo de governança corporativa: um estudo em hotéis brasileiros. Tese de doutorado em ciência contábeis da Universidade Federal da Paraíba. 2012.

FERRARI, A. B. Informações contábeis-gerenciais para o controle estratégico: um diagnóstico nas Cooperativas da Serra Gaúcha e Região Metropolitana da Grande Porto Alegre. Dissertação mestrado Universidade do Vale dos Sinos. Programa de pós-graduação em ciências contábeis. 2008.

FERRARI, A. B.; DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Informações contábeis-gerenciais utilizadas por cooperativas da Serra Gaúcha e da região metropolitana de Porto Alegre como apoio ao controle estratégico. *Rev. contab. organ*, p. 87-106, 2011.

FORTULAN, M. R.; GONÇALVES FILHO, E. V. Uma proposta de aplicação de Business Intelligence no chão-de-fábrica. *Gestão e Produção*, v. 12, n. 1, 2005.

GHESTI, J. P.; KOTINIK, F.; BALESTRO, M. V. Uma análise da governança em cooperativas a partir dos seus estatutos. Universidade de Brasília, Anais do Encontro Brasileiro de Pesquisadores em Cooperativismo (I EBPC), 2010.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de administração de empresas*, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

GULIA, P.; SINGH, V.. Business intelligence: aims to support better business decision. *International Journal of Management & Computing Sciences (IJMCS)*, v. 1, n. 3, p. 1, 2011.

HORNGREN, C. T. Introdução à contabilidade gerencial. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

HUANG, C., HO Y. Historical research on corporate governance: A bibliometric analysis. *African Journal of Business Management* Vol. 5(2), pp. 276-284, 18 January, 2011

IBGC – INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANCA CORPORATIVA. Código das melhores práticas de governança corporativa. 4ª ed., São Paulo, IBGC. 2010. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>

INMON, W. H.. Como construir o Data Warehouse. 2ª ed. New York: Editora Campus, 1997.

JAGLAN, V.; DALAL, S.; SRINIVASAN, S. Improving performance of business intelligence through case based reasoning. *international Journal of Engineering Science and Technology*, v. 3, n. 4, 2011.

KHAN, R. A.; QUADRI, S.M. K. Business Intelligence: an integrated approach. *Business Intelligence Journal*, V.5 N.1, 2012.

LOBO, G. J.; ZHOU, J. Did conservatism in financial reporting increase after the Sarbanes-Oxley act? *Inicial Evidence. Accounting Horizons*, v. 20, n.1, p. 57-73, Mar. 2006.

LODI, J. B. Governança corporativa: o governo da empresa e o conselho de administração. Campus, 2000.

LOURENSI, A.; BEUREN, I. M.; Inserção da Controladoria em Teses da FEA/USP: Uma Análise nas Perspectivas dos Aspectos Conceitual, Procedimental e Organizacional. 2. Ed. Revista Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais. 2011.

LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBERGER, D.. Um estudo sobre as funções da Controladoria. Rev. contab. organ, p. 106-126, 2010.

MACHADO FILHO, C. A. P.; MARINO, M. K.; CONEJERO, M. A. Strategic management in agribusiness cooperatives. In: ANAIS-IV International Conference on Agri-food Chain and Networks Economics and Management. Universidade de São Paulo. PENZA/USP, FUNDACE. 2003.

MALACRIDA, M. J. C. e YAMAMOTO, M. M. Governança corporativa: nível de evidenciação das informações e sua relação com a volatilidade das suas ações na Bovespa. Revista Contabilidade e Finanças. São Paulo, edição comemorativa, p. 65-79, set./2006.

MCLELLAN, J.; MOUSTAFA, E. Management accounting practices in the Gulf cooperative countries. International Journal for Business, Accounting and Finance, v. 6, n. 1, 2011.

MENEZES, C.B., Contribuição das práticas de governança corporativa no alinhamento estratégico entre tecnologia da informação e negócio: estudo de caso em uma instituição paraestatal de educação. Dissertação do mestrado em administração da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Unisinos. 2012.

MESQUITA, R. C. P. SANTOS, F. R. M., PETER, M. D. G. A., GOMES, A. D. O. Teoria institucional e controladoria: estudo em anais de congressos nas áreas temáticas de Controladoria e contabilidade gerencial. XIV SEMEAD, 2011

MORANTE, A. S.; JORGE, F. T. Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

REGINATO, L.; NASCIMENTO, A. M.. Um estudo de caso envolvendo Business Intelligence como instrumento de apoio à controladoria. Revista Contabilidade & Finanças–RCF, São Paulo: Edição, v. 30, p. 69-83, 2007.

