

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –**

**FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**REGIANE DE SOUZA PIVA**

**AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NAS MAIORES  
SOCIEDADES COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS DO  
ESTADO DO PARANÁ**

**São Paulo**

**2013**

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO -  
FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**REGIANE DE SOUZA PIVA**

**AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NAS MAIORES  
SOCIEDADES COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS DO  
ESTADO DO PARANÁ**

Dissertação apresentada à Fundação  
Escola de Comércio Álvares Penteado -  
FECAP, como requisito para a obtenção  
do título de Mestre em Ciências  
Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi**

São Paulo

2013

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ary Jose Rocco Junior

Pró-reitor de Pós-Graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

### FICHA CATALOGRÁFICA

P693p

Piva, Regiane de Souza

A prática da Controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná / Regiane de Souza Piva. - São Paulo, 2013.

170 f.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Controladoria 2. Cooperativas

**CDD 658.151**

**REGIANE DE SOUZA PIVA**

**A PRÁTICA DA CONTROLADORIA NAS MAIORES SOCIEDADES  
COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS DO PARANÁ**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Antônio Benedito Silva Oliveira**  
**Pontifícia Universidade Católica – PUC São Paulo**

---

**Prof. Dr. Anísio Candido Pereira**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof. Dr. Claudio Parisi**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 28 de fevereiro de 2013.**

Dedico este trabalho  
ao Valmor Reckziegel, meu marido

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar a Deus, acima de todas as coisas, acima de todos os homens, acima de nossas vidas.

Gostaria de agradecer a todos os professores do curso de mestrado da FECAP que contribuíram para meu aprendizado e crescimento profissional. Ao meu orientador Professor Cláudio Parisi sem o qual este trabalho não seria possível. Sua confiança, paciência, colaboração e incentivo, ao meu co-orientador Professor Anísio Candido Pereira pela transmissão dos seus conhecimentos e de sua sábia orientação, que foram fundamentais para a realização deste trabalho.

À minha família por todo incentivo e pela educação que me permitiram chegar até aqui, por sempre estar ao meu lado em todos os momentos da minha vida, não apenas me deixando cair e sim me ajudando a levantar. Aos colegas de mestrado que tanto me ajudaram Alexandre Du Rocher, Arthur T. Siessere, Cícero Silveira e Rúbia Caetano.

Meu muito obrigado, aos gestores das cooperativas pesquisadas por sua contribuição, gentileza e cooperação com a pesquisa realizada, sem vossa ajuda esse trabalho não seria possível.

Quero agradecer também a Amanda Chiroto, sempre atenciosa e muito prestativa e Isabel Pinheiro, pelo excelente trabalho desenvolvido junto à Secretaria do Mestrado. À Gisele Ferreira Brito com sua gentileza, prestatividade e atenção para a correção e auxílio da normalização deste trabalho.

## RESUMO

O estudo analisou as características da controladoria identificadas nas sociedades cooperativas em complemento a estudos de pesquisadores ligados à contabilidade sobre características e funções da controladoria. A pesquisa procurou conhecer as práticas de controladoria mais utilizadas pelas sociedades cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná, e qual sua aderência à estrutura conceitual básica da controladoria – ECBC proposta por Borinelli (2006). A abordagem no segmento do agronegócio brasileiro justificou-se pela sua representatividade econômica no Brasil e o tipo de sociedade cooperativista pela estruturação societária. A abordagem técnica predominantemente qualitativa, na definição do perfil da pesquisa, esta, se estrutura sob a ótica da tipologia exploratória e descritiva. Na pesquisa de campo, examinaram-se as cinco maiores sociedades cooperativas no Estado, justificado pela acessibilidade através do pré-teste utilizado em duas delas e por sua representação na economia regional e no Brasil. A pesquisa corroborou com estudos qualitativos sobre o fenômeno controladoria e identificou pontos importantes para o tratamento da estrutura conceitual básica. A pesquisa concluiu que nas sociedades cooperativas, não há aderência pelas funções típicas dentro da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) conforme defende Borinelli (2006). Em se tratando dos *clusters* estudados na estrutura conceitual básica, o exame nos cinco casos evidenciou pela aderência parcial em dois casos e pela não aplicação nos demais, portanto permite concluir que o enquadramento não se aplica às sociedades cooperativas. Esse estudo contribui na pesquisa sobre o papel da controladoria no processo de gestão, e denota a necessidade de aprofundamento dos estudos no campo da contabilidade por identificar mecanismos de controle e informação próprios desenvolvidos pelas cooperativas e que atendem às suas necessidades informacionais, defendidos há muito como prerrogativa da controladoria para o sucesso nos negócios (CATELLI, 2001).

**Palavras-chave:** Controladoria. Cooperativismo. Funções da controladoria.

## **ABSTRACT**

The study examined the characteristics of the controller identified in cooperative societies to complement the studies of researchers linked to the accounting features and functions on the controller. The approach in the agribusiness segment is justified by its economic representativeness in Brazil and the type of cooperative society by corporate structuring. The technique predominantly qualitative approach in defining the profile of research, this, is structured from the perspective of exploratory and descriptive typology. The research instruments adopted for construction of the dissertation highlights the direct and indirect structured interviews. The research sought to understand the practices used by companies controlling most of Paraná agribusiness cooperatives, and what is its adherence to the basic conceptual framework of controllership - ECBC proposal by Borinelli (2006). The multiple case study researched the top five cooperative societies in the state, justified by the same accessibility through the pre-test used in two of them and their representation in the regional economy and Brazil. The research corroborated with qualitative studies on the phenomenon as controllership management unit and its functions, and identified important points for the treatment of basic conceptual framework. The research concluded that in cooperatives, no adhesion by typical roles within the Basic Conceptual Structure of Controllership (ECBC) as defends Borinelli (2006). In the case of clusters studied in conceptual structure, the basic examination in five cases evidenced by partial adhesion in two cases and by not applying in other, therefore allows us to conclude that the framework does not apply to cooperatives.

**Key words:** Controllership. Cooperativism. Controllership functions.

## LISTA DE FIGURAS

|   |           |
|---|-----------|
| <b>FIGURA 1 – VISÃO ESQUEMÁTICA DAS PERSPECTIVAS DE ESTUDO DA<br/>CONTROLADORIA SEGUNDO ECBC .....</b>        | <b>48</b> |
| <b>FIGURA 2 – DISTRIBUIÇÃO DAS COOPERATIVAS DO RAMO<br/>AGROPECUÁRIO NO ESTADO DO PARANÁ (2009) .....</b>     | <b>66</b> |
| <b>FIGURA 3 – ORGANOGRAMA DOS SETORES EXECUTIVOS E<br/>ADMINISTRATIVOS PESQUISADOS NA COOPERATIVA A .....</b> | <b>83</b> |
| <b>FIGURA 4 – ORGANOGRAMA DOS SETORES EXECUTIVOS E<br/>ADMINISTRATIVOS PESQUISADOS NA COOPERATIVA B .....</b> | <b>84</b> |
| <b>FIGURA 5 – ORGANOGRAMA DOS SETORES EXECUTIVOS E<br/>ADMINISTRATIVOS PESQUISADOS NA COOPERATIVA C .....</b> | <b>85</b> |
| <b>FIGURA 6 – ORGANOGRAMA DOS SETORES EXECUTIVOS E<br/>ADMINISTRATIVOS PESQUISADOS NA COOPERATIVA D .....</b> | <b>86</b> |
| <b>FIGURA 7 – ORGANOGRAMA DOS SETORES EXECUTIVOS E<br/>ADMINISTRATIVOS PESQUISADOS NA COOPERATIVA E .....</b> | <b>87</b> |
| <b>FIGURA 8 – TRIANGULAÇÃO DE MÉTODOS NA PESQUISA .....</b>   | <b>92</b> |

## LISTA DE QUADROS

|  |    |
|--|----|
| QUADRO 1 – RESUMO DAS ATIVIDADES DE CONTROLADORIA EM LUNKES<br>ET AL. (2009) .....             | 29 |
| QUADRO 2 – PROCESSO DE GESTÃO E SISTEMAS DE INFORMAÇÕES .....                                  | 42 |
| QUADRO 3 - CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO DE STAFF SEGUNDO A<br>LITERATURA .....                     | 51 |
| QUADRO 4 – CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO DE LINHA SEGUNDO A<br>LITERATURA .....                     | 52 |
| QUADRO 5 – SOCIALISTAS QUE INFLUENCIARAM O MOVIMENTO<br>COOPERATIVISTA .....                   | 56 |
| QUADRO 6 – INDICADORES DO COOPERATIVISMO PARANAENSE DE 2004<br>A 2011 .....                    | 60 |
| QUADRO 7 – MÉTODO QUALITATIVO E SEUS OBJETIVOS .....   | 77 |
| QUADRO 8 – IDENTIFICAÇÃO DOS BLOCOS QUE COMPÕEM O<br>QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA.....           | 80 |
| QUADRO 9 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM<br>PROCESSOS ESPECÍFICOS .....             | 82 |
| QUADRO 10 – DIVISÃO EXECUTIVA DAS COOPERATIVAS PESQUISADAS ....                                | 88 |
| QUADRO 11 – SETORES LIGADOS A GESTÃO DE ACORDO COM AS<br>CARACTERÍSTICAS DAS COOPERATIVAS..... | 89 |
| QUADRO 12 – CARGO OCUPADO PELOS RESPONDENTES .....   | 94 |
| QUADRO 13 – LOCAL DATA E DURAÇÃO DAS ENTREVISTAS .....   | 94 |
| QUADRO 14 – CARGO DO RESPONSÁVEL PELA UNIDADE<br>ORGANIZACIONAL CONTROLADORIA .....            | 95 |

|  |            |
|--|------------|
| <b>QUADRO 15 – IDADE E FORMAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA CONTROLADORIA .....</b>  | <b>97</b>  |
| <b>QUADRO 16 – TEMPO DO COLABORADOR NA CONTROLADORIA E NA COOPERATIVA.....</b>                                     | <b>98</b>  |
| <b>QUADRO 17 – POSIÇÃO DA CONTROLADORIA NO ORGANOGrama DA EMPRESA EM COMPARAÇÃO A LITERATURA .....</b>             | <b>102</b> |
| <b>QUADRO 18 – FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA NA COOPERATIVA A (BLOCO 6).....</b>              | <b>110</b> |
| <b>QUADRO 19 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA A (BLOCO 7).....</b> | <b>111</b> |
| <b>QUADRO 20 – FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA NA COOPERATIVA B (BLOCO 6).....</b>              | <b>117</b> |
| <b>QUADRO 21 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA B (BLOCO 7).....</b> | <b>119</b> |
| <b>QUADRO 22 – FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA NA COOPERATIVA C (BLOCO 6).....</b>              | <b>127</b> |
| <b>QUADRO 23 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA C (BLOCO 7).....</b> | <b>128</b> |
| <b>QUADRO 24 – FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA NA COOPERATIVA D (BLOCO 6).....</b>              | <b>135</b> |
| <b>QUADRO 25 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA D (BLOCO 7).....</b> | <b>136</b> |
| <b>QUADRO 26 – FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA NA COOPERATIVA E (BLOCO 6).....</b>              | <b>141</b> |
| <b>QUADRO 27 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA E (BLOCO 7).....</b> | <b>142</b> |

|  |            |
|--|------------|
| <b>QUADRO 28 – ADERÊNCIAS NAS SOCIEDADES COOPERATIVAS AO</b> |            |
| <b>AGRUPAMENTO POR CLUSTER.....</b>                          | <b>144</b> |

## LISTA DE GRÁFICOS

|  |            |
|--|------------|
| <b>GRÁFICO 1 – TEMPO NA FUNÇÃO E NA COOPERATIVA.....</b>   | <b>99</b>  |
| <b>GRÁFICO 3 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM<br/>PROCESSOS ESPECÍFICOS COOPERATIVA A.....</b> | <b>112</b> |
| <b>GRÁFICO 4 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM<br/>PROCESSOS ESPECÍFICOS COOPERATIVA B.....</b> | <b>120</b> |
| <b>GRÁFICO 5 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM<br/>PROCESSOS ESPECÍFICOS .....</b>              | <b>130</b> |
| <b>GRÁFICO 6 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM<br/>PROCESSOS ESPECÍFICOS .....</b>              | <b>137</b> |
| <b>GRÁFICO 7 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM<br/>PROCESSOS ESPECÍFICOS .....</b>              | <b>143</b> |

## LISTA DE TABELAS

|  |            |
|--|------------|
| <b>TABELA 1 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM<br/>PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA A SEGUNDO<br/>GESTORES “A”(BLOCO 7).....</b>  | <b>113</b> |
| <b>TABELA 2 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM<br/>PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA A SEGUNDO<br/>GESTORES “B” (BLOCO 7).....</b> | <b>121</b> |
| <b>TABELA 3 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM<br/>PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA A SEGUNDO<br/>GESTORES “C” (BLOCO 7).....</b> | <b>131</b> |
| <b>TABELA 4 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM<br/>PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA A SEGUNDO<br/>GESTORES “D” (BLOCO 7).....</b> | <b>138</b> |

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO</b> .....  | <b>14</b> |
| 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO .....   | 15        |
| 1.2 SITUAÇÃO PROBLEMA.....   | 17        |
| 1.3 OBJETIVOS .....  | 19        |
| 1.4 JUSTIFICATIVA .....  | 20        |
| 1.5 CONTRIBUIÇÃO E RELEVÂNCIA DA PESQUISA.....   | 23        |
| <b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....   | <b>25</b> |
| 2.1 CONTROLADORIA .....  | 25        |
| 2.1.1 BREVE HISTÓRICO DA CONTABILIDADE E DA CONTROLADORIA.....   | 30        |
| 2.1.2 CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS .....  | 33        |
| 2.1.3 ESCOPO E MISSÃO .....  | 35        |
| 2.1.4 OBJETIVOS DA CONTROLADORIA .....   | 37        |
| 2.1.5 AUTORIA E RESPONSABILIDADE .....   | 38        |
| 2.1.6 RESPONSÁVEL PELAS FUNÇÕES – <i>CONTROLLER</i> .....  | 39        |
| 2.2 INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA .....  | 41        |
| 2.2.1 PLANEJAMENTO .....   | 44        |
| 2.2.2 EXECUÇÃO .....   | 45        |
| 2.2.3 CONTROLE .....   | 46        |
| 2.3 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA – ECBC.....   | 47        |
| 2.3.1 PERSPECTIVA 1: ASPECTOS CONCEITUAIS .....  | 48        |
| 2.3.2 PERSPECTIVA 2: ASPECTOS PROCEDIMENTAIS .....   | 49        |
| 2.3.3 PERSPECTIVA 3: ASPECTOS ORGANIZACIONAIS.....   | 50        |
| 2.4 AGRONEGÓCIO E COOPERATIVISMO.....  | 52        |
| 2.4.1 DEFINIÇÃO DE COOPERATIVAS E O SEU PAPEL PREPONDERANTE NO<br>DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO DO PARANÁ.....      | 55        |
| 2.4.2 SOCIEDADES COOPERATIVAS .....  | 57        |
| 2.4.3 COOPERATIVISMO NO PARANÁ .....   | 58        |
| 2.5 A GESTÃO DE COOPERATIVAS E A CONTROLADORIA COMO UNIDADE<br>ADMINISTRATIVA DE SUPORTE NO MERCADO COMPETITIVO..... | 61        |
| <b>3 METODOLOGIA</b> .....   | <b>65</b> |
| 3.1 ABORDAGEM METODOLÓGICA .....   | 65        |

|   |            |
|---|------------|
| 3.2 O PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO.....                                  | 68         |
| 3.2.1 VISÃO GERAL DO PROJETO DO ESTUDO DE CASO.....                     | 69         |
| 3.2.2 VISÃO GERAL DO PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO .....                  | 69         |
| 3.2.3 QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO .....                                  | 70         |
| 3.2.4 GUIA PARA O RELATÓRIO DE UM ESTUDO DE CASO .....                  | 71         |
| 3.3 ETAPAS DA PESQUISA E AS ESTRATÉGIAS UTILIZADAS.....                 | 71         |
| 3.3.1 REALIZAÇÃO DE PRÉ-TESTE DE ENTREVISTA .....                       | 72         |
| 3.3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....   | 73         |
| 3.3.3 COLETA DE DADOS .....   | 75         |
| 3.3.4 A ESTRUTURAÇÃO DA PESQUISA DE CAMPO .....                         | 78         |
| 3.3.5 ANÁLISE DOCUMENTAL .....  | 78         |
| 3.3.6 ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS .....                                | 79         |
| 3.3.7 QUESTIONÁRIOS ESTRUTURADOS.....                                   | 81         |
| 3.3.8 TRIANGULAÇÃO DAS FONTES DE DADOS – PROTOCOLO DE TRIANGULAÇÃO..... | 90         |
| <b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>                    | <b>93</b>  |
| 4.1 ESTRUTURAÇÃO DAS ENTREVISTAS E PERFIL DOS RECONDENTES .....         | 93         |
| 4.2 RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO .....                               | 99         |
| 4.2.1 SOCIEDADE COOPERATIVA “A” .....                                   | 105        |
| 4.2.2 SOCIEDADE COOPERATIVA “B” .....                                   | 114        |
| 4.2.3 SOCIEDADE COOPERATIVA “C” .....                                   | 122        |
| 4.2.4 SOCIEDADE COOPERATIVA “D” .....                                   | 132        |
| 4.2.5 SOCIEDADE COOPERATIVA “E” .....                                   | 139        |
| 4.3 ANÁLISE FINAL - COMPARANDO OS CASOS PESQUISADOS.....                | 143        |
| <b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>                                     | <b>147</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>   | <b>150</b> |
| <b>APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO.....</b>                          | <b>159</b> |
| <b>APÊNDICE B- QUESTIONÁRIO PARA ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA....</b>    | <b>160</b> |
| <b>APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO PARA ENTREVISTA ESTRUTURADA .....</b>      | <b>164</b> |
| <b>ANEXO A - RESOLUÇÃO CFC N.º 920/01, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2001.</b>   |            |
| <b>APROVA A NBC T 10.8– ENTIDADES COOPERATIVAS .....</b>                | <b>166</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

Para iniciar o estudo, é oportuno evidenciar a complexidade dos negócios realizados pelas organizações e a importância da geração de instrumentos a serem aplicados na gestão empresarial. Um ponto importante neste processo é o reconhecimento da força, econômica e social, das mudanças mundiais como uma presença constante, estas transformações não ocorrem apenas em termos de fatos econômicos, mas também com variáveis tecnológicas, sociais e ecológicas.

As práticas em contabilidade gerencial também evoluem, sendo isto reflexo do ambiente organizacional. Esta proposição é fundamentada nas palavras de Wilson, Roehl-Anderson, e Bragg (1999), pois as múltiplas mudanças no mundo dos negócios têm alterado o papel da função contábil. Esta evolução é notória quando se analisa a produção científica mundial e verificam-se novas técnicas, métodos, teorias.

O estudo sobre a Controladoria tem buscado se aprimorar com o objetivo de identificar formas de atender às expectativas dos usuários e gestores através do estudo e desenvolvimento dos diversos modelos aplicados nas empresas, de forma a otimizar a tarefa no processo de tomada de decisão.

As variáveis influentes nas organizações exigem concentração de esforços no contínuo aperfeiçoamento da estrutura empresarial e na eliminação de desperdícios. Para este desafio a controladoria torna-se um órgão relevante. Neste sentido Piai (2000), cita que a controladoria contribui para o alcance de vantagem competitiva, identificação de oportunidades macro ambientais e dissemina o conhecimento, modelagem e gestão dos sistemas de informações. Já Borinelli (2006) destaca o papel da controladoria no referido processo pelo fato de garantir informações tempestivas e úteis para o caminho rumo ao alcance da visão empresarial.

As discussões sobre cooperativas nessa dissertação abrangem o seu desenvolvimento sócio econômico de grande representatividade no país, e seu desenvolvimento social. Uma cooperativa é um empreendimento que não comporta a ideia de uma propriedade privada, mas, sim, de uma co-propriedade privada e comum que não tem o objetivo da geração de lucros, e sim o intuito de oferecer condições para que cada uma de suas unidades autônomas associadas ao empreendimento possa estabelecer-se eficientemente nos mercados.

Diante do exposto, este trabalho procura conhecer as práticas de controladoria nas maiores cooperativas de alimentos no Oeste do Estado do Paraná, que ocupam hoje uma posição de destaque no agronegócio do Estado, com números expressivos em relação ao volume de produção comercializado, número de cooperados, exportações e empregos gerados.

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As constantes mudanças que ocorrem no ambiente externo e interno das organizações fazem com que seus gestores valorizem, cada vez mais, os controles exercidos em suas atividades. Dessa forma, levam as empresas a criarem estruturas que administrem as informações geradas pelos diversos setores da organização e os traduzam em informações que subsidiem os gestores nas tomadas de decisões, transformando essa prática em vantagens e, conseqüentemente, em eficácia os seus resultados.

A controladoria atua no processo de gestão com o objetivo de proporcionar aos gestores os meios que os levem a atingir a eficácia organizacional, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional, tomadas sempre à luz dos objetivos globais da organização e com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerarem, com suas ações, os melhores resultados possíveis com o menor sacrifício de recursos.

No Brasil, há um desenvolvimento ligado ao setor agrícola, de empresas com capital constituído pelos próprios donos do negócio sob a forma de cooperativismo, que por sua natureza de constituição social necessitam de controles contábeis apurados e de controladoria estruturada a fim de atender as demandas de gestão e prestação de contas.

Inicialmente, é necessário compreender o que é a empresa cooperativa. Segundo Bialoskorski Neto (1997, p. 9), “a cooperativa é um empreendimento diferente das empresas encontradas na economia e que visam a resultados e lucros”. As sociedades cooperativas apresentam características específicas no contexto da controladoria. As fases atribuídas ao planejamento, execução e controle

devem ser acompanhadas dentro dessas sociedades, na busca pelo melhor desempenho econômico, financeiro e operacional.

Para Pereira, C. A. (2001, p. 348):

É responsabilidade de a controladoria ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve programar um conjunto de ações cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores.

O sucesso de um setor de controladoria dependerá primeiramente da identificação de suas funções e do papel que essa desempenhará, considerando-se o modelo de gestão adotado particularmente por cada organização, neste caso, cooperativas segmentadas por alimentos.

De acordo com a Lei n. 5.764 de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, “celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro” (BRASIL, 1971), podendo adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se lhes o direito exclusivo e exigindo-se lhes a obrigação do uso da expressão “cooperativa” em sua denominação.

As cooperativas possuem seus próprios sistemas hierárquicos, pois se tratam de organizações de pessoas, onde o lucro, que definido como retorno, é distribuído de acordo com cada cota que o associado possui. Além disso, as cooperativas, para caracterizarem-se desta maneira, precisam organizar-se de acordo com as orientações da Lei n 5764, de 16 de dezembro de 1971 (BRASIL, 1971). Neste caso, o controle gerencial das entidades torna-se particularmente interessante, pois os cooperados, além de controladores, são também subordinados às regras da organização, que são estabelecidas através do órgão máximo: a Assembleia Geral. Nas Assembleias Gerais é escolhido, ainda, o grupo de pessoas que serão responsáveis pela administração da cooperativa.

A administração de uma cooperativa lida, portanto, com objetivos estabelecidos em assembleias. A partir destes objetivos, estabelecem os parâmetros para que as atividades da cooperativa sejam desenvolvidas de forma a atingi-los

satisfatoriamente. Estes parâmetros, muitas vezes, também influenciam no comportamento dos próprios associados, uma vez que são estes que desenvolvem as atividades diretamente relacionadas ao objetivo social da cooperativa. Isto cria um ambiente onde regras, valores, elementos de controle em geral e, particularmente a contabilidade, podem apresentar-se de maneira peculiar.

Para melhor delimitar o trabalho, identificamos as maiores cooperativas de alimentos do Oeste do Paraná. As cooperativas agroindustriais foram fundadas nos anos 1960 e 1970, constituídas por agricultores principalmente de origem alemã e italiana, vindos de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. Passados mais de 40 anos, elas ocupam hoje uma posição de destaque no agronegócio em todo o Estado, com números expressivos em relação ao volume de produção comercializado, número de cooperados, exportações e empregos gerados.

## 1.2 SITUAÇÃO PROBLEMA

Considerando que os novos modelos de organização empresarial estão voltados para o atendimento às necessidades dos clientes, a gestão associativista espera, tanto dos produtores rurais, quanto dos dirigentes de cooperativas, maior profissionalismo na condução dos seus negócios, Uliana e Gimenes (2008) destacam que as cooperativas agropecuárias vêm enfrentando dificuldades para acompanharem o mercado, o que implica em obter e trabalhar com informações mais precisas, com indicadores que apresentem resultados e tendências permitindo uma correta tomada de decisão.

Discute-se o desempenho das cooperativas face às mudanças que ocorrem em nível de mercado. Se as cooperativas não apresentam a agilidade necessária para inovar e promover suas estratégias de mercado, em contrapartida elas apresentam maior legitimidade nas decisões. Essas organizações possuem conhecimentos específicos e foco claro nos segmentos que atuam, verifica-se então, que apesar de competirem de forma igual às empresas comerciais no mercado, existem particularidades a serem consideradas ao analisar essas organizações. Observa-se na literatura de gestão agrícola, a proposta de posicionamento estratégico igual, tanto para as empresas quanto para as cooperativas agrícolas.

O processo para identificação da realidade percebida, das funções de controladoria em uma entidade que possui ou não o setor torna-se importante, a partir do momento em que os dados obtidos sirvam como diretriz à futura implementação do setor ou aprimoramento do mesmo. Daniel, Vesco e Tarifa (2007, p. 6) afirma que com seu desenvolvimento “as cooperativas passaram a ser importantes instrumentos de difusão de tecnologias e implementadoras, agindo também como elo de ligação entre o produtor rural e o governo”.

Os trabalhos sobre controladoria têm investigado as suas características com focos específicos. Borinelli (2006) estuda os elementos da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria, refletidos nas práticas de controladoria; Dentre as publicações sobre controles gerenciais nas sociedades cooperativas, o trabalho de Canan, Fedato e Caetano (2010, p. 2) destaca o papel desempenhado pela controladoria no processo de gestão de cooperativas, que é “analisar o desempenho do modelo de gestão, por meio da comparação entre as situações alcançadas e as previstas, principalmente quanto aos objetivos e metas, bem como da avaliação das estratégias políticas adotadas pela cooperativa”.

Ferrari, Diehl e Souza (2011) apontam que o acompanhamento, controle, avaliação, coordenação e informação são aspectos de elevada importância para as cooperativas, e como muitas cooperativas não proporcionam adequada atenção a esse processo, têm seu desempenho comprometido.

Com base nessas contribuições, este estudo trabalha com a identificação da percepção dos gestores das sociedades cooperativas em relação às funções de controladoria. Para que se possa delinear a situação-problema, este trabalho procura investigar a possível fragilidade do arcabouço teórico em que se assentam as discussões sobre controladoria, e a necessidade de se evidenciar na prática das empresas pesquisadas, (no caso deste estudo sociedades cooperativas) o que de fato está acontecendo.

Assim, pretende-se responder a seguinte questão de pesquisa: **Como a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria testada em outros setores é verificada na controladoria das sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná?**

A definição sobre funções e atividades da Controladoria é discutida em quase todos os trabalhos sobre esse tema. Apesar da existência de alguns trabalhos sobre o tema da controladoria, a divergência de informações encontradas nesses estudos desperta inquietações a respeito da prática da controladoria nas sociedades cooperativas, principalmente sobre suas funções e como ela se materializa dentro das organizações.

Diferentemente do Brasil, onde o órgão de controladoria desempenha uma diversidade de tarefas e atividades de vários níveis de complexidade, Weibenberger (2009) evidencia que em empresas alemãs, a controladoria responde por um limitado grupo de tarefas, mas que são altamente relacionadas ao desenvolvimento de técnicas de contabilidade, baseadas em sistemas separados de gestão contábil". O trabalho de Giongo e Nascimento (2005) constata que esta área é a principal responsável pela implantação e monitoramento dos controles internos da organização, ocorrendo o mesmo em relação ao monitoramento e manutenção do seu sistema de informações.

Ainda que muito se fale sobre qual o papel da Controladoria nas organizações, Borinelli (2006, p. 13) afirma que não se "encontram investigações científicas que, utilizando-se de uma abordagem empírica evidenciassem, de fato, qual tem sido a realidade brasileira da Controladoria num universo abrangente e significativo de entidades".

### 1.3 OBJETIVOS

Identificada e descrita a situação do problema, apresentam-se neste tópico, os objetivos da pesquisa, tendo como objetivo geral o ponto de partida e os objetivos específicos redefinidos, esclarecidos e delimitados. Tendo como uma de suas bases o estudo de Borinelli (2006), este trabalho pretende analisar as peculiaridades da Controladoria em um único ramo de empresas, que são as sociedades cooperativas.

Cruz (2009) investigou em seu trabalho de dissertação de mestrado, a prática de controladoria nos maiores bancos que operam à luz de uma Estrutura Conceitual Básica de Controladoria, e uma das conclusões que chegou é que nem todos os elementos que integram a ECBC, estão refletidos na prática dessas instituições.

Borinelli (2006, p. 309) assevera que “os achados revelam que o cenário econômico brasileiro, considerando o recorte desta pesquisa, é composto de organizações que apresentam diferentes formas de tratar os aspectos da Controladoria”.

Mesmo que uma organização não possua uma controladoria hierarquicamente caracterizada, pode, segundo Borinelli (2006), indiretamente, estar presente nos processos entre os departamentos, onde, quando de sua ausência, outros exercem a função que, a princípio, seria de controladoria. Por meio da análise de *Clusters* o autor identificou quatro agrupamentos de empresas cujas práticas de Controladoria são homogêneas entre si e heterogêneas entre os grupos.

Diante do exposto, o objetivo geral é: conhecer as práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná. Para tal, são estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) conhecer os conceitos básicos propostos por Borinelli (2006) e propor, se necessárias, complementações à Estrutura Conceitual Básica de Controladoria com foco em cooperativas;
- b) investigar se ocorre ou não, uma aplicação da ECBC na prática, nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná e verificar a aderência dessas organizações que operam no Brasil à ECBC.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

A Controladoria, com a missão de ser a asseguradora da eficácia empresarial, deverá estabelecer relações que envolvam as etapas de planejamento, execução e controle, criando um modelo de decisão que servirá de base para que os gestores possam ter indicadores estratégicos que garantirão a sobrevivência, a manutenção, o crescimento ou o desenvolvimento da atividade econômica da empresa. É em função do entendimento do uso da controladoria no ambiente organizacional de uma cooperativa que este trabalho se estrutura.

As pesquisas sobre controladoria no Brasil têm evoluído, desde Anderson e Schmidt (1961) e Kanitz (1976). Autores como Almeida, Parisi e Pereira, C. A. (2001), Catelli (2001), Nascimento e Reginato (2007) e Peleias (2002), defendem

que no atual contexto, a controladoria está se tornando parte da alta administração, participando da formulação e implementação de estratégias, cabendo-lhe a tarefa de traduzir o plano estratégico em medidas operacionais e administrativas.

As publicações sobre o tema e sua importância na gestão das empresas, é alvo de constantes discussões. Diversos estudos apresentam análises sobre as funções, atividades, responsabilidades e enquadramento dentro das empresas como, Cavalcante et al. (2009), Cruz (2009), Daniel, Vesco e Tarifa (2007), Lunkes et al. (2009).

Weibenberger (2009) assevera que a Controladoria tem se especializado no apoio à decisão. Complementarmente, Anthony e Govindarajan (2002), entendem que a controladoria desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentários, Garrison e Noreen (2001), defendem que a controladoria deve exercer um papel extremamente relevante no cumprimento da missão da empresa e na garantia de sua sobrevivência e continuidade.

As entidades cooperativas são instituições que não tem fins lucrativos, por este motivo a forma de fazer contabilidade também tem suas particularidades. De acordo com Marion (1996, p. 115), “o sucesso das ideias econômicas da empresa cooperativa depende, em sua maior parte da administração. Ora, uma das esferas vitais da administração de uma cooperativa é a contabilidade”. Diante do exposto, a escolha pelo tema justifica-se pela necessidade de estudar as organizações sem fins lucrativos no contexto econômico atual.

A contabilidade cooperativa segundo Marion (1996, p. 116):

Abrange registro, classificação e análise das transações da entidade enquanto são quantificáveis monetariamente (vendas de produtos, pagamentos de salários, juros, quotas partes dos associados, etc.), a fim de conhecer a posição financeira da mesma, tanto de suas relações econômicas internas, como de suas relações com terceiros.

Então, se observa que em determinados pontos a contabilidade tem que se adaptar conforme as necessidades específicas de cada cooperativa, buscando fornecer subsídios aos gestores no que se refere à tomada de decisões. E a controladoria é o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la a maior eficácia, pois sua base científica é a ciência contábil, na qual repousam os fundamentos da gestão econômica.

Considerando a dificuldade de avaliar a situação econômico-financeira das cooperativas, alguns estudos foram realizados propondo formas alternativas e possivelmente melhores para a avaliação desses empreendimentos. Menegário (2000) estudou o emprego de indicadores socioeconômicos na avaliação financeira de cooperativas agropecuárias.

Nesse estudo ele mostrou que os indicadores socioeconômicos interferem na previsão de inadimplência de cooperativas e que, a inclusão desses indicadores em modelos que utilizam apenas indicadores econômico-financeiros, melhora o nível de acerto. Bialoskorski Neto, Nagano e Moraes (2006) propuseram o uso de redes neurais para a mensuração do desempenho de cooperativas. Gimenes e Uribe-Opazo (2006) por meio da utilização de técnicas estatísticas multivariadas, desenvolveram um trabalho com objetivo de provar, com evidências empíricas, que os demonstrativos contábeis podem fornecer informações valiosas sobre o processo de deterioração dos índices financeiros de cooperativas agropecuárias.

O trabalho pretende apresentar, condições de compreender de modo mais abrangente o crescimento, o desenvolvimento e a evolução das cooperativas agropecuárias através de indicadores das funções de controladoria apresentadas por seus gestores que permitam medir sua eficiência. Isso porque o empreendimento cooperativista é uma forma organizacional que pode propiciar uma série de vantagens, tanto para produtores rurais cooperados como para a sociedade em que o empreendimento se localiza.

Segundo o sistema OCEPAR (Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná), o cooperativismo paranaense é formado por 240 cooperativas que agrupam mais de 735 mil cooperados e 62.300 colaboradores, que faturaram mais 32,1 bilhões de reais no ano de 2011 e congregam em torno de 2 milhões e 500 mil paranaenses (OCEPAR, [2012]).

Pode-se considerar que a governança e a coordenação de relações em empreendimentos cooperativos devem ser estabelecidas de forma a propiciar a redução de custos de transação e, portanto, maior eficiência econômica (BIALOSKORSKI NETO, 1997). O presente trabalho, ao investigar as práticas de controladoria com funções específicas para uma cooperativa agropecuária, visa, de forma prática, disponibilizar uma ferramenta para utilização numa situação real, que permitirá a essas organizações controlarem adequadamente os seus orçamentos e

demais processos gerenciados para obterem melhores resultados e, principalmente, atenderem satisfatoriamente aos seus cooperados.

## 1.5 CONTRIBUIÇÃO E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

A produção científica no Brasil sobre o tema apresenta uma diversidade de conceitos que permeiam a literatura sobre o assunto. Entretanto, algumas obras discutem custos, planejamentos, controles internos sem apresentar claramente, os conceitos e funções da controladoria. Tendo em vista que a maior parte das pesquisas em Controladoria propõe modelos para sua utilização, apresenta funções e discute sobre controles internos, percebe-se que ainda há um processo de evolução e teorias sobre o assunto, com um crescimento gradativo no desenvolvimento de trabalhos práticos, voltados para as rotinas reais das organizações. Dessa forma torna-se importante unir a teoria e a prática.

Daniel, Vesco e Tarifa (2007), afirma que o ponto forte do cooperativismo como sistema decorre, de sua estrutura de solidariedade, de sua posição de regulador da ética na economia e de instituição que valoriza o ser humano. Para Bialoskorski Neto, Nagano e Moraes (2006) o cooperativismo é economia social, já que fomenta o desenvolvimento da economia, a justa distribuição de renda, além de gerar emprego. Esse sistema busca o bem-estar social, a promoção das pessoas, seu autodesenvolvimento (não assistencialismo), tornando-as mais conscientes e autossustentáveis. Ele impulsiona a melhoria de qualidade de vida dos cooperados e da comunidade em que existe.

Poucos trabalhos científicos abordam a Controladoria, em seus diversos aspectos, aplicada às cooperativas. Com a falta dessas pesquisas que contemplem uma visão científica do relacionamento entre a Controladoria e sua aplicação nas práticas das cooperativas, espera-se que este trabalho contribua para essa linha de estudos, apresentando uma relação científica e crítica desse relacionamento.

No meio acadêmico o trabalho justifica-se por investigar a realidade de uma teoria na prática de um segmento de empresas no mercado. Não buscando demonstrar algumas características específicas como gestão de riscos ou avaliação

de desempenho, mas sim, com o objetivo de verificar a aderência das cooperativas a essa estrutura.

Para o mercado como um todo, este trabalho torna-se importante por apresentar a prática da Controladoria pelas empresas do segmento agronegócios, permitindo às empresas o conhecimento da realidade dessa prática e mensurar sua importância. Apesar da grande diferença que tange o agronegócio das demais atividades industriais, demonstrar que a Controladoria praticada em um ambiente sujeito a forte regulamentação pode servir de exemplo para outros setores, que poderão adotar melhores práticas nas suas atividades.

Replicar um estudo realizado, em outros setores, para o campo do cooperativismo, considerando a representatividade do setor na economia do país pode contribuir para o aperfeiçoamento das práticas de gestão contábil aplicadas a este segmento, para fins de resultado econômico relevante.

Esse estudo pretende contribuir no campo da agroindústria, dado a necessidade de gestão pelo acirramento da concorrência em mercados internacionais como Estados Unidos, União Européia, Argentina dentro outros, que utilizam ferramentas de controle de gestões aprimoradas e, nesse sentido, esse estudo procura contribuir para o desenvolvimento de pesquisas acadêmicas também aplicadas às cooperativas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 CONTROLADORIA

Devido ao aumento da complexidade empresarial, em face do cenário econômico em que as empresas estão inseridas, e à maior competitividade mundial e globalizada, cada vez mais há necessidade de planejar e gerir as informações para que estas possam chegar até os gestores de forma organizada. Como consequência destes fatores, surge a importância da controladoria nas organizações. Diversos estudos apresentam análises sobre suas funções, atividades, responsabilidades e enquadramento dentro das empresas.

Kanitz (1976) destaca que as funções da controladoria compreendem a informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento. Roehl-Anderson e Bragg (2000) explicaram que é através da controladoria que os gestores de uma organização têm a oportunidade de conduzir seus esforços para que estes tragam retornos satisfatórios, Catelli (2001, p. 29) afirma que a controladoria também constitui-se como “órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização”.

De acordo com Beuren (2002), os primeiros relatos do exercício da controladoria se situam no final do século XIX e início do século XX nas grandes corporações americanas; a necessidade apontada pela autora era o controle rígido dos negócios das empresas relacionadas e subsidiárias. Segundo Kupper (2005), a literatura mais antiga ressaltava que a função da Controladoria combina com as características de definição de *staff*. Embora para o autor, a na Alemanha a função vem mudando de uma posição de *staff* para de linha. Para poder concretizar esta função precisam ser superadas resistências das demais áreas.

O trabalho desenvolvido por Borinelli (2006) buscou sistematizar o conhecimento sobre Controladoria, por meio de um levantamento de obras existentes sobre o tema, elencando as principais atividades e funções da Controladoria mencionada em cada trabalho. O autor desenhou um arcabouço teórico denominado Estrutura Conceitual Básica de Controladoria, doravante chamado de ECBC, e investigou a realidade das práticas de Controladoria das 100

(cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil, segundo a Revista Exame – Melhores & Maiores.

Devido à importância das cooperativas na economia nacional, a prática da Controladoria, nessas organizações, torna-se algo de difícil entendimento, os poucos artigos apresentados nas conferências na área de administração dos agronegócios inclui uma pesquisa exploratória como um passo inicial de uma pesquisa descritiva ou casual. Os trabalhos como pesquisa empírica completa são escassos, sendo que, em sua grande maioria, focam seus estudos em funções específicas da Controladoria, tal como: auditoria interna, controles internos, avaliação de desempenho ou gestão econômica (BRITO, 2000; CARVALHO, 1995; FARIAS, 1998; GUERREIRO, 1989).

A definição de funções e atividades da Controladoria é discutida em quase todos os trabalhos sobre esse tema. Para Nakagawa, (1994, p. 44) a função pode ser considerada como “[...] uma agregação de atividades que têm um propósito em comum, como: compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade, etc.” Para Borinelli (2006), a definição de atividades e funções apresentadas por Nakagawa (1994), é adequada para o estudo da ECBC, sendo a função um conjunto de atividades com propósitos comuns.

Nascimento e Reginato (2007 p. 2) expressam que:

A área da controladoria tem a função de promover a eficácia das decisões, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre resultados alcançados e os esperados, indicando as correções de rumo, quando necessárias, e, principalmente, suavizando para os gestores as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes e sua adequada comunicação, de forma a sustentar a integridade do processo decisório.

