

AUDITORIA INDEPENDENTE EM COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS: PERCEPÇÕES DOS RESPONSÁVEIS PELA GOVERNANÇA SOBRE MOTIVOS DA CONTRATAÇÃO

INDEPENDENT AUDITING IN AGRICULTURAL COOPERATIVES: PERCEPTION OF THE RESPONSIBLES FOR THE GOVERNANCE ABOUT THE HIRING REASONS

Vanessa Schaefer

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (Ribeirão Preto/Brasil). Contadora Autônoma (Paraíso do Sul/Brasil).
E-mail: vanessa.contabilidadeegestao@gmail.com

Sandro Augusto Martins Bittencourt

Doutor em Engenharia de Produção e Sistemas pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (São Leopoldo/Brasil). Professor na Faculdade de Direito de Santa Maria (Santa Maria/Brasil).
E-mail: sandrob@vision-rs.com.br

Luana Zanetti Trindade Ferraz

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (Ribeirão Preto/Brasil). Professora no Centro Universitário Barão de Mauá (Ribeirão Preto/SP/Brasil).
E-mail: luazanetti@hotmail.com

Recebido em: 27 de novembro de 2021
Aprovado em: 10 de janeiro de 2022
Sistema de Avaliação: Double Blind Review
RGD | v. 19 | n. 1 | p. 30-56 | jan./jun. 2022
DOI: <https://doi.org/10.25112/rgd.v19i1.2264>

RESUMO

O objetivo deste estudo é identificar os motivos que levam as cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul a contratar serviços de auditoria independente, mesmo que legalmente estejam desobrigadas. Sob a ótica da teoria da agência, as respostas dos responsáveis pela governança, tais como presidentes, conselhos fiscais e contadores são utilizadas como determinantes para o estudo. Para atingir o objetivo proposto, utilizou-se um estudo de caso múltiplo, com abordagem qualitativa, por meio de pesquisa documental e entrevistas em quatro cooperativas. Os dados foram tratados por meio da análise de conteúdo com o estabelecimento de categorias por "acervo", resultando em doze categorias iniciais que serviram de base para a interpretação. Os resultados encontrados demonstraram que as cooperativas estudadas contrataram auditoria independente principalmente para: detectar falhas humanas e erros contábeis, aumentar a qualificação técnico contábil, elevar o nível de segurança das informações contábeis aos usuários, detectar e prevenir fraudes, incrementar a transparência das transações, atender exigências de instituições financeiras, criar vantagem competitiva, motivar a equipe contábil e facilitar acesso ao crédito. Complementarmente, foi possível detectar que 68,75% dos presidentes e 45,83% dos conselhos fiscais apresentaram, em suas respostas, motivações relacionadas às relações de agência. Por fim, frente às descobertas da pesquisa, foi possível confirmar as preocupações dos responsáveis pela governança com assuntos ligados ao conflito de agência, contudo, ainda assim, verificaram-se lacunas que contrariam esta teoria, as quais poderão servir de estímulo para realização de outras pesquisas nesta área.

Palavras-chave: Auditoria. Cooperativas agropecuárias. Conflitos de agência.

ABSTRACT

This study aims to identify the reasons that induce the agricultural cooperatives at Rio Grande do Sul, which are legally non-force to hire audit independent services. From the perspective of agency theory, responses from those responsible for governance, such as presidents, fiscal councils and accountants, are used as determinants for the study. We runned a multiple case study in a qualitative approach. We collected the data through documents and interviews in four cooperatives. We use content analysis with categories by "collection" to analyze the data, so we establish twelve categories which underlying the data interpretation. The main results indicated that the agricultural cooperatives in the sample hired independent auditor by reasons such as: detect human error, detect accounting mistakes, technical accounting help, provide more security of accounting information to users, detect fraud in management, detect fraud, avoid fraud, provide more transparency between the members, bank requirement, competitive advantage, motivate accounting time and to provide easier access to credit. In addition, we detected that 68.75% of the presidents and 45.83% of the fiscal councils presented motivations related to agency relations in their responses. Finally, based on the research findings, it was possible to confirm the concerns of those responsible for governance with issues related to the agency conflict. However, there are still gaps that contradict this theory, which could serve as a stimulus for further research in this area.