O'BRIEN, J. A. Sistemas de Informação e as Decisões Gerenciais na Era da Internet. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

OCB - Organização das Cooperativas Brasileiras. Dados consolidados de 2011. disponível em [www.ocb.org.br](http://www.ocb.org.br)

OCDE. (2010). Presentation of the PISA 2010 Results. Acesso em 5 de janeiro de 2013, disponível em [http://www.oecd.org/document/7/0,3746,en\\_21571361\\_44315115\\_46635719\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/7/0,3746,en_21571361_44315115_46635719_1_1_1_1,00.html)

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JR, J. H.; SILVA, C. A. dos S.. Controladoria Estratégica. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2010. p 26-28.

OTLEY, D. Performance Management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Kidlington, v. 10, n. 4, p. 363-382, Dez 1999.

PEREIRA, M. A. A. Controles internos e cultura organizacional: Como consolidar a confiança na gestão dos negócios. São Paulo: Saint Paul, 2009.

PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. Controladoria de gestão: teoria e pratica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PONTE, V. M. R., OLIVEIRA, M. C., DE LUCA, M. M. M., DE OLIVEIRA, O. V., ARAGÃO, L. A., & de Sena. Motivações para a adoção de melhores práticas de governança corporativa segundo diretores de relações com investidores. *BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, V. 9 N.3, p. 255-269. 2012.

PRESIDENCIA DA REPUBLICA. 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5764.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5764.htm). Acesso em: 10 de outubro de 2012

RAITHATHA, M.; BAPAT, V.. Corporate governance compliance practices of Indian companies. *Research Journal of Finance and Accounting*, v. 3, n. 8, p. 19-26, 2012.

RAJAEI, Y.; YAGHOUBI, J.; DONYAEI, H. Assessing effective factors in development of entrepreneurship in agricultural cooperatives of Zanjan province. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, v. 15, p. 1521-1525, 2011.

RIBEIRO, H. C. M., MURITIBA, S. N., MURITIBA, P. M. Entender para progredir: análise da pesquisa em governança corporativa no Brasil. *Gestão Contemporânea*, v. 12, 2012.

RICCIARDI, L.; LEMOS, R. J. de. *Cooperativa, a Empresa do Século XXI - Como os países em desenvolvimento podem chegar a desenvolvidos*. São Paulo: LTr, 2000.

ROESCH, S. M. A. *Projeto de Estágio e de Pesquisa em Administração*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

RUNNELS, M. B.; GIAMPETRO-MEYER, A.. *Cooperative NRDA & new governance: getting to restoration in the Hudson River, the gulf of México, and beyond*. *Brook. L. Rev.*, v. 77, p. 107, 2011.

SHLEIFER, A.; VISCNY, R. *A survey of corporate governance*. *Journal os finance*. 52, 737 - 783, 1997.

SILVEIRA, A. D. M. *Governança corporativa no Brasil e no mundo: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

TOSINI, M. de F. C.; BASTOS, A. M. *Governança cooperativa: as funções de fiscalização e o controle em cooperativas de crédito no Brasil*. *Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, São Paulo, p. 75-89, dez 2008

TURBAN, E.; SHARDA, R.; ARONSON, J.; KING, D. *Business Intelligence: Um enfoque gerencial para a inteligência do negócio*. Porto Alegre: Bookmann 2009.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 1997.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A – Questionário BP

Questionário aplicado aos gerentes da Cooperativa Piá, com objetivo de analisar questões práticas de gestão quanto ao uso das boas práticas de governança corporativa, as respectivas notas médias estão apresentadas em ordem decrescente na escala Likert (1 para menos praticadas e 5 para pleno uso).

Nro	Pergunta	Média avaliação
PQ 34	As divulgações de relatórios periódicos de acompanhamento da gestão estão disponíveis no site corporativo?	1,71
PQ 25	A remuneração da equipe técnica está atrelada ao cumprimento de metas?	2,00
PQ 33	Há informações de desempenho no site corporativo?	2,14
PQ 23	Existe formalização da política de remuneração e benefícios?	2,29
PQ 24	O procedimento de políticas e benefícios é transparente e conhecido por toda organização?	2,43
PQ 35	A organização divulga relatório de ações socioambientais?	2,43
PQ 30	Existe um canal de comunicação sobre atitudes não conformes?	2,57
PQ 6	Há padrão de comunicação definido?	3,00
PQ 16	Há um sistema de informações para controle de riscos?	3,00
PQ 22	O cumprimento às normas do código de conduta é acompanhado?	3,00
PQ 3	As áreas são alinhadas entre elas e com o PE da empresa?	3,14
PQ 11	Há acompanhamento e controle da execução da estratégia?	3,29
PQ 18	É feito o monitoramento dos processos operacionais e financeiros?	3,29
PQ 10	Os objetivos organizacionais estão descritos e disseminados?	3,43
PQ 19	Existe monitoramento dos riscos do negócio?	3,43
PQ 20	Os controles podem ser considerados preventivos?	3,43
PQ 32	Existe divulgação de informações de gestão para interessados, além das legalmente estipuladas?	3,43
PQ 27	Existem alçadas para tomada de decisões na cooperativa?	3,50
PQ 4	O Conselho estabelece alçadas para o executivo principal?	3,57
PQ 28	Existe código de ética e conduta?	3,57
PQ 29	A Cooperativa tem princípios e/ou valores formalizados?	3,57
PQ 9	Há monitoramento de indicadores socioambientais?	3,71
PQ 1	A missão e visão são claras?	4
PQ 17	Os controles internos têm sistema de gestão implantado?	4,00
PQ 5	É feito acompanhamento de conformidade, de acordo com legislação?	4,14
PQ 7	Os impactos sociais são considerados nas operações da organização?	4,43
PQ 8	Os impactos ambientais são considerados nas operações da organização?	4,43