O trabalho de Borinelli (2006) apresenta uma consolidação dos aspectos teóricos da Controladoria, verificando a aplicação dessa teoria na prática. Dessa forma o autor desenvolveu um exercício científico formal, crítico e com pesquisa empírico-teórica estruturada. De acordo com o autor, durante muito tempo no Brasil, a pesquisa em Contabilidade esteve focada pelo aspecto normativo, em que os trabalhos científicos se pautavam por apresentar e propor modelos.

Os conteúdos dos textos e livros na área de Controladoria, em muitos casos, apresentam-se tão diferenciados que não parecem fazer parte de uma mesma teoria, de um mesmo conjunto de conhecimentos. Quando analisamos o sumário dos livros com os títulos sobre Controladoria, verifica-se que é bastante grande a diferença entre cada um deles. Verifica-se que, a ênfase recai sobre a linha de Contabilidade Gerencial ou é redirecionada para regulamentação contábil.

A controladoria dentro da empresa como unidade administrativa pode ser encontrada em três níveis para Roehl-Anderson e Bragg (2000) numa organização: controladoria corporativa, de unidade e de planta. Para Pereira, C. A. (2001, p. 377):

Na gestão das diversas atividades, os gestores devem planejar cuidadosamente suas ações, implementar planos adequados e proceder a uma avaliação sistemática do desempenho realizado ante os planos idealizados. Para tanto, o desempenho de suas funções será em conformidade com um processo de gestão estruturado, que analiticamente compõe-se das seguintes etapas: planejamento estratégico, operacional e programação; execução e controle.

Beuren, Schilindwein e Pasqual (2007) publicaram pesquisa relacionando a abordagem da controladoria em trabalhos publicados no Enanpad e no congresso de contabilidade e controladoria de 2001 a 2006 da Universidade de São Paulo (USP), através de pesquisa qualitativa documental. O resultado da pesquisa sob aspecto de áreas temáticas abordadas nos estudos de ambos os congressos, destaca-se como funções da controladoria a gestão organizacional, governança corporativa, avaliação de desempenho, o capital intelectual, o papel tributário, controle gerencial, seu papel preponderante na gestão organizacional e finalmente as principais atribuições do responsável pela controladoria denominado *controller*.

No trabalho apresentado (BEUREN; SCHILINDWEIN; PASQUAL, 2007) perfazem no período um total de 3.196 artigos publicados sobre o tema controladoria e demonstra os esforços do meio acadêmico em consolidar material suficientemente capaz de constituir um arcabouço teórico sobre os papéis da controladoria. Entretanto, autores ligados à pesquisa em Contabilidade advogam que os estudos voltados à controladoria nos últimos anos estiveram focados no aspecto normativo, denota-se que os trabalhos científicos se pautavam por apresentar e propor modelos, o que tornou a teoria da Contabilidade, e também sobre Controladoria, um grande conjunto de modelos. Um exemplo desse normativismo preponderante é o

título do trabalho de Maia e Pinto (1999): “Proposta de um modelo de atuação empresarial com enfoque na controladoria.” Os autores além de proporem um modelo, o adjetivam como ideal.

Tendo ainda como base o estudo realizado por Borinelli (2006), o autor explica que dentro da fragilidade do arcabouço teórico, em que se assentam as discussões sobre Controladoria, destacam-se duas características que ajudam a delinear a teoria empregada no estudo:

a) a plataforma teórica da Controladoria possui características preponderantemente normativas, necessitando de mais evidências empíricas, e b) há posições significativamente diferenciadas entre os autores no que diz respeito à plataforma teórica sobre Controladoria, o que traz à tona a necessidade de se entender em que aspectos e por que isso ocorre (BORINELLI, 2006, p. 18).

Em continuidade, outros autores brasileiros desenvolveram pesquisa ligada a sistematização das funções ligando a pesquisa teórica e sua aplicabilidade empírica, como Cruz (2009) aplicando a estrutura conceitual pesquisada por Borinelli (2006) em instituições financeiras. Para Cruz (2009), é necessário compreender as particularidades dos bancos para aplicação das funções de controladoria, no qual resumem em análise de riscos, as redes de atendimento e unidades de apoio onde os produtos e serviços são oferecidos aos clientes, os produtos e serviços propriamente ditos, a produção conjunta destacando que algumas instituições financeiras atuam em conjunto utilizando a mesma base operacional e oferecendo aos clientes diversos produtos nessa mesma base, a sazonalidade, a alta regulamentação que exige dos bancos um controle diferente de outros setores, a complexidade e dificuldade de operação dos sistemas e finalmente a credibilidade, ponto forte nesse segmento.

Cruz (2009) ressalta que a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria pode ser aplicada às instituições financeiras porque na opinião dele é uma estrutura que tem amplo conceito, capaz de abranger qualquer tipo de entidade, e por isso justifica sua aplicabilidade no estudo desenvolvido por ele. Outra pesquisa desenvolvida ligada ao tema das funções de controladoria, de maior abrangência em termos de comparabilidade com outros países, foi de Lunkes et al. (2009), que teve como objetivo do estudo identificar as principais funções de controladoria baseadas em

pesquisas empíricas realizadas em empresas dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.

Para Lunkes et al. (2009), as principais funções de controladoria encontradas nos três países, possuem semelhanças em termos de estrutura e função, e notadamente recorrentes na medida que são agrupadas dentro das necessidades informacionais das empresas no qual são pesquisadas. Esse agrupamento pode ser resumido de acordo com o Quadro 01 a seguir:

**QUADRO 1 – RESUMO DAS ATIVIDADES DE CONTROLADORIA EM LUNKES ET AL. (2009)**

| <b>Atividades de controladoria</b>                     | <b>Status</b> |
|--|---------------|
| Planejamento   | ✓             |
| Controle e informação                                  | ✓             |
| Sistemas de informações                                | ✓             |
| Elaboração de relatórios e interpretação de relatórios | ✓             |
| Funções contábeis                                      | ✓             |
| Funções de auditoria                                   | ✓             |
| Administração de impostos                              | ✓             |
| Responsabilidade pelos controles internos              | ✓             |
| Avaliação e deliberação                                | ✓             |
| Avaliação e consultoria                                | ✓             |
| Relatórios governamentais                              | ✓             |
| Proteção de ativos                                     | ✓             |
| Processamento de dados                                 | ✓             |
| Mensuração de riscos de atividades                     | ✓             |
| Organização  | ✓             |
| Direção  | ✓             |
| Análise e avaliação econômica                          | ✓             |
| Atender aos agentes de mercado                         | ✓             |
| Coordenação  | ✓             |

Fonte: Elaborado a partir de Lunkes et al. (2009).

Na pesquisa da visão dos Estados Unidos e Brasil a função de controladoria tende a compatibilizar as atividades de *controller* e contador por um único responsável, com funções aderentes a gestão operacional com tarefas direcionadas a atividade contábil. Em comparação a Alemanha, ocorre uma aderência próxima à gestão estratégica, com atuação na coordenação do planejamento em todos os níveis, sistemas de informações, controle, gestão de pessoas e organizacional. Complementando, Lunkes et al. (2009) na Alemanha essa dedicação voltada aos aspectos estratégicos deve-se ao fato de as funções de *controller* e contador serem desempenhadas por pessoas distintas.

As pesquisas sobre Controladoria mostram que a teoria ainda não está consolidada, encontra-se em movimento, o que existe é válido, porém carece de um processo de organização e sistematização. Anderson e Schmidt (1961, p. 2, tradução nossa) afirmam: “a teoria foi criada pelo exame daquelas mesmas miríades de fatos práticos, condições, e eventos, para os quais agora tentamos aplicar, a fim de fazer frente às nossas situações práticas do dia-a-dia”.

#### 2.1.1 BREVE HISTÓRICO DA CONTABILIDADE E DA CONTROLADORIA

A atividade comercial dá início à prática contábil, pois o comércio exigia o acompanhamento das variações patrimoniais a cada relação comercial estabelecida e a cobrança de impostos já se fazia através dos registros contábeis. Segundo Ludícibus e Marion (1998), a história da contabilidade é tão antiga quanto a própria história da civilização. Está ligada às primeiras manifestações humanas da necessidade social de proteção à posse e de perpetuação e interpretação dos fatos ocorridos com o objeto material de que o homem sempre dispôs para alcançar os fins propostos.

O presente estudo não tem a pretensão de adentrar pelos mais remotos aspectos históricos da contabilidade, apenas apresentar um breve resumo de sua história. Foi no período de transição da Idade Média (Baixa Idade Média, entre os séculos XI e XV) para a Idade Moderna que a Contabilidade se desenvolve com a contínua desintegração do sistema feudal e o renascimento comercial europeu. O século XIV é marcado pela desestruturação completa do sistema feudal, as crises

apareciam em todas as áreas, crise social, político-militar e espiritual (IUDÍCIBUS; MARION, 1998). Este cenário de crise global dá as condições para o estabelecimento de um novo processo produtivo, que ficaria conhecido como Sistema Capitalista de Produção. Com o declínio do sistema feudal, a propriedade privada começou a crescer; com a descoberta da América, em 1492, alguns países europeus começaram a enriquecer. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 41) esses fatores, entre outros, “fizeram com que a Contabilidade se tornasse uma necessidade para o estabelecimento do controle monetário”.

A obra de Frei Luca Pacioli, denominada *"Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalitá"* era um tratado matemático que incluía uma seção denominada *"Tractatus de Computis et Scripturis"* (Contabilidade por Partidas Dobradas). Nessa seção, Pacioli apresentava o sistema de escrituração por partidas dobradas e o raciocínio dos lançamentos contábeis, ou seja, os débitos e os créditos. Pacioli tinha uma visão abrangente, e seus comentários são relevantes até hoje, Iudícus e Marion (1998) abordam que quando a economia monetária substituiu a economia de trocas, a contabilidade tornou-se mais complexa. Ao passo que, anteriormente, um único registo de contabilidade registava apenas dinheiros devidos aos credores e aqueles devidos aos devedores, a nova contabilidade de dupla entrada, descrita pelo italiano Luca Pacioli, registava um “débito” e um “crédito” para cada transacção.

A Contabilidade financeira (ou Geral), nesta época era profundamente influenciada pelas necessidades imposta pelo chamado Capitalismo Comercial, momento histórico do advento e afirmação das monarquias absolutistas, que para se fortalecer junto ao estado nacional, desenvolveram um conjunto de práticas econômicas que foi chamada de mercantilismo. Esta Contabilidade, a Contabilidade da era mercantilista, estava estruturada para atender as demandas das empresas comerciais (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Séculos mais tarde, a consolidação do sistema capitalista de produção como efeito da Revolução Industrial do século XVIII, passou a exigir da, então contabilidade financeira, novas respostas, compatíveis ao processo evolutivo das indústrias que se caracterizaram por um grande e variado processo produtivo refletido na complexidade da composição patrimonial.

O valor dos estoques dos produtos fabricados deveria refletir a soma dos fatores de produção utilizados no processo produtivo. Assim surge a Contabilidade de Custo, profundamente voltada para a resolução das dificuldades em mensurar os estoques e o resultado das indústrias (MARTINS, 1998).

As empresas perceberam que as informações de custo, geradas para os fins legais, pré-dispostas pela Contabilidade de Custos, poderiam, sob uma nova ótica, interna à entidade econômico-administrativa, proporcionar um poderoso suporte ao controle e à decisão praticados pelos administradores, conferindo às empresas maior confiabilidade em seus processos internos. E assim nasce a chamada Contabilidade Gerencial (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Por essas razões, este ramo da Ciência Contábil, a Contabilidade Gerencial, desperta grande interesse e apresenta um franco desenvolvimento, constituindo fator diferencial ao sucesso dos empreendedores de qualquer porte, e contribui largamente para o desenvolvimento econômico da sociedade.

A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo está voltada exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador, sendo caracterizada como um enfoque no fornecimento de informações para os administradores, no caso, uma ferramenta para a administração. É uma ferramenta necessária dentro dos procedimentos contábeis na contabilidade financeira, contabilidade de custos, na análise financeira, etc. de modo a auxiliar os gerentes na tomada de decisões.

Conforme explica Atkinson et al. (2000, p. 36) por contabilidade gerencial entende-se que é “o processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos”.

Neste início do século XXI, já se tornou óbvio que no ambiente moderno dos negócios uma contabilidade gerencial, que tenha por base um modelo exclusivamente financeiro, não mais consegue propiciar as informações necessárias para dar apoio à gestão das empresas nas suas mais importantes decisões. Para manter a sua relevância decisória, o modelo contábil-financeiro precisa ser

estendido e flexibilizado, incorporando e integrando novas dimensões e novos instrumentos de pesquisa e avaliação.

Esta profunda transformação da contabilidade gerencial, que levaria à moderna Controladoria, se faz integrando ao seu modelo explicativo básico, que é de natureza contábil, à identificação e à avaliação de variáveis, que têm elevado impacto sobre os resultados das empresas, tais como o valor dos produtos, os fatores ambientais setoriais e sistêmicos, os processos de trabalho e os recursos tangíveis e intangíveis mobilizados (ATKINSON et al., 2000).

Essas novas dimensões da Controladoria, quando associadas ao modelo contábil-financeiro, formam um quadro geral de avaliação do desempenho, que não apenas tem poder explicativo sobre o estado atual da empresa, mas também permite projeções e simulações de cenários futuros, dando lugar à exploração de oportunidades e à proteção ou *hedge* contra riscos, ambas de vital interesse para os *stakeholders* de qualquer empresa, demonstrando que as novas posturas, atitudes e percepções que, ao lado de novas técnicas e instrumentos de trabalho, devem ser adotados por um contador para se transformar num moderno *Controller* (MARTIN, 2002).

A contabilidade está presente em todos os momentos dentro das sociedades cooperativas, acontecendo até mesmo de forma natural. Nos departamentos produtivos é necessária a mensuração dos seus resultados para que posteriormente seja utilizado como base na tomada de decisão.

### 2.1.2 CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS

Uma organização ou instituição é um organismo econômico ou uma entidade, com fins não lucrativos, dotada de recursos materiais (equipamentos) e de pessoas, absolutamente necessários ao cumprimento de uma determinada atividade.

Kanitz (1976) apresenta que dentro do organograma de um departamento de controladoria, as funções de sua incumbência incluem: a contabilidade geral, a contabilidade de custos, a auditoria interna, as funções de planejamento incluindo o orçamento de capital e os orçamentos operacionais, a organização de sistemas e

métodos para organizar e melhorar processos e finalmente as funções de estatística e análise para relatórios especiais dentro das necessidades da alta gestão.

Assim, no decurso da aplicação do planejamento de uma organização ou instituição, caberá ao gestor elaborar estratégias e traduzi-las em ações diárias, garantindo ao máximo uma integração constante e efetiva entre o que foi planejado e o que vai ser feito, bem como identificar e contextualizar as diversas alterações nos ambientes externos, operacionais e internos, que possam influenciar direta ou indiretamente no cotidiano organizacional.

No decurso do planejamento e execução das atividades organizacionais, a Controladoria exercerá um papel da mais alta relevância, pois se pressupõe que a mesma deva ser possuidora de um intenso conhecimento de todas as suas áreas de atuação, bem como a percepção das influências que as mudanças do ambiente (políticas, sociais, econômicas, tecnológicas, etc.) poderão ocasionar.

Um dos focos mais recentes da controladoria está voltado à controladoria estratégica, haja vista que a sobrevivência das empresas no mundo globalizado depende da velocidade de assimilação das informações e da correspondente agilidade decisória nesse contexto. (PEREIRA, M. J. L. B.; FONSECA, 1997).

Para a Controladoria interessa saber quais dentre os recursos empregados pela empresa são os que efetivamente lhe conferem vantagem competitiva. Essa tarefa deve começar por um inventário dos recursos de diferentes tipos que a empresa mobiliza em suas atividades. Alguns desses recursos são fungíveis, como os materiais e a energia, e desaparecem ou são consumidos no próprio ato da transformação produtiva. Outros, porém, são utilizados repetitivamente nessa transformação e, por isso, constituem o que se chama a base permanente de recursos de uma empresa.

Estão nesta última categoria os edifícios, os equipamentos, os recursos humanos, a tecnologia etc. É a base permanente de recursos no âmago dos processos, que confere a uma empresa capacidade produtiva, tanto em termos do volume de bens e serviços que pode produzir e distribuir, como também em termos da qualidade, custos e tempos de operação (MARTIN, 2002).

Nestes termos, a controladoria deverá estar intimamente relacionada às características organizacionais, onde, de acordo com Horngren (1985, p. 9-10), “terá como funções principais exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da entidade”.

### 2.1.3 ESCOPO E MISSÃO

Ao partir do pressuposto de que uma empresa precisa ser segmentada em áreas de responsabilidade que possuam objetivos e atividades distintas, coordenadas de forma lógica, ordenada e racional para que a missão da organização seja cumprida, é possível e desejável definir a missão de cada uma de suas várias áreas.

Figueiredo e Caggiano (2004) destacam que a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global. Em complemento, Padoveze (2003), coloca que a missão da controladoria é servir de base ao processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação que é um sistema de apoio a gestão. Ainda de acordo com o autor, cabe à controladoria o processo de assegurar a eficácia da empresa por meio do controle das operações e acompanhamento do planejamento, execução e controle dos resultados.

Como ressalta Borinelli (2006), o propósito para o cumprimento da missão da Controladoria compreende:

- a) subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases;
- b) garantir informações adequadas ao processo decisório;
- c) monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores;
- d) colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia em sua área;
- e) administrar as sinergias existentes entre as áreas;
- f) zelar pelo bom desempenho da organização;
- g) viabilizar a gestão econômica;

- h) criar condições para se exercer o controle;
- i) contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos;
- j) desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.

Assim, cada empresa tem uma série de obrigações criadas pela legislação, que devem ser atendidas sob pena de impedir a continuidade do empreendimento, tais como obrigações legais, societárias, fiscais etc. Parte significativa dessas obrigações deve ser executada pela Controladoria, pois é o órgão que mais capacitação tem para uma série de atividades regulamentares.

Valor econômico deriva-se do termo lucratividade e sobrevivência, e em casos de entidades que não visam ao lucro e são subsidiadas por iniciativas públicas, o termo que melhor se adapta à missão do órgão controladoria seria o de Beuren (2002, p. 22-23), que afirma que controladoria deve:

[...] coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões dos gestores, ou seja, prover informações que induzam alcançar um resultado global sinérgico na busca da eficácia empresarial e garantir sua sobrevivência.

Para Almeida, Parisi e Pereira, C. A. (2001, p. 347) os objetivos da Controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são: “promoção da eficácia organizacional; viabilização da gestão econômica; promoção da integração das áreas de responsabilidade”.

Ainda contribuindo com as funções da Controladoria temos as definições defendidas por Kanitz (1976, p. 7-8), pois assevera que dentro de uma organização a Controladoria consiste em dirigir e implantar os sistemas de:

a) Informação: compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa; b) Motivação: refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas; c) Coordenação: assessoria e proposta de soluções que o Controlador presta à direção da empresa; d) Avaliação: interpretação e avaliação dos resultados; e) Planejamento: determina se os planos são consistentes e viáveis e se podem servir de base para avaliação posterior; e f) Acompanhamento: consiste em acompanhar de perto a evolução dos planos traçados.

Nestes termos, para que a missão possa ser cumprida a contento, objetivos claros e viáveis estarão sendo estabelecidos. O setor de controladoria constituído, de forma geral, deve ter a missão alinhada à da entidade, e deverá assegurar a continuidade dessa missão pela integração e sinergia entre as áreas, proporcionando um resultado eficaz da proposta social da organização.

#### 2.1.4 OBJETIVOS DA CONTROLADORIA

A controladoria, enquanto ramo do conhecimento, apoiada pela teoria da contabilidade e numa visão interdisciplinar, é responsável pelo estabelecimento de bases teóricas e conceituais necessárias à modelagem, à construção e à manutenção de sistemas de informação e modelo de gestão. Esses devem suprir as necessidades informativas dos gestores, guiando-os durante o processo de gestão para a tomada de decisões, chegando enfim aos objetivos esperados.

Almeida, Parisi; Pereira, C. A. (2001, p. 370) consideram como objetivo da Controladoria enquanto ramo de conhecimento o estabelecimento e estudo dos seguintes aspectos:

- a) conceitos utilizados para a correta mensuração da riqueza gerada pela empresa;
- b) estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção do sistema de informação e modelo de gestão econômica;
- c) estudar os diversos aspectos em relação ao modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão (teoria da decisão), modelo de mensuração, modelo de identificação e acumulação e modelo de informação (teoria da informação).

Dessa forma, Almeida, Parisi e Pereira, C. A. (2001), consideram que a controladoria é a área coordenadora das informações das diversas áreas da

empresa, mas que não substitui a responsabilidade dos gestores pelos resultados obtidos: busca induzi-los a alcançar resultados positivos.

Segundo esses autores, a controladoria, como órgão administrativo, é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão, relacionada ao conjunto “teoria, conceitos e sistemas de informação”, e também pela aglutinação e direção de esforços dos demais gestores, para que conduzam a organização à otimização de seu resultado global (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, C. A., 2001).

Na verdade, para que a Controladoria possa subsidiar adequadamente a tomada de decisões e as atividades desenvolvidas pelos executivos, ela precisa entender como esses processos ocorrem e não se deter apenas nas relações com os executivos.

#### 2.1.5 AUTORIA E RESPONSABILIDADE

A controladoria, em decorrência da missão e objetivos estabelecidos, e para seu efetivo desempenho, terá responsabilidade definida claramente, respondendo pelas gestões operacionais, financeiras, econômicas e patrimonial de suas atividades.

Independente das características das empresas, o grau de autoridade pode ser subdividido em níveis: Autoridade Formal - relacionada com suas atividades e funções; Autoridade Informal - à medida que os assuntos se refiram a aspectos técnicos e conceituais inerentes ao grau de especialização envolvido nas funções de controladoria, esta passará a adquirir um grau de autoridade informal, conseqüentemente do domínio dos conceitos e técnicas funcionais de suas atividades. Esse tipo de autoridade efetiva através da execução de atividade tipicamente de consultoria e assessoria, como de *staff*. (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, C. A., 2001).

Como qualquer área de responsabilidade de uma organização, a controladoria dentro da proposta de gestão econômica, tem sua responsabilidade definida claramente respondendo pelas gestões operacionais e financeiras, porém, por ser uma atividade de coordenação e por sua missão, a responsabilidade da

Controladoria se diferencia da responsabilidade das áreas operacionais e de apoio no processo desenvolvido para assegurar a otimização de resultado, cabendo-lhe induzir os gestores em relação à melhora das decisões, pois sua atuação envolve programar um conjunto de ações cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores.

#### 2.1.6 RESPONSÁVEL PELAS FUNÇÕES – *CONTROLLER*

O gestor responsável pela Controladoria é chamado de “*controller*”. O *Controller*, em uma organização, tem como objetivo maior gerenciar, de forma eficaz, o sistema de informação, viabilizar a sinergia entre áreas, de forma a garantir o desenvolvimento das atividades empresariais em conjunto, garantindo, também o alcance de resultados coletivos superiores à soma dos resultados individuais.

Conforme Catelli (2001), o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha, porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas. O *controller* desempenha sua função de controle de maneira especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Geralmente o *controller* acaba tornando-se o responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionaliza o conceito de que contabilidade, como principal instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidades que decorrem da *accountability* da empresa, a planejarem, executarem e controlarem, adequadamente as atividades de uma empresa, seja elas de suporte ou operacionais, utilizando com eficiência e eficácia os recursos que lhes são colocados a sua disposição.

Por sua vez, Roehl-Anderson e Bragg (2000) ensinam que o *controller* precisa possuir, ao menos, qualidades profissionais relacionadas com a exatidão das demonstrações financeiras e do processo de transação, pois estas duas áreas permanecem como a parte principal da função contábil, tais como:

- a) análise da informação: o *controller* precisa compreender o significado das variações dos índices e o que eles anunciam para a companhia;
- b) habilidade de comunicação: a chave para a função do *controller* é compilar informações e comunicar para os gestores;
- c) conhecimento da companhia e da indústria: o *controller* deve ter um bom conhecimento das operações realizadas na companhia e na indústria, de forma, a saber, como estas operações impactarão no departamento contábil;
- d) habilidade gerencial: o *controller* provavelmente será um cargo de *staff*, e ele terá considerável controle sobre a produtividade daquele grupo. Portanto, o controller precisa conhecer de planejamento, organização, direção e mensuração das funções necessárias para gerenciar o departamento contábil;
- e) senso de urgência e custo efetivo do serviço: o *controller* deve gerir o departamento contábil como um centro de lucro, pois somente assim ele utilizará métodos eficientes para completar cada tarefa e a atenção do departamento estará focada nas mais urgentes;
- f) conhecimento técnico: para criar uma demonstração financeira fidedigna especialmente para publicação, o controller deve ter considerável conhecimento das normas contábeis.

Portanto, o *controller* detém o conhecimento sobre planejamento, organização, direção e mensuração das funções necessárias para gerenciar o departamento contábil; senso de urgência e custo efetivo do serviço deve gerir o departamento contábil como um centro de lucro, pois somente assim ele utilizará métodos eficientes para completar cada tarefa e a atenção do departamento estará focada nas necessidades mais urgentes. Deve ter conhecimento técnico para criar uma demonstração financeira fidedigna especialmente para publicação e o *controller* necessita de considerável conhecimento das normas contábeis.

Para enfrentar todos os desafios que esta profissão exige, o *controller* necessita de habilidades que não são encontradas em todas as pessoas, como práticas internacionais de negócios, controles orçamentários e planejamento

estratégico. Lembrando também, que o *controller* precisa ser um profissional de bom relacionamento e que possua habilidade para vender suas ideias, motivando as pessoas com quem trabalha, sabendo resolver os problemas financeiros da empresa, desse modo, contribuindo para o crescimento e desenvolvimento da mesma. No que concerne aos aspectos relacionados à Controladoria nas cooperativas, o *controller* também ocupa a posição de chefe contábil, ou seja, é o supervisor e mantenedor dos registros financeiros da cooperativa, ocupando-se da contabilidade geral, de custos, auditoria, impostos e análise estatística.

Assim, o controller que atua em cooperativas, conforme bem destacam Daniel, Vesco, Tarifa (2007), está presente em diversas etapas do processo de gestão (custo, planejamento, orçamento, viabilidade de investimento, etc.), além de desempenhar funções que cabem à tesouraria, como contas a pagar, gestão de caixa, entre outras (perpassando, assim, a segregação de função, caracterizando uma espécie de controle interno não satisfatório), todavia cada vez mais indispensável e altamente estratégico no fornecimento da visão crítica das empresas.

## 2.2 INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA

A contabilidade, sendo uma ferramenta indispensável para a gestão de negócios, deverá ter na Controladoria um alicerce para a tomada de decisões com base em fatos reais e dentro de uma técnica comprovadamente eficaz, necessitando, portanto, de instrumentos para sua atividade finalística.

Os instrumentos da Controladoria segundo Catelli (2001) são: Processo de Gestão e Sistemas de Informações. O processo de gestão é composto pelas etapas do planejamento, execução e controle, em que os gestores planejam suas ações, implementam os planos e avaliam o resultado do que foi idealizado e orçado. E os Sistemas de Informações servem de suporte ao bom desempenho da gestão econômica. A controladoria disponibiliza aos gestores sistemas de informações gerenciais, e esses gestores tomarão decisões e avaliarão aquelas já executadas.

Segundo Catelli, Pereira, C. A. e Vasconcelos (2001, p. 144), “os sistemas de informações gerenciais constituem instrumentos para que os gestores atuem no

sentido da otimização de resultados e devem, portanto, estar integrados ao processo de gestão, atendendo as necessidades dos gestores”. Ainda segundo os autores, os sistemas de informações subdividem-se em: Sistemas de informações sobre variáveis ambientais, Sistemas de Simulações e Orçamentos, Sistema de padrões e Informações de Resultado e Sistema de Avaliação de Desempenho. O Quadro 02 demonstra a integração do processo de gestão e dos sistemas de informação:

**QUADRO 2 – PROCESSO DE GESTÃO E SISTEMAS DE INFORMAÇÕES**

| <b>Processo de Gestão</b>   | <b>Sistemas de informações</b>   |
|---|--|
| Planejamento Estratégico  | Sistema de informações sobre variáveis ambientais;   |
| Planejamento Operacional;<br>Pré-planejamento;<br>Planejamento de longo, médio e curto prazo. | Sistema de simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário).<br>Sistemas de Orçamentos (gerenciais)      |
| Execução  | Sistema de padrões<br>Sistema de informações de resultados realizados (integrado com o sistema de orçamentos); |
| Controle  | Sistema de informações para avaliação de desempenhos e de resultados;  |

Fonte: Elaborado a partir de Catelli (2001)

Nesse sentido, as contribuições da controladoria para o processo de gestão, conforme Peleias (2002), são:

- a) subsídio à etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização, e atuação como agente aglutinador de esforços pela coordenação do planejamento operacional;
- b) subsídio à etapa de execução, por meio de informações que permitam comparar os desempenhos reais nas condições padrão, realizado pelo registro dos eventos e transações efetivamente concluídos;
- c) subsídio à etapa de controle, permitindo a comparação das informações relativas à atuação dos gestores e áreas de responsabilidade com o que se

obteve com os produtos e serviços, relativamente a planos e padrões previamente estabelecidos. Nessa etapa, ocorrem as avaliações de desempenho e de resultado, a contribuição da controladoria nesse processo é a elaboração e análise do desempenho dos gestores, das diferentes áreas da empresa e de sua própria atuação; pois também é uma das áreas de responsabilidade, que deve contribuir para o cumprimento da missão da organização e a definição das regras de realização da análise dos resultados gerados pelos produtos e serviços, participação, monitoramento e orientação do processo de estabelecimento de padrões para eventos, transações e atividades, e a avaliação do resultado dos serviços que presta à organização.

No estudo de Borinelli (2006), foram filtrados vários conceitos de autores a respeito das atividades e funções da controladoria na fase de planejamento e controle, que se baseia em:

a) Planejamento: estabelecimento de Objetivos, metas e planos (estratégicos e operacionais); b) Orçamento: transformações dos planos nos orçamentos operacional e financeiro; c) Execução: Implementação dos planos (realização das ações); d) Controle: observação e mensuração do desempenho, comparação do desempenho real com o esperado e análise das variações e de suas causas; e) Medida corretiva: sugestão, implementação e acompanhamento de medidas corretivas; f) Avaliação de desempenhos: atribuição de conceitos aos desempenhos medidos (BORINELLI, 2006, p. 145).

Calvacanti (2001) apresenta a controladoria como auxílio aos gestores no planejamento e controle das principais atividades da organização por meio de quatro funções principais: a) planejamento: auxilia no gerenciamento e identificação do que o autor chama “do que há para fazer”, qual prazo para execução e de que maneira deve ser feito.

Esse processo é dinâmico, na opinião do autor, na medida em que

- a) busca evidenciar os recursos disponíveis e necessários para a empresa enfrentar a concorrência;
- b) na organização: quando busca identificar profissionais qualificados, tecnologia e instalações a fim de que a Controladoria possa cumprir o seu papel de forma efetiva;

- c) na direção: quando assegura a sinergia entre os recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, objetivando o cumprimento da missão e visão do futuro da empresa; e
- d) na avaliação: ao desenvolver um sistema de mensuração dos objetivos e metas estabelecidas pela empresa com o intuito de interpretar os resultados alcançados pela empresa, a fim de que se possam definir tendências e inter-relações entre as variáveis que estão afetando, de forma positivo-negativa, os negócios da empresa.

A controladoria, para ser eficaz em sua missão, é profundamente dependente da cultura organizacional vigente. Essa cultura organizacional tem sua gênese no subsistema institucional e, em função da missão, crenças e valores, será definido o Modelo de Gestão que estabelece a maneira como a empresa será conduzida. Desta forma, ao participar na definição do Modelo de Gestão, divulgar os conceitos de gestão econômica, disponibilizar os instrumentos necessários e zelar pelo pronto atendimento, caracteriza-se a controladoria como um agente de mudanças comportamentais (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, C. A., 2001).

### 2.2.1 PLANEJAMENTO

Planejar significa decidir antecipadamente, ou seja, escolher alternativas de ação que possibilitem alcançar resultados desejados, controlando assim o futuro da empresa. O Planejamento é uma das etapas do processo de gestão, em que os gestores irão projetar cenários e escolher a melhor alternativa, minimizando os riscos e as incertezas.

Nessa etapa, as variáveis ambientais serão analisadas, e as análises interna e externa serão feitas os gestores precisam planejar o produto da empresa, em que mercado ela vai atuar, quem serão seus clientes, fornecedores, colaboradores, e quais serão seus recursos. Assim, ambas as análises, interna e externa, serão feitas nesse momento.

Segundo Catelli (2001), o planejamento estratégico tem como objetivo assegurar o cumprimento da missão da empresa, enquanto que o processo de planejamento operacional as etapas de:

- a) estabelecimento dos objetivos operacionais;
- b) definição dos meios e recursos;
- c) identificação das alternativas de ação;
- d) simulação das alternativas identificadas;
- e) escolha das alternativas identificadas;
- f) escolha das alternativas incorporadas ao plano;
- g) estruturação e quantificação do plano;
- h) aprovação e divulgação do plano.

Portanto, a controladoria deve estar presente em todas as fases do planejamento estratégico, no seu planejamento, na execução e no controle de todos os processos. O planejamento é de suma importância para as tomadas de decisões eficazes. Os gestores deveriam exercitar mais a arte de projetar cenários, e não somente tomar decisões em intuições empresariais, pois são decisões relevantes, e tornam-se aliadas na busca da eficácia organizacional.

### 2.2.2 Execução

Para que haja a execução dos planos é necessário uma estrutura que defina o tipo de organização requerido para o sucesso dessa execução. Durante a execução, alguns ajustes ao planejado podem ser feitos, sempre salvaguardando a missão da empresa. Quando da execução, alguns sistemas são acionados, como, por exemplo, as contas do ativo, Em geral, é a rotina da empresa, o operacional.

Trata-se da etapa do processo de gestão em que as ações são implementadas e surgem as transações realizadas. É a fase em que as entradas são

introduzidas e transformados em saídas, ou seja, os recursos são consumidos e os bens e serviços gerados.

### 2.2.3 Controle

Esta é função que mede o desempenho presente em relação a padrões esperados, com a devida correção, quando necessário. Configura-se, assim, como um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas, a fim de atingir um bom desempenho.

A descentralização empresarial e a delegação de poderes a diversos indivíduos em vários departamentos ocorreram em troca da prestação de informações periódicas, da submissão às críticas dos superiores quanto às decisões tomadas e da obediência aos parâmetros estabelecidos para decisões futuras.

Para Catelli (2001), o controle deve ser executado na empresa como um todo, bem como nas áreas operacionais e na administração dessas áreas. Para ele, o controle envolve quatro etapas:

- a) prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho;
- b) reunir informações sobre o desempenho real;
- c) comparar o desempenho real com o previsto;
- d) verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas consequências, quando possível.

Reforçando a ideia de controle, Peleias (2002, p. 26) aborda:

O controle é a etapa do processo de gestão, contínua e decorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas, direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.

Diante disso, entende-se que o controle tem a finalidade de assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da organização sejam atingidos, tanto quanto possível. E de que a organização siga o que foi estabelecido no planejamento.

### 2.3 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA – ECBC

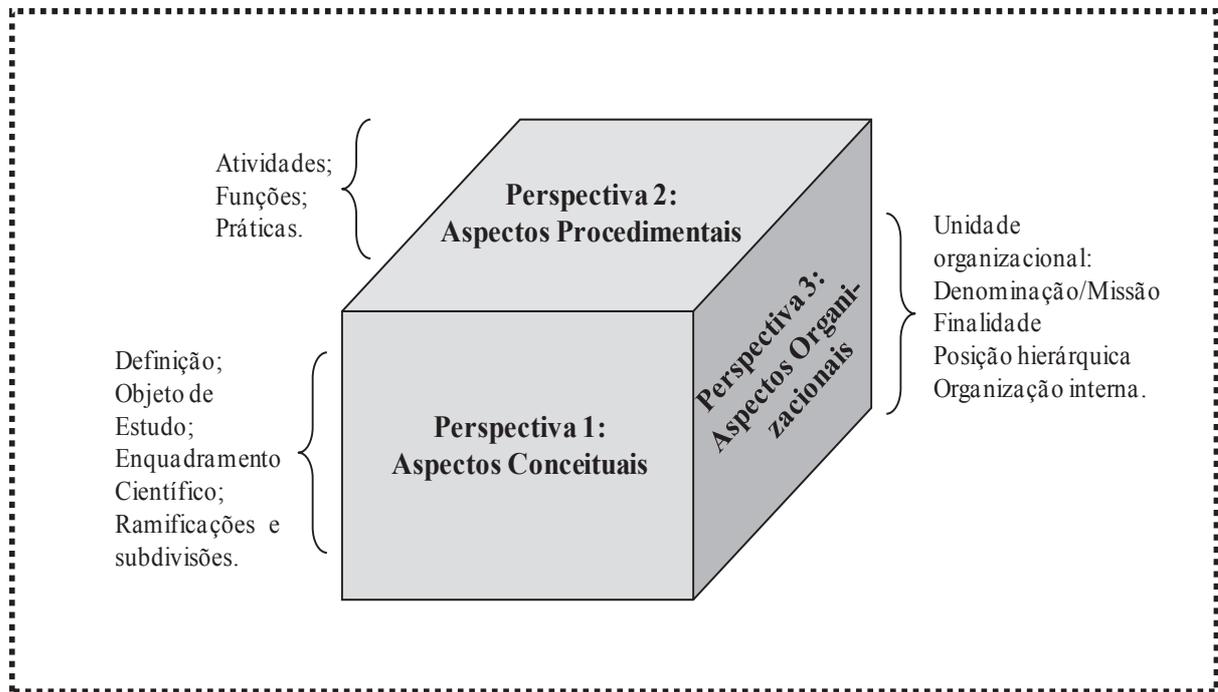
Em sua tese de doutorado Borinelli (2006) procura apresentar subsídios para o entendimento de como a sistematização da Controladoria foi organizada dentro de uma estrutura conceitual. Para tanto, definiu três abordagens de estudo e organização da Controladoria, a seguir denominadas:

- a) Perspectiva 01: mostra “o que é” a Controladoria, enquanto ramo de conhecimento;
- b) Perspectiva 02: evidencia “como funciona” a Controladoria, referente seus aspectos procedimentais;
- c) Perspectiva 03: aborda como a Controladoria se materializa nas organizações.

Essas três perspectivas foram definidas pelo autor após o estudo, análise e compreensão da literatura sobre a construção de uma teoria e a forma como são apresentados, classificados e discutidos os assuntos relativos ao tema na literatura pesquisada, Borinelli (2006, p. 95) afirma que “tais perspectivas são adequadas e suficientes para se alcançar a sistematização da ECBC”.

A Figura 1, a seguir, é uma estruturação criada por Borinelli (2006), com o objetivo de demonstrar a integração entre as três perspectivas analisadas:

**FIGURA 1 – VISÃO ESQUEMÁTICA DAS PERSPECTIVAS DE ESTUDO DA CONTROLADORIA SEGUNDO ECBC**



.Fonte: Elaborada a partir de Borinelli (2006).

Essa metodologia de abordar a controladoria em perspectivas segue a definição de Controladoria proposta por Almeida, Parisi e Pereira, C. A. (2001, p. 344), ao afirmarem que “a Controladoria não pode ser vista como um método, voltado como fazer”. O trabalho de Borinelli (2006) expandiu esse conceito, abrindo-o nas três perspectivas apresentadas.

### 2.3.1 PERSPECTIVA 1: ASPECTOS CONCEITUAIS

A perspectiva 1 diz respeito ao estudo da área de conhecimento denominada Controladoria. Trata-se de defini-la enquanto ramo, campo ou área do conhecimento humano. Nesse sentido, Borinelli (2006) aborda dois pontos que integram a ECBC: o que é Controladoria e qual seu objeto de estudo.

Dentro dessa abordagem, busca-se entender o posicionamento da Controladoria no campo das ciências, onde a controladoria se “encaixa” e quais suas interfaces com outras ciências. Por fim encerra-se a perspectiva 1, evidenciando-se

as ramificações e subdivisões dessa área para entender como a Controladoria pode tomar forma quando da sua aplicação no âmbito das organizações.

Para tal propósito, os elementos inseridos na ECBC são as suas subdivisões quanto à natureza da organização em que se aplica e quanto à área de eficiência dentro da organização. Borinelli (2006, p. 96) advoga que “a perspectiva 1 mostra que a Controladoria, enquanto ramo de conhecimento, se materializa no âmbito das organizações”.

Quanto à definição de Controladoria na ECBC apresentada por Borinelli (2006), foi composta de vários conceitos, baseados em levantamento bibliográfico de diversos autores, onde o próprio autor mencionou não haver um consenso entre as definições, como não está entre os objetivos deste trabalho apresentar uma definição de Controladoria, adota-se a definição apresentada por Borinelli (2006, p. 105) “Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Após um estudo detalhado da literatura que aborda Controladoria, e suas considerações e críticas, Borinelli (2006) realiza um levantamento da literatura a respeito dos objetos de estudo que a envolvem.