Keywords: Auditing. Agricultural cooperatives. Agency Conflicts.

1 INTRODUÇÃO

A obrigatoriedade de contratação dos serviços de auditoria independente por cooperativas ocorre por necessidade legal. De acordo com a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) (2016), estão obrigadas a contratar auditoria independente, com registro na Comissão de Valores Imobiliários (CVM), as cooperativas sujeitas às normas dos órgãos reguladores e aquelas consideradas de grande porte. As de grande porte são aquelas com faturamento anual superior a 300 milhões de reais ou ativo total superior a 240 milhões de reais, conforme lei 11.638/2007 (BRASIL, 2007). Neste contexto, as cooperativas agropecuárias estão obrigadas a contratar auditoria externa apenas se forem consideradas de grande porte.

De outro lado, no contexto das cooperativas de crédito, o Banco Central (Bacen), pela Resolução Bacen nº 4.454/2015, passou a exigir a auditoria independente destas entidades, com periodicidade anual. No caso das cooperativas agropecuárias não há uma regulamentação nesse sentido, o que contribui para que a auditoria externa seja passível de não adoção por tais entidades (SIQUEIRA; BIALOSKORSKI NETO, 2014).

Indo além da obrigatoriedade legal, a teoria da agência traz a auditoria independente como um mecanismo para reduzir os conflitos de agência. Nas cooperativas agropecuárias os conflitos de agência podem ocorrer de duas maneiras. Primeiro, se a gestão é exercida pelos próprios associados, aqueles que são eleitos para os cargos do Conselho de Administração passam a ser agente e principal da mesma relação contratual, e podem gerir a cooperativa apenas em detrimento dos seus interesses pessoais, sem observar o interesse de todos (SILVA; SOUSA; LEITE, 2011). Segundo, se o Conselho de Administração contrata um gestor executivo e atribui a ele o poder de tomada de decisão, e este pode não agir no interesse dos cooperados (BIALOSKORSKI NETO; BARROSO; REZENDE, 2012).

Estes conflitos de agência podem ser reduzidos com a adoção de boas práticas de governança corporativa, uma vez que esta é pautada nos princípios da transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa, resultando em um clima de confiança entre os agentes (SILVA; SOUSA; LEITE, 2011; INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA [IBGC], 2015a). A contratação de serviços de auditoria independente é uma das práticas de governança corporativa adotada pelas entidades. Neste ponto, pesquisas apontam que a auditoria independente contribui com a redução de conflitos de agência (HALLAK; SILVA, 2012), auxiliando na prevenção de fraudes e erros (TOSINI; BASTOS, 2008), diminuindo a assimetria de informação entre as partes (TOSINI; BASTOS, 2008) e fornecendo confiabilidade das informações contábeis (AVRAM; GROSANU; RACHISAN, 2015).

Nas cooperativas é comum que haja a adoção de práticas de governança diferentes ao longo do seu ciclo de vida (CARPES; CUNHA, 2018). Carpes e Cunha (2018) mostram que nas cooperativas agropecuárias do sul do Brasil há um enfraquecimento do desenvolvimento dos mecanismos de governança nos estágios de rejuvenescimento e declínio. Os autores também verificaram que o mecanismo de auditoria é mais encontrado no estágio de maturidade, quando a cooperativa se torna grande e complexa e assim, é capaz de arcar com os custos desse serviço. Portanto, haveria uma menor probabilidade de pequenas e médias cooperativas contratarem serviços de auditoria.

Sendo assim, ao considerar que pequenas e médias cooperativas agropecuárias não são obrigadas legalmente a contratar serviços de auditoria independente, questiona-se: Quais motivos levam as pequenas e médias cooperativas agropecuárias a contratar serviços de auditoria independente, mesmo estando desobrigadas legalmente? Visando responder a problemática levantada, o objetivo do estudo é identificar os motivos que levam as cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul desobrigadas legalmente a contratar serviços de auditoria independente. Para tal, foi conduzido um estudo de caso múltiplo com entrevistas aos gestores, conselheiros fiscais e contadores de 4 cooperativas agropecuárias. A análise de conteúdo (BARDIN, 2016) foi utilizada para análise dos dados coletados.