PQ 12	A empresa faz uso de orçamento por área?	4,43
PQ 15	Todas as partes interessadas são tratadas de forma transparente?	4,43
PQ 21	Existe auditoria independente sobre as demonstrações?	4,43
PQ 13	O Conselho tem acesso às informações extras que necessita?	4,57
PQ 31	As práticas financeiras e contábeis estão de acordo com a legislação vigente?	4,57
PQ 2	A organização possui missão e visão estabelecidas?	4,71
PQ 14	O Conselho e/ou Conselho Fiscal, tem livre acesso?	4,86
PQ 26	As demonstrações contábeis e financeiras são auditadas por auditores externos? (não considerar Conselho Fiscal)	4,86



### APÊNDICE B – Roteiro entrevistas

Roteiro que serviu de base para as entrevistas feitas com conselhos, presidência, vice-presidência e diretor administrativo financeiro.

<b>SEÇÃO I – GOVERNANÇA CORPORATIVA</b>		
<b>Pergunta Nro</b>	<b>Assunto</b>	<b>Princípio Balizador</b>
GC1	Como são as alçadas para tomada de decisões na cooperativa?	Responsabilidade corporativa
GC2	Que tipo de alçada os diretores e gerentes tem?	Responsabilidade corporativa
GC3	Existem gratificações de curto e longo prazo? Caso afirmativo, quais são de curto e quais são de longo prazo?	Transparência
GC4	Qual o tipo de prestação de contas que a gestão faz ao conselho administrativo e fiscal sobre suas decisões?	Prestação de contas
GC5	Como é feita a avaliação do desempenho?	Transparência
GC6	Como é feito o acompanhamento da padronização de processos? Que setor é responsável por isso na empresa?	Responsabilidade corporativa
GC7	Com relação às informações, como é feita a averiguação se são informações seguras e confiáveis para avaliação e decisão?	Prestação de contas
GC8	Como é feito o acompanhamento dos negócios? Como são identificadas possibilidade de conflito de agência onde, o gestor coloca seus interesses próprios em prol dos interesses da empresa?	Responsabilidade corporativa
GC9	Como é feita a apresentação de resultados? Qual a periodicidade?	Prestação de contas
GC10	Como a empresa faz uso de boas práticas de governança?	
GC11	A responsabilização aos envolvidos quando cometem algum ato de não conformidade (associados, empregados, conselho...) é procedida de que forma?	Responsabilidade corporativa
GC12	Existe um padrão de responsabilização por atos em não conformidade?	Responsabilidade corporativa

GC13	É feito algum acompanhamento sobre possíveis envolvimento que podem acarretar atitudes antiéticas entre envolvimento de conselhos, auditorias e gestão? Que tipo de acompanhamento, em caso positivo?	Transparência
GC14	No seu ponto de vista, os associados confiam na gestão e na condução pela equipe atual?	Transparência
BP1	As taxas de juros da Cooperativa são atrativas?	Transparência
BP2	Como a Cooperativa é competitiva no negócio foco?	Responsabilidade corporativa
BP3	Em fiscalizações gerais a Cooperativa recebe punições ou auto de infração? Cite os tipos recebidos.	Prestação de contas
BP4	Como é o sistema de remuneração?	Transparência
BP5	O conselho tem benefícios específicos? Quais?	Transparência
BP6	A cooperativa tem políticas e diretrizes?	Responsabilidade corporativa
BP7	A cooperativa tem procedimentos?	Responsabilidade corporativa
BP8	A cooperativa tem processos para garantir a ordem e segurança adm., contábil e financeira?	
BP8	A Cooperativa tem certificações de qualidade? Quais? Com isso seu processo de industrialização é procedimentado e padronizado?	Prestação de contas
BP9	Controles internos são transparentes e efetivos?	Prestação de contas
BP11	Existem políticas para delegação de autoridade e responsabilidade?	
BP10	Existe política de recrutamento e seleção?	Responsabilidade corporativa
BP11	Existe código de ética e conduta?	Transparência
BP12	Existe mapa de riscos?	Responsabilidade corporativa
BP13	Como a solicitação de informação, através de relatórios confiáveis, precisos e seguros para decisões é atendida? Qual a periodicidade?	Prestação de contas
BP14	Objetivos de conformidade: atividades de acordo com legislação vigente?	Prestação de contas
BP15	A Cooperativa tem auditoria externa? Qual? Desde quando? Qual a importância da auditoria externa no escopo da empresa	Responsabilidade corporativa
BP18	Na AGO: edital com descrição precisa dos assuntos?	Transparência
BP19	Na AGO: assuntos oportunos e relevantes para associados?	Transparência