Dessa maneira, procura-se encontrar seu campo de aplicação ou o enfoque de suas atividades e funções. Verifica-se que não há um consenso entre os autores sobre o objeto de estudo da Controladoria. Observando os resultados dos estudos, nota-se a predominante presença da função de controle, entretanto como unidade organizacional, ainda presente sua distribuição dentro dos departamentos administrativos, de contabilidade e financeiro.

### 2.3.2 PERSPECTIVA 2: ASPECTOS PROCEDIMENTAIS

Nesse tópico que trata dos aspectos procedimentais da Controladoria, Borinelli (2006) abordou quais são as atividades, funções e artefatos que ela utiliza para se materializar nas instituições. São estudados os elementos relativos ao seu funcionamento, quando essa área do conhecimento é levada às entidades.

Foi realizado um extenso trabalho por Borinelli (2006) no que diz respeito à diversidade da literatura ao abordar o tema atividades e funções de Controladoria, pois o delineamento e o detalhamento das atividades podem ser específicos para cada empresa e depende das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre.

Para efeitos da ECBC, após listar as atividades da Controladoria encontradas na literatura, Borinelli (2006) organizou as atividades em funções da Controladoria resumindo em funções típicas como: função contábil, função gerencial-estratégica, função de custos, função tributária, função de proteção e controle dos ativos, função de controle interno, função de controle de riscos, função de gestão da informação, e outras funções como as de auditoria e tesouraria por exemplo.

### 2.3.3 PERSPECTIVA 3: ASPECTOS ORGANIZACIONAIS

Nesta perspectiva, discutiu-se como as atividades e funções contempladas na abordagem anterior estão disseminadas nos vários órgãos ou unidades das organizações buscando entender a Controladoria enquanto unidade administrativa organizacional. Borinelli (2006) procura entender como a Controladoria atua dentro das instituições, qual a definição da área dentro da empresa, os objetivos, sua administração interna e posição hierárquica no organograma.

Depois de ter analisado criticamente a literatura e os vários aspectos teóricos sobre o tema Controladoria foram apresentados no estudo várias definições, sobre sua finalidade e objetivos. Definir a Controladoria enquanto uma unidade organizacional pode ser uma difícil missão, pois alguns autores a relacionam dentro da entidade como uma integradora de informações e uma ferramenta de assessoria para gestores.

A definição de Controladoria deve ser algo abrangente, capaz de se adaptar aos diversos tipos de organizações existentes. A ECBC proposta por Borinelli (2006) preocupou-se em posicionar hierarquicamente, a Controladoria em uma entidade, assim, procurou entender se a Controladoria está ou deve estar subordinada, no organograma da entidade. Tendo em vista que há estudiosos que defendem a

posição de linha ou de *staff*, Borinelli (2006) resumiu as posições encontradas na literatura. No Quadro 03 contempla-se a Controladoria como órgão de *staff*:

**QUADRO 3 - CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO DE STAFF SEGUNDO A LITERATURA**

| <b>Autores</b>                                  | <b>Posição adotada</b> | <b>Justificativa</b>   |
|---|------------------------|--|
| Souza (1993, p.139);                            | <i>Staff</i>           | Desempenha atividades informativas.  |
| Anthony e Govindarajan (2002, p.156);           | <i>Staff</i>           | O <i>controller</i> é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas.<br>O <i>controller</i> não toma decisões, nem reforça decisões de outros executivos. |
| Hornngren, Sundem e Stratton (2004, p.156);     | <i>Staff</i>           | Não exerce autoridade direta sobre os departamentos da empresa.<br>Fornecer serviços especializados aos outros gestores.   |
| Yoshitake (1982, p.40) e Hartman et al. (1981); | <i>Staff</i>           | Não apresentada.   |
| Nakagawa (1980, p.4);                           | <i>Staff</i>           | Somente os gerentes de linha controlam as operações.   |
| Mambrini, Colauto e Beuren (2004, p.5)          | <i>Staff</i>           | Mantém sintonia com as prerrogativas requeridas pela gestão por processos, integrando e coordenando equipes de processos em múltiplos níveis.  |

Fonte: Elaborado a partir de Borinelli (2006)

As possibilidades encontradas na literatura são basicamente duas: como órgão de linha e como órgão de *staff* (que desempenha atividades e funções de apoio e assessoria). O Quadro 4 resume as justificativas dos autores que defendem a Controladoria, de acordo com Borinelli (2006, p. 215) como um órgão de linha:

**QUADRO 4 – CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO DE LINHA SEGUNDO A LITERATURA**

| <b>Autores</b>   | <b>Posição adotada</b> | <b>Justificativa</b>   |
|--|------------------------|--|
| Crozatti (1999, p. 12) e Moura e Beuren (2000, p. 65); | Linha                  | Não apresentada  |
| Oliveira, L. M. (1998, p. 28);                         | Linha                  | É responsável por diversos trabalhos rotineiros.             |
| Padoveze (2004, p. 33);                                | Linha                  | Possui uma missão específica e objetivos a serem alcançados. |
| Souza (1993, p. 139);                                  | Linha                  | Desempenha atividades de controle e planejamento.            |

Fonte: Elaborado a partir de Borinelli (2006)

Alguns autores como, por exemplo, Oliveira, L. M. (1998), Padoveze (2003) e Souza (1993) admitem que a Controladoria possa assumir as duas posições, isto é, como órgão de linha ou como órgão de staff (BORINELLI, 2006). Ainda dentro desta abordagem, deu-se ênfase à estruturação da unidade organizacional Controladoria estudando os aspectos que precisam estar presentes quando esta é parte integrante do sistema organizacional-formal. Quando há uma área na organização que recebe o nome de Controladoria, e que materializa os conceitos e funções discutidos à luz das Perspectivas 1 e 2, os seguintes pontos são considerados como importantes dentro da ECBC, segundo Borinelli (2006, p. 96): “a missão da unidade administrativa organizacional chamada Controladoria, quando esta existe, os seus objetivos, as suas finalidades e/ou objetivos; a sua posição hierárquica no organograma e a sua organização interna”.

## 2.4 AGRONEGÓCIO E COOPERATIVISMO

O agronegócio constitui-se em um conjunto de atividades interdependentes que têm em seu centro a agropecuária, sendo que, em um dos polos dessas atividades estão os fornecedores de máquinas, equipamentos e insumos agrícolas e, no outro, as atividades de processamento industrial, de distribuição e serviços. A partir da década de 1960, a crescente demanda por alimentos do mundo

impulsionou o desenvolvimento e a pesquisa no agronegócio, objetivando redução dos custos de produção e aumento de escala (BELUSSO, 2010).

De acordo com Oliveira, D. P. R. (2006), o sucesso e a sobrevivência das cooperativas estão alicerçados no saber das lideranças. A sociedade cooperativa é um agente amenizador da passagem da “sociedade tradicional” para a “sociedade tecnológica”, contribuindo assim, para a modernização. Ainda segundo Oliveira, D. P. R. (2006, p. 241), “os fatores de influência da liderança nas cooperativas são a supervisão, a motivação, o treinamento, a comunicação, a administração participativa e o comprometimento”.

Segundo pesquisa realizada no ano de 2011 pela OCEPAR ([2012]), dentre as maiores economias agrícolas do mundo, o Brasil por sua extensa área agricultável e clima favorável, tem o agronegócio como responsável por aproximadamente 27% do Produto Interno Bruto Nacional (PIB) e 36,3% das exportações brasileiras. No cenário internacional, a produção agropecuária brasileira tem posição destacada, como maior produtor mundial de cana-de-açúcar, laranja, tabaco e café. Também considerado o segundo maior produtor mundial de soja e carne bovina e o terceiro na produção de carne de frango, milho e frutas. Um dos setores mais dinâmicos no intercâmbio internacional é o agronegócio, com exportações de produtos do setor ultrapassado a cifra de 76,4 bilhões de dólares (OCEPAR, [2012]).

O Brasil, segundo dados do Ministério da Agricultura (BRASIL, 2012) movimenta elevados indicadores de produção no agronegócio mundial, norteados pelas questões ambientais (variações climáticas, qualidade do solo, possibilidade de danos aos ecossistemas locais, água), sociais (mão de obra existente), econômicas (possibilidade de investimento inicial por parte dos produtores, bem como a possibilidade de empréstimos para financiar o negócio) e políticas (públicas e privadas), entre outras.

O crescimento da produção agrícola no Brasil deve continuar acontecendo com base na produtividade e deverá ser mantido forte crescimento da produtividade total dos fatores. As projeções indicam que entre 2012 e 2022 a produção de grãos (arroz, feijão, soja, milho e trigo) deve aumentar em 21,1%, enquanto a área deverá expandir-se em 9,0% (BRASIL, 2012). De acordo com o Ministério da Agricultura, essa projeção mostra um exemplo típico de crescimento com base na produtividade

(BRASIL, 2012). As estimativas realizadas até 2021/2022 são de que a área total plantada com lavouras deve passar de 64,9 milhões de hectares em 2012 para 71,9 milhões em 2022. Um acréscimo de 7,0 milhões de hectares.

Essa expansão de área está concentrada em soja, mais 4,7 milhões de hectares, e na cana-de-açúcar, mais 1,9 milhão. A expansão de área de soja e cana de açúcar deverá ocorrer pela incorporação de áreas novas e também pela substituição de outras lavouras que deverão ceder área. O milho deve ter uma expansão de área por volta de 600 mil hectares e as demais lavouras analisadas mantêm-se praticamente sem alteração ou perdem área, como o arroz, mandioca, trigo e feijão. Como o milho é uma atividade com elevado potencial de produtividade, o aumento de produção projetado decorre principalmente por meio de ganhos de produtividade (BRASIL, 2012).

Apesar de o Brasil apresentar, nos próximos anos, forte aumento das exportações, o mercado interno continuará sendo um importante fator de crescimento. Em 2021/2022, 56,0% da produção de soja devem ser destinados ao mercado interno, e no milho, 84,0% da produção devem ser consumidos internamente. Haverá, assim, uma dupla pressão sobre o aumento da produção nacional, devida ao crescimento do mercado interno e das exportações do país (BRASIL, 2012).

Além do papel relevante do Paraná concernente ao milho, trigo e soja, o aludido estudo revela que este estado federativo, em nível de perspectivas, também ocupará lugar de destaque na produção de Trigo e Cana-de-açúcar. O agronegócio no Brasil, segundo Ministério da Agricultura (BRASIL, 2012) apresenta-se como uma atividade lucrativa e com perspectivas otimistas para o setor, motivados principalmente pela escassez de alimentos no mundo.

O desenvolvimento do agronegócio no Brasil foi acompanhado pelo desenvolvimento de setores privados denominados de sociedades cooperativas, onde os sócios atuam fortemente na decisão e que proporcionaram ao agricultor desvincular-se do sistema produtivo local e regional e ganhar escala de produção de modo a ser competitivo frente a grandes nações com fortes subsídios ao agricultor como nos Estados Unidos e Europa.

De acordo com Belusso (2010), a viabilização da produção agrícola mecanizada com aplicação de técnicas modernas, também se deveu, em grande parte, à interação das cooperativas agrícolas com o território. A ocupação territorial das cooperativas, a partir da atuação de suas agroindústrias, passou a exercer influência direta sobre a produção realizada no campo.

As cooperativas são firmas que criam atividades e suas correspondentes paisagens, articulam espaços locais à escala nacional e até ao espaço global. Para Belusso (2010), a gestão empresarial das cooperativas agrícolas gerou consequências em suas funções enquanto agentes de gestão de territórios. Diante de processos de globalização das economias mundiais, as empresas cooperativistas representam tradicionais organismos associativistas de inserção na economia formal dos produtores/empresários envolvidos. As cooperativas são, também, pela sua força político-administrativa e socioeconômica, agentes fundamentais de produção espacial, especialmente em regiões produtoras de matérias-primas (BELUSSO, 2010).

A seguir apresenta-se a definição de sociedades cooperativas, a participação no Brasil da região sul como principal produtora do agronegócio brasileiro bem como a importância para a produção e exportação nacional das cooperativas, principalmente com o desenvolvimento da agroindústria, como mecanismo de proteção privado ao agricultor.

#### 2.4.1 DEFINIÇÃO DE COOPERATIVAS E O SEU PAPEL PREPONDERANTE NO DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO DO PARANÁ

O surgimento das cooperativas no mundo tem suas raízes no início dos anos da humanidade, como exemplo mais remoto de associações mútuas e sociedades cooperativas, segundo Andriola (2010), é encontrado na Palestina o tratado Bavá Camá, como descrição do povo hebreu entre os anos 356 a 426, com relatos de associação de mutualidade entre as caravanas de mercadores para o seguro do gado asinino.

De acordo com Pinho (1982), as raízes do cooperativismo se encontram na antiguidade representadas através dos babilônios que utilizaram um tipo de

arrendamento de terras para plantio conjunto. No desenrolar da luta dos trabalhadores na Inglaterra, por ocasião das convulsões sociais e políticas, vários movimentos surgiram, dentre eles o cooperativista, que em 21 de dezembro de 1844 fundou a sociedade dos pioneiros de *Rochdale*.

Pinho (1982) cita alguns socialistas utópicos que influenciaram os ideais cooperativistas, conforme abaixo:

#### QUADRO 5 – SOCIALISTAS QUE INFLUENCIARAM O MOVIMENTO COOPERATIVISTA

| Socialistas                                     | Características   |
|---|---|
| Robert Owen (1771 – 1858).                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Defendeu a reorganização da sociedade com base nos princípios de justiça e fraternidade.</li> <li>- Considerado o criador do termo cooperação no sentido econômico.</li> </ul>   |
| François Marie; Charles Fourier (1772 – 1837).  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Acreditava na divisão da sociedade em colônias comunitárias nomeadas de Falanstério, ou seja, Comunidades Cooperativas onde seriam desenvolvidas atividades agrícolas, industriais e de serviços.</li> <li>- Foi considerado precursor do cooperativismo.</li> </ul> |
| Philippe Joseph; Benjamin Buchez (1796 – 1865). | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Considerado um dos grandes pensadores e realizadores da Cooperação Moderna.</li> <li>- Defendeu a associação de trabalhadores livres.</li> </ul>   |
| Louis Blanc (1812 – 1882).                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Acreditava que a solução dos problemas sociais encontrava-se na Organização do Trabalho, através de associações e/ou cooperativas de produção.</li> </ul>  |

Fonte: Elaborado a partir de Pinho (1982)

No Brasil, o cooperativismo nasceu dentro de correntes migratórias iniciadas através de cooperativas de consumo e em seguida no mesmo momento com as cooperativas de crédito. Na década de 1930, o governo de Getúlio Vargas, principalmente depois da implantação do Estado Novo, com o projeto de urbanização do país, incentivou o desenvolvimento das cooperativas no Brasil, através de liberações de recursos e incentivos para o desenvolvimento da agricultura (ANDRIOLA, 2010).

De acordo com Belusso (2010), nesse período, lideranças rurais, com inserção na órbita governamental, promoveram a fusão de associações

cooperativas, então existentes, fundando a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), principal entidade representativa no país. Em seguida, em 1971, foi editada uma lei geral de cooperativas, prevendo ingerências governamentais, inclusive pelo então órgão principal de política agrícola, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA).

Giemenes, R. M. T e Giemenes, F. M. P. (2006) ressaltam sobre a importância do cooperativismo no Brasil, e sua grande relevância para a economia brasileira, na medida em que atua apoiando o desenvolvimento econômico e social, principalmente das pequenas propriedades rurais. As cooperativas agropecuárias atuam no fomento e na comercialização dos produtos agrícolas, inclusive implantando novos cultivos e agregando valor aos produtos por meio de complexos agroindustriais.

#### 2.4.2 SOCIEDADES COOPERATIVAS

Pereira, A. C. (1993, p. 8), define o cooperativismo como sendo “uma forma plena de valores morais e sociais”, baseada na ajuda mútua e não na econômica. Outro conceito relativo ao cooperativismo é de Lima (2005) que aborda as cooperativas como sociedades constituídas por um grupo de pessoas, que objetivam desempenhar, em benefício comum, uma determinada atividade econômica.

Derivado do latim **cooperativus**, de **cooperari** (cooperar, colaborar, trabalhar com outros), segundo o próprio sentido etimológico, é aplicado na terminologia jurídica para designar a organização ou sociedade, constituída por várias pessoas, visando melhorar as condições econômicas de seus associados (SILVA, 2004, p. 382, grifo do autor).

Na definição de Young (2003), cooperativas como sendo empresas de serviços, criadas para atender às necessidades de seus associados, em que estes exercem, em relação a elas, simultaneamente, o papel de sócio e de usuário ou cliente (princípio da dupla qualidade). Permite a lei que elas adotem por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, ficando sua autorização, controle e fiscalização sujeita a órgãos governamentais.

Assim, toda cooperativa deve possuir uma estrutura de controle organizada. A Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB, 2008) recomenda aos grupos interessados na formação de uma entidade a procurar a organização das cooperativas do seu Estado para buscar orientações mais precisas.

A prestação de serviço contábil nas cooperativas tem como amparo legal a Lei nº 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas (BRASIL, 1971), a Constituição Federal de 1988, que versa em seu art. 5º, inciso XVIII: “a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento” (BRASIL, 1988), a Medida Provisória nº 1.715/1998, que cria o Serviço Nacional de Aprendizado do Cooperativismo (SESCOOP) para viabilizar a Autogestão do Cooperativismo Brasileiro (BRASIL, 1998), o Decreto 3.017/1999, que aprova o regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (BRASIL, 1999) e o Novo Código Civil de 2002, que trata das sociedades cooperativas em seu livro II, do art. 1093 ao art. 1096 (BRASIL, 2002).

Pereira, A. C. (1993, p. 62), ressalta que com o advento da Constituição Federal de 1988, “nova situação legal obriga o Sistema Cooperativista a mais um esforço de organização e integração sistêmica”. Segundo o autor, o dispositivo mais importante para o cooperativismo brasileiro constante na Constituição de 1988, é o inciso XVIII do artigo 5º:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes(...) Continua na página a seguir:  
(...)XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, **a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;** (BRASIL, 1988, grifo nosso)

#### 2.4.3 COOPERATIVISMO NO PARANÁ

A região Sul, em especial o Paraná, caracteriza por área agropecuária por excelência, um território onde o processo de modernização tecnológica ocorreu de modo intenso. A configuração do perfil agropecuário paranaense demonstra que, aliado ao processo de modernização e ao crescimento agroindustrial, há o

predomínio das culturas de grãos, sobretudo, as culturas de verão (soja e milho) na paisagem rural paranaense.

A expansão das atividades agropecuárias e agroindustriais no Paraná ocorre fundada no processo de formação desse “agronegócio” (seletivo e oligopólico) que tem como característica a concentração agroindustrial e a crescente participação de cooperativas (PEREIRA, L. B., 1995, p. 47) num setor dominado por grandes e poucas empresas multinacionais, responsáveis pela comercialização da maior parte das *commodities* agrícolas no país.

Em termos de representatividade no cenário Brasileiro, o Estado do Paraná está localizado na Região Sul do Brasil, responde por 22% de toda a safra brasileira. Ocupa o primeiro lugar entre os estados brasileiros na produção de frango, milho, trigo, feijão e cevada; o segundo lugar na produção de soja e o terceiro lugar na produção de suínos e leite.

De acordo com o Quadro 06, onde estão resumidos os indicadores do cooperativismo paranaense, o crescimento do faturamento do cooperativismo do estado no período foi de 78%, em unidades cooperativistas, 14% de crescimento de 2004 a 2011. Expressividade também nota-se pelo quadro 6, no incremento de novos cooperados na região, com elevação de 111,02% nesse intervalo de tempo.

Outro indicador relevante é o de geração de novos postos de trabalho, que demonstra o papel social das cooperativas no meio onde estão inseridas, beneficiando não somente o agricultor proprietário dos negócios, mas a economia local com incremento de 114,11%. Os dados estão apresentados no quadro a seguir:

**QUADRO 6 – INDICADORES DO COOPERATIVISMO PARANAENSE DE 2004 A 2011**

| <b>Indicadores</b>                 | <b>2004</b> | <b>2005</b> | <b>2006</b> | <b>2007</b> | <b>2008</b> | <b>2009</b> | <b>2010</b> | <b>2011</b>        |
|------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------------|
| Faturamento (bilhões R\$)          | 18          | 16,50       | 16,50       | 19,50       | 25,80       | 24,90       | 26,40       | <b>32,10</b>       |
| Cooperativas (unidades)            | 210         | 228         | 228         | 234         | 238         | 238         | 236         | <b>240</b>         |
| Cooperados (pessoas)               | 348.309     | 403.195     | 406.791     | 451.500     | 513.389     | 548.812     | 642.000     | <b>735.000</b>     |
| Colaboradores (pessoas)            | 48.541      | 49.000      | 50.000      | 51.000      | 55.319      | 59.000      | 59.400      | <b>62.300</b>      |
| Exportações (US\$ milhões)         | 992         | 680         | 852,9       | 1.100       | 1.442,5     | 1.470       | 1.640       | <b>2.200</b>       |
| Imp.Recolhidos (R\$ milhões)       | 718,8       | 744,9       | 781,9       | 898         | 1.060,8     | 1.010,7     | 1.170,75    | <b>1.250</b>       |
| Investimentos (R\$ milhões)        | 780         | 680         | 794         | 1.028       | 1.275       | 1.000       | 1.011       | <b>1.100</b>       |
| Eventos realizados                 | 1.266       | 1.583       | 2.368       | 2.950       | 2.946       | 3.340       | 4.273       | <b>4.344</b>       |
| Participações/ Treinandos          | 72.364      | 71.415      | 104.614     | 120.000     | 100.273     | 102.332     | 123.775     | <b>129.223</b>     |
| Postos de trabalhos gerados        | 700.568     | 781.600     | 773.309     | 926.608     | 1,25 milhão | 1,30 milhão | 1,40 milhão | <b>1,50 milhão</b> |
| Part.no PIB agropecuário do PR (%) | 55          | 53          | 51          | 52          | 54          | 53          | 54          | <b>55</b>          |

Fonte: Sistema Ocepar (2012)

Observamos que 55% do Produto Interno Bruto do Estado está vinculado ao setor cooperativista, com 1,5 milhão de empregos gerados no ano de 2011. Embora a participação na geração de renda no estado permaneceu instável no período, o crescimento no faturamento foi de 78,33% entre 2004 até 2011. Outros dados relevantes, segundo o Sistema OCEPAR (c2012):

- a) as 81 cooperativas agropecuárias do Paraná são responsáveis por 55% da economia agrícola do Estado;
- b) são importantes instrumentos de difusão de tecnologias e implementadoras de políticas desenvolvimentistas, como: a difusão do crédito rural, armazenagem, manejo e conservação de solos, manejo integrado de pragas, assentamento de agricultores, agroindustrialização, entre outros;
- c) são, em muitos municípios do Paraná, as mais importantes empresas, maiores empregadoras e geradoras de receitas;

- d) cerca de um terço dos produtores rurais do Estado do Paraná são cooperados. A expressiva participação dos pequenos e médios produtores - com área de até 50 hectares - nas cooperativas agropecuárias, representando 70% de seu total de cooperados, evidencia a importância das cooperativas para essa faixa de produtores; e
- e) as cooperativas agropecuárias do Paraná exportam atualmente produtos elaborados para cerca de 90 países, gerando receita em torno de dois bilhões de dólares por ano no mercado internacional.

Após destacar a importância do cooperativismo como forma de associação aos produtores rurais frente às demandas de ganhos de escala e redução de custos, objetivando ser competitivos no mercado globalizado, a seguir são abordados aspectos críticos de sucesso na gestão da cooperativa, bem como a contabilidade e a controladoria como unidade administrativa de suporte a gestão estratégica da cooperativa.

## 2.5 A GESTÃO DE COOPERATIVAS E A CONTROLADORIA COMO UNIDADE ADMINISTRATIVA DE SUPORTE NO MERCADO COMPETITIVO

As cooperativas no mundo e no Brasil tiveram de se submeter ao processo de globalização e, nesse contexto, a busca por minimização de custos, profissionalização, qualidade, tecnologia, produtividade, entre outros, é imperativa para o sucesso competitivo (JERÔNIMO; MARASCHIN; SILVA, 2006).

A organização no âmbito cooperativo traduz-se em uma maior possibilidade de agregação de valor e organização da produção por haver uma união de forças visando atingir maior qualidade na produção e no produto final. Ainda, os riscos também são reduzidos nas cooperativas no que se refere a uma maior profissionalização na gestão da produção, eliminando, assim, os intermediários entre o produtor e a empresa cooperativa, elevando os preços pagos pelo produto para quem o produz (BIALOSKORSKI NETO, 2001).

Assim, agir cooperativamente acarreta maiores possibilidades de crescimento tecnológico da cooperativa por haver a circulação de mais capitais, gerando, através

da profissionalização da gestão, um maior planejamento da produção, sempre com o intuito de reduzir custos e aumentar a competitividade no atual cenário globalizado (JERÔNIMO; MARASCHIN; SILVA, 2006).

Concernente a este aumento de competitividade, um fator de mais alta relevância perpassa a capacidade da cooperativa, através de sua ação estratégica, deve possuir para alterar as características hostis do mercado, revertendo-as em seu benefício, assim definidas por Jerônimo, Maraschin e Silva (2006):

- a) **Estratégia Funcional de Produção:** que deve procurar especificar como a função (produção, *marketing*, P&D, finanças etc.) apoiará as estratégias do negócio e como poderá integrar e/ou complementar as outras estratégias funcionais visando obter vantagem competitiva para a organização. Desse modo, as decisões da produção abrangem oito categorias: as denominadas de “estruturais” ou “estratégicas” (capacidades, instalações, tecnologia, integração vertical) e as chamadas de “infra-estrutura/táticas”, que são a força de trabalho, qualidade, planejamento da produção/controle de materiais e organização.
- b) **Estratégia de Negócio:** uma unidade estratégica de negócio (UEN) pode ser definida como uma unidade operacional ou um foco de planejamento para vender um grupo específico de produtos ou serviços a um grupo identificável de clientes em competição com uma definida faixa de competidores. Existem diversos parâmetros para dividir as unidades de negócio de uma cooperativa: nível da atividade econômica, geográfica, por produtos, por tipo de atividade.
- c) **Estratégia Corporativa:** é a estratégia de maior nível ou abrangência interna e define os negócios nos quais a companhia competirá de um modo que saliente os recursos necessários a transformar competências distintivas em vantagens competitivas sustentáveis.

Assim as ações estratégicas de gestão relacionadas ao agronegócio nas cooperativas visam a otimização das estruturas administrativas, o desenvolvimento de um amplo leque de parcerias com cooperativas afins, a constante busca por inovações que possam fortalecer sua atividade fim, sempre com vistas a melhoria da capacidade de competitividade, pois isto assegurará a perenidade e lucratividade da instituição (ARAÚJO; MEDEIROS FILHO; MEDEIROS, 2011).

A Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 10.8 vigora desde 9 de janeiro de 2001 (**ANEXO A**) com a publicação da Resolução CFC n.º 920 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2001), a NBC T 10.8, representa um antigo pleito do Sistema Cooperativista Brasileiro, no sentido de dispor de um ato normativo que discipline a contabilidade das Entidades Cooperativas, em geral. Desde a promulgação da Lei n.º 5.764/71 (BRASIL, 1971) o Cooperativismo brasileiro, na falta de regulamentação contábil própria, vem dispensando aos atos cooperativos e não cooperativos decorrentes das atividades sociais e operacionais praticadas pelas Sociedades Cooperativas, procedimentos contábeis típicos das demais sociedades comerciais, as sociedades com finalidades lucrativas.

No registro dos atos cooperativos, as entradas são denominadas ingressos, e as saídas, dispêndios. Quanto aos atos não cooperativos registra-se como receita, custos e despesas. Os lucros líquidos de uma cooperativa são chamados de sobras, seus prejuízos são chamados de perdas, despesas dispêndios e as receitas são ganhos. A partir da Resolução CFC Nº 920/01 NBC Técnica 10.8 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2001) (**ANEXO A**), específica para entidades Cooperativas, item 10.8.1.12, os Fundos previstos na legislação ou nos estatutos sociais, nesta norma, são denominados Reservas. Assim sendo a sigla FATES passa a ser RATES - Reserva de Assistência Técnica Educacional e Social.

A Reserva de Assistência Técnica Educacional e Social (RATES) é constituída da seguinte forma: **Atos Cooperativos:** 5% (Cinco por cento) no mínimo, das Sobras Líquidas apuradas no exercício; **Atos não Cooperativos:** os resultados positivos das operações das Cooperativas não Associadas conforme disposto nos artigos 85 e 86 da Lei 5764/71 (BRASIL, 1971). Os resultados positivos advindos de operações com não Associados ou de operações estranhas ao objeto da Cooperativa, conforme definidos em seu Estatuto Social. Os resultados positivos advindos das inversões decorrentes da participação de Cooperativas em sociedades não Cooperativas, públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

De acordo com a Resolução CFC Nº 920/01 NBC Técnica 10.8 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2001) (**ANEXO A**), a Reserva Legal é constituída com 10% (dez por cento), pelo menos, das Sobras Líquidas do exercício; A Reserva Legal é destinada a reparar perdas e atender ao desenvolvimento das atividades da

Cooperativa. A RATES e a Reserva Legal são reservas obrigatórias constituídas com base nas sobras apuradas anualmente, porém a Assembléia Geral poderá criar outras reservas, inclusive rotativas, com recursos destinados a fins específicos, fixando o modo de formação, aplicação e liquidação. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2001).

O RATE, tem a função principal de demonstrar o lado social do cooperativismo, segundo Pereira, A. C. (1993, p. 278) “ as sociedades cooperativas tem quase a obrigação em mostrar aos seus associados, ao governo e até mesmo a comunidade onde está instalada, a sua contribuição de caráter social”.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 ABORDAGEM METODOLÓGICA

É relevante asseverar que a compreensão da pesquisa científica objetiva contribuir para a evolução epistemológica humana nos seus mais variados segmentos, devendo ser sistematicamente planejada e executada de acordo com rigorosos critérios de busca, processamento e recuperação das informações (RICHARDSON et al., 2008).

O objetivo principal da pesquisa é conhecer as práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná, para que fosse possível atingir esse propósito, optou-se pela utilização do estudo de caso para permitir a análise das cooperativas mais representativas do Estado.

De acordo com o relatório sobre o Panorama do Cooperativismo Brasileiro de 2011, (SESCOOP, 2012), o ramo que constituiu o maior número de empregados no referido ano, foi o agropecuário, com 155.896 pessoas, registrando um crescimento de 7% em relação a 2010 no segmento agropecuário. Como abordado na sessão anterior, o cooperativismo paranaense é formado por as 81 cooperativas agropecuárias do Paraná são responsáveis por 55% da economia agrícola do Estado.

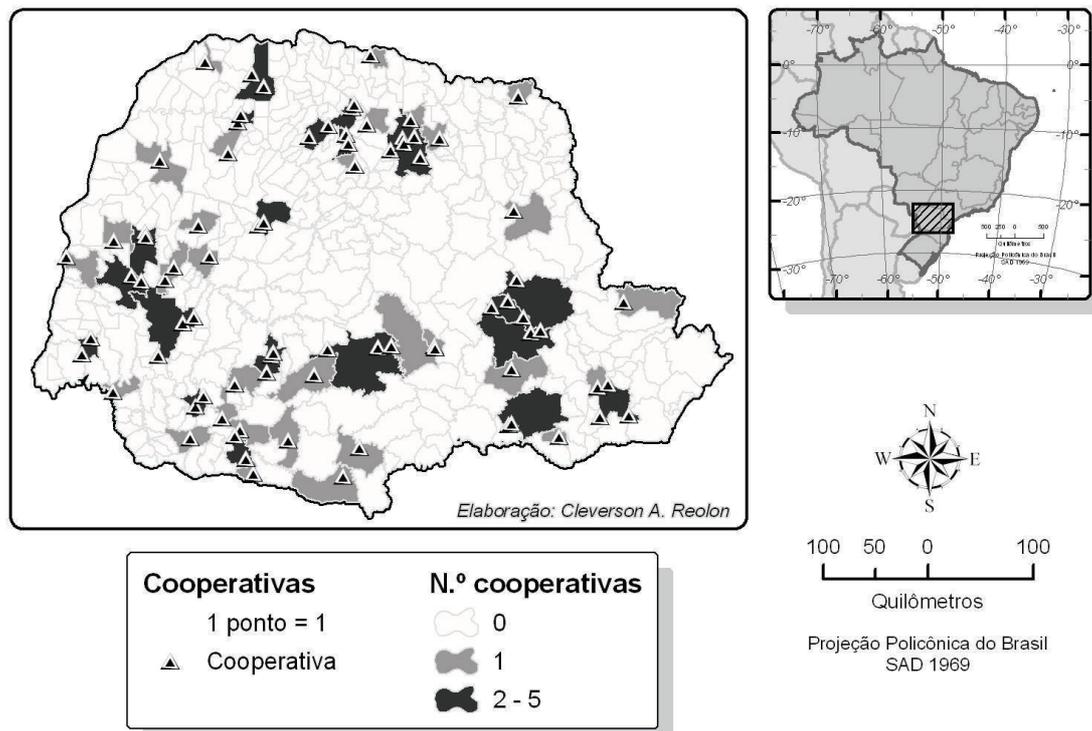
Também são importantes instrumentos de difusão de tecnologias e implementadoras de políticas desenvolvimentistas, como: a difusão do crédito rural, armazenagem, manejo e conservação de solos, manejo integrado de pragas, assentamento de agricultores, agro industrialização entre outros; fomentam muitos municípios do Paraná, e como agentes da economia se configuram como as mais importantes empresas, maiores empregadoras e geradoras de receitas; cerca de um terço dos produtores rurais do Estado do Paraná são cooperados.

A expressiva participação dos pequenos e médios produtores - com área de até 50 hectares - nas cooperativas agropecuárias, representando 70% de seu total de cooperados, evidencia a importância das cooperativas para essa faixa de produtores e as cooperativas agropecuárias do Paraná exportam atualmente

produtos elaborados para cerca de 90 países, gerando receita em torno de dois bilhões de dólares por ano no mercado internacional.

A Figura 2 a seguir, representa a distribuição das cooperativas do ramo agropecuário, no Estado do Paraná, no ano de 2009:

**FIGURA 2 – DISTRIBUIÇÃO DAS COOPERATIVAS DO RAMO AGROPECUÁRIO NO ESTADO DO PARANÁ (2009)**



Fonte: Adaptado de Belusso (2010)

A expansão na base geográfica de atuação das cooperativas significa o recebimento de uma maior variabilidade de produtos agropecuários e diversificação nas linhas de produção (FONSECA; COSTA, 1995, p.364). Com isso amplia-se ainda mais a significação desse tipo de empresa para a estruturação econômica regional e sua respectiva organização espacial. O papel das cooperativas chega a ser evidente diante dos dados existentes sobre a atividade econômica desse tipo de empresa no Paraná.

A abordagem técnica foi predominantemente qualitativa, pois se levou em conta a relação entre a teoria e prática adotada pelas cooperativas agroindustriais dos procedimentos de controladoria e sua administração. O procedimento qualitativo

é recomendado quando se busca compreender fenômenos sociais e interpretá-los na forma dos seus significados para as pessoas (RICHARDSON et al., 2008).

Ainda na definição do perfil da pesquisa, esta, se estrutura sob a ótica da tipologia de pesquisa exploratória, uma vez que tem o objetivo de descoberta de intuições e busca o aprofundamento da relação entre empregados nos procedimentos de controladoria, e tipologia descritiva, onde é relatado o perfil das controladorias existentes nas empresas e demais setores relacionados a este departamento, e o modo de pensar do público identificado no objeto da pesquisa. Com isso, a pesquisa segue um caminho de aprofundamento de uma realidade para em seguida descrevê-la.

No processo de construção da dissertação foram encontrados procedimentos de pesquisa direta e indireta. A título de pesquisa direta, o trabalho exige a busca de informações junto a diversos integrantes das empresas extraídos na forma de entrevistas semiestruturadas. A pesquisa indireta adiciona na dissertação a formulação do conhecimento sobre um departamento de controladoria e a forma com que os agentes atuam neste processo, uma vez que o trabalho analisou, em seção oportuna, relatórios de administração e documentos das empresas entrevistadas.

A pesquisa é operacionalizada sob a forma de estudo de casos múltiplos. Caracterizado por Yin (2005) como o método adequado quando se deseja definir temas mais abrangentes, quando não se deseja ater apenas ao fenômeno em estudo e quando se deseja confiar em múltiplas fontes de informação. Sendo assim, o estudo de casos múltiplos, mais especificamente, permite entender a dinâmica das organizações de forma global, o que parece ser fundamental para reconhecer até que ponto a teoria pode ser aplicada na prática do dia a dia das cooperativas. De acordo com Yin (2005, p. 69), cada caso deve ser cuidadosamente selecionado de forma a: “a) prever resultados semelhantes (uma replicação literal); ou b) produzir resultados contrastantes apenas por razões previsíveis (uma replicação teórica)”.

O estudo de casos foi escolhido como procedimento técnico de pesquisa, pois de acordo com Yin (2005), o estudo de caso, é o método mais indicado para investigar um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto. Neste estudo, as atividades exercidas pela controladoria foram analisadas considerando seu contexto, seu ambiente, ou seja, a própria cooperativa.

Para validar o estudo, conforme os conceitos de Yin (2005), neste trabalho foram necessários a escolha sistematizada dos pontos de coleta de dados. Desta forma, os dados foram comparáveis, uma vez que foram estudadas várias empresas com o intuito de buscar respostas para a problemática em questão. Respeitando as estruturas existentes foram confrontados os dados extraídos da controladoria com departamentos específicos de cada empresa. Foram objetos de entrevista:

- a) a própria controladoria;
- b) principais departamentos em que a controladoria tem relação.

### 3.2 O PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

O protocolo é uma das táticas principais para aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso. Yin (2005, p. 94) apresenta um sumário ilustrativo com as seções que um protocolo deve apresentar:

- a) uma visão geral do projeto do estudo de caso (objetivos e patrocínios do projeto, questões do estudo de caso e leituras importantes sobre o tópico que está sendo investigado);
- b) procedimentos de campo (apresentação de credenciais, acesso aos “locais” do estudo de caso, fontes gerais de informações e advertências de procedimentos);
- c) questões do estudo de caso (as questões específicas que o pesquisador do estudo de caso deve manter em mente ao coletar dados, planilha para disposição específica de dados e as fontes em potencial de informações ao se responder cada questão);
- d) guia para o relatório do estudo de caso (esboço, formato para os dados, uso e apresentação de outras documentações e informações bibliográficas).

O protocolo do estudo de caso orientou o procedimento da entrevista, mesmo sendo entrevista do tipo semiestruturada. Por meio do protocolo sugerido por Yin

(2005), foi possível organizar o trabalho, possibilitando o planejamento das atividades e antecipando problemas que poderiam ocorrer.

### 3.2.1 VISÃO GERAL DO PROJETO DO ESTUDO DE CASO

Como cada estudo possui seu próprio contexto e perspectiva no que diz respeito às informações prévias, qualquer que seja a situação, a informação da pesquisa é uma declaração que o pesquisador pode apresentar a qualquer pessoa que deseje conhecer o trabalho que está sendo desenvolvido.

Yin (2005, p. 94), ressalta que “a visão geral deve incluir as informações prévias sobre o projeto, as questões substantivas que estão sendo estudadas e as leituras relevantes sobre essas questões”.

Neste estudo, temos na introdução a apresentação do trabalho, bem como os seus objetivos e a contextualização. No capítulo 2 o referencial teórico que abrange os principais temas da pesquisa em questão.

### 3.2.2 VISÃO GERAL DO PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

De acordo com Yin (2005, p. 97), em um estudo de caso o pesquisador “deve aprender a integrar acontecimentos do mundo real às necessidades do plano traçado para a coleta de dados”. Os procedimentos de campo do protocolo devem destacar as principais tarefas ao coletar dados, incluindo:

- a) obter acesso a organizações ou às pessoas que serão entrevistadas. (Esse acesso foi previamente agendado via e-mail ou telefone com os gestores de cada departamento);
- b) possuir recursos suficientes enquanto estiver em campo (foram utilizados recursos como gravador, cadernos para anotações e demais materiais);
- c) desenvolver um procedimento para pedir ajuda e orientação, se necessário for, de pesquisadores ou colegas de outros estudos de casos;

- d) estabelecer uma agenda clara de atividades de coleta de dados que se espera que sejam concluídas em períodos especificados de tempo; (Foi estabelecido um cronograma com todas as etapas da pesquisa, incluindo revisão teórica, definição do instrumento de pesquisa, realização da coleta dos dados de campo, a análise e o relatório final da pesquisa);
- f) preparar-se para acontecimentos inesperados, incluindo mudanças na disponibilidade dos entrevistados, assim como alterações de humor e na motivação do pesquisador do estudo de caso;
- g) o estudo se desenvolveu com uma pesquisa bibliográfica em artigos nacionais e internacionais publicados em revistas e periódicos, e mediante a revisão das teses e dissertações de mestrado. O acesso a essas fontes foi possibilitado devido ao banco de dados da biblioteca da FECAP e demais recursos necessários para complementar o estudo.

### 3.2.3 QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO

Neste tópico, duas características se distinguem das questões feitas em uma entrevista de levantamento conforme Yin (2005): orientação geral de questões e níveis de questões. Pois as questões realizadas neste tópico são dirigidas ao pesquisador e não aos entrevistados.