O recorte efetuado justifica-se pela adequabilidade do perfil da cooperativa ao estudo proposto e pela acessibilidade aos dados. Para fazer parte do estudo a cooperativa precisava contratar serviços de auditoria independente e ser considerada de pequeno ou médio porte (desobrigada legalmente). Além disso, para poder realizar o estudo foi necessário a autorização das mesmas para as entrevistas e acesso aos documentos, o que limitou o tamanho da amostra.

Os principais resultados apontam para motivações relacionados ao conflito de agência, assim como para aspectos adicionais. Desta forma, este estudo contribui com a investigação empírica das relações de agência em cooperativas agropecuárias e porquê tais organizações estão dispostas a arcar com custos de agência, como o da auditoria. De forma prática, o trabalho demonstra-se importante pelo fato que apresenta aos profissionais da área, informações reais que podem servir como referência para formulação de suas estratégias, bem como para alinhar seus serviços de auditoria às reais necessidades dos clientes.

2 QUADRO TEÓRICO

As bases doutrinárias e legais definem a distribuição dos direitos de propriedade, do poder de tomada de decisão e dos ganhos entre os membros nas cooperativas (BIALOSKORSKI NETO; BARROSO; REZENDE, 2012). Esta estrutura organizacional particular implica discussões diferentes daquelas

abordadas em sociedades de capital, no que diz respeito às relações de agência, práticas de governança corporativa, em especial do uso da auditoria independente.

As cooperativas são consideradas sociedades de pessoas, geridas democraticamente, com o objetivo principal de prestar serviços aos associados (BRASIL, 1971). Por isso, são consideradas organizações pertencentes e geridas para e por seus membros (ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL, 2012), em que estes têm direitos iguais nas atividades e possuem participação nos resultados (resíduos).

Nas cooperativas ligadas ao ramo agropecuário, observa-se uma mudança na dinâmica das relações de produção e negociação. As antigas relações eram baseadas apenas na reunião de produtores rurais, que buscavam a otimização dos seus retornos financeiros e econômicos, inerentes às transações realizadas, por meio da obtenção de melhores preços com as vendas em maiores lotes e maior poder de barganha na aquisição de insumos e equipamentos, com menores custos. Atualmente, além destes ganhos, há o ganho indireto do cooperado no desenvolvimento de várias atividades realizadas e oferecidas pela cooperativa. Estas atividades oferecem externalidades positivas indiretas aos cooperados, por exemplo, assistência técnica e profissional, extensão rural, atividades decorrentes de serviços prestados em benefício comum dos cooperados, sempre com foco no negócio desenvolvido, além de educação cooperativa e treinamentos especializados (ANCELES, 2014).

Neste movimento, a OCB (2012) identifica que as cooperativas do ramo agropecuário correspondem a mais de 40% do Produto Interno Bruto (PIB) do agronegócio do Brasil. Ao total são 1.223 cooperativas, com mais de 992 mil cooperados e 207 mil empregos. Em 2019, as estas cooperativas recolheram R\$ 6,5 bilhões em tributos, dos quais R\$ 5,3 bilhões foram destinados à remuneração de funcionários, gerando um benefício a sociedade e comunidade onde a cooperativa está inserida (OCB, 2020).