BP20	Na AGO: Eleger e destituir conselheiros?	Responsabilidade corporativa
BP21	Na AGO: Prestação de contas da gestão é feita na assembleia?	Prestação de contas
BP22	Na AGO: Transformações, fusões, incorporações arranjos estratégicos e cisões são tratados?	Responsabilidade corporativa
BP23	Na AGO: Remunerações estratégicas são tratadas?	Responsabilidade corporativa
BP24	Conselho de Adm: Processo de decisão e direção estratégica como são feitos pelo conselho de ad,?	Transparência
BP25	Conselho de Adm: Proteção patrimônio como é acompanhado?	Responsabilidade corporativa
BP26	Conselho de Adm: Maximizar retorno do investimento como é avaliado pelo conselho?	Responsabilidade corporativa
BP27	Conselho de Adm: Processo sucessório como é avaliado pelo conselho?	Responsabilidade corporativa
BP28	Conselho de Adm: Estrutura de capital como é avaliada pelo conselho?	Responsabilidade corporativa
BP29	Conselho de Adm: Orientar a diretoria? Como é conduzido este assunto?	Responsabilidade corporativa
BP30	Conselho de Adm: Qual a quantidade de membros efetivos? Esta quantidade está adequada? Possui de 5 - 9 membros efetivos ?	Responsabilidade corporativa
BP31	Conselho de Adm: Presidente do Conselho é presidente da diretoria? Qual sua visão quanto a isso?	Responsabilidade corporativa
BP32	Conselho de Adm: membros com experiência no contexto dos negócios?	Responsabilidade corporativa
BP33	Conselho de Adm: Tem informações suficientes para tomar decisões? De quais informações necessita?	Responsabilidade corporativa
BP34	Conselho Fiscal: Demonstrações Contábeis refletem a realidade contábil da empresa? Como?	Prestação de contas
BP35	Conselho Fiscal: O Conselho fiscal tem acesso à auditoria externa? Apresenta relatórios sem interferência da gestão?	Prestação de contas
BP36	Auditoria externa: independência e neutralidade em cooperativas é desta forma que funciona? Como?	Prestação de contas
BP37	Conselho Fiscal: Fiscaliza e controla?	Prestação de contas
BP38	Conselho Fiscal: Têm de 3 até 5 membros?	Prestação de contas
BP39	Conselho Fiscal: Subordinado a AGO?	Prestação de contas
BP40	Conselho Fiscal: Independente?	Transparência

BP41	Conselho Fiscal: Planos de trabalho e responsabilidades definidos? Como?	Transparência
BP42	Gestão: como fazem a execução de diretrizes?	Responsabilidade corporativa
BP43	Gestão: elaboram relatórios periódicos para os conselhos?	Prestação de contas
BP44	Gestão: como é feita a prestação de contas?	Prestação de contas
BP45	Gestão: como é feita avaliação dos gestores?	Transparência
BP46	Conselho Fiscal e Audit.: Como é feito acompanhamento para análise de níveis de receitas e resultados?	Transparência
BP47	Conselho Fiscal e Audit.: Na linha de resultados expressivos no curto prazo, como é avaliada a situação de sucateamento da planta industrial?	Transparência

**APÊNDICE X – Cruzamento GC X Princípios Balizadores X Boas práticas GC X Controladoria**

Questão Nro	Pergunta	Atribuição controladoria	Resumo atribuição Controladoria	Autor	Boas práticas	Resumo entrevista	Relação Pergunta	Média	Entr.	Classificação
PQ 33	A organização utilizada o site corporativo para fazer divulgações de relatórios periódicos de acompanhamento da gestão?	Avaliação e acompanhamento	Apoio na criação de planos	Horn gren (1985)	Gestão	NA	PQ 33	1,714	1	Prestação de contas
PQ 32	A organização divulga informações sobre desempenho em seu site corporativo?	Avaliação e acompanhamento	Apoio na criação de planos	Horn gren (1985)	Gestão	NA	PQ 32	2,143	2	Prestação de contas
BP12	Existe mapa de riscos?	Condução visão estratégica e gerencial.	Apoio na criação de planos	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Não há convergência das respostas, a maioria respondeu negativamente.	PQ 15 e PQ18	3	2	Responsabilidade corporativa
BP27	Conselho de Adm: Processo sucessorio como é avaliado pelo conselho?	Avaliação e assessoramento da alta administração	Apoio na criação de planos	Horn gren (1985)	Conselho de administração	Não é avaliado, a cada 3 anos há eleição em que, os mais votados compoe os cargos de presidente, vice-presidente e secretário e os conselheiros.			2	Responsabilidade corporativa