O questionário utilizado para esta pesquisa (**APÊNDICE B**) foi elaborado com base no Capítulo 2 deste trabalho, em que se apresentou o referencial teórico sobre a ECBC de Borinelli (2006), os estudos sobre a controladoria e suas funções, a importância do cooperativismo no agronegócio brasileiro, e as particularidades sobre a constituição e gestão das cooperativas.

Assim, possibilitou-se elaborar os questionários que procuram verificar a prática da Controladoria voltada para as cooperativas, que tem como foco de investigação, além das funções apresentadas por Borinelli (2006) algumas das características específicas voltadas para cooperativas.

Segundo Yin (2005) cada questão deve vir acompanhado de uma lista de fontes prováveis de evidências. Isso será possível com o uso de diferentes fontes de

evidências utilizadas pelo pesquisador (documentos, entrevistas e questionários) provenientes dos gestores envolvidos na pesquisa. No caso das cooperativas, tivemos os informes anuais, os demonstrativos oferecidos aos cooperados e demais informativos de divulgação, e a partir desse material, o instrumento de pesquisa foi capaz de lidar com a subjetividade do trabalho.

Para que se possa responder à questão de pesquisa e atender aos objetivos específicos deste trabalho, foram estudadas mais detalhadamente as três perspectivas apontadas por Borinelli (2006), revisando os conceitos básicos propostos, complementando com foco em cooperativas e verificar sua aderência nestas agroindústrias.

### 3.2.4 GUIA PARA O RELATÓRIO DE UM ESTUDO DE CASO

Na maioria das dissertações, os acadêmicos consideram que é uma das funções do relatório é comunicar claramente as descrições e as análises, possibilitando que se estabeleça a relação entre os achados e as teorias ou as outras pesquisas existentes (YIN, 2005).

Como explica Yin (2005, p. 102) “em resumo, até onde for possível, o esquema básico do relatório do estudo de caso deveria fazer parte do protocolo”, pois isso facilitaria a coleta de dados.

A elaboração do relatório desta pesquisa seguiu os padrões conforme o Manual de Normalização de trabalhos acadêmicos e referências bibliográficas (de acordo com as normas vigentes da ABNT) desenvolvido pela FECAP em 01.03.2010, e atualizado conforme necessário.

### 3.3 ETAPAS DA PESQUISA E AS ESTRATÉGIAS UTILIZADAS

Para a execução da pesquisa, foram aplicadas técnicas de natureza qualitativa e quantitativa, pois foi realizada a integração entre os dados apurados mediante entrevistas, questionários e análises de documentos internos, objetivando-

se com isso, realizar a triangulação das informações com a finalidade de se obter maior confiabilidade dos subsídios da pesquisa.

### 3.3.1 REALIZAÇÃO DE PRÉ-TESTE DE ENTREVISTA

Da mesma forma que em pesquisas do tipo *survey*, são aplicados pré-questionários, esta investigação utilizou um estudo de caso piloto aplicado a uma cooperativa agroindustrial, para testar a lógica da entrevista, complementando ou extraindo etapas e questões da pesquisa.

Gil (2002, p. 119) afirma que a pesquisa piloto, ou por ele chamada pré-teste, é uma etapa importante na coleta de dados, o autor afirma que “tão logo o questionário, ou formulário, ou o roteiro da entrevista estejam redigidos, passa-se a seu pré-teste. Muitos pesquisadores descuidam desta tarefa, mas somente a partir daí é que tais instrumentos serão validados para o levantamento”.

Na empresa onde foi aplicada o pré-teste, não existe um departamento de controladoria formado, mas sua contribuição foi extremamente importante na elaboração e aprimoramento dos questionários. Com a realização dessa pesquisa piloto, pequenos ajustes foram feitos nos questionários. A empresa onde foi aplicado o pré-teste, está dentro das maiores cooperativas agroindustriais do Estado, e foi escolhida devido a sua facilidade de acesso, pelo conhecimento e convívio com alguns de seus gestores. Ressalta-se que as respostas das pesquisas-piloto não fazem parte do resultado da pesquisa.

A entrevista foi realizada com o gerente administrativo da área que forneceu além de demonstrativos financeiros, informes de divulgação, e através da entrevista realizada, foi constatado que o Bloco 05 (**APÊNDICE B**) do questionário poderia ser alterado, retirando a questão 12 por se tornar semelhante à questão 14, no que se refere às atividades realizadas pela controladoria de forma geral e específica. Também, chegou-se a conclusão, depois de realizado o pré-teste, que a questão 12 poderia ser analisada através do organograma de cada cooperativa, devido a isso não seria necessária sua análise através desta questão.

Portanto, no Bloco 05 foi alterado o nome do Bloco de “Estrutura da Controladoria na Empresa” para “Forma de Relacionamento da Controladoria com outras unidades organizacionais”, retirou-se a questão 12 e mantiveram-se as demais, ou seja, a questão 13 e 14 e o questionário foi aplicado nas cooperativas pesquisadas depois dessa reestruturação.

Outro ponto relevante, é que foi possível prever uma estimativa de tempo da realização da entrevista, podendo assim, facilitar a programação do gestor que seria entrevistado.

### 3.3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A pesquisa foi conduzida da seguinte forma: em primeira instância buscou-se junto a OCEPAR, a relação das maiores cooperativas agroindustriais do Paraná, dentre as 240 sociedades cooperativas de diversos seguimentos existentes em todo Estado, optou-se pelas agroindustriais, devido à facilidade de acesso, representatividade econômica, por pertencerem ao mesmo seguimento pesquisado (ramo de alimentos), e atenderem aos mesmos pré-requisitos estabelecidos na pesquisa quanto ao porte, estrutura organizacional e demais processos de gestão.

Como critério pelo referido órgão para a classificação das cooperativas foi adotado o patrimônio líquido. Como não são todas as sociedades cooperativas que possuem as suas Matrizes ou Sedes Administrativas no Paraná, das 81 cooperativas agropecuárias em todo Estado, foram feitos contatos com as oito componentes da relação que estão entre as maiores do agronegócio. O objetivo nessa etapa era fazer um levantamento prévio sobre o histórico, as ações administrativas e a possibilidade de realizar um estudo mais detalhado em cada uma delas.

O Patrimônio Líquido evidencia recursos dos proprietários (dos cooperados, no caso das cooperativas), aplicados na cooperativa. Como existe nas cooperativas analisadas, uma contínua aplicação de capital pelos cooperados, através de retenção da produção entregue na cooperativa, teremos um acréscimo permanente de capital por esse meio.

Das oito cooperativas contatadas, cinco deram abertura para o estudo, elas estão localizadas nas cidades de Palotina, Cascavel, Cafelândia, Campo Mourão e Maringá. O objetivo inicial era desenvolver a pesquisa nas oito maiores organizações do Paraná, porém, diante da impossibilidade de pesquisar todas elas, o trabalho se desenvolveu nas cinco maiores. Vale ressaltar que foram mantidos vários contatos com as referidas cooperativas via telefone, e-mail, envio de questionários de pesquisa e outros.

Outro limite é o próprio resultado da pesquisa, pois estudos de caso têm grande validade interna, mas pouca validade externa. Sendo assim, os resultados obtidos não puderam ser extrapolados para todas as cooperativas agroindustriais. Além disso, o fato do estudo restringir-se a um único Estado também seja um limitante.

A primeira etapa foi realizada através de entrevistas com os responsáveis da área de controladoria, e a coleta de material de pesquisa junto às cooperativas. Por questão de confidencialidade, não será divulgado os nomes das cooperativas pesquisadas, substituindo sua denominação de Cooperativas A, B, C, D e E.

A amostragem adotada no trabalho foi a modelo não probabilística do tipo por tipicidade ou intencional, pois foram investigadas somente as cinco maiores cooperativas agroindustriais do Paraná. Segundo Oliveira, A. B. S. (2003, p. 88) esse tipo de amostragem tem como principal característica o “desconhecimento da probabilidade de seleção de determinado elemento dentro do universo em estudo”.

O trabalho foi orientado para o estudo de casos múltiplos. Pesquisaram-se cinco sociedades cooperativas agroindustriais, sendo que este número foi escolhido de forma intencional como já explicado anteriormente. O processo de seleção das empresas aconteceu da seguinte ordem de acontecimentos:

- a) listagem de empresas de grande porte (de acordo com o patrimônio líquido) caracterizando as empresas objetos de estudo: A base de dados foi extraída OCEPAR, totalizando oito cooperativas agroindustriais. A utilização destas fontes se dá pela facilidade na obtenção de dados;
- b) envio de email de autorização de pesquisa: Para todas estas empresas foi enviado um e-mail ao responsável do setor de

Controladoria, quando existente, ou ao gestor da área correspondente, solicitando a realização da pesquisa;

- c) O segundo critério de seleção, foi a existência de Controladoria ou o setor responsável pela área, e o terceiro foi a verificação da estrutura organizacional existente.

Após este processo, o projeto caminhou para a seleção da unidade de análise. Yin (2005) ressalta que um ponto fundamental na construção de um estudo de caso com validade científica é assegurar que as questões das pesquisas sejam pertinentes à unidade de análise. Através do estudo da literatura, e a pesquisa realizada por Borinelli (2006), foi verificado todos os processos adotados pelas cooperativas no setor da Controladoria e suas práticas, na busca do aperfeiçoamento contínuo como meio de melhorar a competitividade em suas áreas de atuação.

### 3.3.3 COLETA DE DADOS

Com relação à coleta de dados, foram utilizadas múltiplas fontes: sobretudo entrevistas semiestruturadas e observação não participante. De acordo com Richardson et al. (2008), estes tipos de entrevistas dão a oportunidade ao pesquisador de obter informações mais detalhadas a serem utilizadas nas análises qualitativas. A observação não participante possibilita o registro de várias informações pertinentes ao estudo.

Para que a coleta de dados seja realizada de forma satisfatória, segundo Yin (2005) é preciso utilizar três princípios: várias fontes de evidências (triangulação); criar um banco de dados para o estudo de caso e manter o encadeamento de evidências. As evidências podem ser buscadas através de documentos, registros em arquivo, entrevistas, observação participante e artefatos físicos.

A descrição do processo de coleta de dados é relevante para a credibilidade dos resultados, a sua escolha no estudo de caso depende do tipo de dado necessário para responder à questão de pesquisa. Na etapa de coleta dos dados, o procedimento para aumentar a validade de constructo é a utilização de múltiplas

fontes de evidências como já dito anteriormente, o que só dará credibilidade aos resultados da pesquisa.

A coleta de dados desta pesquisa qualitativa foi desenvolvida da seguinte maneira:

- a) **pesquisa bibliográfica:** foi realizado um levantamento das pesquisas nacionais e internacionais sobre o tema Controladoria, suas funções e características organizacionais, as perspectivas da ECBC conforme Borinelli (2006), e um levantamento sobre o Cooperativismo no Brasil e a representatividade das agroindústrias na economia brasileira;
- b) **pesquisa documental:** para auxiliar e validar as deduções do trabalho foram requisitadas documentações que comprovem argumentos, bem como arquivos que contextualizem o ambiente da empresa. As documentações obtidas consistiram em apenas informativos de divulgação sobre o desempenho da empresa e fichas com dados técnicos da controladoria, informações gerenciais, etc;
- c) **entrevistas e questionários:** as entrevistas foram realizadas junto aos integrantes que compõem a controladoria (*Controllers* e outros profissionais). Foi efetuada de forma individual, realizada com um participante por vez e só houve um agente responsável pela obtenção de dados, que corresponde ao autor da pesquisa. Para a condução da investigação foi utilizado o tipo de entrevista semiestruturada, de modo que segue um guia flexível das questões a serem abordadas e na qual os participantes foram indagados sobre as mesmas questões. O questionário foi aplicado aos demais gestores das áreas que envolvem todo o departamento da Controladoria, assim como: Contabilidade, administração, compras, vendas, planejamento, tributário, e auditoria.

Para a realização desta pesquisa, fez necessária a definição dos objetivos de cada um dos tipos de pesquisa qualitativa que foram usadas neste trabalho, baseando-se nas fontes de evidências de Yin (2005), conforme pode ser visto no Quadro 07.

**QUADRO 7 – MÉTODO QUALITATIVO E SEUS OBJETIVOS**

| <b>MÉTODO QUALITATIVO</b>                                  | <b>OBJETIVOS</b>   |
|--|--|
| Pesquisa Bibliográfica                                     | Levantamento de pesquisas nacionais e internacionais sobre Controladoria, Agronegócio e Cooperativismo. Análise da tese de doutorado de Bornelli (2006), através da pesquisa bibliográfica de modo a contribuir para o avanço do conhecimento da ECBC proposta pelo autor aplicada em outros segmentos da economia brasileira justificado pela representatividade econômica do setor do agronegócio. |
| Pesquisa Documental (Documentação e registros em arquivos) | Identificação de documentos, informes de divulgação, evidências que possibilitaram inferir, com base nas questões do estudo de caso múltiplo, o conhecimento das práticas de Controladoria nas cooperativas pesquisadas e sua aderência à Estrutura Conceitual Básica de Controladoria - ECBC (Bornelli 2006).   |
| Entrevistas e questionários<br>Entrevistas                 | Obtenção de evidências, a partir de entrevistas e questionários a gestores e executivos das cooperativas pesquisadas sobre as funções da Controladoria, que permitiram inferir através de suas percepções sobre a questão do estudo, bem como possibilitaram realizar o cruzamento de dados, necessário para a certificação da qualidade dos achados identificados.                                  |

Fonte: Elaborado pela autora

A necessidade da utilização de várias fontes de dados é justificada pelas questões da qualidade da pesquisa. A partir de múltiplas fontes de dados espera-se poder a realizar a triangulação dos dados. Com a triangulação, o pesquisador pode se dedicar a uma diversidade de questões: históricas, comportamentais e de atitude. Com o uso desta triangulação, esperava-se que se obtivesse a convergência de diversos tipos de achados, além de que isso proporcionou uma base de dados mais apurada e convincente (YIN, 2005).

Por se tratar de uma pesquisa comparativa, as técnicas utilizadas foram as de dados primários e secundários. Os dados gerados pela investigação por questionário são primários, porém, os dados de Borinelli (2006) para identificar o alinhamento entre a percepção das funções de controladoria dos gestores das cooperativas em relação às demais empresas e os dados dos demais documentos da entidade coletados para a análise são caracterizados como secundários.

### 3.3.4 A ESTRUTURAÇÃO DA PESQUISA DE CAMPO

Para a realização da pesquisa de campo deste estudo, foi necessário o uso de várias fontes, as quais citam: pesquisa documental, entrevistas e questionários.

De acordo com Oliveira, A. B. S. (2003, p. 65), a pesquisa de campo “é uma forma de coleta que permite a obtenção de dados sobre um fenômeno de interesse, de maneira como este ocorre na realidade estudada”.

A pesquisa de campo teve como objetivo fundamental de conhecer as práticas da Controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná. O que foi possível por meio do instrumento de pesquisa que foi construído a partir do uso da metodologia de estudo de múltiplos casos.

### 3.3.5 ANÁLISE DOCUMENTAL

Pesquisa documental é a forma de coleta de dados em relação a documentos escritos ou não, denominados fontes primárias (OLIVEIRA, A. B. S., 2003). Ainda segundo Oliveira, A. B. S. (2003, p. 64) “livros, revistas, jornais, publicações avulsas e teses são fontes secundárias. Assim, o documento é uma fonte de dados, fixada materialmente e suscetível a ser utilizado para consulta, estudo ou prova”.

Para o tratamento dos dados gerados, foi solicitado junto aos gestores da empresa o acesso a documentos internos das cooperativas com o intuito de identificar subsídios para o entendimento das práticas de Controladoria na empresa, e assim, fazer o confronto com as respostas da entrevista semiestruturada e dos questionários enviados aos demais gestores. Como não foi possível esse acesso aos documentos internos, utilizaram-se os informes de divulgação e algumas das respostas com o responsável pela área de controladoria obtida na entrevista.

Os dados gerados a partir dos documentos formaram um banco de dados, no qual foram arquivados todos os documentos que foram disponibilizados pelas cooperativas. Os informes foram catalogados e analisados quanto a sua utilidade para esta pesquisa e classificados a partir de critérios que possibilitaram utilizá-los para a análise das dimensões comparativas com a entrevista e questionários sobre

as funções e atividades desempenhadas pela Controladoria na instituição, bem como sua aderência à ECBC de proposta por Borinelli (2006).

Bardin (2004, p. 40) discorre que a análise de conteúdo “é um conjunto de operações visando representar o conteúdo de um documento sob uma forma diferente da original, que permite dar forma conveniente e representar de outro modo a informação por intermédio de procedimentos de transformação”. Para cada evidência encontrada, elas foram classificadas de acordo com o tipo de dimensões com as quais foi possível associá-las. Após a identificação de cada uma das evidências fez-se uma análise qualitativa e quantitativa das evidências. Com base nesse processo, buscaram-se os elementos que possibilitassem conhecer as práticas de Controladoria nas sociedades cooperativas, bem como responder aos demais objetivos desta pesquisa.

### 3.3.6 ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS

As entrevistas semiestruturadas foram realizadas com 05 (cinco) gerentes das cooperativas. Todos são conhecedores das funções, atividades e práticas da Controladoria (ou unidade responsável quando a sua existência) e estão, ou estiveram envolvidos direta ou indiretamente, nos processos de implantação, desenvolvimento, execução, controle ou coordenação de alguma atividade relacionada a este setor.

A entrevista individual com o gestor responsável pela área de controladoria das cooperativas (ou a que exerce suas funções) foi realizada no período de Novembro e Dezembro de 2012. Os locais utilizados para as entrevistas foram as próprias dependências das sedes das instituições, com um tempo médio de 60 (sessenta) minutos à uma hora e meia de duração. Primeiramente foi realizado um contato por telefone e em seguida enviado um email para a explicação sobre o tema da pesquisa e agendamento da entrevista.

Nas entrevistas, pretendeu-se identificar evidências que possibilitassem complementar as informações obtidas na análise documental e cruzar essas evidências com aquelas encontradas naquela fase, bem como as obtidas a partir dos questionários. Todas as entrevistas foram realizadas na sede da matriz de cada

cooperativa pesquisada, foram gravadas e depois transcritas para fins de análise. A estrutura completa que foi utilizada para realização da entrevista está no **APÊNDICE B**.

Com base no estudo de Borinelli (2006), o questionário buscou coletar informações dos gestores sobre a unidade de Controladoria, e compará-los com o resultado obtido pelo referido autor. O questionário foi dividido em 07 (sete) partes distintas, separado por Blocos, facilitando o entendimento ao respondente e focando em assuntos específicos. Conforme se observa a seguir:

**QUADRO 8 – IDENTIFICAÇÃO DOS BLOCOS QUE COMPÕEM O QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA**

| IDENTIFICAÇÃO DOS BLOCOS   | OBJETIVOS  |
|--|--|
| Bloco 1: Identificação   | Identificar a instituição que está respondendo ao questionário, pois nem sempre o respondente é o principal responsável pela área da Controladoria das cooperativas.   |
| Bloco 2: Estrutura da Instituição  | Entender a estrutura da instituição e a localização da área da Controladoria (se existir), para que o respondente apresente as principais áreas da cooperativa e qual a posição hierárquica da Controladoria nessas áreas.   |
| Bloco 3: Identificação da unidade organizacional que exerce funções de controladoria     | Detalhar a identificação da área de controladoria nas cooperativas. Preocupando-se em entender se há ou não a unidade, e qual a área que realiza as funções de controladoria que faz parte do sistema organizacional da empresa.   |
| Bloco 4: Identificação do profissional da principal unidade de controladoria             | Procura-se traçar o perfil do profissional responsável pela área de controladoria da cooperativa, relacionando o cargo do responsável com a posição hierárquica da controladoria na instituição.   |
| Bloco 5: Forma de Relacionamento da Controladoria com as outras unidades organizacionais | Investigar a postura assumida pela unidade Organizacional Controladoria (ou a que exerce suas funções) quando do seu relacionamento com as demais áreas da organização.  |
| Bloco 6: Funções, atribuições e atividades da controladoria                              | Investigar quais as funções e atividades estão sob a mesma responsabilidade da área de controladoria e as que não estão, em quais áreas estão alocadas.  |
| Bloco 7: Papel desempenhado pela controladoria em processos específicos                  | Continuação do bloco 6 com a abertura de três opções de respostas para cada função. Essas funções foram eleitas como específicas por serem citadas por alguns autores e outros não. Devido a isso, objetiva-se com este bloco entender a intensidade com que a controladoria participa nesses processos. |

Fonte: Elaborado a partir de Borinelli (2006)

Optou-se por dividir o questionário em blocos, facilitando o entendimento ao respondente e focando os assuntos em pontos específicos.

### 3.3.7 QUESTIONÁRIOS ESTRUTURADOS

Os questionários estruturados foram construídos a partir do questionário utilizado nas entrevistas (**APÊNDICE B**), composto por duas partes: a primeira para a identificação dos respondentes (Bloco 01 da entrevista) e a segunda sobre o Papel desempenhado pela Controladoria em processos específicos (Bloco 07 da entrevista). Tem como principal objetivo entender na visão dos gestores e executivos da cooperativa e a participação da Controladoria em processos específicos, resumidamente ligados ao planejamento estratégico, orçamento, avaliação de desempenho, entre outros.

Após a entrevista com os responsáveis pela controladoria, contabilidade e administrativo financeiro, foram enviados os questionários estruturados para os demais executivos das cooperativas, estabelecendo o prazo máximo de 20 de Janeiro de 2013 para a entrega das respostas. Para a segunda parte do questionário, atribuíram-se as respostas de natureza qualitativa. As respostas foram divididas em 07 alternativas, somente foram considerados os questionários com todas as assertivas respondidas.

Oliveira, A. B. S. (2003, p. 88) assevera que “a análise é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores”. Analisando de forma isolada cada sociedade cooperativa, com o objetivo entender na visão dos gestores e executivos da cooperativa, a participação da Controladoria em processos específicos, o respondente poderia optar entre nenhuma ou no máximo quatro opções das sete oferecidas como respostas, conforme o Quadro 09:

**QUADRO 9 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS**

| <b>Alternativas</b> | <b>Papel da Controladoria</b>                                       |
|---------------------|---|
| <b>A</b>            | Não participa do processo   |
| <b>B</b>            | Apenas realiza tarefas da sua área, assim como as demais da empresa |
| <b>C</b>            | Fornecer apoio/suporte informacional                                |
| <b>D</b>            | Executa o Processo  |
| <b>E</b>            | Coordena/Organiza o Processo  |
| <b>F</b>            | É responsável pelo Processo   |
| <b>G</b>            | É corresponsável pelo Processo                                      |

Fonte: Adaptado de Cruz (2009)

Os gestores responsáveis pela Controladoria e pela Divisão Administrativa Financeira identificaram as pessoas e os setores, a quem deveriam ser submetidos os questionários pelos níveis funcionais envolvidos com a tomada de decisões. A partir dessa lista, enviou-se um e-mail para o total de colaboradores compreendendo Diretoria, Gerentes de Divisão, Gerentes de Departamento e Superintendentes, solicitando-lhes sua colaboração voluntária e que lessem como se desenvolveria a pesquisa.

Conforme Lunkes et al. (2009) quanto à posição hierárquica, existe uma questão recorrente na literatura, de onde a Controladoria deverá estar situada no organograma da entidade e conseqüentemente, é discutida a atribuição de tarefas e sobre os poderes de decisão e comando. Nas empresas selecionadas, durante a pesquisa foram identificados primeiramente pelo organograma, os departamentos responsáveis pela gestão executiva das operações.

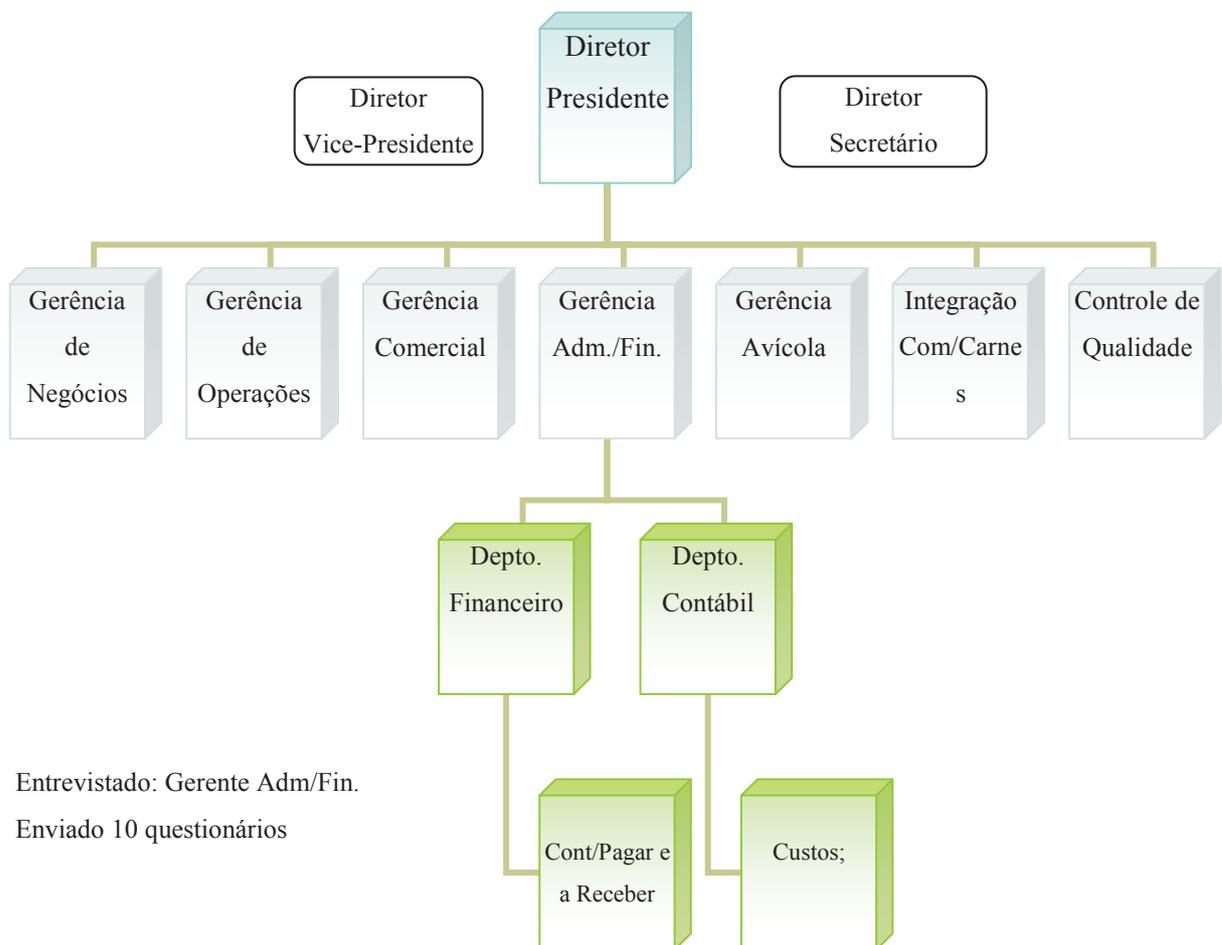
De acordo com os organogramas das cooperativas estudadas, foi construído um novo organograma contendo todos os setores dos quais foram enviados os questionários, de forma a observar onde estava alocado hierarquicamente cada departamento.

A seguir, estão divididos os setores que compõem a divisão executiva e administrativa das cooperativas que foram a população pesquisada. Analisando o organograma geral fornecido pelas empresas pesquisadas, observa-se fator contraditório ao identificado por pesquisas anteriores, como Borinelli (2006), Cruz

(2009) e Horngren, Sundem e Stratton (2004), pelo agrupamento do setor de controladoria em outros departamentos bem como a ligação indireta à alta gestão em serviços corporativos.

Para a sociedade cooperativa “A”, como pode ser observado não possui em seu organograma um departamento de controladoria instituído e ligado à alta gestão. A Figura 3 esquematiza somente os setores indicados pela empresa para a entrevista e envio dos questionários.

**FIGURA 3 – ORGANOGAMA DOS SETORES EXECUTIVOS E ADMINISTRATIVOS PESQUISADOS NA COOPERATIVA A**



Fonte: Dados da pesquisa

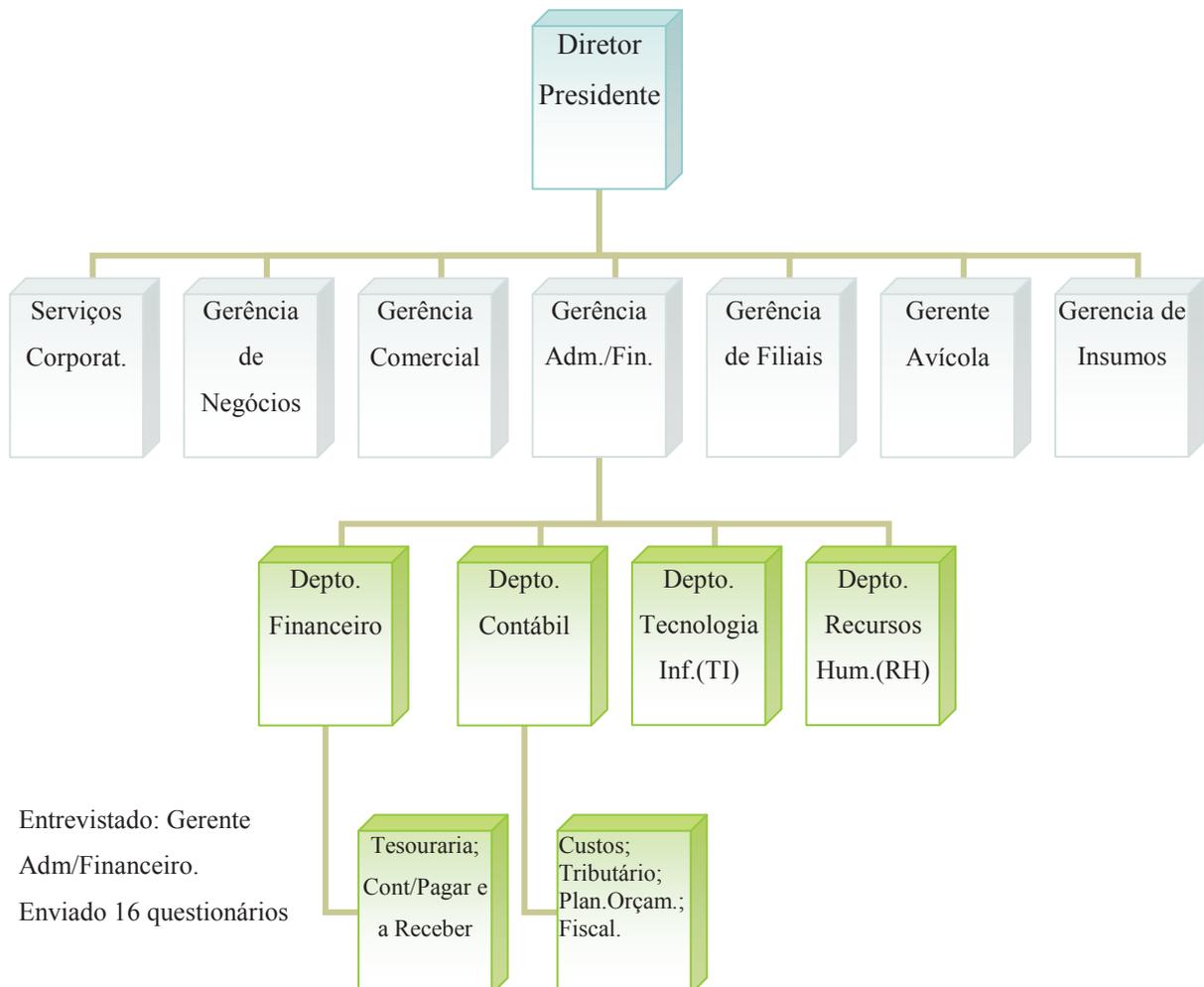
Conforme podemos observar no organograma, a cooperativa tem como órgão responsável pela controladoria, ou a que exerce suas funções o setor de **Divisão Administrativa Financeira**. Como nesta sociedade cooperativa não existe a

Controladoria como departamento organizacional, o entrevistado foi o gerente desta divisão.

Foram enviados 10 (dez) questionários por e-mail, para os setores que compõem a divisão executiva e a subdivisão administrativa financeira, conforme a Figura 3, tendo como respondentes os executivos e gerentes de departamentos. Os números totais de questionário respondidos foram de 07 (sete), havendo apenas, o não recebimento de 03 (três) respostas dos setores: Gerência de Operações e Logística, Integração Avícola e Integração Comercial de Carnes.

Na sociedade cooperativa “B”, nota-se uma recorrência da não institucionalização do departamento de controladoria, apresentado esquematicamente pelo organograma fornecido pela empresa, demonstrado na Figura 04:

**FIGURA 4 – ORGANOGAMA DOS SETORES EXECUTIVOS E ADMINISTRATIVOS PESQUISADOS NA COOPERATIVA B**



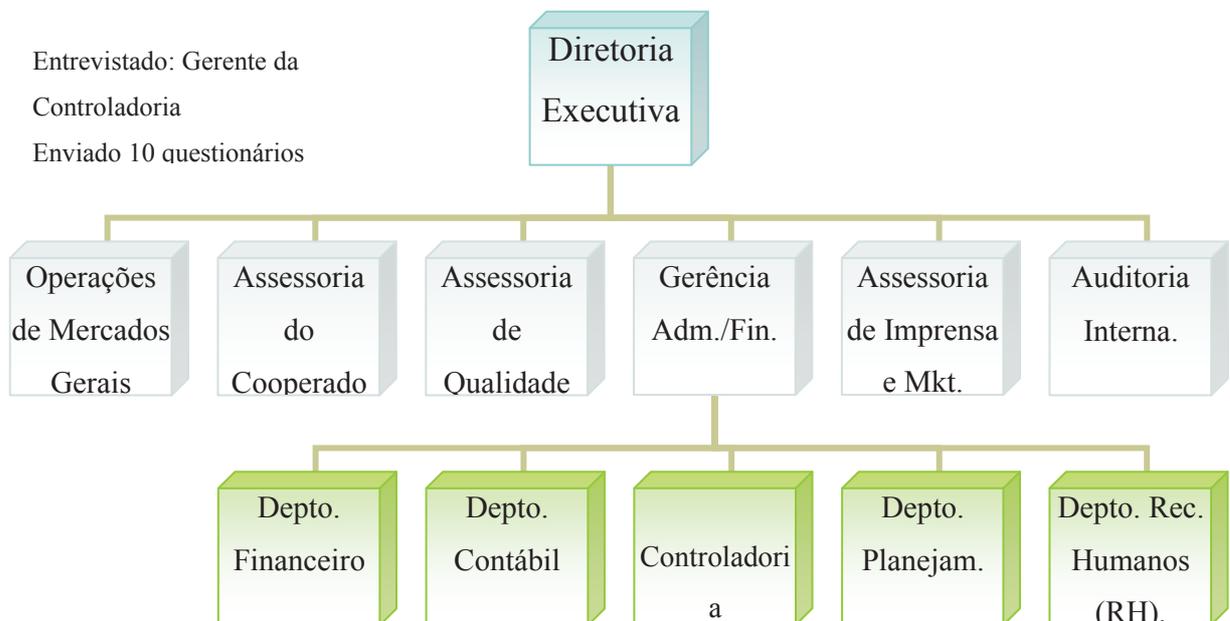
Fonte: Dados da pesquisa

A sociedade cooperativa “B” em questão tem como órgão responsável pela controladoria, ou a que exerce suas funções o setor **Administrativo Financeiro**. Como não existe a Controladoria como departamento organizacional, o entrevistado foi o gerente desta divisão.

Foram enviados 16 (dezesesseis) questionários via e-mail, para os setores que compõem a divisão executiva e a subdivisão administrativa financeira, conforme a Figura 05, tendo como respondentes os executivos e gerentes de departamentos. O total de questionário respondido foi de 12 (doze), com o não recebimento de 04 (quatro) respostas dos setores: Serviços Corporativos, Planejamento Orçamentário, Contas a Pagar e Receber, e Recursos Humanos.

Na sociedade cooperativa “C”, foi identificada no organograma da empresa, a função de controladoria ligada à alta gestão como unidade administrativa, conforme prevê Borinelli (2006).

**FIGURA 5 – ORGANOGRAMA DOS SETORES EXECUTIVOS E ADMINISTRATIVOS PESQUISADOS NA COOPERATIVA C**

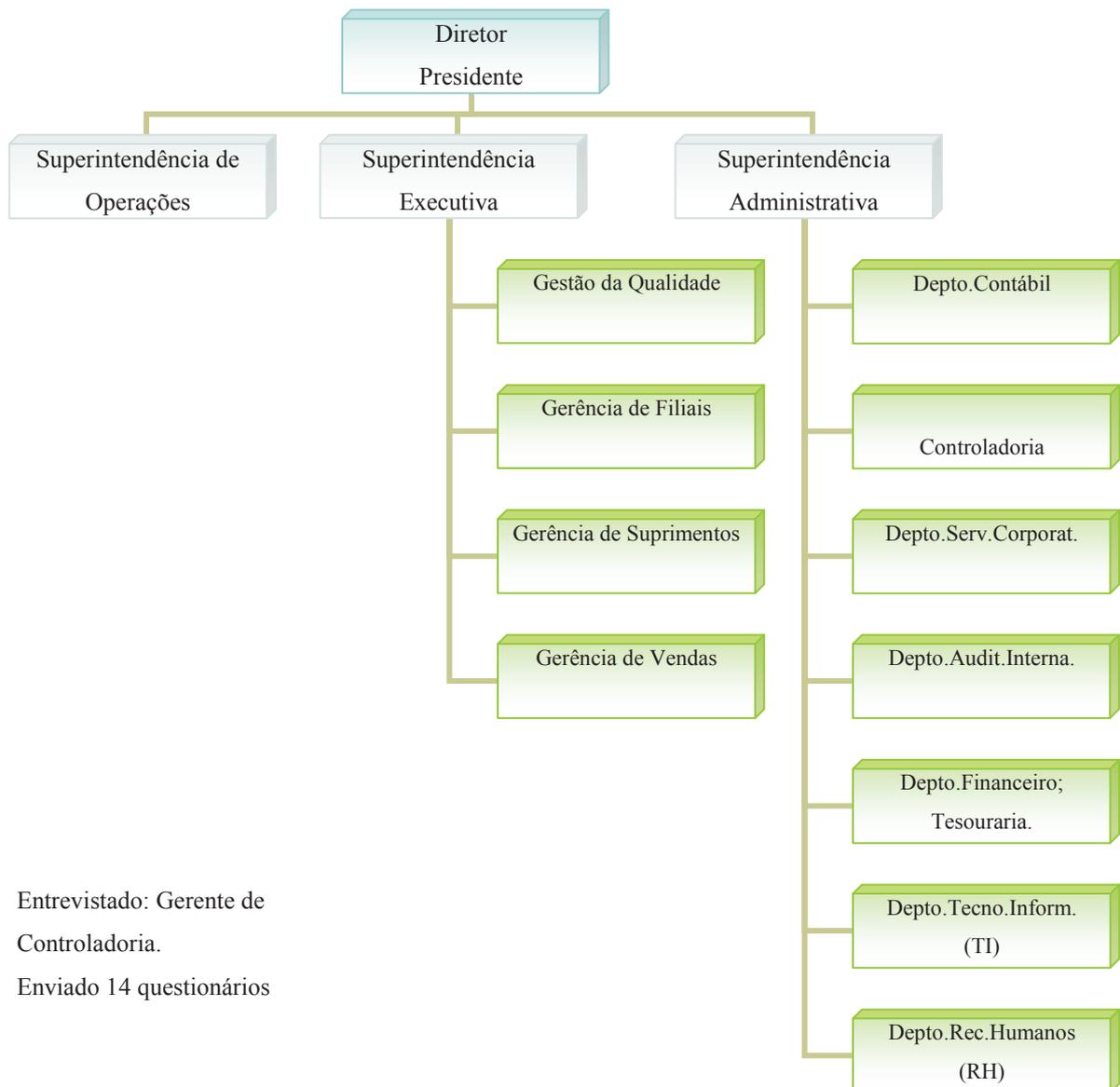


Fonte: Dados da pesquisa

A sociedade cooperativa em questão possui a Controladoria como departamento organizacional, o entrevistado foi o supervisor desta divisão, ou seja, o Supervisor da Controladoria. Foram enviados 10 (dez) questionários para os setores da divisão executiva e administrativa financeira com a colaboração do entrevistado.