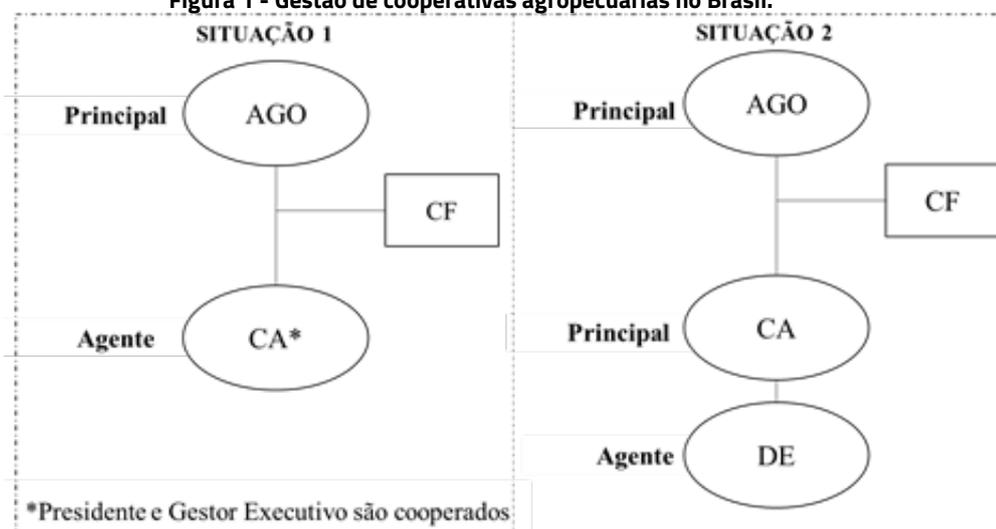
Na base de sua formação, o cooperativismo possui sete princípios, dentre eles, o da gestão democrática, onde um homem representa um voto, independente do percentual de participação no capital. De acordo com este princípio, os associados elegem o Conselho de Administração (CA) e o Conselho Fiscal (CF) na Assembleia Geral Ordinária (AGO). Tais conselhos são compostos exclusivamente por associados e, o CF tem o papel de fiscalizar as ações do CA, a fim de assegurar os direitos dos demais associados (BRASIL, 1971). Esta configuração, permite que o CF exerça a função de representante do principal (cooperados) na relação de agência com a gestão (agente).

A delegação de autoridade de uma pessoa para outra é tratada pela teoria da agência como relação de agência, definida como um contrato no qual o principal delega ao agente a autoridade de tomada de decisão em seu nome (JENSEN; MECKLING, 1979). Os agentes que exercem o controle sobre as organizações podem não ter direitos de propriedade sobre o resíduo gerado (BERLE; MEANS, 1987). Logo, é necessário desenhar contratos ou desenvolver estruturas eficientes que motivem os agentes (gestores)

a atuar de forma alinhada aos interesses do principal (proprietário), ou seja, maximizar a função utilidade dos cooperados e não as suas como agente. Por isso, a auditoria, ao fiscalizar as ações do agente, pode motivá-lo a agir em benefício do principal.

Nas cooperativas, a relação de agência entre cooperados e gestão pode ocorrer de duas maneiras: entre a Assembleia Geral Ordinária (AGO) e o Conselho de Administração (CA) e entre AGO, CA e os gestores executivos contratados, conforme demonstra-se na Figura 1.

Figura 1 - Gestão de cooperativas agropecuárias no Brasil.



Legenda: Assembleia Geral Ordinária (AGO), Conselho Fiscal (CF), Conselho de Administração (CA), Diretoria Executiva (DE).

Fonte: Elaborado pelos autores (2020), com base em Bialoskorski Neto, Barroso e Rezende (2012), Silva, Sousa e Leite (2011) e Cook (1995).

O CA é o órgão da administração responsável pela execução do planejamento estratégico, composto por membros eleitos pelos cooperados em AGO (SANTOS; VIEIRA, 2020). O CA pode exercer sua função diretamente ou por meio da contratação de membros externos para compor uma Diretoria Executiva (DE), a qual será subordinada diretamente ao CA. Em ambos os casos, o CA deverá sempre prestar contas para a AGO e ser fiscalizado pelo CF.

Por isso, na situação 1 da Figura 1, tem-se que um grupo de cooperados (principal) elege outro grupo de cooperados, o CA (agentes) e lhes concede o poder de tomar decisões. Já na situação 2, o CA (principal) eleito pela AGO (principal) contrata um executivo profissional (agente), que recebe poderes específicos de decisão e gerenciamento.

Na relação de agência, como ambos são maximizadores de utilidades, nem sempre o agente agirá no melhor interesse do principal, gerando conflitos de interesse (JENSEN; MECKLING, 1979). Na situação 2,

os agentes contratados podem não agir em nome dos cooperados (CA e AGO), caracterizando o problema clássico da agência (BIALOSKORSKI NETO; BARROSO; REZENDE, 2012). Por outro lado, na situação 1, quando o próprio associado assume a gestão da organização, a cooperativa incorre em um problema de não separação completa de propriedade e controle (COSTA; 2010, ZYLBERTAJN; 2002), podendo gerar problemas de não profissionalização da gestão, de controle e custos de influência (COOK; 1995).