BP4	Como é o sistema de remuneração ?	Condução visão estratégica e gerencial.	Apoio na criação de planos	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Percebe-se que o conselho não tem conhecimento quanto a este item. Também se percebe que não há clareza no sistema existente, havendo necessidade de um plano de cargos e salários.	PQ 22, PQ 23 e PQ 24	2,24	2	Transparência
PQ 29	Existe um canal de comunicação para denúncias ou resoluções de problemas de ordem ética?	Avaliação e acompanhamento	Apoio na criação de planos	Horngren (1985)	Gestão	NA	PQ 29	2,571	2	Transparência
BP10	Existe política de recrutamento e seleção?	Condução visão estratégica e gerencial.	Apoio na criação de planos	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Sim, existe política, mas não há um banco de talentos;			3	Responsabilidade corporativa
BP11	Existe código de ética e conduta?	Condução visão estratégica e gerencial.	Apoio na criação de planos	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Os conselheiros não têm convergência na informação. Identificou-se um código de ética e conduta	PQ 21 E PQ 27	3,28	3	Transparência

BP24	Conselho de Adm: Processo de decisão e direção estratégica como são feitos pelo conselho de adm?	Avaliação e assessoramento da alta administração	Apoio na criação de planos	Horngren (1985)	Conselho de administração	A partir do planejado em comitês, é feita apresentação aos conselhos que aprovam ou não.	PQ 9 e PQ 10	3,36	3	Transparência
PQ 5	Há uma estratégia de comunicação definida para cada uma das partes interessadas?	Avaliação e acompanhamento	Apoio na criação de planos	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Conselho de administração	NA	PQ 5	3	3	Transparência
BP15	A Cooperativa tem auditoria externa? Qual? Desde quando? Qual a importância da auditoria externa no escopo da empresa	Condução visão estratégica e gerencial.	Apoio na criação de planos	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Auditoria Externa	Há concordância quanto a estes pontos	PQ 25 e PQ 30	4,715	5	Responsabilidade corporativa
PQ 34	A organização divulga relatório de ações socioambientais?	Avaliação e acompanhamento	Boas práticas de GC	Chenhall e Smith (2011)	Gestão	NA	PQ 34	2,429	2	Prestação de contas
GC10	Como a empresa faz uso de boas práticas de governança?	Conduzir e acompanhar governança corporativa	Boas práticas de GC	Cavancante et al (2012)	Gestão	Está buscando fazer uso, mas há conflitos entre o político e a gestão	PQ 14	4,43	3	Transparência
PQ 6	Os impactos sociais são considerados nas operações da organização?	Avaliação e acompanhamento	Boas práticas de GC	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	NA	PQ 6	4,429	4	Responsabilidade corporativa

PQ 7	Os impactos ambientais são considerados nas operações da organização?	Avaliação e acompanhamento	Boas práticas de GC	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	NA	PQ 7	4,429	4	Responsabilidade corporativa
GC14	No seu ponto de vista, os associados confiam na gestão e na condução pela equipe atual ?	Conduzir e acompanhar governança corporativa	Boas práticas de GC	Cavancante et al (2012)	AGO	Sem base comprovada e apenas por percepções e comportamentos para aprovação em assembleia observe-se que o associado esta confiando na condução atual	PQ 14	4,43	4	Transparência
BP7	A cooperativa tem procedimentos?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Controle interno	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Há aqueles que envolvem certificações, as demais são informais ou inexistentes			2	Responsabilidade corporativa
BP34	Conselho Fiscal: Demonstrações Contábeis refletem a realidade contábil da empresa? Como?	Monitorar etapas do processo	Controle interno	Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010)	Auditoria Externa	Sim, a partir da realidade de auditoria externa que é co responsável pelo que audita.			3	Prestação de contas