Para a sociedade cooperativa “D”, o organograma é apresentado na Figura 6, a seguir:

**FIGURA 6 – ORGANOGAMA DOS SETORES EXECUTIVOS E ADMINISTRATIVOS PESQUISADOS NA COOPERATIVA D**



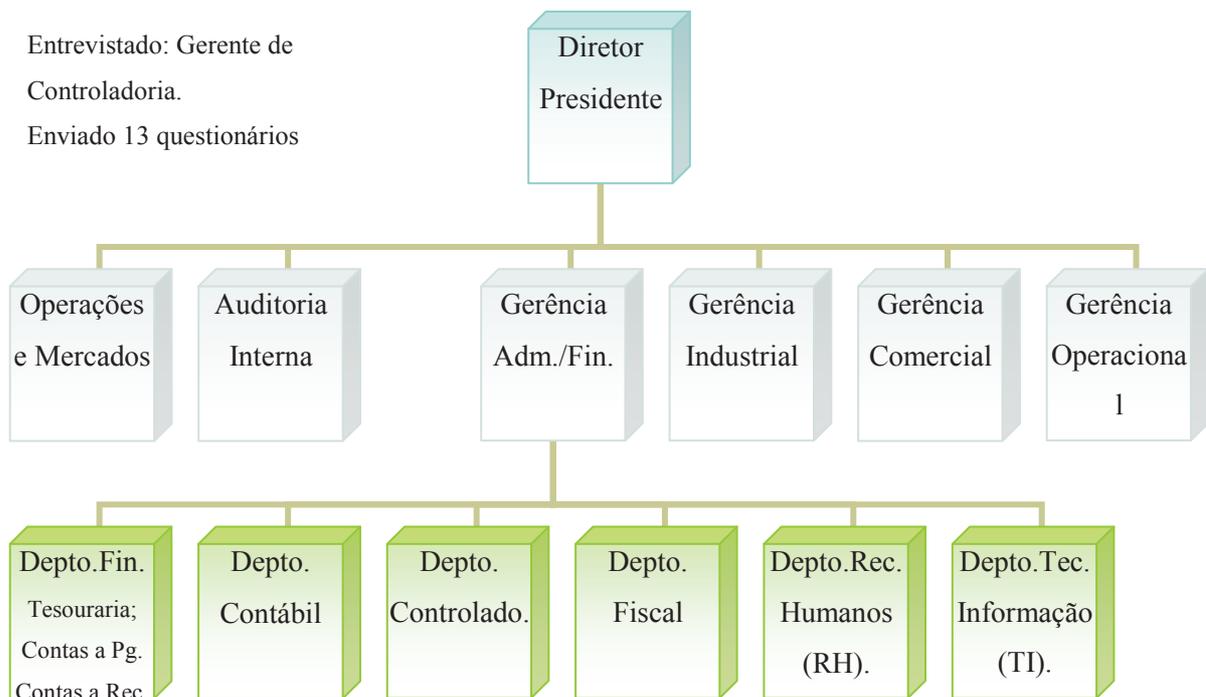
Entrevistado: Gerente de Controladoria.  
Enviado 14 questionários

Fonte: Dados da pesquisa

A sociedade cooperativa “D” possui a Controladoria como departamento organizacional. O Gerente da Controladoria foi o entrevistado nessa cooperativa. Foram enviados 14 (quatorze) questionários, para as superintendências executiva e administrativa. O total de questionários respondidos foi de 10 (dez), tendo como não recebimento de 04 (quatro) respostas dos setores: Tesouraria, Auditoria Interna, Serviços Corporativos e Superintendência de Operações.

Finalmente na sociedade cooperativa “E”, esquematicamente representada por seu organograma na Figura 07 a seguir:

**FIGURA 7 – ORGANOGAMA DOS SETORES EXECUTIVOS E ADMINISTRATIVOS PESQUISADOS NA COOPERATIVA E**



Fonte: Dados da pesquisa

Esta sociedade cooperativa também possui a Controladoria como departamento organizacional, sendo subordinada a Gerência Administrativa Financeira. O entrevistado foi o Gerente de Controladoria. Com o total de 13 (treze) questionários enviados, a resposta positiva foi de 08 (oito) setores que compõem a divisão executiva e a gerência administrativa financeira. O não recebimento foi dos

seguintes setores: Operações de Mercado, Auditoria Interna, Gerência Industrial, Contas a Pagar e Receber e Tesouraria.

Apresentado a seguir no quadro setores da divisão executiva que receberam os questionários estruturados e os setores que foram realizadas as entrevistas foram agrupados as principais funções em auditoria interna, assessoramento de cooperativismo, assessoria de qualidade, assessoria de imprensa e marketing, controle e gestão de qualidade, divisão de superintendência administrativa e financeira, superintendência executiva. Agrupou-se ainda as divisões de superintendência de operações, gerência avícola, gerência comercial, gerência de insumos, gerência de negócios, gerência operacional, gerência de filiais, gerência de suprimentos, gerência de vendas, gerência industrial, gerência de operações e logística, integração de carnes, operações de mercados gerais e serviços corporativos. Essa seleção foi orientada pelo entrevistado, ou seja, o gerente da Controladoria (*controller*), e o gerente administrativo financeiro. Sua distribuição e recorrência estão apresentadas no Quadro 10 a seguir:

**QUADRO 10 – DIVISÃO EXECUTIVA DAS COOPERATIVAS PESQUISADAS**

| Setores desta divisão                               | COOP.<br>A | COOP.<br>B | COOP.<br>C | COOP.<br>D | COOP.<br>E |
|---|------------|------------|------------|------------|------------|
| Auditoria Interna                                   |            |            | ✓          |            | ✓          |
| Asses. de Cooperativismo                            |            |            | ✓          |            |            |
| Assessoria de Qualidade                             |            |            | ✓          |            |            |
| Ass. de Imprensa e Marketing                        |            |            | ✓          |            |            |
| Controle/Gestão de Qualidade                        | ✓          |            |            | ✓          |            |
| Divisão/ Superintendência Administrativa-Financeira | ✓          | ✓          | ✓          | ✓          | ✓          |
| Superintendência Executiva                          |            |            |            | ✓          |            |
| Superintendência de Operações                       |            |            |            | ✓          |            |
| Gerência Avícola                                    | ✓          | ✓          |            |            |            |
| Gerência Comercial                                  | ✓          | ✓          |            |            | ✓          |
| Gerência de Insumos                                 |            | ✓          |            |            |            |
| Gerência de Negócios                                | ✓          | ✓          |            |            |            |
| Gerência Operacional                                |            |            |            |            | ✓          |

continua

conclusão

| <b>Setores desta divisão</b>      | <b>COOP.<br/>A</b> | <b>COOP.<br/>B</b> | <b>COOP.<br/>C</b> | <b>COOP.<br/>D</b> | <b>COOP.<br/>E</b> |
|-----------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Gerência de Filiais               |                    | ✓                  |                    | ✓                  |                    |
| Gerente de Suprimentos            |                    |                    |                    | ✓                  |                    |
| Gerente de Vendas                 |                    |                    |                    | ✓                  |                    |
| Gerência Industrial               |                    |                    |                    |                    | ✓                  |
| Gerencia de Operações e Logística | ✓                  |                    |                    |                    |                    |
| Integração Comercial de Carnes    | ✓                  |                    |                    |                    |                    |
| Oper. de Mercados e Gerais        |                    |                    | ✓                  |                    | ✓                  |
| Serviços Corporativos             |                    | ✓                  |                    | ✓                  |                    |
| <b>TOTAL DE DEPARTAMENTOS</b>     | <b>7</b>           | <b>7</b>           | <b>6</b>           | <b>8</b>           | <b>6</b>           |
| <b>Controladoria formalizada</b>  | <b>Não</b>         | <b>Não</b>         | <b>Sim</b>         | <b>Sim</b>         | <b>Sim</b>         |

Fonte: Dados da pesquisa.

Os departamentos a seguir, estão distribuídos dentro da unidade de gestão conforme Quadro 11:

**QUADRO 11 – SETORES LIGADOS A GESTÃO DE ACORDO COM AS CARACTERÍSTICAS DAS COOPERATIVAS**

| <b>Setores da gestão</b>  | <b>COOP.<br/>A</b> | <b>COOP.<br/>B</b> | <b>COOP.<br/>C</b> | <b>COOP.<br/>D</b> | <b>COOP.<br/>E</b> |
|---------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Contábil                  | ✓                  | ✓                  | ✓                  | ✓                  | ✓                  |
| Controladoria             |                    |                    | ✓                  | ✓                  | ✓                  |
| Contas a Pagar e Receber  | ✓                  | ✓                  |                    |                    | ✓                  |
| Auditoria Interna         |                    |                    |                    | ✓                  |                    |
| Custos                    | ✓                  | ✓                  |                    |                    |                    |
| Financeiro                | ✓                  | ✓                  | ✓                  | ✓                  | ✓                  |
| Fiscal                    |                    | ✓                  |                    |                    | ✓                  |
| Planejamento Empresarial  |                    |                    | ✓                  |                    |                    |
| Planejamento Orçamentário |                    | ✓                  |                    |                    |                    |
| Recursos Humanos          |                    | ✓                  | ✓                  | ✓                  | ✓                  |
| Tecnologia da Informação  |                    | ✓                  |                    | ✓                  | ✓                  |
| Tesouraria                |                    | ✓                  |                    | ✓                  | ✓                  |

continua

conclusão

| Setores da gestão                | COOP. A    | COOP. B    | COOP. C    | COOP. D    | COOP. E    |
|----------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Tributário                       |            | ✓          |            |            |            |
| <b>Total de departamentos</b>    | <b>4</b>   | <b>10</b>  | <b>5</b>   | <b>7</b>   | <b>8</b>   |
| <b>Controladoria formalizada</b> | <b>Não</b> | <b>Não</b> | <b>Sim</b> | <b>Sim</b> | <b>Sim</b> |

Fonte: Dados da pesquisa.

Para cada sociedade cooperativa estudada foram enviadas quantidades diferentes de questionários estruturados, devido ao organograma de cada uma. Desta forma agruparam-se no Quadro 10 e 11, os setores ligados à gestão de acordo com o organograma apresentado, distribuídos dependendo da empresa, entre os departamentos administrativos financeiros. Nota-se a preponderância da formalização do departamento de Controladoria em três (03) casos e em dois (02), as funções ligadas às atividades de gestão estão nos departamentos Administrativos Financeiros.

A quantidade de respondentes foi considerada representativa do grupo principal que se pretendia conhecer, que eram os gestores. Para a interpretação dos dados, efetuou-se uma análise descritiva dos achados, buscando o cruzamento das evidências obtidas a partir do questionário com as demais evidências obtidas (dos documentos e entrevistas).

### 3.3.8 TRIANGULAÇÃO DAS FONTES DE DADOS – PROTOCOLO DE TRIANGULAÇÃO

Coutinho e Chaves (2002) apresentam um conceito, importante na validação das interpretações de estudos de casos, que é o protocolo de triangulação. Segundo o autor, o conceito de protocolo de triangulação consiste nas confirmações de outras fontes dos dados obtidos.

Dentre as formas de que este conceito pode se materializar foi escolhido à triangulação das fontes de dados, na qual a pesquisa tentou confirmar as informações extraídas das entrevistas, da controladoria, com documentos oferecidos pela empresa e com entrevistas com integrantes de outros setores da empresa.

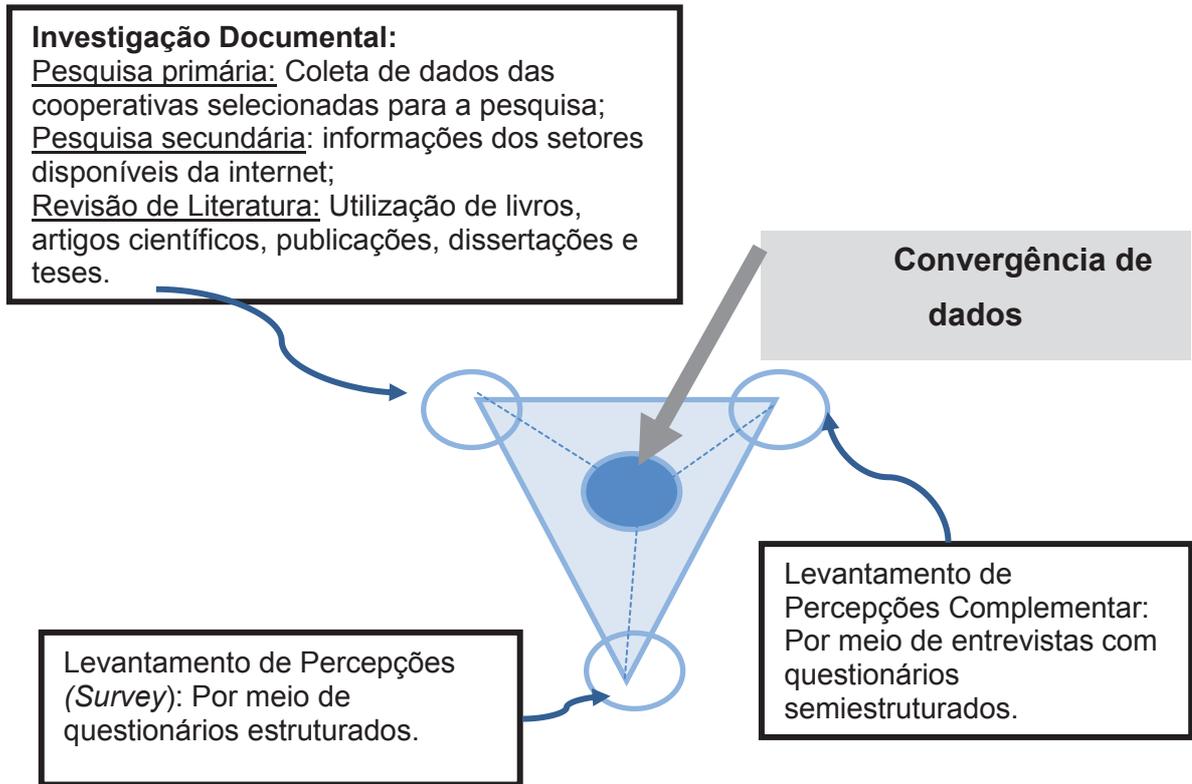
A análise dos estudos de múltiplos casos levou em consideração fatores como localidade, faturamento, ramo de negócio, o ambiente organizacional, uma vez que as respostas atribuídas aos questionamentos tiveram cruzamentos com estes dados. A partir de múltiplas fontes, realizou-se a triangulação dos dados, com esta triangulação o pesquisador pôde se ater a uma grande diversidade de questões com maior segurança.

Segundo Yin (2005, p. 126), a “triangulação é o fundamento lógico para utilizar fontes múltiplas de evidências”, a vantagem mais importante da triangulação é “o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação”. Também poder ser denominada convergência de evidências.

Neste estudo, busca-se investigar o defendido pela literatura como adequado na participação organizacional da controladoria como uma unidade de negócio, que dentre suas principais atribuições esta a geração de informações para a tomada de decisões. Na triangulação, o estudo oportuniza avaliar se a proposta apresentada tem por parte dos gestores a aceitação como defendido pela literatura pertinente ao tema, desta forma busca atenuar a necessidade com a geração, com o intuito de observar sua aderência no corpo diretivo.

A Figura 8, a seguir, apresenta a triangulação de métodos adotada, destacando o uso da investigação documental nos registros das cooperativas, o levantamento da percepção dos respondentes envolvidos na pesquisa através da pesquisa *survey*..

**FIGURA 8 – TRIANGULAÇÃO DE MÉTODOS NA PESQUISA**



Fonte: Yin (2005)

Para realizar o estudo de caso, o instrumento possibilita a triangulação e incluem investigação documental e levantamento de percepções por meio de questionários, entrevistas para a coleta de dados e visitas *in loco* com observação direta. Cada cooperativa foi analisada de forma isolada. Ao final no trabalho realizou-se uma análise conjunta com o objetivo de identificar as divergências e similaridades quanto às práticas de controladoria adotadas.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a definição dos métodos que serviram de base para a coleta de dados da pesquisa, passa-se a apresentá-los de modo sistemático, por categoria, de maneira a oferecer informações analíticas que possam concluir o trabalho. Na sequência, foram apresentados os resultados das pesquisas de campo realizadas e as análises dos resultados obtidos.

O trabalho procurou organizar os dados coletados com a finalidade de ter informações que permitam alcançar os objetivos especificados. Os dados aqui apresentados foram coletados mediante análise documental, entrevista e questionário. Das maiores sociedades cooperativas agroindustriais que possuem sua Sede Administrativa no Estado do Paraná, foram selecionadas as 08 (oito) maiores que inicialmente, faziam parte da população a ser pesquisada, porém, 03 (três) informaram no contato inicial que, por motivos de decisões internas da administração, não poderiam participar da pesquisa.

### 4.1 ESTRUTURAÇÃO DAS ENTREVISTAS E PERFIL DOS RESPONDENTES

O Bloco 01 do questionário permite o registro de informações sobre a entrevista, tais como: data, horário e local da realização. Permitindo também identificar o cargo dos colaboradores da instituição que participaram da pesquisa. Essa ilustração está no Quadro 12. Em função das limitações impostas pelas empresas participantes da pesquisa, o respondente do questionário ou entrevista era o responsável hierárquico pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções da Controladoria na instituição. Isto acontece porque, em algumas entidades, se verificou mais de uma área exercendo as funções de Controladoria. A condição solicitada pelo pesquisador era a necessidade que o entrevistado fosse ligado à área de Controladoria ou funções por ela desempenhadas. A seguir o cargo ocupado pelos respondentes e o local e duração das entrevistas (quadros 12 e 13)

**QUADRO 12 – CARGO OCUPADO PELOS RESPONDENTES**

| <b>Cooperativas Pesquisadas</b> | <b>Cargo ocupado pelos respondentes</b> |
|---------------------------------|---|
| Cooperativa “A”                 | Diretor Administrativo Financeiro       |
| Cooperativa “B”                 | Diretor Administrativo Financeiro       |
| Cooperativa “C”                 | Supervisor da Controladoria             |
| Cooperativa “D”                 | Gerente da Controladoria                |
| Cooperativa “E”                 | Gerente da Controladoria                |

Fonte: Dados da pesquisa

**QUADRO 13 – LOCAL, DATA E DURAÇÃO DAS ENTREVISTAS**

| <b>Cooperativas Pesquisadas</b> | <b>Local e Data da Entrevista</b> | <b>Duração da Entrevista</b> |
|---------------------------------|-----------------------------------|------------------------------|
| Cooperativa “A”                 | Sede da Matriz – 19/11/2012       | Uma hora e 10 minutos        |
| Cooperativa “B”                 | Sede da Matriz – 23/11/2012       | Uma hora e 30 minutos        |
| Cooperativa “C”                 | Sede da Matriz – 27/11/2012       | Duas horas e 10 minutos      |
| Cooperativa “D”                 | Sede da Matriz – 19/11/2012       | Uma hora e 25 minutos        |
| Cooperativa “E”                 | Sede da Matriz – 03/11/2012       | Uma hora e quarenta minutos  |

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se entender que, os respondentes dos questionários possuem cargos diretamente ligados à área denominada Controladoria, ou a que exerce suas funções. As entrevistas foram realizadas com os seguintes profissionais, dias e horários apresentados no quadro 13, ocorreram todas nas Sedes da Matriz das sociedades cooperativas, entre o mês de Novembro e Dezembro de 2012, com uma média de uma hora e 30 minutos.

No início do Bloco 03 do questionário foi perguntado ao respondente se há uma unidade denominada Controladoria na instituição pesquisada. Caso a resposta fosse positiva, procurou-se investigar se havia uma Controladoria Corporativa, Divisional ou algum outro tipo de Controladoria. Apenas a Cooperativa “C” possui Controladoria Corporativa e Divisional.

Nas duas cooperativas estudadas que não possuem a Controladoria, a unidade organizacional que exerce suas funções é:

Cooperativa A: Divisão Administrativa Financeiro, Contábil e Financeira.

Cooperativa B: Administrativo Financeiro, Contábil e Financeiro.

Assim temos 60% das cooperativas pesquisadas que possuem a Controladoria em seu organograma, e 40% da amostra não possui essa denominação, tendo como o setor de Divisão Administrativo Financeiro responsável pelas atividades de Controladoria.

Ainda neste bloco, dentro da unidade organizacional da Controladoria ou a que exerce suas funções, seja essa chamada Controladoria ou não, procurou-se identificar a denominação do cargo de seu principal responsável. Com o objetivo de relacionar o cargo do responsável da unidade que exerce as funções de Controladoria, o Quadro 16 apresenta os cargos elencados pelos dois grupos: Com Unidade Controladoria e Sem Unidade Controladoria.

Nesse ponto da entrevista, analisou-se para estruturar os questionários do bloco 7 os executivos da empresa que participariam do questionário para avaliar a percepção dos gestores quanto as informações geradas pela controladoria, ou pela área responsável pela geração das informações, planejamento, execução e controle, a fim de avaliar a percepção por eles do papel desempenhado pelo *controller* e também verificar se a opinião dele condiz com as práticas adotadas internamente. A seguir o cargo ocupado pelo responsável pela unidade organizacional da controladoria.

**QUADRO 14 – CARGO DO RESPONSÁVEL PELA UNIDADE ORGANIZACIONAL CONTROLADORIA (OU QUE EXERCE SUAS FUNÇÕES)**

| Cooperativas Pesquisadas | Cargo do responsável pela unidade   |
|--------------------------|---|
| Cooperativa “A”          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Divisão Administrativa Financeira: diretor</li> <li>• Contábil: Gerente de Contabilidade</li> <li>• Financeira: Gerente do Financeiro</li> </ul> |

continua

conclusão

| Cooperativas Pesquisadas | Cargo do responsável pela unidade   |
|--------------------------|---|
| Cooperativa “B”          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Administrativa Financeira: diretor</li> <li>• Contábil: Gerente de Contabilidade</li> <li>• Financeira: Gerente do Financeiro</li> </ul> |
| Cooperativa “C”          | Supervisor de Controladoria   |
| Cooperativa “D”          | Gerente de Controladoria  |
| Cooperativa “E”          | Gerente de Controladoria  |

Fonte: Dados da pesquisa.

Em toda a amostra, os cargos com denominações relacionadas diretamente à Controladoria, ou a unidade que exerce suas funções, tem ligações entre a diretoria, gerência e supervisão. Observa-se que o cargo de Gerente lidera o *ranking* dos cargos de responsáveis pela unidade organizacional de Controladoria nas cooperativas. Não obstante, ainda neste bloco, perguntou-se se a Controladoria está centralizada em um único órgão.

Das 02(duas) instituições que não possuem uma unidade formalmente denominada Controladorias elencaram a área de Contabilidade e Finanças como responsável pelas funções (subordinadas ao administrativo financeiro). Dessa forma, pode-se deduzir que, nessas duas cooperativas, a unidade que exerce as funções de Controladoria, ou seja, o Administrativo Financeiro é descentralizado, podendo estar constituída em mais dois setores da empresa. Nas 03 (três) cooperativas que possuem a Controladoria, o setor é centralizado em um único órgão, sendo esse nomeado Controladoria.

Mesmo não estando diretamente ligado ao objetivo geral proposto neste trabalho, entendeu-se que seria proveitoso apresentar traços gerais do perfil do profissional responsável pela principal unidade de Controladoria, sendo ela denominada Controladoria ou não. O Quadro 15 apresenta nos limites estabelecidos pelo pesquisador, a faixa etária e a formação dos responsáveis pela Controladoria nas cooperativas pesquisadas.

**QUADRO 15 – IDADE E FORMAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA CONTROLADORIA (OU QUE EXERCE SUAS FUNÇÕES)**

| Cooperativas pesquisadas | Idade do responsável | Formação do responsável   |
|--------------------------|----------------------|---|
| Cooperativa “A”          | 51 anos              | Graduação: Economia e Ciências Contábeis<br>Pós-graduação: Gestão Financeira, Gestão estratégica e Orçamentária, Custos.              |
| Cooperativa “B”          | 48 anos              | Graduação: Ciências Contábeis<br>Pós-graduação: Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria.   |
| Cooperativa “C”          | 42 anos              | Graduação: Ciências Contábeis<br>Pós-graduação: Gestão Financeira, Gestão estratégica de custos, Auditoria e Perícia, Agronegócios.   |
| Cooperativa “D”          | 46 anos              | Graduação: Ciências Contábeis<br>Pós-graduação: Gestão de Agronegócios e Custos.  |
| Cooperativa “E”          | 44 anos              | Graduação: Ciências Contábeis<br>Pós-graduação: Agronegócios e Cooperativismo, Administração Industrial, Gestão estratégica e custos. |

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se verificar pelos dados apresentados no Quadro 15, que o perfil do responsável pela unidade de Controladoria, seja essa denominação ou não, encontra-se, na faixa etária de 46 anos. A formação acadêmica dos respondentes mostra que todos os profissionais possuem formação em Ciências Contábeis e apenas um caso (cooperativa A), com dois cursos de graduação. Na pós-graduação, destaca-se uma grande formação dos profissionais, com 100% dos participantes em áreas que envolvem a contabilidade e suas ramificações.

Procurou-se também neste Bloco, investigar quanto tempo o colaborador, está trabalhando na empresa e nessa função. Outra questão aborda se o profissional foi contratado para essa função de responsável pela Controladoria ou se

foi transferido de outra área, com livre abertura para explicar qual a área anterior. O Quadro 16, a seguir, lista as respostas fornecidas pelas cooperativas.

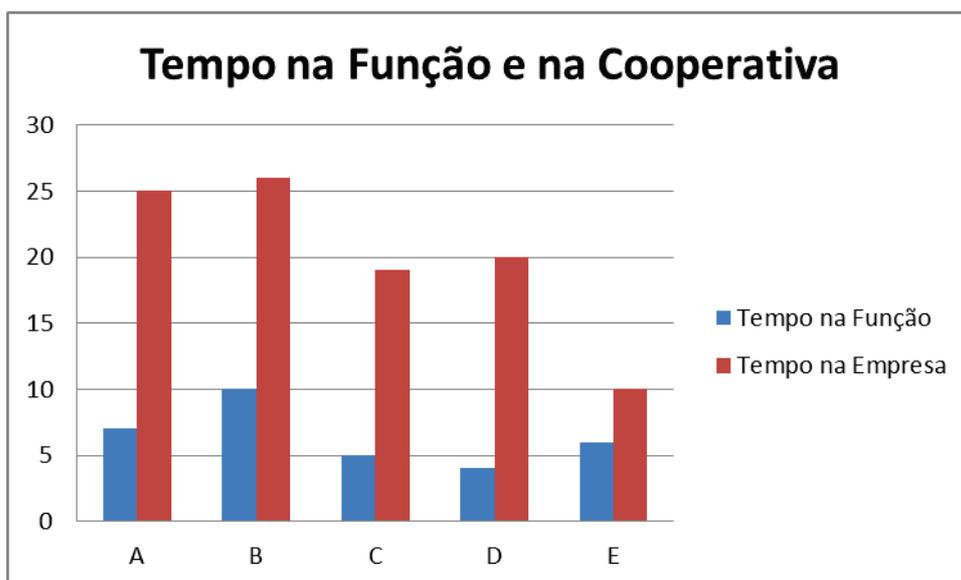
**QUADRO 16 – TEMPO DO COLABORADOR NA CONTROLADORIA (OU UNIDADE QUE EXERCE SUAS FUNÇÕES) E NA COOPERATIVA**

| <b>Cooperativas pesquisadas</b> | <b>Tempo na controladoria (ou unidade que exerce suas funções)</b> | <b>Tempo na cooperativa</b> | <b>Áreas anteriores</b>                                  |
|---------------------------------|--|-----------------------------|--|
| Cooperativa “A”                 | 7 anos   | 25 anos                     | Financeiro e Contábil                                    |
| Cooperativa “B”                 | 10 anos  | 26 anos                     | Financeiro e Contábil                                    |
| Cooperativa “C”                 | 5 anos   | 19 anos                     | Indústria, Expedição, Gestão de Pessoas e Contabilidade. |
| Cooperativa “D”                 | 4 anos   | 20 anos                     | Financeiro, Controle de Custos e Contabilidade           |
| Cooperativa “E”                 | 6 anos   | 10 anos                     | Financeiro e Contabilidade.                              |

Fonte: Dados da pesquisa

O Quadro 16 comprova que o profissional responsável pelo cargo de Controladoria não foi contratado, especificamente para essa função, e sim, foram transferidos de outras áreas, com destaque para as áreas de Finanças e Contabilidade. O processo foi observado em todas as cooperativas estudadas. O Gráfico 01 ilustra os dados do Quadro 16, agrupados em anos da tabela e divididos entre “Tempo na Função” e “Tempo na Cooperativa”.

GRÁFICO 1 – TEMPO NA FUNÇÃO E NA COOPERATIVA



Fonte: Dados da pesquisa

A distribuição nos intervalos anos, apresentada no Gráfico 1, mostra que, quanto ao tempo na função, as maiores concentrações aparecem entre 05 e 08 anos. Isso demonstra que, na função de responsável pela Controladoria, esses profissionais estão, geralmente, há no mínimo 04 anos na função. Quanto ao tempo na cooperativa, a distribuição dos dados de anos, percebe-se que, não há uma concentração em uma única faixa etária, mas existe uma grande concentração entre 15 e 20 anos. Desse modo, há como definir um padrão de tempo na empresa para os colaboradores, de no mínimo 10 anos na cooperativa. Pode-se depreender que esta estabilidade dá aos profissionais maior conhecimento da cooperativa onde atuam, influenciando positivamente na qualidade das informações prestadas.

#### 4.2 RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO

Para iniciar a pesquisa de campo, foi enviada uma carta solicitando a permissão para a realização da pesquisa nas cooperativas selecionadas, sob a denominação de: CARTA DE APRESENTAÇÃO que encontra no final deste trabalho no **APÊNDICE A**.

Conforme previsto na metodologia de pesquisa, foram utilizadas três tipos de pesquisa de campo: pesquisa documental, questionários e entrevistas que aconteceram entre os meses de Novembro e Dezembro de 2012.

Os resultados da pesquisa serão apresentados a partir da descrição do contexto prévio a ser considerado para o entendimento das evidências, da pesquisa documental, da análise das entrevistas, da análise do resultado dos questionários e por fim do enquadramento das respostas e sua aderência à ECBC proposta por Borinelli (2006).

A análise documental, primeiro item adotado na pesquisa, serviu para possibilitar o entendimento das funções exercidas na prática do setor de Controladoria. As entrevistas complementaram as informações colhidas através do levantamento dos documentos e possibilitaram abordar algumas questões que não foram possíveis através dos questionários, nem foram atendidas pela análise documental. Por fim, os questionários possibilitaram, a partir da percepção de um grupo representativo de gestores envolvidos com as atividades da Controladoria, triangular diversas questões evidenciadas pelos documentos e entrevistas.

Diante da impossibilidade de acesso à documentação interna das cooperativas, foi solicitada junto aos entrevistados que fornecessem informes de divulgação que pudessem refletir algumas das práticas que o setor da Controladoria (ou o que exerce suas funções).

Com base nessa solicitação, foram disponibilizados documentos impressos e por meio eletrônico. Os documentos foram analisados e classificados de acordo com o seu tipo, bem como a evidência de interesse desta pesquisa. Após análise identificou-se que na amostra das cooperativas, os setores de Divisão Administrativa Financeira, eram responsáveis pelas atividades e funções da Controladoria nas cooperativas, por essas não possuírem o departamento na estrutura organizacional da empresa.

Todos os documentos referem-se ao ano de 2011 (ano anterior ao que foi realizada a pesquisa) e alguns de 2012. Tais documentos contêm evidências que eram assim denominados:

- a) programas estratégicos (2011): continha informações sobre planejamento, implementação e controle dos programas. Como por

exemplo: Ferramentas de Gestão (gestão de Alta Performance, Gestão de Orçamentos , Gestão de Frotas, Gestão do Portfólios, Gestão de Pessoas entre outros) Controles Internos, Automação dos Processos Industriais, Estratégias de Compras, Planejamento Integrado.

- b) relatórios de divulgação (2011): Informações gerais sobre as cooperativas, como área de atuação, produtividade, ganhos e perdas, evolução do quadro de funcionários e da cooperativa, abertura de filiais, expansão dos mercados, investimentos, premiações entre outros.
- c) demonstrativos financeiros (2011): Demonstrações Contábeis, Demonstrações das Sobras ou Perdas, Demonstrações do Fluxo de Caixa, Demonstrações do PL, Notas Explicativas, Relatórios do Auditor Independente.
- d) relatório de administração (2012): Contém Planos de Ação realizados em 2012 que faziam parte das atividades internas da organização, como por exemplo, implantação de sistemas ERP,SAP e demais sistemas integrados, adequações à novas normas contábeis, treinamentos internos de capacitação, planejamento tributário e fiscal, entre outros.

As evidências observadas nos documentos foram separadas por realizadas pela controladoria e demais departamentos administrativos e, apenas informes de divulgação de ações do conselho de administração. Os documentos para as evidências da pesquisa, portanto foram: Programas Estratégicos (2011) e Relatório de Administração (2012). Para Peleias (2002), o delineamento e o detalhamento das atividades da Controladoria podem ser específicos para cada empresa, e depende das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre.

Com o responsável pela controladoria, ou executor de suas atividades, tendo como objetivo do trabalho conhecer as práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná, o questionário foi dividido em Blocos, com a finalidade de se entender, além das funções e atribuições desempenhas pela Controladoria, como ela se materializa nas organizações. Os

tópicos abaixo serão apresentados detalhadamente nas próximas seções, e estão diretamente relacionados com o questionário do **APÊNDICE B**, exceto o Bloco 02 – Estrutura da Empresa, o qual foi utilizado para entender melhor o posicionamento da Controladoria nas cooperativas pesquisadas.

Foi informado aos respondentes da pesquisa, de que não havia obrigatoriedade de resposta para nenhum campo do questionário, visando preservar a confidencialidade nos aspectos em que fossem necessários às cooperativas participantes. O Bloco 05 do questionário, questão 12, (**APÊNDICE B**) procurou investigar a postura assumida pela unidade Organizacional Controladoria (ou a que exerce suas funções) quando do seu relacionamento com as demais áreas da organização.

A divergência entre as opções do questionário está apenas na postura de Controladora, pois nas cooperativas que não possuem a Controladoria como unidade Organizacional, as unidades que exercem suas funções são os setores administrativos financeiros, e a postura de controladora não se encaixa nesse departamento.

Com relação à questão 13 do Bloco 05, procurou-se pesquisar, considerando a posição no organograma, bem como as atividades desempenhadas, se é correto afirmar que a unidade organizacional denominada Controladoria (ou a que exerce suas funções) é considerada pelos entrevistados um órgão de linha ou um órgão de *staff*. No Quadro a seguir, apresenta-se que em 100% dos casos a controladoria ou setor responsável pelo planejamento, execução e controle de suas funções, representam no organograma das empresas órgãos de linha, contrapondo o defendido pela literatura. Para a análise comparativa, foram agrupados no quadro 17 os principais autores e seus pontos de vista, em comparação com os resultados da pesquisa.

**QUADRO 17 – POSIÇÃO DA CONTROLADORIA NO ORGANOGRAMA DA EMPRESA EM COMPARAÇÃO A LITERATURA**

| <b>Autores</b>   | <b>Posição adotada</b> | <b>Justificativa</b> |
|--|------------------------|----------------------|
| Crozatti (1999, p. 12) e Moura e Beuren (2000, p. 65); | Linha                  | Não apresentada      |

continua

conclusão

| <b>Autores</b>                 | <b>Posição adotada</b> | <b>Justificativa</b>  |
|--------------------------------|------------------------|---|
| Oliveira, L. M. (1998, p. 28); | Linha                  | É responsável por diversos trabalhos rotineiros.  |
| Padoveze (2004, p. 33);        | Linha                  | Possui uma missão específica e objetivos a serem alcançados.  |
| Souza (1993, p. 139);          | Linha                  | Desempenha atividades de controle e planejamento.   |
| Cooperativas: A, B, C, D e E.  | Linha                  | Nos casos onde se faz presente, esta estruturada como órgão de linha contrapondo a visão de <i>staff</i> defendida pela literatura. |

Fonte: Dados da pesquisa

Considerando a posição no organograma, as atividades desempenhadas, bem como a participação ou não no processo decisório da organização, os entrevistados responderam que a unidade organizacional denominada Controladoria (ou a que exerce suas funções) possui posição de linha nas cooperativas estudadas, uma vez que participa ativamente do processo de tomada de decisão. Em comparação entre os resultados obtidos e a visão da literatura sobre a posição dos órgãos da controladoria, alguns autores defendem que a controladoria deve estar disposta no organograma da empresa como um órgão de *staff*, entretanto, a pesquisa demonstrou em 100% dos casos resultados coerentes com as pesquisas nacionais sobre o tema.

Vários autores qualificam a Controladoria como órgão de *staff* como já visto nos Quadros 03 e 04, do Capítulo 02, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A Controladoria, portanto, segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 89) não poderia controlar as demais áreas, mas “presta assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados da área”.

Contrapondo a esse ponto de vista, Catelli (2001) ensina que o controller é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, conforme Pereira, C. A. (2001, p. 48) a controladoria “encontra-se no mesmo nível

dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas”.

Outra justificativa para entrevistar o responsável pela controladoria ou sua função na empresa, adere com a linha de pesquisa apresentada na Perspectiva 02 da ECBC, e adotada por este trabalho, cada função e atividade da Controladoria são formadas por um conjunto de atividades. Assim, para que se possam alcançar os objetivos desta pesquisa, realizando uma análise de acordo com a ECBC (Perspectiva 2) dividiu-se o Bloco 06 em grupos, de acordo com as funções gerais da Controladoria: Contabilidade Societária, Contabilidade Fiscal, Riscos e Controles Internos, Finanças, Sistemas de Informações e Atendimento a Usuários Externos.

A perspectiva 02 foi o principal foco de análise, pois, foram discutidas as funções e atividades da Controladoria para sociedades cooperativas agroindustriais. Nessa perspectiva da ECBC foram analisadas e discutidas as atividades e funções por meio das quais, a área da Controladoria se materializa nas organizações. Com base nisso, se sistematizou uma relação de atividades e funções que fez parte da pesquisa de campo nas sociedades cooperativas conforme se pode observar no Bloco 06 do roteiro de entrevista.

Os entrevistados responderam se as atividades relacionadas eram ou não desempenhadas na unidade organizacional em estudo. Caso a resposta fosse negativa, era indicado o nome da área responsável da organização por aquela atividade. Os dados foram segregados entre empresas que possuem a unidade organizacional Controladoria e as que não possuem. Para cada uma das funções pesquisadas, apresenta-se uma tabela com as atividades que compõem a função, bem como a área responsável por cada atividade.

Finalmente a entrevista com os gestores responsáveis pela execução das atividades dentro do organograma das cooperativas, passo 3 do processo de triangulação dos dados, foi aplicado o questionário para os demais executivos das cooperativas (**APÊNDICE C**) construído a partir do Bloco 07 do questionário utilizado para entrevista aos gerentes da Controladoria (**APÊNDICE B**), contendo na parte inicial a identificação do respondente, empresa, horário e local, na segunda parte a questão sobre o papel desempenhado pela Controladoria em processos específicos. Com base nas funções da Controladoria analisadas neste estudo, foram objetos de pesquisa as funções relativas ao:

- a) elaboração do planejamento estratégico da empresa;
- b) controle do planejamento estratégico da empresa;
- c) elaboração do orçamento empresarial;
- d) controle do orçamento empresarial;
- e) análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e fracos para melhoria;
- f) análise de viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos;
- g) avaliação de desempenho de produtos e serviços;
- h) mensuração, análise e controle de custos para fins gerenciais;
- i) planejamento tributário da empresa;
- j) controle de riscos.

O respondente podia optar por uma ou mais dentre as 07 (sete) opções oferecidas como respostas. Tais opções foram apresentadas para facilitar a leitura das tabelas e gráficos que serão apresentados.

Finalizando essa subseção, a seguir, tratam-se cada empresa especificamente, destacando-se os elementos de controladoria presentes dentro de sua estrutura e também evidenciados em outros departamentos, essa constatação diverge de autores defensores da controladoria como unidade administrativa, observando que em dois casos pesquisados suas funções estão presentes em outras áreas. Detalha-se também as evidências dos informes de divulgação, entrevista com os responsáveis pela controladoria e entrevista com os demais gestores, estruturados em casa caso separadamente.

#### 4.2.1 SOCIEDADE COOPERATIVA “A”

A falta de locais para armazenar a produção, e as dificuldades para o escoamento da safra e a ausência de assistência técnica, levou um grupo de 24 agricultores a fundar essa sociedade cooperativa, em 07 (sete) de novembro de 1963. Em 2011 ampliou em 9,4% sua capacidade de armazenagem. Possui

estrutura para receber 1.375.400 toneladas de grãos e 256.484 toneladas de insumos, e sua capacidade total de armazenagem é de 1.631.884 toneladas de produtos.

Esta sociedade cooperativa é de produção agropecuária com atuação no Paraná, Santa Catarina, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Paraguai. Sua produção agrícola em 2011 foi de 2.530.593 toneladas de produtos. A cooperativa recebe de seus cooperados, soja, milho, trigo, mandioca, leite, suínos e aves, e atua na prestação de serviços, com mais de 250 profissionais que prestam assistência agrônômica e veterinária aos cooperados.

Com o incremento de 29 aviários em 2011, a cooperativa comercializou 174.009.625 quilos de carnes em suas 656 unidades, elevando a processamento de carne de frango para 22,31% no final do referido ano. O crescimento de carne suína foi de 12,65% em relação ao ano anterior, produzindo 19.169.544 quilos do produto. A unidade vendeu 50% da produção de frango para o mercado externo em países como França, Alemanha, Inglaterra, Finlândia, Bélgica e Irlanda produtos.

No ano de 2011 abriu 314 novos postos de trabalho, fechando o ano com 5.631 (cinco mil seiscentos e trinta e um) funcionários diretos, desse total, 3.359 atuam no complexo avícola e 2.272 nas demais atividades da cooperativa no Brasil e Paraguai. O número de associados cresceu 9,17% em 2011, durante o ano houve um incremento de 180(cento e oitenta) associados, elevando o quadro para 12.858 (doze mil, oitocentos e cinquenta e oito) produtores.