Na situação 1, no que diz respeito aos problemas de controle e custos de influência, Cook (2018) destaca que o controle é difícil de ser exercido na cooperativa, uma vez que há poucos dispositivos de monitoramento da eficiência da gestão (problema de controle). Como este controle é difícil de ser exercido, há fortes incentivos para que os cooperados concorram a cargos executivos estimulados pelos benefícios e rendas que estes podem lhe trazer (problema de custos de influência) (COOK, 1995). Esse conflito assemelha-se àquele observado entre os acionistas minoritários e os controladores, nas sociedades anônimas (SILVA; SOUSA; LEITE, 2011).

Ainda, pode ser que a cooperativa apresente ou não separação de propriedade e controle. De um lado, quando o cooperado assume a gestão da cooperativa ele se torna agente e principal da mesma relação (SILVA; SOUSA; LEITE, 2011). Nessa dualidade de cargos, o cooperado pode colocar seus objetivos particulares no lugar da eficiência da cooperativa, caracterizando uma relação de oportunismo contratual. O cooperado (principal) pode ter menos informação sobre o comportamento do conselheiro administrativo (agente) que também é cooperado, causando assimetria de informação.

Complementarmente, tem-se que as cooperativas, por serem organizações de propriedade coletiva e complexa, nem todos os proprietários possuem acesso ao controle da administração. Logo, o controle da firma é pulverizado, estando disperso em um grande número de associados. Tais características influenciam o processo decisório, a relação entre os órgãos de gestão e as estruturas presentes na organização.

As cooperativas que não apresentam separação entre os cargos de gestor executivo e presidente do CA não apresentam as boas práticas de governança corporativa indicadas pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2009). Nas cooperativas de crédito, a separação entre propriedade e controle pela não dualidade de cargos é obrigatória de acordo com a Resolução Bacen nº 4.434, (2015) artigo 27, parágrafo 1º. Para Fama e Jensen (1983) essa divisão das decisões é que explica a sobrevivência das organizações, pois contribui no controle do problema de agência. No entanto, em cooperativas do Sul e Sudeste Brasil, conforme demonstrado pelo estudo de Costa, Chaddad e Azevedo (2013), apenas 21% das cooperativas apresentam separação *de jure* e *de facto*, devido à baixa frequência (38%) daquelas que delegam formalmente o direito de controle para o CA. Tal resultado diverge dos modelos de governança

corporativa observados em outras organizações de propriedade dispersa e das previsões teóricas de organizações complexas (COSTA; CHADDAD; AZEVEDO, 2013).

A discussão sobre as boas práticas de governança e seus mecanismos surgiram a partir da separação entre propriedade e controle, proporcionada pelo crescimento das organizações na década de 30 (BERLE; MEANS, 1987). O objetivo dessas práticas é minimizar os conflitos de interesses entre o agente e o principal (HALLAK; SILVA, 2012), reduzir os riscos da assimetria de informação e garantir a vantagem competitiva das organizações e levá-las à perpetuidade. Estas práticas geram os chamados custos de agência, relacionados a prêmio de incentivos e monitoramento do agente (SILVA; SOUSA; LEITE, 2011). Assim, é provável que para uma organização adotar práticas de governança corporativa ela perceba que os custos são menores do que os benefícios proporcionados.

A governança corporativa é uma forma pela qual os investidores se asseguram de que irão obter retorno do que fora investido (SHLEIFER; VISHNY, 1997). Para os contadores, “a governança corporativa tem a finalidade de otimizar a atuação de uma organização e proteger todos os *stakeholders* (SOUZA; BAUER; COLETTI, 2020). Logo, em cooperativas, tais práticas asseguram que os interesses dos membros estão sendo atendidos e os seus recursos investidos terão o retorno esperado. Nesse sentido, a OCB lançou um manual de boas práticas de governança cooperativa, com o intuito de indicar procedimentos que garantam “um modelo de direção estratégica que siga, na prática, os valores e princípios cooperativistas e assegure uma gestão profissionalizada e sustentável.” (OCB, 2016). Além disso, pesquisas como a de Carpes e Cunha (2018) demonstram que boas práticas de governança corporativa podem contribuir com a sobrevivência dessas organizações.