GC6	Como é feito o acompanhamento da padronização de processos? Que setor é responsável por isso na empresa?	Controladoria é responsável tanto pela auditoria interna como controles internos, criação de padrões.	Controle interno	Cavalcante et al (2012)	Gestão	Na unidade produtiva há padrão, mas no varejo a administrativo há poucos padrões			3	Responsabilidade corporativa
BP6	A cooperativa tem políticas e diretrizes?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Controle interno	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Existe, porém muitas não são formalizadas	PQ 16	4	3	Responsabilidade corporativa
BP8	A Cooperativa tem certificações de qualidade? Quais? Com isso seu processo de industrialização é procedimentado e padronizado?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Controle interno	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Sim, exigências das certificações renovadas anualmente.	PQ 16	4	4	Prestação de contas
BP9	Controles internos são transparentes e efetivos?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Controle interno	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Estão ficando. Os entrevistados do conselho não tem em uniformidade em responder	PQ 20 e PQ 19	3,93	4	Prestação de contas
BP14	Objetivos de conformidade: atividades de acordo com legislação vigente?	Monitorar etapas do processo	Controle interno	Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010)	Auditoria Externa	Todos respondentes afirmaram que sim, as atividades estão em conformidade	PQ 4	4,14	4	Prestação de contas

GC4	Qual o tipo de prestação de contas que a gestão faz ao conselho administrativo e fiscal sobre suas decisões?	Avaliação e assessoramento de desempenho de resultados, criação de indicadores setoriais além das demonstrações já apresentadas	Gestão da informação	Almeida, Parisi e Pereira (1999)	Gestão	Basicamente DRE's e balancetes	PQ 8 e PQ 31	3,57	2	Prestação de contas
BP37	Conselho Fiscal: Fiscaliza e controla?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010)	Conselho Fiscal	Sim, mas de forma limitada a duas reuniões mensais, tempo que destinam à cooperativa, conforme estatuto			2	Prestação de contas
BP44	Gestão: como é feita a prestação de contas?	Avaliação e assessoramento de desempenho de resultados, criação de indicadores setoriais além das demonstrações já apresentadas	Gestão da informação	Almeida, Parisi e Pereira (1999)	Gestão	Basicamente DRE's e balancetes	PQ 8 e PQ 31	3,57	2	Prestação de contas
BP25	Conselho de Adm: Proteção patrimônio como é acompanhado?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavacante et al (2012)	Conselho de administração	Através da análise de balancete			2	Responsabilidade corporativa

BP31	Conselho de Adm: Presidente do Conselho é presidente da diretoria? Qual sua visao quanto a isso?	ACIMA DAS ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA			Conselho de administração	O presidente do conselho é o mesmo da diretoria, porém, como existem os comitês, as decisoes tendem a ser conjuntas com os comites.			2	Responsabilidade corporativa
BP32	Conselho de Adm: membros com experiência no contexto dos negócios?	ACIMA DAS ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA			Conselho de administração	Os entrevistados concordam que a experiência dos membros do conselho se refere basicamente a suas atividades cotidianas em suas propriedades, a maioria não tem experiência fora desta realidade			2	Responsabilidade corporativa
BP42	Gestão: como fazem a execução de diretrizes?	Condução visão estratégica e gerencial.	Gestão da informação	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Acompanhamento pelos comitês, os conselheiros não responderam esta questão	PQ 9 e PQ 11	3,93	2	Responsabilidade corporativa
GC5	Como é feita a avaliação do desempenho?	Orçamento e indicadores de desempenho	Gestão da informação	Chenhall e Smith (2011)	Gestão	Basicamente DRE's e balancetes	PQ 17	3,29	2	Transparência
BP41	Conselho Fiscal: Planos de trabalho e responsabilidades definidos? Como?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Conselho Fiscal	Não tem planos claros e responsabilidades definidas			2	Transparência

BP46	Conselho Fiscal e Audit.: Como é feito acompanhamento para análise de níveis de receitas e resultados?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Auditoria Externa	Apenas apresentados mensalmente			2	Transparência
GC7	Com relação às informações, como é feita a averiguação se são informações seguras e confiáveis para avaliação e decisão?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Conselho de administração	Confiança nos geradores da informação	PQ 14	4,43	3	Prestação de contas
BP43	Gestão: elaboram relatórios periódicos para os conselhos?	Avaliação e assessoramento de desempenho de resultados, criação de indicadores setoriais além das demonstrações já apresentadas	Gestão da informação	Almeida, Parisi e Pereira (1999)	Gestão	Dentro do que é necessário, sim.	PQ 13	4,86	3	Prestação de contas
BP2	Como a Cooperativa é competitiva no negócio foco?	Condução visão estratégica e gerencial.	Gestão da informação	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Conselho de administração	A marca aparece como fator mais relevante na competitividade, inovações em segundo lugar.	PQ 1	4,71	3	Responsabilidade corporativa
BP26	Conselho de Adm: Maximizar retorno do investimento como é avaliado pelo conselho?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Conselho de administração	Através de projetos individualizados, constata-se que não há concordância sobre esse tema			3	Responsabilidade corporativa