Segundo a mesma cooperativa, ela também financia a produção garantindo crédito aos cooperados, especialmente aos pequenos produtores. A empresa também comercializa insumos, peças, acessórios e revende máquinas agrícolas. Produz semente de soja em Santa Catarina, que é comercializada em todo país, além disso, mantém uma rede de supermercados com 10 lojas no Paraná e Mato Grosso.

O relatório de divulgação apresentado pela cooperativa A, demonstra a projeção de cenários, com a perspectiva e visão da gestão organizacional frente ao presente e com objetivos futuros da cooperativa, relatando inicialmente o cenário realizado por ela nos últimos dez anos. Embora demonstre os resultados alcançados pela cooperativa, não relaciona com objetivos e metas projetadas, apenas como

informativo nas perspectivas financeiras, de aprendizado e crescimento, entretanto não há evidências nos informes disponibilizados de aplicação dos resultados alcançados em confrontação com metas estabelecidas na estratégia de operações da companhia, mostrando-se não aderente a proposta de Kaplan e Norton (1997).

Os informes demonstram também parcialmente adoção de variáveis ambientais externas, porém não relatam os cenários cuja a gestão pretende atuar ou como as variáveis ambientais podem ter contribuído ou interferido nos seus resultados econômicos. Parcialmente aborda quando houve redução dos indicadores da gestão, o motivo que a variável ambiental interferiu no resultado.

Conforme apresentação do relatório de divulgação, parcialmente aderente ao defendido por Catelli (2001) ao abordar a necessidade de integração dos sistemas de informações gerenciais como subsidio a obtenção de melhores resultados, com o uso de relatórios que possam contribuir para avaliação dos resultados frente às variáveis ambientais externas. No âmbito estratégico proposto pelo autor, destaca a necessidade de avaliação das informações sobre as variáveis ambientais e como podem interferir no resultado. A integração das informações se faz presente nos informes disponibilizados pela empresa, entretanto não há relação dos objetivos estabelecidos pela alta gestão em confrontação com os resultados alcançados, limitando a observação entre as avaliações do processo de gestão apresentado por Catelli (2001).

Presente também nos relatórios de divulgação da empresa, as ações voltadas para a sustentabilidade e responsabilidade social, demonstrando os eventos promovidos no ambiente de atuação da cooperativa que totalizaram 1.128 no ano corrente da apresentação. No aspecto de responsabilidade social, nota-se a avaliação de perspectivas futuras de posicionamento da gestão frente aos desafios e metas objetivadas por eles, entretanto como nas demais avaliações não há evidências de confrontação entre os objetivos propostos e os resultados alcançados.

Como ações relatadas pelo relatório apresentado, destaca-se ações de qualificação do pessoal, de promoção social do cooperado e sustentabilidade, demonstrando a preocupação da alta gestão de informar os usuários internos e externos o seu posicionamento frente as demandas ambientais exigidas pela sociedade.

A adoção de práticas de responsabilidade social como obrigatoriedade das empresas, defendido por Bowen (1953) pode ser observado nos informes da

cooperativa, destacando a capacidade da organização de desenvolver políticas que interferem no ambiente social onde são atuantes. As sociedades cooperativas, embora não tenham obrigatoriedade legal, assumem uma dimensão de comportamento ético responsável pela natureza de negócio e pela função social de promover o bem estar social dos associados. Coerente com seu objetivo social, essas premissas foram verificadas nos informes por ela disponibilizados, consoantes com as ações de responsabilidade social defendidas por Wartick e Cochran (1985).

Quanto aos resultados econômicos, os informes disponibilizados pela cooperativa apresentam os obrigatórios pela legislação societária e da cooperativa, demonstrando que a gestão realiza a gestão econômica dentro dos padrões estabelecidos pela contabilidade societária, fiscal e na legalidade exigida pelos organismos de regulação da sociedade cooperativa. Como relatado durante a entrevista, a cooperativa não possui a controladoria institucionalizada, mas suas funções estão presentes nos demonstrativos e informes apresentados pela cooperativa, destacando a posição de sumarizar os eventos econômicos e interpretação dos resultados decorrentes a gestão empresarial (MOST, 1987).

Presentes também o controle e divulgação dos resultados econômicos da cooperativa, conforme defende Mosimann e Fisch (1999) como função da controladoria, confirmada parcialmente como função executada, porém gerenciadas por outras áreas como o departamento administrativo e contábil.

Finalmente no relatório de divulgação é apresentada a previsão orçamentária para o ano seguinte, de forma resumida e como proposta de alcance de resultados econômicos. O relatório de gestão não contempla a previsão detalhada das operações, custos, metas de crescimento e resultado divisional, mostrando-se não aderente a proposta de Catelli (2001), Horngren, Foster e Datar (2000) e Nicolae e Anca (2010) ao defenderem a adoção da prática de orçamento divisional e a gestão de custos como instrumento de melhorias de resultados econômicos.

Para Libby e Lindsay (2010), coerente com a proposta da cooperativa A, o orçamento atende as necessidades de controle da organização, embora muitos autores advoguem falhas na metodologia por considerar que sua aplicação está ultrapassada, nessa cooperativa a ferramenta é usada e alternativamente as suas deficiências, a empresa o adota como auxílio no controle das operações, adaptando-o e assim suprindo possíveis deficiências como ferramenta de controle e motivação para resultados (HANSEN, S. C., 2003; LIBBY; LINDSAY, 2010).

Houve uma limitação documental para avaliar a atuação da contabilidade e controladoria nas fases de planejamento estratégico e operacional, dado que o relatório de divulgação não apresenta elementos de prática dentro da cooperativa da execução conforme preconizam Catelli (2001) e Mosimann e Fisch (1999) e também não atribui a contabilidade e controladoria a geração das informações da gestão econômica das operações.

Porém tais práticas podem ser comprovadas nos informes, onde a alta gestão relata os resultados obtidos, a política de crescimento da cooperativa, os investimentos previstos e brevemente o plano orçamentário para o ano seguinte enfocando somente o resultado global da cooperativa. Também foi possível identificar a ampliação pela divulgação de relatórios e prestação de contas não obrigatórios, destacando as ações de sustentabilidade.

Em continuidade ao estudo do caso para a cooperativa A, foi perguntado ao responsável pelas funções de controladoria a interação inerente as funções, atividades e atribuições (BORINELLI, 2006) com o objetivo de avaliar a aderência da estrutura conceitual básica da controladoria. A resposta do entrevistado esta apresentado no quadro 18.

Na cooperativa A, segundo resposta manifestada pelo entrevistado responsável pelas funções de controladoria, na maioria das atividades percebe-se uma distribuição dessa responsabilidade entre os departamentos contábil, financeiro e de tecnologia da informação. Analisando também a resposta do entrevistado, é possível indicar fortes evidências do enquadramento da cooperativa A no *cluster* 3, empresa sem unidade organizacional denominada controladoria, com áreas segregadas responsáveis pelas funções contábeis e relativas ao processo de gestão (BORINELLI, 2006). Os quadros 18 e 19 a seguir apresentam a opinião manifestada pelo entrevistado relativos às funções de controladoria.

**QUADRO 18 – FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA NA COOPERATIVA A (BLOCO 6)**

| <b>Funções</b>                  | <b>Atividades desempenhadas</b>  | <b>Área responsável</b>   |
|---------------------------------|--|---|
| Contabilidade societária        | - controle do plano de contas; definição das políticas contábeis; consolidação das demonstrações contábeis; preparação das demonstrações contábeis e divulgação das demonstrações. | - contabilidade.  |
| Contabilidade fiscal            | - apuração, conferência e recolhimento de impostos; planejamento tributário; gestão e controle de impostos.  | - contabilidade   |
| Riscos e controles internos     | - auditoria interna; implantação e gestão dos controles internos; gestão de riscos de mercado; gestão dos riscos de liquidez e gestão dos riscos operacionais.                     | - contabilidade para as atividades de auditoria e controles internos;<br><br>- financeiro para a gestão de riscos de mercado. |
| Finanças                        | - gestão financeira e de tesouraria; controle do fluxo de caixa; análise dos índices de balanço.   | - financeiro para gestão da tesouraria;<br><br>- contabilidade para análise.  |
| Sistemas de informações         | - gestão dos sistemas de informações em geral; gestão das informações gerenciais; produção e geração de informação.  | - tecnologia da informação (TI);<br><br>- custos para informações de relatórios.  |
| Atendimento a usuários externos | - associados da cooperativa; governo; auditoria externa; órgãos reguladores.   | - contabilidade   |
| Outras                          | - outras atividades a ela delegadas.   | - contabilidade para treinamentos ligados a área.   |

Fonte: Dados da pesquisa

A seguir replicou-se o questionamento em processos específicos desempenhados pela controladoria a fim de verificar qual a intensidade com que a controladoria participa das atividades defendidas como predominantemente de responsabilidade da controladoria.

**QUADRO 19 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA A (BLOCO 7)**

| <b>Atividades em processos específicos</b>   | <b>Papel segundo entrevistado</b>  |
|--|--|
| Elaboração do planejamento estratégico da empresa                                    | - fornece apoio, executa e é co-responsável.                                 |
| Controle do planejamento estratégico da empresa                                      | - fornece apoio, executa e é co-responsável.                                 |
| Elaboração do orçamento empresarial  | - fornece apoio, executa e é responsável.                                    |
| Controle do orçamento empresarial  | - fornece apoio, é responsável e executa o processo.                         |
| Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e pontos de melhoria | - fornece apoio, informa relativas a sua área e é responsável pelo processo. |
| Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos               | - fornece apoio, é co-responsável e executa o processo.                      |
| Avaliação de desempenho de produtos e serviços                                       | - é responsável pelo processo, executa e fornece apoio.                      |
| Mensuração, análise e controle de custos para fins gerenciais                        | - fornece apoio, executa e é co-responsável.                                 |
| Planejamento tributário da empresa   | - fornece apoio, executa e é co-responsável.                                 |
| Controle de riscos   | - executa, coordena o trabalho e é responsável.                              |
| Outros   | - é responsável, executa e coordena os trabalhos.                            |

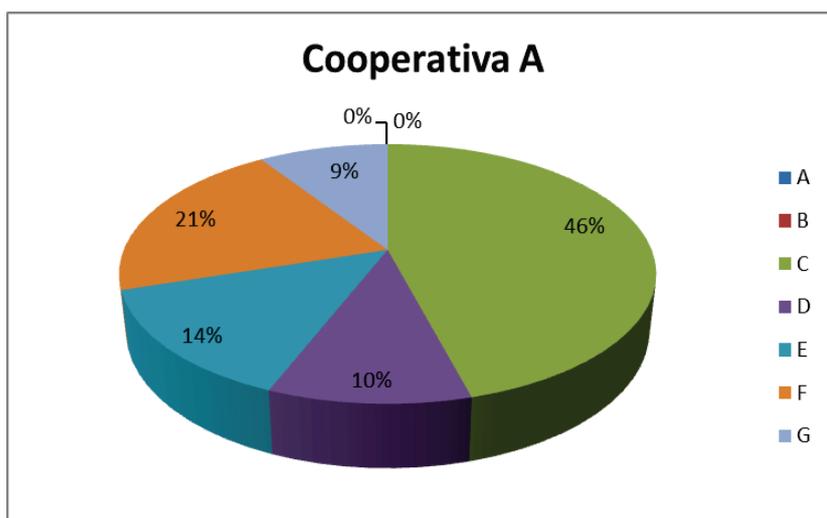
Fonte: Dados da pesquisa

Como pode ser observado na opinião manifestada pelo entrevistado, o papel da controladoria em processos específicos fica totalmente ligado a área em que as operações são realizadas dentro desse caso, destacando a contabilidade e departamento administrativo onde as funções de controladoria para a cooperativa A, são desempenhadas. Tratando de papéis de predominância da controladoria, como planejamento estratégico, elaboração de orçamentos, planejamento tributário e

controle de custos (CATELLI, 2001), segundo entrevistado são de responsabilidade do departamento contábil.

Em continuidade a pesquisa, a fim de avaliar se a percepção do responsável pelas atividades de controladoria realmente se concretizava dentro da empresa pela opinião dos outros gestores, repetiu-se o questionário do bloco 7 nos demais responsáveis pela gestão divisional. Na pesquisa com os gestores da cooperativa A, foram enviados 10 questionários e recebidos até a data de 20 de Janeiro de 2013, o total de 07 questionários. As recusas foram dos departamentos de: Gerência de Operações e Logística, Gerência Avícola e Divisão Comercial de Carnes. As respostas coletas estão no Gráfico 3:

**GRÁFICO 2 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS COOPERATIVA A**



Fonte: Dados da pesquisa

Analisando o Gráfico 3, dos 07 (sete) questionários estruturados recebidos da cooperativa A, que totalizam 100% da amostra pode-se inferir que nas funções acima descritas, os gestores definem que a função maior da Controladoria está em fornecer apoio/suporte informacional (alternativa “C” com 46% de respostas) e alternativa “F” em segundo lugar com 21% das respostas, que representa a função da Controladoria como responsável pelo processo. As alternativas “A” e “B” não foram citadas por nenhum dos respondentes. Por não possuir a Controladoria como órgão responsável pelas funções descritas no questionário, a participação da contabilidade e do setor administrativo fica como responsável por essas funções. O resumo da frequência – número de vezes que a resposta é repetida, nas opiniões

dos entrevistados sobre as atividades específicas da controladoria, esta apresentado na tabela 1 a seguir.

**TABELA 1 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA A SEGUNDO GESTORES “A”(BLOCO 7)**

| Atividades em processos específicos  | Frequência segundo entrevistados |               |               |                       |
|--|----------------------------------|---------------|---------------|-----------------------|
|  | Apoio (C)*                       | Executa (D)** | Coord. (E)*** | Responsável (F,G)**** |
| Elaboração do planejamento estratégico da empresa                                    | 7                                | -             | -             | -                     |
| Controle do planejamento estratégico da empresa                                      | 7                                | -             | -             | -                     |
| Elaboração do orçamento empresarial  | -                                | 1             | 7             | 5                     |
| Controle do orçamento empresarial  | 1                                | 4             | -             | 5                     |
| Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e pontos de melhoria | 7                                | -             | -             | 5                     |
| Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos               | 6                                | -             | -             | 4                     |
| Avaliação de desempenho de produtos e serviços                                       | 7                                | -             | -             | -                     |
| Mensuração, análise e controle de custos para fins gerenciais                        | 3                                | 6             | 5             | -                     |
| Planejamento tributário da empresa   | 7                                | 3             | -             | 7                     |
| Controle de riscos   | 4                                | -             | -             | 6                     |

Fonte: Dados da pesquisa.

\*(c) fornece apoio informacional (segundo questionário aplicado)

\*\* (d) executa o processo (segundo questionário aplicado)

\*\*\* (e) coordena o processo (segundo questionário aplicado)

\*\*\*\* (f) e (g) possui responsabilidade direta e indireta sobre a função (segundo questionário aplicado)

No papel desempenhado pela controladoria em atividades específicas, segundo a percepção dos gestores envolvidos no processo decisório da cooperativa A, nota-se um forte entendimento entre eles da responsabilidade de fornecer apoio e suporte informacional, onde as funções ligadas ao departamento contábil ou atividades específicas inerentes ao exercício da profissão contábil de entendimento

pelos gestores de sua responsabilidade, destacando elaboração e coordenação de orçamentos, planejamento tributário e controle de riscos. A percepção dos gestores na cooperativa A difere da opinião do entrevistado (responsável) pelas atividades de controladoria e contabilidade, uma vez que sua participação como co-responsável em atividades estratégicas e análise dos ambientes externo e interno não é reconhecida pelos envolvidos no processo de gestão, entretanto a cooperativa realiza análise e os expõe no relatório de administração, evidenciado na pesquisa documental, portanto para esse caso confirma o *cluster* 3 de Borinelli (2006), empresa sem unidade organizacional denominada controladoria, com áreas segregadas responsáveis pelas funções contábeis e relativas ao processo de gestão.

#### 4.2.2 SOCIEDADE COOPERATIVA “B”

A sociedade cooperativa “B” foi fundada em 15 de Dezembro de 1970, na região Oeste do Paraná. Possui atualmente 24 filiais em 17 municípios da região Oeste e Sudoeste do Estado e 11 indústrias instaladas em Parque Industrial próprio. Sua produção agrícola em 2011 foi de 654.900 toneladas de produtos, e seu faturamento foi de R\$ 1.246.300 anual, registrando baixa de lucro de 34,84% em relação ao ano anterior devido a baixa produtividade agrícola da região ocasionada por estiagem e baixas temperatura.

As filiais recebem toda a matéria prima, produzida pelos cooperados, que somam 3.314 (três mil, trezentos e quatorze) famílias e prestam serviços de assistência técnica, agrônômica e veterinária. O quadro funcional conta com a soma de 4.502 (quatro mil, quinhentos e dois) profissionais.

A cooperativa possui um Parque Industrial com 11(onze) Indústrias instaladas que processam os produtos Agrícolas e Pecuários *in natura* que recebem dos associados e uma Indústria em construção:

- a) um Frigorífico de Suínos – Abate 1.000 suínos/dia;
- b) um Frigorífico de Bovinos – Abate 200 bovinos/dia;
- c) dois Frigoríficos de Aves – Abatem 200 mil frangos/dia;
- d) uma Indústria de Laticínios – Processa 60 mil litros de leite ao dia;

- e) uma Indústria de Ração Bovina – Processa 15 mil ton. de ração ao ano;
- f) duas Indústrias de Ração de Aves e Suínos - Processam 300 mil ton. de ração ao ano;
- g) uma Indústria de Esmagamento de Soja – Processa 260 mil ton. de soja ao ano;
- h) uma Indústria de Fertilizantes – Processa 200 mil ton. ao ano;
- i) uma Indústria de Embutidos de Carne – Processa 7.000 ton. ao ano;
- j) um Moinho de Trigo - capacidade para processar 400 ton. ao dia. (em construção).

A cooperativa tem uma estrutura de apoio e controle para o processamento e logística dos produtos industriais e *in natura*:

- a) uma Universidade Corporativa – capacidade de atendimento 20 mil pessoas ao ano;
- b) unidade de Beneficiamento de Sementes - produz 250 mil sacas/ano;
- c) um Matriseiro - produz 46 milhões de ovos ao ano;
- d) um Incubatório – produz 59 milhões de pintainhos ao ano;
- e) uma Unidade de Produção de Leitão - produz 70 mil Leitões ao ano;
- f) uma Unidade de Produção de Leitão – para 300 mil Leitões ao ano (em construção);
- g) uma unidade de distribuição de calcário – capacidade de 60 mil ton. ao ano;
- h) um Laboratório de Controle de Qualidade;
- i) uma Frota de Caminhões – 240 caminhões próprios.

Os produtos industrializados por ela são comercializados em todo território nacional, com 50% destinados à exportação para Europa, Oriente Médio e Ásia. Os produtos enviados ao mercado externo são: a carne de frango, carne de suínos, soja em grãos, farelo e óleo de soja e milho. No total a empresa exportou 42.000.000 milhões de toneladas no ano de 2011.

Consoante com os informes de divulgação da cooperativa A, esta também apresenta nos relatórios de gestão os resultados atingidos pela ampla gama de negócios na sua área de atuação. Como unidade corporativa, a cooperativa B, localizada em região considerada pólo regional, apresenta em seu informe de gestão os resultados obtidos nos segmentos de grãos, indústria de fertilizantes e de sementes, bem como a atividade avícola presente na maioria das empresas atuantes na região.

Um ponto diferente da abordagem documental obtida na primeira cooperativa, esta relacionada a divulgação da perspectiva de aprendizado e crescimento, onde ela informa os investimentos e participação efetiva de colaboradores e associados em ações de treinamento. Essa proposta adere ao defendido por Kaplan e Norton (1997) como necessárias no planejamento estratégico da entidade, porém limitado na pesquisa documental da cooperativa B, a divulgação das ações sem referência no relatório de ligação com os objetivos estratégicos corporativos (DE GEUSER; MOORAJ; OYON, 2009; KAPLAN; NORTON, 1997; NORREKLIT, 2003; SHEEHAN; VAIDYANATHAN; KALAGNANAM, 2009).

Com uma ampla gama de negócios, a cooperativa B apresenta os diversos resultados obtidos nos últimos cinco anos dentro de suas áreas de atuação, com muita similaridade informacional à cooperativa A. Parte disso pode ser explicado pela proximidade e ligação de alguns gestores no tocante a gestão da diretoria administrativa. Outra questão observada na análise sistemática dos informes da cooperativa B, retrata parcialmente o defendido pela Teoria dos Custos das Transações, difundida mundialmente por Porter (1980), cujo pressuposto destaca que as organizações pertencentes ao mesmo ramo de negócios, tentem a se comportar de forma muito parecida no objetivo de atingir uma performance satisfatória.

Pela forte ligação do movimento cooperativista, seus informes indicam muita proximidade na forma de execução e prestação de contas por parte da alta direção. Outra similaridade encontrada ao analisar os relatórios de divulgação, estão presentes na prestação de contas e relatórios financeiros agrupados nesses informes, com forte presença dos mecanismos de *accountability* como defendido por Peters (2004). Também é apresentada a previsão orçamentária para o ano seguinte, de forma resumida e como proposta de alcance de resultados econômicos, seguindo os mesmos parâmetros da cooperativa A e não aderente a proposta de Horngren,

Foster e Datar (2000) e Catelli (2001) como mecanismo de gestão para alcance de resultados econômicos satisfatórios. Pela análise documental, não é possível confirmar que a empresa adota as práticas de gestão econômica divisional, com elaboração detalhada dos custos orçados versus realizados, limitando a pesquisa nesse aspecto.

Na cooperativa B, tratando a entrevista com o responsável pelas funções de controladoria, o respondente foi gerente contábil, que manifestou durante a entrevista que as funções descritas no questionário bloco 6, funções, atribuições e atividades de controladoria não estão presentes em plenitude como apresentado na revisão da literatura.

As atividades de controladoria desempenhada pelo departamento de contabilidade, entretanto, como a função de auditoria, possui um departamento específico e as atividades de finanças estão sob responsabilidade da diretoria e departamento financeiro, como pode ser observado no resumo apresentado no quadro 20. Pelas respostas do questionário, é possível inferir que o papel do departamento de contabilidade não tem ligação com áreas estratégicas da cooperativa, e poderá ser melhor detalhado na participação do departamento em atividades específicas conforme questionário bloco 7, no qual o entrevistado apresenta o departamento com apenas executor das atividades defendidas como de responsabilidade da controladoria. A seguir apresenta-se o resumo das funções bloco 6 segundo entrevistado.

**QUADRO 20 – FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA NA COOPERATIVA B (BLOCO 6)**

| <b>Funções</b>           | <b>Atividades desempenhadas</b>  | <b>Área responsável</b> |
|--------------------------|--|-------------------------|
| Contabilidade societária | - controle do plano de contas; definição das políticas contábeis; consolidação das demonstrações contábeis; preparação das demonstrações contábeis e divulgação das demonstrações. | - contabilidade         |
| Contabilidade fiscal     | - apuração, conferência e recolhimento de impostos; planejamento tributário; gestão e controle de impostos.  | - contabilidade         |

continua

conclusão

| <b>Funções</b>                  | <b>Atividades desempenhadas</b>  | <b>Área responsável</b>  |
|---------------------------------|--|--|
| Riscos e controles internos     | - auditoria interna; implantação e gestão dos controles internos; gestão de riscos de mercado; gestão dos riscos de liquidez e gestão dos riscos operacionais. | - setor específico de auditoria ligado diretamente a diretoria<br><br>- gestão de liquidez e mercado a diretoria e financeiro. |
| Finanças                        | - gestão financeira e de tesouraria; controle do fluxo de caixa; análise dos índices de balanço.   | - ligado ao departamento financeiro  |
| Sistemas de informações         | - gestão dos sistemas de informações em geral; gestão das informações gerenciais; produção e geração de informação.  | - contabilidade e departamento de tecnologia da informação.  |
| Atendimento a usuários externos | - associados da cooperativa; governo; auditoria externa; órgãos reguladores.   | - contabilidade  |
| Outras                          | - outras atividades a ela delegadas.   | - não possui.  |

Fonte: Dados da pesquisa

A seguir replicou-se o questionamento em processos específicos desempenhados pela controladoria a fim de verificar qual a intensidade com que o departamento responsável pelas funções de controladoria participa em processos específicos como defendido por Borinelli (2006) e posteriormente pesquisado por Lunkes et al. (2009). Comparando o caso desta cooperativa com o anterior – cooperativa A, há um consenso entre ambas nos relatórios de administração da gestão voltada para ações estratégicas de mercado, entretanto, nesta percebe-se pouco ou nenhuma participação do departamento de controladoria nas funções específicas defendidas como cruciais frente às necessidades gerenciais do mercado concorrencial, conforme quadro a seguir.

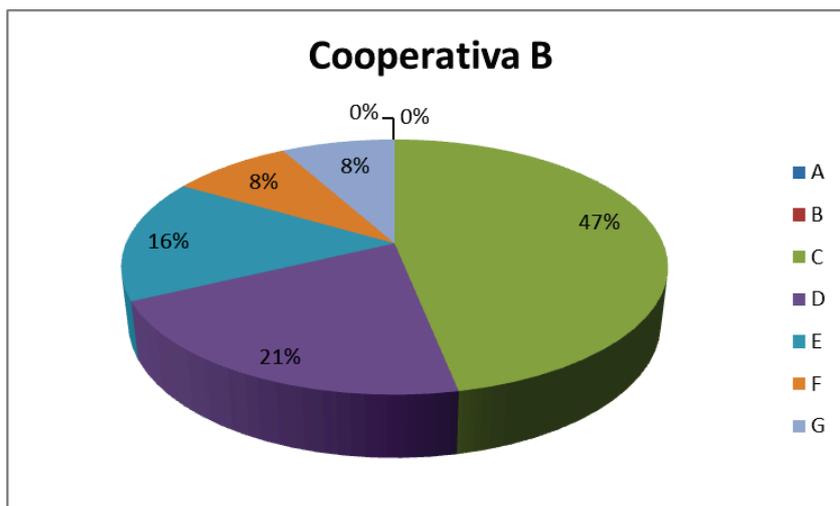
**QUADRO 21 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA B (BLOCO 7)**

| <b>Atividades em processos específicos</b>   | <b>Papel segundo entrevistado</b>       |
|--|---|
| Elaboração do planejamento estratégico da empresa                                    | - fornece apoio e suporte informacional |
| Controle do planejamento estratégico da empresa                                      | - fornece apoio e suporte informacional |
| Elaboração do orçamento empresarial  | - fornece apoio e suporte informacional |
| Controle do orçamento empresarial  | - fornece apoio e suporte informacional |
| Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e pontos de melhoria | - fornece apoio e suporte informacional |
| Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos               | - fornece apoio e suporte informacional |
| Avaliação de desempenho de produtos e serviços                                       | - fornece apoio e suporte informacional |
| Mensuração, análise e controle de custos para fins gerenciais                        | - fornece apoio e suporte informacional |
| Planejamento tributário da empresa   | - fornece apoio e suporte informacional |
| Controle de riscos   | - fornece apoio e suporte informacional |
| Outros   | não possui                              |

Fonte: Dados da pesquisa

Em continuidade, confrontando com a opinião dos demais gestores, foram enviados 16 questionários e recebidos até a data de estipulada, o total de 12 questionários com 75% de efetividade da pesquisa. As recusas foram dos departamentos de: Serviços Corporativos, Planejamento Orçamentário, Contas a Pagar e Receber e Recursos Humanos. As respostas coletas estão no Gráfico 4.

**GRÁFICO 3 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS COOPERATIVA B**



Fonte: Dados da pesquisa

Nesta cooperativa o setor da Controladoria também não faz parte do organograma empresarial, o órgão que exerce suas funções é o Setor Administrativo Financeiro juntamente com a contabilidade. O Gráfico 04, reflete a opinião dos gestores que a função maior da Controladoria está em fornecer apoio/suporte informacional (alternativa “C” com 47% de respostas) e alternativa “D” em segundo lugar com 21% das respostas, que representa que a função da Controladoria está em executar os processos citados.

Esse resultado aponta, confrontando com a proposta de Borinelli (2006), que as funções desempenhadas pela controladoria, nesse caso estão distribuídas nas demais áreas de gestão e não há menção dentre os entrevistados de funções específicas a sua gestão necessárias além do papel de informação nas funções específicas elencadas pelo autor.

Outro ponto importante na cooperativa B confirma-se pelo cruzamento das opiniões do entrevistado e demais gestores de divisão, que o papel desempenhado pelo departamento contábil de apoio e suporte informacional é reconhecido pela alta frequência de respostas no item C, portanto as coerências de opiniões sobre as atividades desempenhadas pelo departamento estão condizentes a resposta do responsável pela contabilidade. A frequência na opinião dos demais gestores sobre sua participação da controladoria em processos específicos está apresentada na tabela 2.

**TABELA 2 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA A SEGUNDO GESTORES “B” (BLOCO 7)**

| Atividades em processos específicos                                      | Frequência segundo entrevistados |               |               |                       |
|--|----------------------------------|---------------|---------------|-----------------------|
|  | Apoio (C)*                       | Executa (D)** | Coord. (E)*** | Responsável (F,G)**** |
| Elaboração do planejamento estratégico                                   | 12                               | -             | -             | -                     |
| Controle do planejamento estratégico                                     | 11                               | 5             | -             | -                     |
| Elaboração do orçamento empresarial                                      | 10                               | 11            | 7             | 4                     |
| Controle do orçamento empresarial  | 11                               | 11            | 8             | 5                     |
| Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e fracos | 11                               | 4             | 7             | -                     |
| Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos   | 12                               | -             | -             | 5                     |
| Avaliação de desempenho de produtos e serviços                           | 11                               | -             | -             | 4                     |
| Mensuração, análise e controle de custos para fins gerenciais            | 9                                | 5             | 3             | -                     |
| Planejamento tributário da empresa                                       | 6                                | 11            | 10            | 6                     |
| Controle de riscos   | 12                               | -             | -             | -                     |

Fonte: Dados da pesquisa.

\*(c) fornece apoio informacional (segundo questionário aplicado)

\*\* (d) executa o processo (segundo questionário aplicado)

\*\*\* (e) coordena o processo (segundo questionário aplicado)

\*\*\*\* (f) e (g) possui responsabilidade direta e indireta sobre a função (segundo questionário aplicado)

O enquadramento nos *clusters* de Borinelli (2006) na sociedade cooperativa “B” não pode ser confirmado, uma vez que ela não possui controladoria e também a responsabilidade pela gestão das atividades ligadas a contabilidade e controladoria estão no departamento administrativo e diretoria, exercendo ela apenas a função de execução e suporte informacional. O controle orçamentário está presente analisando os documentos apresentados, a resposta do entrevistado e as demais opiniões sobre funções específicas segundo opinião dos demais gestores, confirmando parcialmente o defendido por autores que pesquisam a aplicação do orçamento como ferramenta de controle e apoio a alta gestão (COVALESKI et al., 2007; LIBBY; LINDSAY, 2010).

#### 4.2.3 SOCIEDADE COOPERATIVA “C”

A sociedade cooperativa “C” foi fundada em 23 de Outubro de 1963, no Oeste do Paraná. Seu fundador foi um padre e mais 32 agricultores imigrantes dos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Surgiu com o objetivo de oferecer aos produtores da região possibilidades de crescimento e melhoria da agricultura. Nessa época, construiu uma usina nos seus primeiros anos de funcionamento para levar energia elétrica às residências da região. Após seis anos de atuação na produção e distribuição de energia elétrica (1963 a 1969), a Cooperativa foi desmembrada deste setor para atender especificamente a agricultura, que na época se destacava na produção de feijão, arroz, milho e café. Diante do forte crescimento do setor agrícola foi construído o primeiro armazém, para o recebimento da produção de grãos dos associados.

No início da década de 80, sentindo a necessidade de oportunizar aos seus associados uma alternativa a mais de renda, implantou o sistema integrado para a produção de aves. No começo eram abatidas por mês, menos do que hoje a cooperativa abate em apenas um dia, ou seja, 310 mil aves. A previsão para 2012 foi chegar ao abate de 330 mil aves. São 826 produtores integrados, 1.055 aviários. A cooperativa está viabilizando a construção de mais 450 mil metros quadrados em aviários e projeta o abate de 490 mil cabeças ao dia até 2017.

Hoje a avicultura é a atividade que mais se destaca. Além de contribuir com 60% do faturamento da cooperativa, o sistema oportuniza emprego e renda para famílias de vários municípios da região, bem como para famílias de associados que atuam na integração. A cooperativa abate hoje mais de 320 mil aves.

Atualmente são entregues à empresa de agroindustrialização da região 14 mil cabeças de suínos ao mês, produzidas por mais de 100 associados. Com a ampliação das UPL (Unidade de Produtora de Leitões) de 2.700 matrizes para 4.200, e a UPL de região próxima à sede que conta com 4.200 matrizes, a Cooperativa ampliou em 2012 a capacidade de produção de leitões para 16.800 cabeças ao mês. O aumento do número de matrizes e de leitões possibilita a ampliação da integração com abertura de 35 novas pocilgas em 2012.

Na bovinocultura leiteira são 800 mil litros de leite ao mês, produzidos por 95 produtores. Para fortalecer ainda mais o cooperado e aumentar a capacidade de produção de leite, a cooperativa implantou recentemente a UPBN (Unidade Produtora de Bezerras e Novilhas). São mais de 40 bezerras alojadas pelo período de dois anos e devolvidas aos produtores em fase de reprodução.

A cooperativa colocou em atividade em 2008, um dos maiores complexos integrados de peixes do país. O frigorífico abateu em 2012 o total de 24 toneladas ao dia. Para 2015 a projeção é de 40 toneladas/dia.

Como resultado de todo esse processo de integração e organização focada no crescimento sustentável, a cooperativa conta atualmente com 10 unidades para recebimento e armazenagem de grãos na região Oeste do Paraná, onde foram recebidas mais de 800 mil toneladas de grãos em 2012, principalmente das culturas de soja, milho e trigo, além de contar com cinco filiais de venda para a comercialização de seus produtos a base de frango e peixe em todo o território nacional.

A cooperativa conta hoje com pouco mais de 4,7 mil associados e mais de 6,9 mil colaboradores diretos, refletindo num faturamento de R\$ 1,388 bilhão em 2011 e cumprindo com sua responsabilidade social, distribuiu aos associados R\$ 15 milhões neste mesmo ano.

Nos relatórios de divulgação apresentados pela cooperativa C, nota-se o uso de ferramentas de planejamento estratégico apoiadas pela literatura nacional e internacional ligada ao campo da administração estratégica. O relatório é denominado de “programa estratégico de redução dos gastos (PERG)”, com detalhamento de quatro áreas abrangentes ao programa, destacando o planejamento estratégico e as ferramentas de gestão, a gestão de orçamentos, a perspectiva dos processos industriais (consoante com a perspectiva de processos internos como preconiza o *Balanced Scorecard*, de Kaplan e Norton, 1997) e finalmente a área de projetos, conforme apresentado, os projetos de melhorias das atividades gerenciadas pela empresa.

No planejamento estratégico da cooperativa, pelos relatórios de divulgação, apresenta-se a integração entre o planejamento estratégico e o plano operacional, cujo enunciado denota ser o conjunto de ações desenvolvidas para atender as estratégias e as outras diretrizes. No planejamento estratégico da cooperativa C,

está contemplado a análise de cenários com o exercício de estimular qual o fluxo mais provável dentro do qual a cooperativa irá atuar considerando as expectativas internas e externas da empresa.

Outro ponto abordado no plano considera a comunicação da alta direção aos demais departamentos, referente a caminhos que devem ser tomados, a missão, visão e valores do negócio onde atua e a definição das estratégias descrevendo como concretizar as metas e os objetivos definidos pela cooperativa C, aderente a proposição teórica de sua aplicação (DE GEUSER; MOORAJ; OYON 2009; KAPLAN; NORTON, 1997; NORREKLIT, 2003; SHEEHAN; VAIDYANATHAN; KALAGNANAM, 2009).

É possível também verificar através da análise documental a integração do planejamento estratégico com o plano operacional, onde estão previstos e analisados o orçamento de receitas e despesas, o plano de redução de custos e despesas, as previsões de investimentos e projetos futuros da companhia dentro da operacionalização do plano estratégico de expansão.

O ciclo demonstrado no relatório de divulgação se encerra com a análise dos resultados e o cumprimento das estratégias, que denota preocupação com a motivação da equipe na execução do plano operacional. No informe está disposto ainda a análise dos pontos fortes, fracos, oportunidades e ameaças em todas as áreas e atividades da cooperativa, denominadas de matriz *swot*. Na análise *swot*, a cooperativa adota principalmente na avaliação dos cenários estratégicos que pretende atuar.

O uso da matriz *swot* como ferramenta de planejamento estratégico está consoante com a escola estratégica do *design* ao considerar no plano as ameaças e oportunidades internas e externas discutindo a competência e a necessidade de reunir o estado interno da organização com as expectativas externas de clientes, fornecedores e governo (ANDREWS, 1987). O modelo básico da escola do design discute a criação do pensamento estratégico através da análise das ameaças e oportunidades do ambiente externo em confrontação com as capacidades internas da empresa (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000). Esse modelo posteriormente foi defendido por Porter (1980) com o uso da teoria dos custos das transações (SCP) na definição das ameaças e oportunidades externas e a adoção do modelo das cinco forças para planejamento estratégico.

Em conformidade também pelos relatórios de divulgação da cooperativa C, a proposta de alinhamento estratégico através da união das quatro perspectivas da organização através do uso de indicadores para mensurar as metas estratégicas, de aprendizado e crescimento, perspectiva financeira e de clientes, conforme preconiza Kaplan e Norton (1997). Fortemente presente na gestão por alta performance apresentada pela empresa, onde as metas são negociadas com os executivos, os incentivos são pré-fixados e o planejamento anual é contínuo e reavaliado permitindo maior flexibilidade da organização frente aos desafios.

De Geuser, Mooraj e Oyon (2009) argumentam que o uso do BSC ajuda a empresa a traduzir sua estratégia em ação, e na sua pesquisa demonstra que empresas que o adotam atingem melhores resultados, e os vários departamentos trabalham em sintonia com a alta gestão, uma vez que as diretrizes estratégicas estão disseminadas por toda a organização. Isso pode ser comprovado pela análise documental da cooperativa C, onde o planejamento estratégico está disposto nas áreas divisionais e a empresa consegue obter resultados satisfatórios de acordo com os anseios da alta gestão (DE GEUSER; MOORAJ; OYON, 2009).

O planejamento e controle fortemente ligados está consoante ao defendido por Parisi (2011), destacando também forte influência do uso do plano operacional como instrumento de motivação melhorias de resultado, defendido por Hansen, D. R. e Mowen (1996), em sua obra de custos como ferramenta de planejamento e controle. O controle de custos e análise da rentabilidade frente ao plano estratégico também está em acordo com a proposta de Horngren, Foster e Datar (2000), como meta de melhorias de resultados e o uso do plano operacional como medida de resultado e ferramenta de controle adere a proposta teórica apresentada por diversas pesquisas empíricas cujo resultado aponta que as empresas adaptam as limitações das ferramentas a soluções próprias de modo a suprir suas necessidades pela aplicação de modelos reconhecidos como adequados a gestão de resultados (HANSEN, S. C., 2003; LIBBY; LINDSAY, 2010).

Tratando das ferramentas de gestão, o sistema apresentado pela cooperativa é representado por elementos que se relacionam de forma integrada, no ambiente no qual destaca a necessidade de conhecimento, habilidade, atitude e compromisso das pessoas para geração de resultados. Essa avaliação no sistema de gestão considera os problemas de gestão e as oportunidades de melhorias, destacando o que deve ser feito para melhorias do sistema.

O controle do processo de gestão, o uso dos sistemas de informações considerando as variáveis ambientais externas e as internas, com adoção de sistemas de simulações, padrões e avaliação do resultado esperado versus o orçado, como função da controladoria e suporte a alta gestão na definição das diretrizes estratégicas está em conformidade com a proposta de Catelli (2001) como as principais contribuições da controladoria ao processo de gestão. Borinelli (2006) também destaca a função de planejamento e controle como integração ao processo de planejamento estratégico como atribuição da controladoria, presente nos informes da cooperativa C. A função de planejamento estratégico, plano operacional, execução e controle está fortemente presente nos informes apresentados (BORINELLI, 2006; CATELLI, 2001) e (HANSEN, S. C., 2003; LIBBY; LINDSAY, 2010).

Presente também na gestão da empresa, a gestão de custos como uma das tarefas-chave, defendido por autores que denotam a necessidade da gestão moderna estar atenta principalmente por causa da conexão causal de custos, rentabilidade e vantagem competitiva no mercado, defendido como eficiente planejamento de custos e gestão com informações fornecidas pelo sistema de informação contábil que integra as informações da contabilidade com as ferramentas disponíveis pela tecnologia da informação necessária para satisfazer as decisões relacionadas com a gestão eficiente de acordo com a missão e os objetivos declarados pela empresa (STJEPANOVIC, 2012).

A última análise dos informes da cooperativa C destaca-se como um componente importante do controle gerencial, o uso da ferramenta de planejamento orçamentário (*budget planning*) como a eficácia do processo refletida no fato de que: Requer o planejamento estratégico e execução dos planos; Oferece um quadro de referência para a avaliação de desempenho; Contribui para a motivação pessoal; Encoraja a coordenação e comunicação (NICOLAE; ANCA, 2010).