A auditoria externa constitui-se como instrumento importante para a manutenção de bons níveis de governança (CASTRO; PELEIAS; SILVA, 2015), visto que tem como objetivo avaliar os controles internos em relação à capacidade de prevenir fraudes e erros, além de opinar sobre a qualidade das informações econômicas e financeiras apresentadas nas demonstrações contábeis (IBGC, 2015b). Na cooperativa, a auditoria independente é um órgão externo a organização que está vinculado ao Conselho Fiscal. Sua função é examinar as demonstrações financeiras e emitir o parecer para gerar credibilidade as informações divulgadas pela entidade (MACIEL *et al.*, 2018), além de apontar melhorias nas práticas dos controles internos (OCB, 2016).

No Brasil, a convergência das Normas Internacionais de Contabilidade trouxe uma nova conjuntura para os trabalhos de auditoria independente (LONGO, 2015). Dentre as mudanças, houve a inserção do conceito de asseguração, o qual consiste em um trabalho no qual o auditor emite uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos outros usuários previstos sobre o resultado da avaliação ou de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis na NBC TA 01 (CONSELHO FEDERAL

DE CONTABILIDADE – CFC, 2015). Os trabalhos de asseguarção dividem-se em asseguarção razoável (auditoria) e asseguarção limitada (revisão). Os trabalhos de revisão possuem um menor alcance do que os trabalhos de auditoria, pois envolvem basicamente indagações e aplicação de procedimentos analíticos, todavia, para empresas de pequeno porte ela pode atender plenamente as necessidades (LONGO, 2015). Neste cenário, destaca-se a responsabilidade e qualificação do profissional contador na aplicação destas normas, visto que estas apresentam preceitos e conceitos divergentes e mais complexos dos quais aplicava-se no Brasil até então (ALMEIDA; LEMES, 2013). A depender do tipo de trabalho de asseguarção contratado pela cooperativa, o auditor emitirá o seu relatório, sendo de menor ou maior alcance. Por conseguinte, estas mudanças contribuirão para que o relatório do auditor ganhasse maior profundidade das informações, representando potencial maior para contribuir com a gestão das organizações (VRENTZOU, 2011).

Em geral, a literatura aponta os seguintes benefícios promovidos pela auditoria independente: i) garantia da confiabilidade das informações contábeis (AVRAM; GROSANU; RACHISAN, 2015); ii) redução de assimetria de informação (TOSINI; BASTOS, 2008; ARCÚRIO JUNIOR; GONÇALVES, 2020); iii) mitigar conflitos de agência (HALLAK; SILVA, 2012; MACIEL *et al.*, 2018); iv) mitigar riscos operacionais de fraude e erro (LONGO, 2015; TOSINI; BASTOS, 2008).

Primeiro, a auditoria é oferecida como um dos mecanismos para aumentar a transparência na relação de gestão, visto que sua finalidade é avaliar as demonstrações financeiras, através de uma averiguação imparcial e com reconhecida capacidade técnica (BORTOLON; SARLO NETO; SANTOS, 2013). Assim, proporcionam segurança razoável e informação confiável nos relatórios revelados aos investidores (AVRAM; GROSANU; RACHISAN, 2015).

Segundo, para as cooperativas, a auditoria auxilia na redução da assimetria da informação entre o CF, CA e gestão executiva. A assimetria de informação favorece o comportamento oportunista dos responsáveis pela gestão, visto que por conhecerem mais o negócio do que os responsáveis pela fiscalização e monitoramento (Conselho Fiscal), podem omitir informações em seu benefício. Assim, a auditoria reduz esta assimetria ao confrontar a veracidade dos dados informados nos relatórios (TOSINI; BASTOS, 2008). Arcúrio Júnior e Gonçalves (2020) encontraram que a qualidade da auditoria melhora a qualidade da informação contábil e, desta forma, reduz a assimetria de informação.