BP28	Conselho de Adm: Estrutura de capital como é avaliada pelo conselho?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Conselho de administração	Constata-se que esta estrutura é avaliada através dos balancetes, três conselheiros responderam não ter conhecimento sobre estas informações.			3	Responsabilidade corporativa
BP29	Conselho de Adm: Orientar a diretoria? Como é conduzido este assunto?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Conselho de administração	Através de duas reuniões mensais, os assuntos são levados ao conhecimento e é feita a análise e decisão			3	Responsabilidade corporativa
BP33	Conselho de Adm: Tem informações suficientes para tomar decisões? De quais informações necessita?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Conselho de administração	Sim, sempre que necessita solicita as áreas responsáveis, como informações de custos e despesas, por exemplo			3	Responsabilidade corporativa
PQ 28	Há princípios e/ou valores organizacionais definidos?	Reforçar a estratégia	Gestão da informação	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	NA	PQ 28	3,571	3	Responsabilidade corporativa
GC3	Existem gratificações de curto e longo prazo? Caso afirmativo, quais são de curto e quais são de longo prazo?	Formalização canalizada no BI para acompanhamento em tempo real, de acordo com resultados	Gestão da informação	Borinelli (2006) e Mesquita et al (2011)	Gestão	Apenas curto prazo, conselho não tem senso comum sobre tal informação			3	Transparência

GC9	Como é feita a apresentação de resultados? Qual a periodicidade?	Avaliação e assessoramento de desempenho de resultados, criação de indicadores setoriais além das demonstrações já apresentadas	Gestão da informação	Almeida, Parisi e Pereira (1999)	Gestão	Não há padrão, normalmente mensal para o conselho. Demais são apenas passados resultados	PQ 2	3,14	4	Prestação de contas
BP13	Como a solicitação de informação, através de relatórios confiáveis, precisos e seguros para decisões é atendida? Qual a periodicidade?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)	Gestão	Todos entrevistados responderam positivamente, com exceção do conselho administrativo;alguns não sabiam	PQ 12	4	4	Prestação de contas
BP1	As taxas de juros da Cooperativa são atrativas?	Atender agentes de mercado e informações aos agentes econômicos relacionados	Gestão da informação	Almeida, Parisi e Pereira (1999) e Atkinson et al (2008)	Gestão	As taxas no caso de cooperativas são baixas em função de linhas de créditos para financiamento da pequena propriedade rural. Também há o reflexo dos resultados, que implicam em redução de risco para bancos			4	Transparência
BP21	Na AGO: Prestação de contas da gestao é feita na assembleia?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)	AGO	Há concordância quanto a estes pontos			5	Prestação de contas

		desvios.								
BP36	Auditoria externa: independência e neutralidade em cooperativas é desta forma que funciona? Como?	Monitorar etapas do processo	Gestão da informação	Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010)	Auditoria Externa	Todos respondentes afirmaram que sim, as atividades estão em conformidade	PQ 4	4,14	5	Prestação de contas
BP20	Na AGO: Eleger e destituir conselheiros?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)	AGO	Há concordância quanto a estes pontos			5	Responsabilidade corporativa
BP22	Na AGO: Transformações, fusões, incorporações e arranjos estratégicos e cisões são tratados?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)	AGO	Há concordância quanto a estes pontos			5	Responsabilidade corporativa
BP23	Na AGO: Remunerações estratégicas são tratadas?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)	AGO	Há concordância quanto a estes pontos			5	Responsabilidade corporativa

BP30	Conselho de Adm: Qual a quantidade de membros efetivos? Esta quantidade esta adequada? possui de 5 - 9 membros efetivos ?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavacante et al (2012)	Conselho de administração	Sim, a Cooperativa esta adequada a esta boa prática			5	Responsabilidade corporativa
BP5	O conselho tem benefícios específicos? Quais?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)	AGO	Apenas o que é aprovado em AGO, remuneração por cédula.			5	Transparência
BP18	Na AGO: edital com descrição precisa dos assuntos?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)	AGO	Há concordância quanto a estes pontos			5	Transparência
BP19	Na AGO: assuntos oportunos e relevantes para associados?	Centralização de informações e monitoramento, controles internos e sistema de informações gerenciais. Eventuais desvios.	Gestão da informação	Nascimento e Reginato (2010)	AGO	Há concordância quanto a estes pontos			5	Transparência