A adoção do *budget planning* no processo de gestão como motivação de resultados pela cooperativa C, também condiz com a proposta de Hansen, D. R. e Mowen (1996) e Horgren, Foster e Datar (2000). Tratando das funções e atribuições da controladoria, foi perguntado ao responsável pelo departamento na cooperativa C, dentre as funções elencadas no questionário bloco 6, quais estavam sob atribuição da controladoria, dado que nesta empresa a controladoria está formalizada no organograma da empresa e possui um departamento específico

segundo dados da pesquisa documental, colaborando com o defendido pela literatura como necessário frente as necessidades do contexto empresarial e sistematizada na pesquisa de Borinelli (2006).

Evidenciou-se durante a pesquisa documental, forte influência na cooperativa C, de planejamento estratégico visando como uma das ferramentas mais usuais, o controle e redução dos custos operacionais como uma das premissas discutidas e difundidas pela alta gestão aos demais departamentos. Comentando sobre a implantação da ferramenta do *BSC*, o entrevistado apontou o trabalho e a participação efetiva do departamento de controladoria nas etapas de planejamento, implantação e manutenção da cadeia de informações, além da implantação na fase inicial.

Outro ponto abordado durante a entrevista trata do alto investimento feito pela diretoria administrativa em sistemas de informações visando ampliar as possibilidades de difusão do sistema de informações gerenciais, pioneiros nesse segmento de negócio na adoção da ferramenta *SAP (Systems, Applications and Products in Data)* de acordo com opinião do entrevistado.

Em conformidade com os objetivos da pesquisa, perguntou-se sobre as funções, atribuições e atividades de controladoria bloco 6 para o responsável do departamento e em seguida sobre as funções específicas bloco 7 cujas respostas são apresentadas nos quadros 22 e 23 respectivamente.

**QUADRO 22 – FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA NA COOPERATIVA C (BLOCO 6)**

| <b>Funções</b>           | <b>Atividades desempenhadas</b>  | <b>Área responsável</b>              |
|--------------------------|--|--------------------------------------|
| Contabilidade societária | - controle do plano de contas; definição das políticas contábeis; consolidação das demonstrações contábeis; preparação das demonstrações contábeis e divulgação das demonstrações. | - controladoria e contabilidade.     |
| Contabilidade fiscal     | - apuração, conferência e recolhimento de impostos; planejamento tributário; gestão e controle de impostos.  | - contabilidade e acessoria externa. |

continua

conclusão

| <b>Funções</b>                  | <b>Atividades desempenhadas</b>  | <b>Área responsável</b>   |
|---------------------------------|--|---|
| Riscos e controles internos     | - auditoria interna; implantação e gestão dos controles internos; gestão de riscos de mercado; gestão dos riscos de liquidez e gestão dos riscos operacionais. | - auditoria ligada a diretoria;<br>- controladoria controles internos;<br>- financeiro gestão dos riscos de liquidez, com a controladoria gerando os indicadores. |
| Finanças                        | - gestão financeira e de tesouraria; controle do fluxo de caixa; análise dos índices de balanço.   | - financeiro;<br>- controladoria gera os indicadores.   |
| Sistemas de informações         | - gestão dos sistemas de informações em geral; gestão das informações gerenciais; produção e geração de informação.  | - controladoria   |
| Atendimento a usuários externos | - associados da cooperativa; governo; auditoria externa; órgãos reguladores.   | - controladoria em conjunto com a contabilidade.  |
| Outras                          | - outras atividades a ela delegadas.   | - manter o sistema de informações atualizado e normatização junto ao T.I. de procedimentos internos.  |

Fonte: Dados da pesquisa

**QUADRO 23 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA C (BLOCO 7)**

| <b>Atividades em processos específicos</b>        | <b>Papel segundo entrevistado</b>                        |
|---|--|
| Elaboração do planejamento estratégico da empresa | - fornece apoio informacional, coordena e é responsável. |
| Controle do planejamento estratégico da empresa   | - fornece apoio informacional, coordena e é responsável. |

continua

conclusão

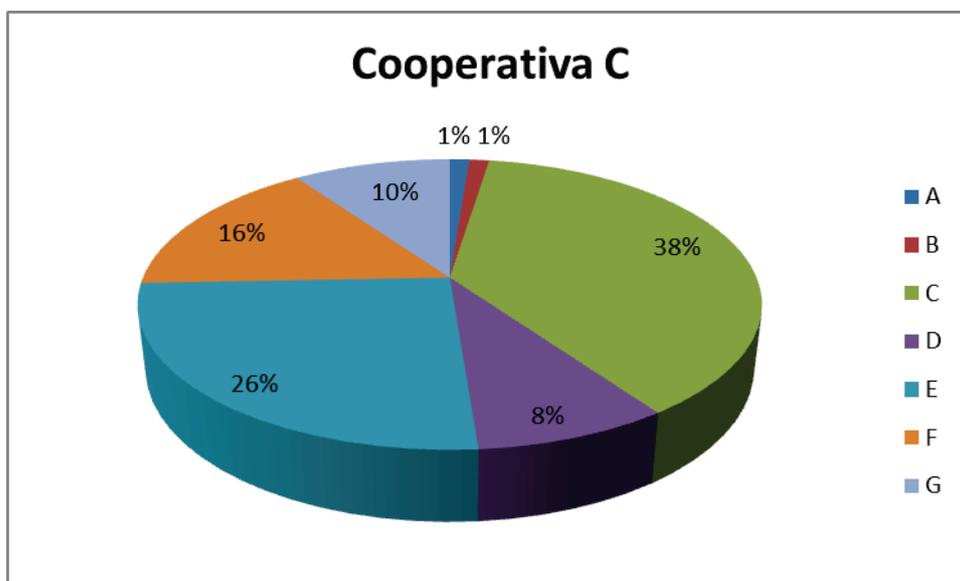
| <b>Atividades em processos específicos</b>   | <b>Papel segundo entrevistado</b>                        |
|--|--|
| Elaboração do orçamento empresarial  | - fornece apoio informacional, coordena e é responsável. |
| Controle do orçamento empresarial  | - fornece apoio informacional, coordena e é responsável. |
| Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e pontos de melhoria | - fornece apoio informacional                            |
| Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos               | - fornece apoio informacional, coordena e é responsável. |
| Avaliação de desempenho de produtos e serviços                                       | - fornece apoio informacional e é responsável.           |
| Mensuração, análise e controle de custos para fins gerenciais                        | - fornece apoio informacional, coordena e é responsável. |
| Planejamento tributário da empresa   | - fornece apoio informacional.                           |
| Controle de riscos   | - não participa.   |
| Outros   | Não aplicável.   |

Fonte: Dados da pesquisa

Para cruzamento como proposto no método científico de triangulação de pesquisa, após primeira visita e entrevista com o gestor responsável pela controladoria, efetuou-se levantamento da quantidade de gestores responsáveis pelas demais áreas da cooperativa C e foram enviados 10 questionários conforme orientado pela empresa. Retornaram 10 questionários, com 100% de aproveitamento da pesquisa de campo em se tratando da coleta com os demais envolvidos com o processo decisório. As respostas coletas estão no Gráfico 5, e de acordo com ele, reflete a opinião dos gestores que a função maior da Controladoria está em fornecer apoio/suporte informacional (alternativa “C” com 38% de respostas) e alternativa “E” em segundo lugar com 26% das respostas, cita que a função da Controladoria está em coordenar e organizar os processos citados. As alternativas “F” e “G” (responsável e corresponsável pelos processos), também apresentaram porcentagem semelhantes com 16% e 10% de respostas da amostra evidenciando

conformidade no descrito pelo entrevistado e percepção dos demais gestores sobre suas atribuições de execução, controle e coordenação das funções de controladoria.

**GRÁFICO 4 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS**



Fonte: Dados da pesquisa

Na tabela 3, é possível confrontar as frequências das opiniões dos demais gestores em confrontação à opinião do entrevistado, foram enviados questionários para os departamentos: assessoria da qualidade, assessoria do cooperativismo, assessoria de imprensa e marketing, operação de mercados gerais, divisão administrativa e financeira, auditoria interna, departamento contábil, recursos humanos, planejamento empresarial e financeiro.

Com as opiniões fornecidas nas respostas dos questionários, foi possível inferir com base na tabela 3, que a função reconhecida por eles na cooperativa C é predominante de apoio informacional aos demais departamentos, execução e controle da elaboração e aplicação do orçamento e controle dos custos operacionais das atividades da empresa. Em menor frequência, com aproximadamente 50% da opinião dos demais gestores, tem-se a responsabilidade pelo planejamento estratégico (controle e elaboração) e análise da viabilidade de projetos internos e externos. O resumo das opiniões apresenta-se na tabela 3 a seguir.

**TABELA 3 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA A SEGUNDO GESTORES “C” (BLOCO 7)**

| Atividades em processos específicos                                      | Frequência segundo entrevistados |               |               |                       |
|--|----------------------------------|---------------|---------------|-----------------------|
|  | Apoio (C)*                       | Executa (D)** | Coord. (E)*** | Responsável (F,G)**** |
| Elaboração do planejamento estratégico                                   | 5                                | -             | 10            | 6                     |
| Controle do planejamento estratégico                                     | 3                                | -             | 8             | 4                     |
| Elaboração do orçamento empresarial                                      | 6                                | 9             | 1             | 5                     |
| Controle do orçamento empresarial  | 6                                | 9             | 1             | 4                     |
| Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e fracos | 9                                | -             | 1             | -                     |
| Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos   | 8                                | 6             | 1             | 5                     |
| Avaliação de desempenho de produtos e serviços                           | 8                                | 1             | -             | 4                     |
| Mensuração, análise e controle de custos para fins gerenciais            | 2                                | 7             | 5             | 8                     |
| Planejamento tributário da empresa                                       | 9                                | -             | -             | 1                     |
| Controle de riscos   | 6                                | -             | -             | 1                     |

Fonte: Dados da pesquisa

\*(c) fornece apoio informacional (segundo questionário aplicado)

\*\* (d) executa o processo (segundo questionário aplicado)

\*\*\* (e) coordena o processo (segundo questionário aplicado)

\*\*\*\* (f) e (g) possui responsabilidade direta e indireta sobre a função (segundo questionário aplicado)

Enquadrando a sociedade cooperativa “C”, após análise documental, entrevista com o responsável pela controladoria e opinião dos demais gestores, nota-se predominantemente a função de geradora de informações para os demais departamentos, com controladoria instituída como departamento na unidade organizacional, entretanto, as funções contábeis inerentes em separado, em departamento próprio no qual ambos estão ligados a alta gestão.

Essa constatação não adere em nenhum dos *clusters* apresentados pelo trabalho de Borinelli (2006), sendo parcialmente comprovado no *cluster* 1, empresa com unidade organizacional denominada controladoria, com ênfase divisional mas

sem as funções contábeis e relativas ao processo de gestão, conforme preconiza o modelo da estrutura conceitual básica de controladoria.

#### 4.2.4 SOCIEDADE COOPERATIVA “D”

A sociedade cooperativa “D” nasceu da união de 46 cafeicultores em 27 de Março de 1963. Embora fundada por cafeicultores, ficou poucos anos lidando exclusivamente com essa atividade, a qual não garantiu sustentação à cooperativa. Em 1971, construiu um armazém graneleiro, o primeiro do Paraná, para armazenar trigo e milho, que logo acabou servindo para a chegada da soja que foi tomando o lugar do café. Em 1975 a diretoria também ingressou na industrialização de soja, sendo que nessa época contava com 25 mil cooperados e entrepostos em vários municípios da região. Em 1984, foi a primeira cooperativa em todo o mundo a investir no segmento de seda, apoiando um grande número de pequenos produtores.

Com 54 unidades no total, a cooperativa exhibe números bustos. Seu faturamento em 2011 foi de R\$ 2,010 bilhões, quase o dobro em relação ao montante alcançado em 2007 e 26% maior em comparação a 2010. Se por um lado o segmento de grãos responde por quase metade desse total, é relevante ressaltar a participação de outros pilares, com destaque para o varejo, com 26%, e os insumos agropecuários, 17%. Até 2015 a meta é chegar aos R\$ 3 bilhões, conforme definido no planejamento estratégico.

As entregas de soja chegaram a 950 mil toneladas, 4% a mais em relação ao último ano; as de milho, 510 mil, sendo 19% maiores; café, 290 mil sacas beneficiadas, um aumento de 16% sobre ao ano anterior e, laranja, 6,8 milhões de caixas, 40% acima do ano de 2010. No parque industrial próprio, foram 859 mil toneladas esmagadas de soja, 23 milhões de litros de bebidas prontas com envase de 7,151 milhões de caixas de óleo.

A cooperativa possui em seu quadro social um total de 10.737 associados, e em seu quadro funcional 2.194 colaboradores diretos. Sua capacidade de armazenagem é de 850.000 toneladas.

Para esse caso, os relatórios de divulgação apresentam inicialmente a importância da prestação de contas para os sócios e o reinvestimento efetuado por ela para evolução do processo de gestão, com enfoque nos investimentos em treinamento e consolidação dos sistemas de informação. A motivação apresentada pelo relatório de divulgação da alta gestão está em prover fortes investimentos relacionados à estratégia de inovação implantada pela cooperativa no ano de 2012, pois a mesma se destaca entre as três melhores cooperativas que mais investem em inovação e tecnologia.

Freeman (1974) destaca que se tratando de estratégia competitiva, é preciso articular os ambientes externos e internos à empresa, enfatizando o acesso ao conhecimento para se obter resultado superior. Para ele, a estratégia tecnológica deriva da estratégia competitiva e a articulação entre as duas é de extrema importância. Pelo relatório apresentado pela cooperativa, há articulação entre as estratégias de negócios corporativos e a inovação, propondo como modelo a apresentação/certificação da equipe de TI em cursos internacionais da Microsoft e reconhecidos pela fornecedora do serviço como *case* de sucesso.

Como na cooperativa A, ela investe em programas de certificação socioambiental, com obtenção segundo dados fornecidos do “Selo ODM” (Objetivos de Desenvolvimento do Milênio) em parceria com o sistema federação das indústrias do estado do Paraná (FIEP). A responsabilidade socioambiental é presente em praticamente todos os casos estudados, dado que no campo de atuação desse segmento econômico há forte interferência da empresa nos recursos naturais, que além de captar insumos para produção de seus produtos, devolve ao meio ambiente uma alta gama de produtos tóxicos, em face à essas condições, nota-se altos investimentos pela gestão em programas socioambientais.

No relatório fornecido pela cooperativa D, nota-se uma estratégia também de forte expansão de suas atividades, com 54 unidades operacionais nas regiões norte e noroeste do Paraná. Como já apresentado em seções anteriores, detém a ela um total de 10.800 cooperados e 30.000 clientes.

Tratando da prestação de contas, como nas demais, a cooperativa D, não apresenta em seus relatórios de resultados, estatísticas referente ao planejamento operacional, que evidenciarão ligação das práticas operacionais à estratégia de negócio. Demonstra a evolução e crescimento frente os desafios enfrentados pelas nuances econômicas e climáticas de forma descritiva, e portanto, pelos dados

apresentados não pode-se auferir na pesquisa que há ligação com as estratégias corporativas. Entretanto, estão ligadas no que se refere à expansão e crescimento exponencial.

Nota-se pela apresentação dos resultados, que as estratégias da cooperativa cooperativa D, são investimentos para crescimento de faturamento, participação de mercado (com forte análise dos diversos negócios da cooperativa) e finalmente como já evidenciado, articulação entre as estratégias de negócio e a inovação. Como principal inovação apresentada, o portal da cooperativa para uso do associado, o balcão de negócios via celular, a TV cooperado e reuniões periódicas para assegurar transparência entre a diretoria e os associados.

Pelo exposto no relatório de divulgação, o principal ponto discutido é a prestação de contas e a tomada de decisões. Esse modelo de decisão ligada às bases da organização está em acordo com a escola emergente de planejamento estratégico, que segundo Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) aborda a criação de estratégias nas bases da organização. Essa ação também pode ser observada no relatório quando aborda a convenção de vendas como estabelecimento das bases estratégicas da cooperativa D.

Outro ponto observado na apresentação das bases de informação para formulação de estratégias é a forte atenção dada pela cooperativa D a pontos críticos de mercado, abordando as ameaças e oportunidades exploradas pela alta gestão na busca de melhores resultados econômicos. Essa orientação para o mercado está condizente ao defendido por Porter (1992) no modelo de cinco forças estratégicas e também coerente com a proposta de Catelli (2001), de integração entre os mais diversos sistemas de informações e a alta gestão, de modo a criar informações úteis para a tomada de decisões dos gestores e busca por melhores resultados econômicos. Embora não abordado explicitamente como na cooperativa C, nesta também se faz presente o uso da matriz *swot* abordando as ameaças e oportunidades internas e externas, aderentes parcialmente as propostas teóricas de implementação estratégica do BSC (DE GEUSER; MOORAJ; OYON, 2009; KAPLAN; NORTON, 1997; NORREKLIT, 2003; SHEEHAN; VAIDYANATHAN; KALAGNANAM, 2009).

Nos demonstrativos financeiros fornecidos pela cooperativa D, não há evidências de plano orçamentário, tão pouco confrontação entre orçados x realizado e plano de ação para correções de desvios. Faz-se presente o uso de auditoria

externa, em conformidade às exigências societárias, e pela apresentação há ligação do departamento contábil à relação de auditorias externas e prestação de contas, em conformidade ao defendido por Catelli (2001) e Parisi (2011) da necessidade de transparência na prestação de contas.

Na segunda etapa da pesquisa, entrevistou-se o responsável pela controladoria, de modo a identificar as funções e atribuições segundo blocos 6 e 7 e os resultados estão nos quadros 24 e 25 a seguir.

**QUADRO 24 – FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA NA COOPERATIVA D (BLOCO 6)**

| <b>Funções</b>                  | <b>Atividades desempenhadas</b>  | <b>Área responsável</b>                                   |
|---------------------------------|--|---|
| Contabilidade societária        | - controle do plano de contas; definição das políticas contábeis; consolidação das demonstrações contábeis; preparação das demonstrações contábeis e divulgação das demonstrações. | - controladoria   |
| Contabilidade fiscal            | - apuração, conferência e recolhimento de impostos; planejamento tributário; gestão e controle de impostos.  | - controladoria;<br>- acessoria externa.                  |
| Riscos e controles internos     | - auditoria interna; implantação e gestão dos controles internos; gestão de riscos de mercado; gestão dos riscos de liquidez e gestão dos riscos operacionais.                     | - auditoria é externa;<br>- controladoria demais funções. |
| Finanças                        | - gestão financeira e de tesouraria; controle do fluxo de caixa; análise dos índices de balanço.   | - controladoria.  |
| Sistemas de informações         | - gestão dos sistemas de informações em geral; gestão das informações gerenciais; produção e geração de informação.  | - controladoria.  |
| Atendimento a usuários externos | - associados da cooperativa; governo; auditoria externa; órgãos reguladores.   | - controladoria   |
| Outras                          | - outras atividades a ela delegadas.   | não aplicável.  |

Fonte: Dados da pesquisa

Segundo respostas obtidas, a controladoria na cooperativa D, executa todas as funções segundo modelo da estrutura conceitual básica, e em se tratando das atribuições específicas a ela, predominantemente executa o apoio com suporte

informacional (todas as alternativas presente) e execução e controle das atividades de preparação e execução orçamentária, avaliação de produtos, mensuração e análise de custos e planejamento tributário, de acordo com o quadro 25.

**QUADRO 25 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA D (BLOCO 7)**

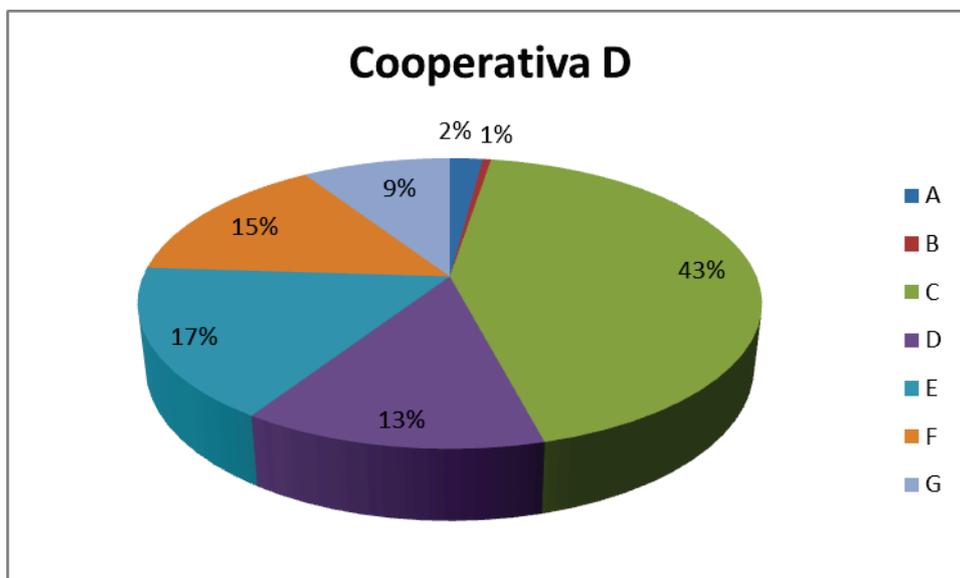
| <b>Atividades em processos específicos</b>   | <b>Papel segundo entrevistado</b>                                 |
|--|---|
| Elaboração do planejamento estratégico da empresa                                    | - fornece apoio e suporte informacional.                          |
| Controle do planejamento estratégico da empresa                                      | - fornece apoio e suporte informacional.                          |
| Elaboração do orçamento empresarial  | - fornece apoio e suporte informacional, executa e coordena.      |
| Controle do orçamento empresarial  | - fornece apoio e suporte informacional, executa e coordena.      |
| Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e pontos de melhoria | - fornece apoio e suporte informacional e corresponsável.         |
| Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos               | - fornece apoio e suporte informacional e corresponsável.         |
| Avaliação de desempenho de produtos e serviços                                       | - fornece apoio e suporte informacional, executa e é responsável. |
| Mensuração, análise e controle de custos para fins gerenciais                        | - fornece apoio e suporte informacional, executa e é responsável. |
| Planejamento tributário da empresa   | - fornece apoio e suporte informacional, executa e é responsável. |
| Controle de riscos   | - fornece apoio e suporte informacional.                          |

Fonte: Dados da pesquisa

Na pesquisa com os gestores, foram enviados 14 questionários e recebidos até a data de 20 de Janeiro de 2013, o total de 10 questionários. As recusas foram

dos departamentos de: Superintendência de Operações, Serviços Corporativos, Auditoria Interna e Tesouraria. As respostas coletas estão no Gráfico 6:

**GRÁFICO 5 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS**



Fonte: Dados da pesquisa

Na cooperativa D, foram recebidos 10 questionários. Esta empresa possui a Controladoria como subordinada ao departamento de Superintendência Administrativo Financeiro. Conforme o Gráfico 06, na opinião dos gestores a função mais exercida pela Controladoria é a alternativa “C” com 43% de respostas, ou seja, a Controladoria fornece apoio/suporte informacional.

E como segunda função mais citada, está a função de coordenar e organizar o processo (alternativa “E” com 17%). Nota-se que juntamente com a função de coordenadora e organizadora dos processos citados no questionário, na opinião dos gestores as funções de ser a responsável pelo processo (alternativa “F”) e função de execução dos mesmos (alternativa “D”), quase se equivalem, com 15% e 13% das opções apresentadas.

Avaliando as respostas dos gestores no quesito de funções e atribuições específicas exercidas pela controladoria, é possível inferir que não há articulação entre os departamentos e difusão coerente sobre suas funções. Como em outros casos, na cooperativa D é predominante a percepção dos gestores da controladoria como responsável pelo apoio e suporte informacional, e nesse caso, há uma

inversão de entendimento entre a resposta do entrevistado sobre o suporte na elaboração e execução do planejamento estratégico e a visão dos gestores como responsável pela função (Tabela 4).

**TABELA 4 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA A SEGUNDO GESTORES “D” (BLOCO 7)**

| Atividades em processos específicos                                      | Frequência segundo entrevistados |               |               |                       |
|--|----------------------------------|---------------|---------------|-----------------------|
|  | Apoio (C)*                       | Executa (D)** | Coord. (E)*** | Responsável (F,G)**** |
| Elaboração do planejamento estratégico                                   | 10                               | 5             | 5             | -                     |
| Controle do planejamento estratégico                                     | 10                               | 3             | 2             | -                     |
| Elaboração do orçamento empresarial                                      | 7                                | 3             | 8             | 2                     |
| Controle do orçamento empresarial  | 7                                | 6             | 7             | 4                     |
| Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e fracos | 9                                | 2             | 3             | -                     |
| Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos   | 9                                | 3             | -             | 4                     |
| Avaliação de desempenho de produtos e serviços                           | 9                                | 3             | 2             | 4                     |
| Mensuração, análise e controle de custos para fins gerenciais            | 8                                | 3             | 5             | 8                     |
| Planejamento tributário da empresa                                       | 7                                | 3             | 4             | 2                     |
| Controle de riscos   | 9                                | 3             | 2             | -                     |

Fonte: Dados da pesquisa

\*(c) fornece apoio informacional (segundo questionário aplicado)

\*\* (d) executa o processo (segundo questionário aplicado)

\*\*\* (e) coordena o processo (segundo questionário aplicado)

\*\*\*\* (f) e (g) possui responsabilidade direta e indireta sobre a função (segundo questionário aplicado)

Sobre a aderência aos *clusters* segundo proposta de Borinelli (2006), a sociedade cooperativa “D”, mostra-se parcialmente ao *cluster* 1, de empresa com unidade organizacional controladoria, com ênfase divisional e funções contábeis, porém, sem participação no processo de gestão pela não comprovação de responsável pelas funções e atividades em processos específicos.

Predominantemente na cooperativa D, está a função de apoio e suporte informacional.

#### 4.2.5 SOCIEDADE COOPERATIVA “E”

A sociedade cooperativa “E” nasceu em 28 de Novembro de 1970 no sonho de 79 agricultores em busca de uma vida melhor para suas famílias. Um madeireiro que tinha conhecimento de uma cooperativa de madeiras no Rio Grande do Sul foi escolhido como presidente devido ao prestígio na comunidade. Em 1971 já haviam sobras do exercício, o que tornou uma tradição da cooperativa, e no ano seguinte, saiu o primeiro armazém próprio, em 1974 foi aprovada a construção dos primeiros entrepostos.

Em 1975 instalou a sua Fazenda Experimental, a loja de peças e implantou seu moinho de trigo. Porém, foi a partir dos anos 80 que o setor agroindustrial registrou grande impulso com o surgimento de outras indústrias, como as de óleo de soja e fiação de algodão. Em 2000 foi inaugurada a fábrica de margarina. Hoje, conta com unidades nos estados do Paraná, Santa Catarina e Mato Grosso do Sul. Com a atuação de mais de 24 mil agricultores associados e um quadro funcional de mais de 5 mil colaboradores efetivos, a cooperativa baseia sua administração no tripé cooperados-diretoria-funcionários.

É considerada a maior cooperativa da América Latina com 115 unidades em 63 municípios dos estados do Paraná, Santa Catarina e Mato Grosso do Sul. Em 2011, completou 41 anos de atividades. Conheça alguns dos indicadores dessa cooperativa, com base no exercício 2011:

- a) cooperados: 24.372 (admitidos em 2011 um total de 2.218 cooperados);
- b) receitas globais R\$ 5,97 bilhões;
- c) sobras líquidas R\$ 369,48 milhões;
- d) ativo total R\$ 4,50 bilhões;
- e) patrimônio líquido R\$ 2,19 bilhões;

- f) mais de 100 mil pessoas recebem benefícios diretos do cooperativismo (Cooperados, funcionários e familiares);
- g) capacidade de armazenagem (estática): 5,08 milhões de toneladas;
- h) recebimento da produção: 5,65 milhões de toneladas de produtos agrícolas;
- i) % participação (Brasil/Paraná) 3,50 % da produção agrícola do Brasil;
- j) Exportação: foram exportados pelo terminal portuário de Paranaguá, no Paraná, pelo Porto de Santos, em São Paulo, e pelo porto de São Francisco, em Santa Catarina, um total de 2,59 milhões de toneladas que resultaram no montante de US\$ 1,15 bilhão;
- k) eventos realizados: 1.282 eventos técnicos, educacionais e sociais para o desenvolvimento de cooperados e familiares, totalizando 66.539 participantes;
- l) recursos humanos: 5.540 funcionários diretos e média mensal de 1.565 colaboradores (temporários e terceirizados);
- m) treinamentos para funcionários: 2.521 eventos e 19.712 participantes;
- n) impostos, taxas e contribuições: R\$ 284,34 milhões – Contribuição para a sociedade brasileira, além da criação de riquezas, geração de empregos e divisas para o país;
- o) alimentos com o nome da Cooperativa: Área alimentícia registrou o montante de R\$ 599,50 milhões, representando 10,0% do faturamento total.

A sociedade cooperativa “E” foi a que apresentou em menor quantidade os planos e resultados obtidos pelas suas operações, limitando a pesquisa documental a notícias de divulgação pela cooperativa. Dentre as principais informações obtidas por meio eletrônico, destaca o plano de investimentos e de distribuição de dividendos aos acionistas.

Sobre as demonstrações contábeis, destaca-se a apresentação da Demonstração Contábil do Valor Adicionado e do Fluxo de Caixa, não disponibilizado pelas demais cooperativas nos informes de divulgação. Para esse caso, nota-se ausência de interesse pela alta gestão de transparências nos atos diretivos e aborda-se como em não conformidade com os autores defensores da contabilidade e controladoria como instrumento de integração entre os mais diversos

sistemas de informação para usuários internos e externos, conforme defendem Borinelli (2006), Catelli (2001), Hansen, D. R. e Mowen (1996) e Horgren, Foster e Datar (2000) e Parisi (2011) como principais contribuições da controladoria ao processo de gestão. A análise documental da cooperativa E, ficou comprometida porque não foi disponibilizado por parte dos entrevistados os relatórios de divulgação.

Como nos demais casos, a segunda etapa da pesquisa, entrevistou-se o responsável pela controladoria, de modo a identificar as funções e atribuições segundo blocos 6 e 7 e os resultados estão nos quadros 26 e 27 a seguir.

**QUADRO 26 – FUNÇÕES, ATRIBUIÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA NA COOPERATIVA E (BLOCO 6)**

| <b>Funções</b>                  | <b>Atividades desempenhadas</b>  | <b>Área responsável</b>                       |
|---------------------------------|--|---|
| Contabilidade societária        | - controle do plano de contas; definição das políticas contábeis; consolidação das demonstrações contábeis; etc. | - contabilidade                               |
| Contabilidade fiscal            | - apuração, conferência e recolhimento de impostos; planejamento tributário...                                   | - contabilidade                               |
| Riscos e controles internos     | - auditoria interna; implantação e gestão dos controles internos; gestão de riscos de mercado; etc.              | - setor tributário, ligado ao administrativo. |
| Finanças                        | - gestão financeira e de tesouraria; etc.  | - financeiro                                  |
| Sistemas de informações         | - gestão dos sistemas de informações.  | - tecnologia da informação TI.                |
| Atendimento a usuários externos | - associados da cooperativa; governo; auditoria externa; órgãos reguladores.                                     | - administrativo e contabilidade.             |

Fonte: Dados da pesquisa

Segundo respostas obtidas, as funções predominantemente exercidas pelo departamento contábil (todas as alternativas presente) e execução e controle das atividades pelo departamento administrativo, com nenhuma menção a controladoria como responsável pelas atividades e a contabilidade como executora das funções inerentes a função societária e fiscal. O quadro 27 apresenta o papel em processos específicos enfatizando que na cooperativa E o papel da contabilidade é de executor de suas tarefas pela inferência a partir das respostas do entrevistado. Embora nas

questões ocorra menção a execução e controle, em confrontação ao questionário anterior nota-se predominante subordinação ao departamento administrativo.

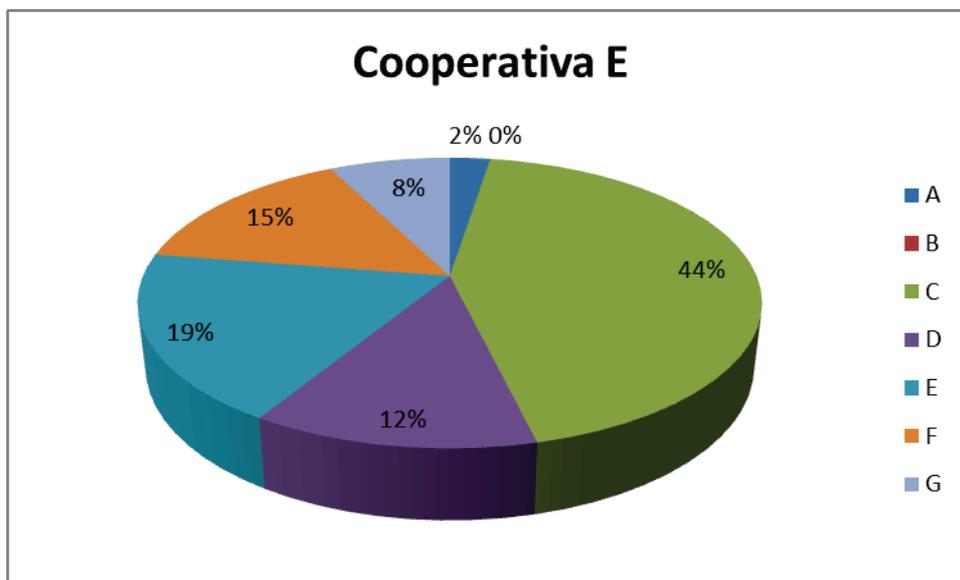
**QUADRO 27 – PAPEL DESEMPENHANDO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS NA COOPERATIVA E (BLOCO 7)**

| <b>Atividades em processos específicos</b>   | <b>Papel segundo entrevistado</b>                            |
|--|--|
| Elaboração do planejamento estratégico da empresa                                    | - fornece apoio e suporte informacional, executa e coordena. |
| Controle do planejamento estratégico da empresa                                      | - fornece apoio e suporte informacional, executa e coordena. |
| Elaboração do orçamento empresarial  | - fornece apoio e suporte informacional.                     |
| Controle do orçamento empresarial  | - fornece apoio e suporte informacional.                     |
| Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e pontos de melhoria | - fornece apoio e suporte informacional.                     |
| Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos               | - fornece apoio e suporte informacional.                     |
| Avaliação de desempenho de produtos e serviços                                       | - fornece apoio e suporte informacional.                     |
| Mensuração, análise e controle de custos para fins gerenciais                        | - fornece apoio e suporte informacional, executa e coordena. |
| Planejamento tributário da empresa   | - fornece apoio e suporte informacional.                     |
| Controle de riscos   | - fornece apoio e suporte informacional.                     |

Fonte: Dados da pesquisa

Na pesquisa com os gestores, foram enviados 13 questionários e recebidos até a data estipulada, o total de 08 questionários. As recusas foram dos departamentos de: Operações de Mercado, Gerência Industrial, Auditoria Interna, Tesouraria e Contas Pagar e Receber. As respostas coletas estão no Gráfico 7:

**GRÁFICO 6 – PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA EM PROCESSOS ESPECÍFICOS**



Fonte: Dados da pesquisa

Na cooperativa E, foram recebidos 08 questionários. Esta cooperativa também possui a Controladoria como subordinada ao departamento de Gerência Administrativo Financeiro. No Gráfico 07, está representado a opinião dos gestores semelhante a Cooperativa D, onde a função mais exercida pela Controladoria é a alternativa “C” com 44% de respostas, (fornece apoio/suporte informacional). E, equiparando-se nas demais funções estão as alternativas “E” com 19% (coordena/organiza o processo); alternativa “F” com 15% (é responsável pelo processo); e alternativa “D” com 12% (executa o processo).

Finalizando a análise do caso, dentro da proposta de Borinelli (2006), a sociedade cooperativa “E” não se enquadra em nenhum *cluster* pela controladoria ser apenas responsável pelo suporte informacional reconhecido na pesquisa com o responsável pelo departamento e na opinião manifestada pelos entrevistados dos demais departamentos.

#### 4.3 ANÁLISE FINAL - COMPARANDO OS CASOS PESQUISADOS

Para facilitar a compreensão dos resultados obtidos na análise e entrevista com os responsáveis pela controladoria ou unidade que exerce suas funções, e os

gerentes divisionais, montou-se um quadro comparativo apresentando as questões inerentes à aderência (agrupamentos) adotados por Borinelli (2006) abordando os seguintes *clusters*:

*Cluster 1* – empresas com unidade organizacional denominada controladoria, com ênfase divisional e funções relativas ao processo de gestão;

*Cluster 2* – empresas com unidade organizacional denominada controladoria, com ênfase corporativa e funções predominantemente contábeis;

*Cluster 3* – empresas sem unidade organizacional denominada controladoria e com áreas segregadas responsáveis pelas funções contábeis e relativas ao processo de gestão;

*Cluster 4* – empresas com unidade organizacional denominada controladoria, com ênfase corporativa e funções contábeis e relativas ao processo de gestão.

Os resultados encontrados para as sociedades cooperativas sobre a aderência nos *clusters* defendidos na pesquisa de Borinelli (2006) estão resumidos no quadro abaixo:

**QUADRO 28 – ADERÊNCIAS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS AO AGRUPAMENTO POR CLUSTER**

| <b>Cooperativas</b> | <b>A</b>  | <b>B</b> | <b>C</b>           | <b>D</b>           | <b>E</b> |
|---------------------|-----------|----------|--------------------|--------------------|----------|
| <i>Cluster 1</i>    | -         | -        | Adere parcialmente | Adere parcialmente | -        |
| <i>Cluster 2</i>    | -         | -        | -                  |                    | -        |
| <i>Cluster 3</i>    | Aderência | -        | -                  |                    | -        |
| <i>Cluster 4</i>    | -         | -        | -                  |                    | -        |

Fonte: Dados da pesquisa

Na sociedade cooperativa “A”, nota-se um forte entendimento entre o entrevistado e os gestores dos demais departamentos sobre a responsabilidade da controladoria (ou unidade que exerce suas funções) de fornecer apoio e suporte informacional, onde as funções ligadas ao departamento contábil ou atividades específicas inerentes ao exercício da profissão contábil é de entendimento pelos

gestores de sua responsabilidade, destacando: elaboração e coordenação de orçamentos, planejamento tributário e controle de riscos. Não foi confirmada ou reconhecida pelos gestores a participação da controladoria no planejamento estratégico da empresa, e sim apenas no apoio informacional, portanto confirma o *cluster* 3 de Borinelli (2006), empresa sem unidade organizacional denominada controladoria, com áreas segregadas responsáveis pelas funções contábeis e relativas ao processo de gestão.

Na sociedade cooperativa “B”, não pode ser confirmado em nenhum dos *clusters* pesquisados por Borinelli (2006), uma vez que ela não possui controladoria e a unidade que exerce suas funções apenas apresenta a responsabilidade pela gestão das atividades ligadas a contabilidade que estão no departamento administrativo e diretoria, exercendo a função de execução e suporte informacional.

Enquadrando a sociedade cooperativa “C”, que possui a unidade de controladoria sendo a principal geradora de informações para os demais departamentos, instituída como departamento na unidade organizacional, entretanto, as funções contábeis inerentes estão em separado, em departamento próprio no qual ambos estão ligados a alta gestão, portanto, essa constatação não adere em nenhum dos *clusters* apresentados pelo trabalho de Borinelli (2006), sendo parcialmente comprovado no *cluster* 1, empresa com unidade organizacional denominada controladoria, com ênfase divisional mas sem as funções contábeis e relativas ao processo de gestão, conforme preconiza o modelo da estrutura conceitual básica de controladoria.

Na sociedade cooperativa “D”, mostra-se parcialmente ao *cluster* 1, classificada em empresa com unidade organizacional controladoria, com ênfase divisional e funções contábeis, porém, sem participação no processo de gestão pela não comprovação de responsável pelas funções e atividades em processos específicos com função apenas de suporte informacional.

Finalizando a sociedade cooperativa “E”, não se enquadra em nenhum *cluster* pela unidade de controladoria ser apenas responsável pelo suporte informacional reconhecido na pesquisa como o responsável pelo departamento e na opinião manifestada pelos gestores entrevistados dos demais departamentos.

Como pode ser observado no quadro 28, no segmento cooperativista não há um padrão de aderência aos *clusters* propostos por Borinelli (2006), constando que

não há um padrão de sua aplicação. A principal possível causa de diferentes formas de estruturação organizacional pode estar ligada a formação da alta administração, com participação de gestores com experiência em agronegócio, mas pouco conhecimento ligado à administração, contabilidade ou economia. Notadamente, pode-se observar que a principal formação dos gestores da diretoria executiva é agronomia ou agronegócio.

A forte influência do ambiente na formação e no padrão da gestão encontrada nesse estudo apresenta características decorrentes das pressões ambientais que influenciam a atuação dos gestores de modo a alterar o ambiente interno frente a essas pressões, observando a formação dos principais gestores e sua atuação nas cooperativas, elementos consistentes a teoria estruturalista (TAKAHASHI; CUNHA, 2005).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em estudos que abordam o tema controladoria, a definição sobre as funções e atividades da Controladoria é discutida e nota-se um esforço na pesquisa para estruturar teoria de forma abrangente sobre o tema. Estudos que abordam essa tentativa (BORINELLI, 2006; CRUZ, 2009; LUNKES et al., 2009), destaca-se seus achados porque despertou inquietações a respeito da prática da controladoria nas empresas, principalmente sobre suas funções e como ela se materializa dentro das organizações. Nesse estudo, não se comprovou de acordo com o defendido pelos autores, a controladoria materializada nas sociedades cooperativas, as funções encontram-se dispersas nos departamentos administrativo/financeiro, contabilidade e demais áreas de acordo com a necessidade da organização, demonstrando que eles se adaptam em boa medida sem necessariamente constituir a unidade organizacional controladoria como essencial ao processo decisório (CATELLI, 2001).

Ainda que muito se fale sobre qual o papel da Controladoria nas organizações, conforme afirmou Borinelli (2006), esse estudo complementa utilizando-se de uma abordagem qualitativa de modo a observar à aderência de sua pesquisa à realidade brasileira da Controladoria, e esse propósito motivou a realização desta no âmbito das cooperativas, pela representatividade no desenvolvimento econômico brasileiro e seu papel no desenvolvimento social nas regiões onde atuam. O problema de pesquisa concentrou-se em encontrar respostas de como a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria testada em outros setores, pode ser verificada na controladoria das sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná. A controladoria dentro das cooperativas pesquisadas, quando reconhecida e estruturada (observado em três casos) tem um papel de geradora de informações segundo os gestores responsáveis pela tomada de decisões, entretanto, dentro das perspectivas abordadas por Borinelli (2006), com enfoque às suas funções (perspectiva 2), não foi comprovada empiricamente nos casos estudados. Enfatizando que em dois casos não se faz presente o departamento de controladoria, nos demais com função parcial. Na cooperativa C, atribuição no papel estratégico (comprovado pela triangulação da pesquisa documental, entrevista com o responsável pelo departamento e pesquisa com os gestores), mas as demais funções distribuídas entre a controladoria e contabilidade.

Nos três casos a controladoria está subordinada no organograma da empresa a unidade administrativa ou a sua gestão, portanto na perspectiva 3 proposta por Borinelli (2006) não se aplica às sociedades cooperativas pesquisadas. Concluindo e respondendo ao problema de pesquisa, após essas considerações, a controladoria na estrutura conceitual básica proposta por Borinelli (2006) e pesquisada por Cruz (2009) e Lunkes et al. (2009), não se materializa nas maiores cooperativas do Estado do Paraná.

O estudo cumpre seu objetivo principal de conhecer as práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná, apresentando que embora tenha uma necessidade informacional muito semelhante a empresas com poder descentralizado, as sociedades cooperativas possuem particularidades nos mecanismos de controle e geração das informações. Os demais objetivos específicos, também foram atingidos, pois pela triangulação da pesquisa documental, entrevista com o responsável pela controladoria (ou unidade executora de suas funções) e pesquisa com os gestores responsáveis pela execução das demais unidades organizacionais da cooperativa, comprovou-se a não aderência da estrutura conceitual básica de controladoria (ECBC) conforme defende Borinelli (2006), e enquadramento parcial nos *clusters* propostos pelo autor, evidenciando uma lacuna na investigação deste agrupamento da controladoria. Os esforços dos pesquisadores em estudar a evolução da contabilidade e controladoria frente às necessidades informacionais demandadas pela alta gestão, apresentados durante a seção 2, constituem o avanço esperado deste ramo do conhecimento e pesquisas empíricas, que denotam funções desempenhadas pela controladoria (BORINELLI, 2006; CRUZ, 2009; LUNKES et al., 2009) representam uma resposta dos pesquisadores no sentido de propor mudanças no ensino e pesquisa da contabilidade, em particular a controladoria.

Esse estudo contribui ao pesquisar um segmento econômico com relativa importância na economia brasileira (agronegócio). Aponta que é necessário abordar com maior profundidade a aplicação da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria, porque as empresas possuem demandas próprias, cujo crescimento e desenvolvimento delas em relação aos seus principais concorrentes, denotam indícios (examinados pela pesquisa documental) que as fazem aprimorar seus mecanismos de gestão por medidas particulares aquém do defendido como

essencial e atendido pela controladoria, e que necessitam ser estudadas, porque contrariam a observação apontada por pesquisas anteriores.

Como sugestão para futuros estudos, dois pontos podem ser observados de modo a contribuir para o avanço da ciência contábil no âmbito da ciência, em particular da controladoria:

- a) pesquisar a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), em segmentos econômicos diferentes dos abordados em estudos anteriores, de modo a observar dentro da realidade brasileira, como as empresas estão organizando as funções de controle em face às necessidades informacionais de seus gestores e a nova legislação contábil;
- b) outros estudos poderiam abordar pelo mesmo instrumento de coleta de dados, casos de outros segmentos econômicos de modo a avaliar se efetivamente a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria está presente dentro das perspectivas abordadas por Borinelli (2006), estudando em profundidade exemplos de segmentos econômicos diferentes, dado que o limite é o próprio resultado da pesquisa, pois estudos de caso têm grande validade interna, mas pouca validade externa. Sendo assim, os resultados obtidos poderiam ser extrapolados em profundidade para outros ramos de atividade, contribuindo para o desenvolvimento da ciência e do ramo controladoria;
- c) este trabalho tratou do tema Controladoria no setor do cooperativismo no Estado do Paraná, e o que se percebeu é que há por parte dos entrevistados, muitas inquietações e ansiedades por querer saber o que as outras organizações estão desenvolvendo e praticando, sobre novos estudos aplicados nas organizações cooperativistas. Neste sentido, sugere-se uma aproximação maior da academia com as empresas, e a divulgação destes trabalhos, contribuindo assim para o desenvolvimento do setor e a consolidação da teoria da Controladoria.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria: In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-355.
- ANDERSON, D. R.; SCHMIDT, L. A. **Practical controllership**. Homewood, Illinois: Irwin, 1961.
- ANDREWS, D. W. K. Asymptotic results for generalized wald tests. **Econometric Theory**, New York, v. 3, n. 3, p. 348-358, 1987.
- ANDRIOLA, I. R. **Economia social e cooperativismo**. João Pessoa: Ideia, 2010.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, L. V. R.; MEDEIROS FILHO, C. R.; MEDEIROS, J. P. M. Sistema cooperativista: aspectos histórico-conceituais, contábeis e legais. **Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR**, Umuarama, v. 10, n. 4, p. 35-48, jan./jun. 2011.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselmann Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- BELUSSO, D. **A Integração de agricultores às cooperativas agrícolas abatedouras de frangos no oeste do Paraná**. 2010. 219 f. Tese (Doutorado em Geografia) – Universidade Estadual Paulista, Presidente Prudente, 2010.
- BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 15-38.
- \_\_\_\_\_; SCHILINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista de Contabilidades e Finanças**, São Paulo v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.
- BIALOSKORSKI NETO, S. Agronegócio cooperativo. In: BATALHA, M. (Org.). **Gestão agroindustrial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. v. 1, p. 628-656.
- \_\_\_\_\_. **Cooperativas: economia, crescimento e estrutura de capital**. 1997. 257 f. Tese (Doutorado) – Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 1997.
- \_\_\_\_\_; NAGANO, M. S; MORAES, M. B. C. Utilização de redes neurais artificiais para avaliação sócio-econômica: uma aplicação em cooperativas. **Revista de Administração (USP)**, São Paulo, v. 41, n. 1, p. 59-68, 2006.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da prática. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BOWEN, H. **Social responsibilities of the businessman**. New York: Harper, 1953.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 04 set. 2012.

BRASIL. **Decreto n. 3.017**, de 6 de abril de 1999. Aprova o Regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo - SESCOOP. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3017.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3017.htm)>. Acesso em: 04 set. 2012.

BRASIL. **Lei n. 5.764**, de 16 de dezembro de 1971. Define a política nacional de cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5764.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5764.htm)>. Acesso em: 04 set. 2012.

BRASIL. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 04 set. 2012.

BRASIL. **Medida Provisória n. 1715**, de 03 de setembro de 1998. Dispõe sobre o programa de revitalização de cooperativas de produção agropecuária - RECOOP, autoriza a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo - SESCOOP, e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas/1715.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas/1715.htm)>. Acesso em: 04 set. 2012.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Assessoria de Gestão Estratégica. **Brasil**: projeções do agronegócio 2011/2012 a 2021/2022. Brasília, abr. 2012. Disponível: <[http://www.agricultura.gov.br/arq\\_editor/file/Ministerio/gestao/projecao/Projecoes%20do%20Agronegocio%20Brasil%202011-20012%20a%202021-2022%20\(2\)\(1\).pdf](http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/Ministerio/gestao/projecao/Projecoes%20do%20Agronegocio%20Brasil%202011-20012%20a%202021-2022%20(2)(1).pdf)>. Acesso em: 07 set. 2012b.

BRITO, O. S. **Contribuição ao estudo de modelo de controladoria de risco-retorno em bancos de atacado**. 2000. 242 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

CANAN, I.; FEDATO, G. A. L.; CAETANO, A. A. Controle gerencial em cooperativas: estudo de caso em uma cooperativa agropecuária mista no norte matogrossense. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 12, n. 3, p. 112-135, 2010.

CARVALHO, M. F. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, A.; PEREIRA, C. A.; VASCONCELOS, M. T. C. Processo de gestão e sistema de informações gerenciais. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 135-154.

CAVALCANTI, M. **Gestão estratégica de negócios: evolução, cenários, diagnóstico e ação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

CAVALCANTE, R. J. et al. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&BOVESPA. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 113-134, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 920/01**. Aprova, da NBC T 10 – dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item NBC T 10.8 – entidades cooperativas. Brasília, 19 dez. 2001. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2001/000920](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2001/000920)>. Acesso em: 08 jan. 2013.

COUTINHO, C. P.; CHAVES, J. H. O estudo de caso na investigação em tecnologia educativa em Portugal. **Revista Portuguesa de Educação**, Braga, v. 15, n. 01, p. 221-243, 2002.

COVALESKI, M. et al. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. In: CHAPMAN, C. S; HOPWOOD, A. G; SHIELDS, M. D. (Ed.). **Handbook of management accounting research**. Oxford: Elsevier, 2007. v. 1, p. 587-624.

CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **Enfoque: reflexão contábil**, Maringá, v. 18, n. 1, p. 12-21, jan./jun. 1999.

CRUZ, R. B. **A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria**. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

DANIEL, M. M.; VESCO, D. G.; TARIFA, M. R. Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do controller nas cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/419.pdf>>. Acesso em: 09 set. 2012.

DE GEUSER, F.; MOORAJ, S.; OYON, D. Does the balanced scorecard add value? empirical evidence on its effect on performance. **European Accounting Review**, London, v. 18, n. 1, p. 93-122, 2009.

FARIAS, C. G. B. **A controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (GECON): uma abordagem em instituições financeiras**. Dissertação (Mestrado em

Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

FERRARI, B. A.; 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. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 5, n. 11, p. 87-106, 2011.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.

FONSECA, S. R.; COSTA, V. M. H. M. As transformações recentes no setor agroindustrial brasileiro: uma abordagem da atividade cooperativista. **Boletim de Geografia Teórica**, Rio Claro, v. 25, n. 49-50, p. 363-372, 1995.

FREEMAN, C. **The economics of industrial innovation**. Harmondsworth: Penguin Books, 1974.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

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

GIMENES, R. M. T.; GIMENES, F. M. P. Agronegócio cooperativo: a transição e os desafios da competitividade. **Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR**, Umuarama, v. 7, n. 1, jan./jun. p. 33-46, 2006.

\_\_\_\_\_; URIBE-OPAZO, M. A. Previsão de Insolvência de Cooperativas Agropecuárias por Meio de Modelos Multivariados. **Revista FAE**, Curitiba, v. 4, n. 3, p.69-78, set./dez. 2006.

GIONGO, J.; NASCIMENTO, A. M. O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do Estado do Rio Grande do Sul. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. 1 CD-ROM.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação da gestão econômica**: uma contribuição à teoria da comunicação da Contabilidade. 1989. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

HANSEN, S. C. Capacity cost and capacity allocation. **Contemporary Accounting Research**, Toronto, v. 9, n. 2, p. 635-660, 2003.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Cost management**: accounting and control. Cincinnati: South Western, 1996.

HARTMAN, B. P. et al. Mission control starts in the controller's department: the thorough of planning into the mission of the controller's department enabled the department to provide more service to operational areas. **Management Accounting**. Montvale, v. 3, n. 63, p. 26, Sept. 1981.

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

HORNGREN, C. T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. Traduzido por José Ricardo Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

\_\_\_\_\_; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

\_\_\_\_\_; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. Tradução de Elias Pereira. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, S.; MARION J. C. **Introdução à teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

JERÔNIMO, F. B.; MARASCHIN, A. F.; SILVA, T. N. A gestão estratégica de sociedades cooperativas no cenário concorrencial do agronegócio brasileiro: estudo de caso em uma cooperativa agropecuária gaúcha. **Revista de Teoria e Evidência Econômica**, Passo Fundo, v. 14, n. 26, p. 71-89, maio 2006.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KÜPPER, P. **Controlling: konzeption, aufgaben und instrumente**, 4.Auflage. Berlin: MSG, 2005.

LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? a survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**, London, v. 21, n. 1, p. 56-75, Mar. 2010.

LIMA, A. O. A contabilidade nas sociedades cooperativas e nas sociedades empresárias. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria, v. 2, n. esp. jul. 2005. Disponível em:  
<<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vlInEspecial/a02vllnesp.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2012.

LUNKES, R. J. et al. Considerações sobre as funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n. 4, p. 53-75, 2009.

MAIA, H. H. R.; PINTO, J. S. Proposta de um modelo ideal de atuação empresarial com enfoque em controladoria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 1999. 1 CD-ROM.

MAMBRINI, A.; COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Papel da controladoria no redesenho da gestão na perspectiva dos processos em empresa familiar. **Enfoque: reflexão contábil**, Maringá, n. 2, v. 23, p. 05-13, jul./dez. 2004.

MARION, J. C. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTIN, N. C. Da Contabilidade à Controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MENEGÁRIO, A. H. **Emprego de indicadores sócio econômico na avaliação financeira de cooperativas agropecuárias**. 2000. 121 f. Dissertação (Mestrado) – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2000.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOST, K. **Accounting theory**. Ohio: Grid, 1987.

MOURA, V. M.; BEUREN, I. M. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 29, n. 126, p. 59-67, nov./dez. 2000.

NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

\_\_\_\_\_. **Controladoria**. 1980. Notas de aula da disciplina EAC318 – Controladoria – FEA-USP).

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

NICOLAE, T.; ANCA, C. The budget, an instrument for planning and controlling the costs. **Annals of the University of Oradea**, Economic Science Series, Oradea, v. 19, n. 2, p. 933-938, Dec. 2010.

NORREKLIT, H. The Balanced Scorecard: what is the score? a rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 28, n. 6, p. 591-619, 2003.

OCB – ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS. **OCB: promoção e defesa dos interesses das cooperativas**. 2008. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/site/ocb/index.asp>>. Acesso em: 02 ago. 2012.

OCEPAR. **Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná**. [2012]. Disponível em: <<http://www.ocepar.org.br/ocepar/servlet/PublicacaoMostrar01?ServletState=1&IM=89.00.00>>. Acesso em: 20 ago. 2012.

OLIVEIRA, A. B. S. (Coord.). **Métodos e técnicas de pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, D. P. R. **Manual de gestão das cooperativas**: uma abordagem prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, L. M. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 1998.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria**: estratégia e operacional. São Paulo: Thompson, 2003.

\_\_\_\_\_. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PARISI, C. Planejamento e controle. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 99-125.

PELEIAS, I. R. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, A. C. **Contribuição à análise e estruturação das demonstrações financeiras das sociedades cooperativas brasileiras: ensaio de abordagem social**. 1993. 325 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.

PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica – Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 35-80.

\_\_\_\_\_. Avaliação de resultados e desempenhos. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica – Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 196-267.

PEREIRA, L. B. Análise da estrutura produtiva e do desempenho da agroindústria paranaense: período 1970-85. **Revista Economia e Sociologia Rural**, Brasília, v. 34, nº 2, p. 31-49, nov./dez. 1995.

PEREIRA, M. J. L. B.; FONSECA, J. G. M. **Faces da decisão**: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão. São Paulo: Makron Books, 1997.

PETERS, M. R. S. **Controladoria internacional**: Sarbanes-Oxley/Gaap. São Paulo: DVS, 2004.

PIAI, M. A. B. **Metodologia para implantação de sistema de controladoria**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

PINHO, D. B. **O pensamento cooperativo e o cooperativismo brasileiro**. São Paulo: CNPQ, 1982. (Manual do cooperativismo; v. 1).

PORTER, M. **Competitive advantage of nations**. New York: Free Press, 1992.

\_\_\_\_\_. **Competitive strategy**. New York: Free Press, 1980.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **The controller`s function: the work of the managerial accounting**. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons, 2000.

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO –SESCOOP. **Panorama do cooperativismo brasileiro**: ano 2011. mar. 2012. Disponível em: <[http://www.brasilcooperativo.coop.br/gerenciador/ba/arquivos/panorama\\_do\\_cooperativismo\\_brasileiro\\_\\_\\_2011.pdf](http://www.brasilcooperativo.coop.br/gerenciador/ba/arquivos/panorama_do_cooperativismo_brasileiro___2011.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2012.

SILVA, D. P. **Vocabulário jurídico**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SISTEMA OCEPAR. **O Sistema OCEPAR e o cooperativismo paranaense**. c2012. Disponível em: <<http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocepar/2011-12-05-11-29-42/2011-12-05-11-42-54>>. Acesso em: 20 out. 2012

SHEEHAN, N.; VAIDYANATHAN, G.; KALAGNANAM, S. A Balanced Scorecard for State U's facilities management division? **Accounting Perspectives**, Toronto, v. 8, n. 1, p. 69-83, 2009.

SOUZA, M. V. **Redes de microcomputadores: aplicações e utilidade para a controladoria**. 1993. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.

STJEPANOVIC, C. The influence of information technologies on planning and cost management in small and medium sized enterprises. **Proceedings of the Faculty of Economics in East Sarajevo**, Sarajevo, v. 6, p. 351-363, 2012. Disponível em: <<http://www.ekofis.org/images/dokumenti/Aktivnosti/zr2012/351-363%20Zeljko%20Stjepanovic.pdf>>. Acesso em: 7 jan. 2013.

TAKAHASHI, A. R. W.; CUNHA, C. R. Teoria da estruturação e esquemas interpretativos: contribuições à análise organizacional. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, Recife, v. 3, n. 32, p. 183-195, set./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/gestaoorg/index.php/gestao/article/viewFile/141/123>>. Acesso em: 20 out. 2012.

ULIANA, C.; GIMENES, R. M. T. Avaliando o desempenho econômico de cooperativas agropecuárias a partir do EVA – Economic Value Added: resultados de uma investigação empírica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado, RS. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/hotsite/programacao.html>>. Acesso em: 7 jan. 2013.

WARTICK, S.; COCHRAN, P. The evolution of the corporate social performance model. **Academy of Management Review**, Biarcliff Manor, v. 10, n. 4, p. 758-768, 1985.

WEIBENBERGER, B. E. **Introduction to the controlling function**. 2009. Disponível em: <<http://migre.me/16hrb>>. Acesso em: 4 jan. 2013.

WILSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, Steve M. **Controllership**: the work of the managerial accountant. New York: John Wiley & Sons, 1999.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

YOSHITAKE, M. **Funções do controller**: conceitos e aplicações de controle gerencial. 1982. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1982.

YOUNG, L. H. B. **Sociedades cooperativas**: resumo prático. Curitiba: Juruá, 2003.

## APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO



### CARTA DE APRESENTAÇÃO

São Paulo, ... de... de 2012

Prezada Sr.(a).

Estou em fase de conclusão do curso de mestrado em Ciências Contábeis da FECAP, São Paulo, SP. Mas para alcançar esse objetivo, preciso realizar uma pesquisa para dar suporte à minha dissertação, para a qual a sua colaboração é vital.

O público alvo desta pesquisa são os Controllers, Gerente de Controladoria, Gerentes de Contabilidade e Administrativo, e outros gestores com funções semelhantes. O objetivo da pesquisa é: conhecer as práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná.

Para tanto solicito a gentileza da sua colaboração para que conceda uma entrevista conforme contato telefônico pré-agendado, ou email, a fim de coletar os dados requeridos. Serão usados procedimentos de coleta de dados e entre os quais um questionário de perguntas fechadas que em nossa avaliação, durará até 60 minutos, em dia e horários definidos conforme sua agenda. Os dados serão tratados de forma agregada. Caso o senhor entenda necessário não é mandatório citar o nome da empresa que colaborar com a pesquisa.

Ressalto que os dados e informações prestadas são estritamente confidenciais e serão tratados conjuntamente, preservando a identidade dos respondentes. Se desejar receber os resultados da pesquisa, informar ao final do questionário para envio após o término do trabalho. Os resultados serão enviados aos respondentes como uma forma de retribuição e agradecimento pela participação neste trabalho.

Atenciosamente

Mestranda Regiane de Souza Piva - email – tel: (xx) xxxxx-xxxx / xxxx-xxxx

Prof. Dr. Cláudio Parisi (Orientador)

Coordenador do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis

FECAP, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

Av. Liberdade, 532 CEP 01502 001 São Paulo – SP

Tel: (11) 3272-2222. / FAX: (11) 3272- 3272-2208

[WWW.fecap.com.br](http://WWW.fecap.com.br)

## APÊNDICE B- QUESTIONÁRIO PARA ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA

|   |
|---|
| <p><b>FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado</b><br/> <b>Mestrado em Ciências Contábeis</b></p> <p><b>Regiane de Souza Piva</b><br/> Mestranda</p> <p><b>Prof. Dr. Cláudio Parisi</b><br/> Orientador</p> <p><b>A PRÁTICA DA CONTROLADORIA NAS MAIORES AGROINDUSTRIAS<br/> QUE OPERAM NO BRASIL À LUZ DE UMA ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA<br/> DE CONTROLADORIA</b></p> <p><u>Questionário para entrevista semiestruturada</u></p> |
|---|

| <b>Bloco 01- Identificação da Entrevista</b> |  |
|--|--|
| Data:  |  |
| Horário Inicial:                             |  |
| Horário Final:                               |  |
| Local:                                       |  |
| Empresa:                                     |  |
| Nome do Entrevistado:                        |  |
| Cargo Do Entrevistado:                       |  |

| <b>Bloco 02 – Estrutura da Empresa</b> |
|--|
| Organograma Atual (áreas executivas):  |

| <b>Bloco 03 – Identificação da unidade organizacional que exerce funções de Controladoria</b> |  |     |     |
|---|--|-----|-----|
|   |  | SIM | NÃO |
| 1   | Há uma unidade denominada Controladoria? |     |     |
| 2   | Caso “sim”, especifique:                 |     |     |
|   | Há Controladoria Corporativa?            |     |     |
|   | Há Controladoria Divisional?             |     |     |
|   | Há outro tipo de Controladoria?          |     |     |
| Caso sim, favor especificar:  |  |     |     |

|   |  |  |
|---|--|--|
| 3 | Como se denomina o cargo do responsável pela unidade organizacional de Controladoria?  |  |
| 4 | A Controladoria é centralizada em um único órgão?  |  |
| 5 | Caso "Não" favor responder:  |  |
|   | Quantos órgãos denominados Controladoria existem?  |  |
|   | Quais as áreas que possuem um órgão de Controladoria?  |  |
|   | Se não há Controladoria, qual a denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria? (pode haver mais de uma) |  |

**Bloco 04 – Identificação do Profissional da principal unidade de Controladoria**

|    |   |  |
|----|---|--|
| 7  | Em que ano nasceu?  |  |
| 8  | Em que curso (s) de graduação é formado?  |  |
| 9  | Em que curso (s) de pós-graduação é formado   |  |
| 10 | Há quanto tempo está na função? E na empresa?   |  |
| 11 | Foi contratado para esta função ou foi transferido de outra área? Em caso de transferência, qual a área anterior? |  |

**Bloco 05 – Estrutura da Controladoria na Empresa (retirado)**

**OBS: Retirado a nomenclatura acima e mantido a nomenclatura a seguir, depois do pré-teste.**

**BLOCO 05 – Forma de relacionamento da Controladoria com outras unidades organizacionais.**

| 12 |  | SIM | NÃO | NÃO SABE |
|----|--|-----|-----|----------|
|    | Na estrutura interna da unidade denominada Controladoria (ou que exerce suas funções), as unidades abaixo encontram-se formalmente constituídas? |     |     |          |
|    | Auditoria Contábil   |     |     |          |
|    | Auditoria Interna  |     |     |          |
|    | Contabilidade Gerencial  |     |     |          |
|    | Contabilidade Fiscal   |     |     |          |
|    | Contabilidade Societária   |     |     |          |
|    | Contabilidade Financeira   |     |     |          |
|    | Contabilidade Tributária   |     |     |          |
|    | Contabilidade de Custos  |     |     |          |
|    | Orçamento Empresarial  |     |     |          |
|    | Planejamento Empresarial   |     |     |          |
|    | Controle Patrimonial   |     |     |          |
|    | Controles Internos   |     |     |          |
|    | Sistemas de Informações  |     |     |          |
|    | Relações com Investidores (retirado)   |     |     |          |
|    | Tesouraria   |     |     |          |
|    | Contas a Receber   |     |     |          |
|    | Contas a Pagar   |     |     |          |
|    | Crédito e Cobrança (retirado)  |     |     |          |
|    | Recursos Humanos   |     |     |          |
|    | Tecnologia da Informação   |     |     |          |

|            |  |            |            |                 |
|------------|--|------------|------------|-----------------|
|            | <b>Outras:</b>   |            |            |                 |
|            | <b>OBS:QUESTÃO 12 RETIRADA APÓS REALIZAÇÃO DO PRÉ-TESTE.</b>   |            |            |                 |
| 13<br>(12) | A unidade organizacional denominada Controladoria (ou a que exerce suas funções) assume as posturas abaixo, quando do seu relacionamento com as demais áreas da empresa?                           | <b>SIM</b> | <b>NÃO</b> | <b>NÃO SABE</b> |
|            | Assessora (suporte aos gestores)   |            |            |                 |
|            | Consultora   |            |            |                 |
|            | Auditores  |            |            |                 |
|            | Porta-voz interno da Alta Gestão   |            |            |                 |
| 14<br>(13) | Considerando a posição no organograma, bem como as atividades desempenhadas, é correto afirmar que a unidade organizacional denominada Controladoria (ou a que exerce suas funções) é considerada: | <b>SIM</b> | <b>NÃO</b> | <b>NÃO SABE</b> |
|            | Um órgão de linha  |            |            |                 |
|            | Um órgão de <i>staff</i>   |            |            |                 |

| <b>Parte 6 – Funções, atribuições e atividades da Controladoria</b> |   |            |            |                         |
|---|---|------------|------------|-------------------------|
| 15<br>(14)  | As atividades abaixo são realizadas dentro da Controladoria? Caso negativo, favor indicar a área responsável. | <b>SIM</b> | <b>NÃO</b> | <b>Área Responsável</b> |
|   | <b>CONTABILIDADE SOCIETÁRIA</b>   |            |            |                         |
|   | Controle do plano de contas da empresa  |            |            |                         |
|   | Definição de políticas contábeis  |            |            |                         |
|   | Consolidação das Demonstrações Contábeis  |            |            |                         |
|   | Preparação das Demonstrações Contábeis  |            |            |                         |
|   | Divulgação das informações Contábeis  |            |            |                         |
|   | <b>CONTABILIDADE FISCAL</b>   |            |            |                         |
|   | Apuração, conferência e recolhimento de impostos  |            |            |                         |
|   | Planejamento Tributário   |            |            |                         |
|   | Gestão e Controle de Impostos   |            |            |                         |
|   | <b>RISCOS E CONTROLES INTERNOS</b>  |            |            |                         |
|   | Auditoria interna   |            |            |                         |
|   | Implantação e Gestão dos Controles Internos   |            |            |                         |
|   | Gestão dos Riscos de Mercado  |            |            |                         |
|   | Gestão dos Riscos de Liquidez   |            |            |                         |
|   | <b>Gestão dos Riscos de Crédito (retirado)</b>  |            |            |                         |
|   | <b>Atendimento a usuários internos (retirado)</b>   |            |            |                         |
|   | Gestão dos Riscos Operacionais  |            |            |                         |
|   | <b>FINANÇAS</b>   |            |            |                         |
|   | Gestão Financeira e de Tesouraria   |            |            |                         |
|   | Controle Fluxo de Caixa   |            |            |                         |
|   | Análise dos Índices do Balanço  |            |            |                         |
|   | <b>Análise dos Índices dos Concorrentes</b>   |            |            |                         |

|  |   |  |  |
|--|---|--|--|
|  | <b>(retirado)</b>                           |  |  |
|  | <b>SISTEMAS DE INFORMAÇÕES</b>              |  |  |
|  | Gestão dos sistemas de informações em geral |  |  |
|  | Gestão das informações gerenciais           |  |  |
|  | Produção e geração de informação            |  |  |
|  | <b>ATENDIMENTO A USUÁRIOS EXTERNOS</b>      |  |  |
|  | Acionistas                                  |  |  |
|  | Governo                                     |  |  |
|  | Auditoria Externa                           |  |  |
|  | <b>OUTRAS:</b>                              |  |  |
|  |   |  |  |
|  |   |  |  |

| <b>Parte 7 – Papel desempenhado pela Controladoria em processos específicos</b> |   |              |  |
|---|---|--------------|--|
| <b>16</b><br>(15)   | De acordo com a legenda abaixo, indique o papel desempenhado pela Controladoria:<br>A – Não participa do Processo.<br>B – Apenas realiza as tarefas da sua área, assim como as demais da empresa.<br>C – Fornece apoio/suporte informacional.<br>D – Executa o Processo.<br>E – Coordena/Organiza o Processo<br>F – É responsável pelo Processo.<br>G – É corresponsável pelo Processo. | Alternativas |  |
|   | Elaboração do Planejamento Estratégico da empresa   |              |  |
|   | Controle do Planejamento Estratégico da empresa   |              |  |
|   | Elaboração do Orçamento Empresarial   |              |  |
|   | Controle do Orçamento Empresarial   |              |  |
|   | Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e pontos de melhoria.   |              |  |
|   | Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos.   |              |  |
|   | Avaliação de desempenho de produtos e serviços  |              |  |
|   | Mensuração, análise e controle de Custos para fins gerenciais   |              |  |
|   | Planejamento Tributário da empresa  |              |  |
|   | Controle de riscos  |              |  |
|   | <b>OUTROS:</b>  |              |  |
|   |   |              |  |
|   |   |              |  |
|   |   |              |  |

## APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO PARA ENTREVISTA ESTRUTURADA

|  |  |
|--|--|
| <p><b>FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado</b><br/> <b>Mestrado em Ciências Contábeis</b></p> <p><b>Regiane de Souza Piva</b><br/>Mestranda</p> <p><b>Prof. Dr. Cláudio Parisi</b><br/>Orientador</p> <p><b>AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NAS MAIORES SOCIEDADES<br/>         COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS DO PARANÁ</b><br/> <u>Questionário para Entrevista Estruturada</u></p>   |  |
| <b>Identificação da Entrevista</b>   |  |
| Data:  |  |
| Horário Inicial:   |  |
| Horário Final:   |  |
| Local:   |  |
| Empresa:   |  |
| Nome do Entrevistado:  |  |
| Cargo Do Entrevistado:   |  |
| <b>Sobre o papel desempenhado pela Controladoria em processos específicos, qual a percepção do (a) Sr. (a) sobre as funções abaixo descritas:</b>  |  |
| <p>De acordo com a legenda abaixo, indique o papel desempenhado pela Controladoria:</p> <p>A – Não participa do Processo.<br/>         B – Apenas realiza as tarefas da sua área, assim como as demais da empresa.<br/>         C – Fornece apoio/suporte informacional.<br/>         D – Executa o Processo.<br/>         E – Coordena/Organiza o Processo<br/>         F – É responsável pelo Processo.<br/>         G – É corresponsável pelo Processo.</p> |  |
| <b>OBS: colocar uma ou mais alternativas, conforme sua opinião.</b>  |  |
| Elaboração do Planejamento Estratégico da empresa  |  |
| Controle do Planejamento Estratégico da empresa  |  |
| Elaboração do Orçamento Empresarial  |  |
| Controle do Orçamento Empresarial  |  |
| Análise do ambiente externo para identificação de pontos fortes e pontos de melhoria.  |  |
| Análise da viabilidade de projetos, produtos, serviços e investimentos.  |  |
| Avaliação de desempenho de produtos e serviços   |  |

|  |   |  |
|--|---|--|
|  | Mensuração, análise e controle de Custos para fins gerenciais |  |
|  | Planejamento Tributário da empresa                            |  |
|  | Controle de riscos  |  |

**ANEXO A - RESOLUÇÃO CFC N.º 920/01, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2001.  
APROVA A NBC T 10.8- ENTIDADES COOPERATIVAS**

**RESOLUÇÃO CFC Nº 920/01**

DE 19 DE DEZEMBRO DE 2001

APROVA, DA NBC T 10 - DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS, O ITEM: NBC T 10.8 - ENTIDADES COOPERATIVAS.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pela Portaria CFC nº 10/01, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem representando, além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade elaborou o item 10.8 - Entidades Cooperativas da NBC T 10 - Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 58, de 28 de novembro de 2001;

RESOLVE:

Art. 1º - Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.8 - Entidades Cooperativas.

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 19 de dezembro de 2001.

Contador José Serafim Abrantes

Presidente

Publicada no DOU em 03.01.2002 e republicada em 09.01.2002.

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**

**NBC T 10 - DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS**

**NBC T 10.8 - ENTIDADES COOPERATIVAS**

**10.8.1 - DISPOSIÇÕES GERAIS**

10.8.1.1 - Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas, exceto às que operam Plano Privado de Assistência à Saúde conforme definido em Lei.

10.8.1.2 - Entidades Cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.

10.8.1.3 - Aplicam-se às Entidades Cooperativas os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, especialmente a NBC T 2 e a NBC T 4, com as alterações tratadas nos itens 10.8.5.1, 10.8.6.1 e 10.8.7.1, bem como todas as suas Interpretações e os Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.8.1.4 - A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

10.8.1.4.1 - As receitas e os ganhos, assim definidos no item 3.3.2.1,a, da NBC T 3.3, bem como as demais rendas e rendimentos, nesta norma ficam denominados de ingressos.

10.8.1.4.2 - Os custos dos produtos ou mercadorias fornecidos (vendidos) e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, assim definidos no item 3.3.2.1, b, da NBC T 3.3, ficam denominados dispêndios.

10.8.1.5 - O exercício social das Entidades Cooperativas é fixado em seus estatutos sociais.

10.8.1.6 - O capital social das Entidades Cooperativas é formado por quotas-partes, que devem ser registradas de forma individualizada por se tratar de sociedade de pessoas, segregando o capital subscrito e o capital a integralizar, podendo, para tanto, ser utilizados registros auxiliares.

10.8.1.7 - Nas Entidades Cooperativas, a conta Capital Social é movimentada por:

- a) livre adesão do associado, quando de sua admissão, pelo valor das quotas-partes fixado no estatuto social;
- b) pela subscrição de novas quotas-partes, pela retenção estatutária sobre a produção ou serviço, pela capitalização de sobras e pela incorporação de reservas, exceto as indivisíveis previstas em lei e aquelas do item 10.8.2.12 desta norma;
- c) retirada do associado, por demissão, eliminação ou exclusão.

10.8.1.8 - As sobras do exercício, após as destinações legais e estatutárias, devem ser postas à disposição da Assembléia Geral para deliberação e, da mesma forma, as perdas líquidas, quando a reserva legal é insuficiente para sua cobertura, serão rateadas entre os associados da forma estabelecida no estatuto social, não devendo haver saldo pendente ou acumulado de exercício anterior.

10.8.1.9 - As Entidades Cooperativas devem distribuir as sobras líquidas aos seus associados de acordo com a produção de bens ou serviços por eles entregues, em função do volume de fornecimento de bens de consumo e insumos, dentro do exercício social, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral.

10.8.1.10 - A responsabilidade do associado, para fins de rateio dos dispêndios, perdura para os demitidos, eliminados ou excluídos, até quando aprovadas as contas do exercício social em que se deu o desligamento. Em caso de sobras ou perdas, aplicam-se as mesmas condições.

10.8.1.11 - Os elementos do patrimônio das Entidades Cooperativas serão atualizados monetariamente na forma prevista na Resolução CFC nº 900, de 22 de março de 2001, e legislações posteriores.

10.8.1.12 - Os fundos previstos na legislação ou nos estatutos sociais, nesta norma, são denominados Reservas.

## 10.8.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL

10.8.2.1 - A escrituração contábil é obrigatória.

10.8.2.2 - Os investimentos em Entidades Cooperativas de qualquer grau devem ser avaliados pelo custo de aquisição.

10.8.2.3 - Os investimentos em Entidades não-Cooperativas devem ser avaliados na forma estabelecida pela NBC T 4.

10.8.2.4 - O resultado decorrente de investimento relevante em Entidades não-Cooperativas deve ser demonstrado em conta específica.

10.8.2.5 - O resultado decorrente de recursos aplicados para complementar as atividades da Entidade Cooperativa deve ser apropriado contabilmente por atividade ou negócio a que estiver relacionado.

10.8.2.6 - O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo, deve ser destinado para a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados. Quando negativo, deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, será rateado entre os associados.

10.8.2.7 - As perdas apuradas no exercício não-cobertas pela Reserva Legal serão rateadas entre os associados, conforme disposições estatutárias e legais, e registradas individualmente em contas do Ativo, após deliberação da Assembléia Geral.

10.8.2.7.1 - Enquanto não houver deliberação da Assembléia Geral pela reposição das perdas apuradas, estas devem ser debitadas no Patrimônio Líquido na conta de Perdas Não Cobertas pelos Cooperados. (1)

10.8.2.8 - Os dispêndios de Assistência Técnica Educacional e Social serão registrados em contas de resultados e poderão ser absorvidos pela Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social em cada período de apuração. (1)

10.8.2.9 - Os ajustes de exercícios anteriores devem ser apresentados como conta destacada no Patrimônio Líquido, que será submetida à deliberação da Assembléia Geral.

10.8.2.10 - As provisões e as contingências serão registradas em conta de resultado e, em contrapartida, no Passivo.

10.8.2.11 - As provisões constituídas por Entidades Cooperativas específicas, destinadas a garantir ativos ou riscos de operações, deverão ser registradas em conta de Passivo.

10.8.2.12 - As Reservas de Incentivos Fiscais e Reavaliação são consideradas indivisíveis.

### 10.8.3 - DO BALANÇO PATRIMONIAL

10.8.3.1 - O Balanço Patrimonial das Entidades Cooperativas deve evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação das suas posições patrimonial e financeira, comparativamente com o exercício anterior.

10.8.3.2 - A conta Capital, item 3.2.2.12, I, da NBC T 3.2, será denominada Capital Social.

10.8.3.3 - A conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, item 3.2.2.12, III, da NBC T 3.2, será denominada Sobras ou Perdas à Disposição da Assembléia Geral.

### 10.8.4 - DA DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS OU PERDAS

10.8.4.1 - A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.

### 10.8.5 - DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

10.8.5.1 - Na elaboração desta demonstração, serão observadas as disposições da NBC T 3.5 e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas, dispensada a elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados - NBC T 3.4.

### 10.8.6 - DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

10.8.6.1 - Na elaboração desta demonstração serão observadas as disposições da NBC T 3.6 e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas.

### 10.8.7 - DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.8.7.1 - A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.8.7.2 - As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

a) contexto operacional da Entidade Cooperativa;

- b) as principais atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa;
- c) forma de apresentação das demonstrações contábeis;
- d) principais práticas contábeis adotadas;
- e) apresentação analítica dos principais grupos de contas, quando não apresentados no balanço patrimonial;
- f) investimentos relevantes, contendo o nome da entidade investida, número e tipo de ações/quotas, percentual de participação no capital, valor do Patrimônio Líquido, data-base da avaliação, resultado apurado por ela no exercício, provisão para perdas sobre os investimentos e, quando da existência de ágio e/ou deságio, valor envolvido, fundamento e critério de amortização;
- g) saldos (ativos e passivos) e transações (receitas e despesas) com partes relacionadas que não sejam associados, com desdobramento conforme a natureza das operações;
- h) composição do imobilizado e diferido, valores respectivos das depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, taxas adotadas e montantes do período;
- i) composição dos tipos de empréstimos, financiamentos, montantes a vencer a longo prazo, taxas, garantias e principais cláusulas contratuais restritivas;
- j) contingências existentes, com especificação de sua natureza, estimativa de valores e situação quanto ao seu possível desfecho;
- k) composição da conta Capital Social, com número de associados existentes na data do encerramento do exercício e valor da quota-parte;
- l) discriminação das reservas, detalhamento suas natureza e finalidade;
- m) mudanças de critérios e práticas contábeis que interfiram na avaliação do patrimônio da Entidade Cooperativa, destacando seus efeitos;
- n) composição, forma e prazo de realização das perdas registradas no Ativo (item 10.8.2.7); e
- o) eventos subsequentes.

(1) Redação alterada conforme retificações publicadas no Diário Oficial da União de 18.02.05