BP47	Conselho Fiscal e Audit.: Na linha de resultados expressivos no curto prazo, como é avaliada a situação de sucateamento da planta industrial?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Auditoria Externa	Novamente foi informado que os balancetes, acompanhando a evolução do mobilizado, porém não há relatórios específicos	PQ 25	4,86	5	Transparência
BP38	Conselho Fiscal: Tem de 3 até 5 membros?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Conselho de administração	Sim, a Cooperativa está adequada a esta boa prática				Prestação de contas
BP39	Conselho Fiscal: Subordinado a AGO?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Conselho Fiscal	Todos entrevistados confirmam a subordinação				Prestação de contas
BP40	Conselho Fiscal: Independente?	Confrontação sistemas informacionais e resultados	Gestão da informação	Cavancante et al (2012)	Conselho Fiscal	Todos entrevistados confirmam a independência	P13	4,86		Transparência
GC1	Como são as alçadas para tomada de decisões na cooperativa?	A controladoria deve estar estruturada para atender as necessidades de controle sobre as atividades do dia-a-dia, bem como servir de ferramenta para monitorar, de forma permanente, todas as etapas nos processos de gerenciamento da empresa.	Modelos de decisão e mensuração	Bredmar (2011)	Gestão	Senso comum, frágeis, documentação, falta delimitação, conforme respostas, não há senso comum quanto a este assunto	PQ 26 e PQ 3	3,53	2	Responsabilidade corporativa

GC2	Que tipo de alçada os diretores e gerentes tem?	A controladoria deve estar estruturada para atender as necessidades de controle sobre as atividades do dia-a-dia, bem como servir de ferramenta para monitorar, de forma permanente, todas as etapas nos processos de gerenciamento da empresa.	Modelos de decisão e mensuração	Bredmar (2011)	Gestão	Resposta conjunta com GC 1			2	Responsabilidade corporativa
BP3	Em fiscalizações gerais a Cooperativa recebe punições ou auto de infração? Cite os tipos recebidos.	A controladoria deve estar estruturada para atender as necessidades de controle sobre as atividades do dia-a-dia, bem como servir de ferramenta para monitorar, de forma permanente, todas as etapas nos processos de gerenciamento da empresa.	Modelos de decisão e mensuração	Bredmar (2011)	Gestão	Os conselheiros não tem esta informação. Demais entrevistados informam que recebe eventualmente.	PQ 4	4,14	3	Prestação de contas

GC8	Como é feito o acompanhamento dos negócios? Como são identificadas possibilidades de conflito de agência onde, o gestor coloca seus interesses próprios em prol dos interesses da empresa?	A controladoria deve estar estruturada para atender as necessidades de controle sobre as atividades do dia-a-dia, bem como servir de ferramenta para monitorar, de forma permanente, todas as etapas nos processos de gerenciamento da empresa. Modelo de decisão.	Modelos de decisão e mensuração	Bredmar (2011)	Gestão	Denúncias, decisões não individualizadas e distorções expressivas em algumas contas de resultado são analisadas.	PQ 4	4,14	4	Responsabilidade corporativa
GC11	A responsabilização aos envolvidos quando cometem algum ato de não conformidade (associados, empregados, conselho...) é procedida de que forma?	A controladoria deve estar estruturada para atender as necessidades de controle sobre as atividades do dia-a-dia, bem como servir de ferramenta para monitorar, de forma permanente, todas as etapas nos processos de gerenciamento da empresa.	Modelos de decisão e mensuração	Bredmar (2011)	Conselho de administração	Denúncias, decisões não individualizadas e distorções expressivas em algumas contas de resultado são analisadas.	PQ 4	4,14	4	Responsabilidade corporativa
GC12	Existe um padrão de responsabilização por atos em não conformidade?	A controladoria deve estar estruturada para atender as necessidades de controle sobre as atividades do dia-a-dia, bem como servir de ferramenta para	Modelos de decisão e mensuração	Bredmar (2011)	Conselho de administração	Denúncias, decisões não individualizadas e distorções expressivas em algumas contas de resultado são analisadas.	PQ 4	4,14	4	Responsabilidade corporativa

		monitorar, de forma permanente, todas as etapas nos processos de gerenciamento da empresa.								
GC13	É feito algum acompanhamento sobre possíveis envolvimento que podem acarretar atitudes antiéticas entre envolvimento de conselhos, auditorias e gestão? Que tipo de acompanhamento, em caso positivo?	A controladoria deve estar estruturada para atender as necessidades de controle sobre as atividades do dia-a-dia, bem como servir de ferramenta para monitorar, de forma permanente, todas as etapas nos processos de gerenciamento da empresa.	Modelos de decisão e mensuração	Bredmar (2011)	Conselho de administração	Denúncias, decisões não individualizadas e distorções expressivas em algumas contas de resultado são analisadas.	PQ 4	4,14	4	Transparência
BP45	Gestão: como é feita avaliação dos gestores?	Orçamento empresarial acompanhado	Orçamento empresarial	Chenhall e Smith (2011)	Gestão	Através dos resultados, comparando com o que foi orçado	PQ 11	4,43	4	Transparência
BP35	Conselho Fiscal: O Conselho fiscal tem acesso à auditoria externa? Apresenta relatórios sem interferência da gestão?	ACIMA DAS ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA			Conselho Fiscal	Sim, o conselho tem acesso direto a auditoria externa, sem interderência da gestão.			5	Prestação de contas