Terceiro, ao proporcionar mais transparência entre as partes, a auditoria é capaz de mitigar conflitos de agências, desde que haja independência do auditor (HALLAK; SILVA, 2012; MACIEL *et al.*, 2018). Quarto, a auditoria pode contribuir para a mitigação de riscos operacionais (falhas humanas, defeito de equipamento ou processo) e risco de fraude e/ou omissão. Embora não seja seu objetivo, há uma responsabilidade do auditor de avaliar a possibilidade de existência de fraude e tomar precauções necessárias (LONGO, 2015;

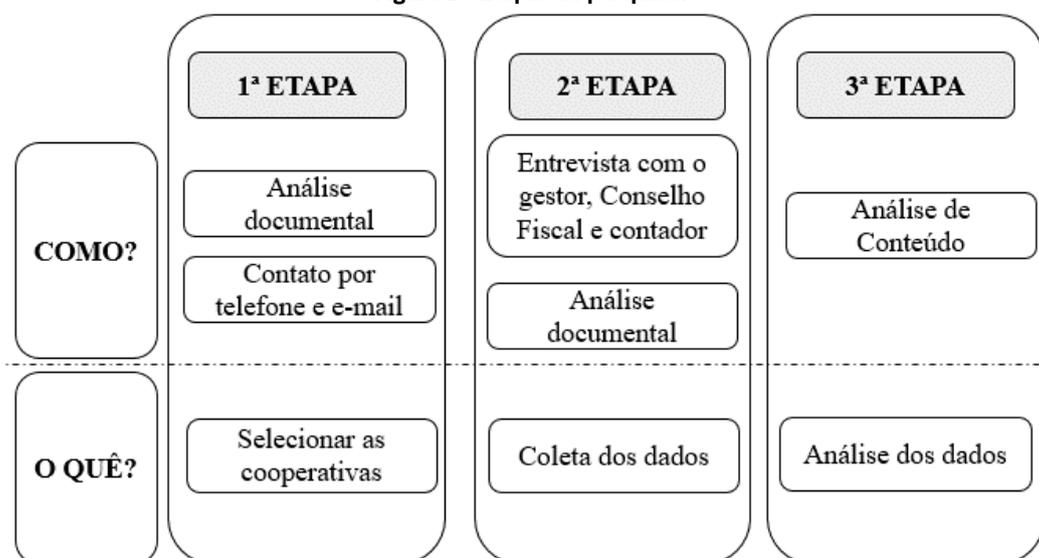
TOSINI; BASTOS, 2008). Na cooperativa que apresenta órgãos de auditoria (independente e interna), percebe-se uma preocupação em evitar erros e fraudes em seus processos (MACIEL *et al.*, 2018). Além disso, Santos *et al.* (2020) em seu estudo apontam que, na opinião dos auditores e gestores de empresas da cidade de Mossoró-RN, o relatório de auditoria possibilita informações confiáveis para que os gestores tomem decisões precisas e atinjam resultados significativos.

Portanto, a teoria da agência, embora tenha sido fundada nas sociedades de capital, pode ser usada também em contextos de cooperativas, oferecendo subsídio teórico para a realização deste estudo, uma vez que promove discussões sobre conflitos de interesses e o custo para reduzi-los ou eliminá-los, em que o trabalho de auditoria pode significar ao agente e ao principal instrumento de transparência na relação e redução de potenciais conflitos. Além disso, os trabalhos de auditoria podem trazer benefícios para as empresas contratantes, além dos legais.

3 MÉTODO

O objetivo desta pesquisa foi identificar os motivos que levam as cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul desobrigadas legalmente a contratar serviços de auditoria independente. A estratégia de pesquisa compreendeu a análise de documentos e entrevistas em um estudo de caso múltiplo com quatro cooperativas gaúchas (EISENHARDT, 1989). As entrevistas foram analisadas pela análise de conteúdo (BARDIN, 2016) e confrontadas com documentos das cooperativas (demonstrações contábeis, relatórios de auditoria, relatórios de gestão, parecer do conselho fiscal e *site*). Ressalta-se que a pesquisa foi aprovada no Comitê de Ética. Na Figura 2, apresenta-se as etapas da pesquisa.

Figura 2 - Etapas da pesquisa.



Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Na primeira etapa, por meio de análise documental, buscou-se a lista de cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul no *site* da OCERGS. Após, foi feito contato via telefone e *e-mail* para verificar se: a cooperativa é obrigada legalmente a contratar serviços de auditoria? Em caso negativo, se contratou estes serviços no último ano? Em caso afirmativo, se participaria deste estudo. Assim, identificou-se quatro cooperativas que se encaixavam no perfil desejado e aceitaram participar da pesquisa.

Num segundo momento, realizou-se entrevistas semiestruturadas com o gestor eleito (Presidente do CA), com um Conselheiro Fiscal e com o contador. Estes indivíduos são aqueles que entram em contato com o processo de auditoria na cooperativa, seja durante a contratação, a realização dos procedimentos de auditoria ou na apresentação do relatório final. Todos os participantes da pesquisa assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido. Ao total, foram ouvidos 12 indivíduos, sendo 03 de cada cooperativa. Algumas informações obtidas nas entrevistas foram confrontadas com o relatório de auditoria e parecer do conselho fiscal.

Por fim, para o tratamento e análise dos dados utilizou-se análise de conteúdo (BARDIN, 2016) seguindo três etapas: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados; a inferência; e, a interpretação.

A pré-análise envolve a organização do material a ser analisado (BARDIN, 2016). Assim, transcreveu-se e analisou-se as entrevistas, as quais foram gravadas com autorização dos ouvintes. Além disso,

demais documentos (demonstrações financeiras, relatório de auditoria e parecer do conselho fiscal) foram analisados.

A fase de exploração do material consiste em codificação e enumeração. A codificação corresponde a transformar os dados brutos do texto em unidades que permitem uma descrição exata das características do conteúdo. Para tal, é necessário definir as unidades de registro, a regra de enumeração e a escolha das categorias (BARDIN, 2016). Para este estudo, considerou-se cada entrevista como as unidades de registro e a presença de determinado motivo como a regra de enumeração.

A presença consiste em verificar se determinado elemento (motivo) está presente ou não naquela unidade de registro (entrevista). Para Bardin (2016), na análise qualitativa, é a presença ou a ausência de uma característica de conteúdo que deve ser tomada em consideração, pois são suscetíveis de permitir inferências e pode constituir um índice tanto (ou mais) frutífero do que a frequência, a qual seria outra regra de enumeração. Da mesma forma, Mückenberger e Kazumi Miura (2015), admitem que a frequência de citações pode refletir o quanto aquele determinado motivo é perceptível, por outro lado, a baixa frequência pode indicar além de baixo nível de consciência, falta de abertura, ou certo desconforto por parte do entrevistado em abordar determinados assuntos, mas, não necessariamente, que aquele motivo não seja relevante. Sendo assim, optou-se por analisar a presença, pois a importância de um motivo de contratar serviços de auditoria externa não é necessariamente dada pelo número de vezes em que é citado.

A escolha das categorias, por sua vez, baseou-se no procedimento por "acervo". Neste procedimento, o sistema de categorias não é fornecido antes da análise dos dados, ele resulta da classificação analógica e progressiva dos elementos (BARDIN, 2016). Então, após a leitura das entrevistas, fez-se um resumo de cada parágrafo para realizar a primeira categorização. Essas primeiras categorias foram agrupadas tematicamente e deram origem as categorias iniciais, que foram aglutinadas, também em função do seu tema, em categorias finais, conforme Quadro 1, da seção 4. Tais categorias serviram de base para tratamento, inferência e interpretação dos resultados.

4 RESULTADOS E ANÁLISE

A amostra da pesquisa constitui-se de 04 cooperativas do ramo agropecuário, localizadas no Estado do Rio Grande do Sul, e que contrataram serviços de auditoria independente em 2016, mesmo desobrigadas legalmente. Para definir a obrigatoriedade ou não, observou-se o porte da cooperativa no ano anterior ao auditado (2015). Na Tabela 1, é apresentada a síntese dos dados que caracterizam a amostra. Com vistas a proteger o sigilo dos participantes optou-se pelo anonimato destes e as cooperativas estão representadas por denominações não oficiais.

Tabela 1 - Informações gerais das cooperativas (em milhões de reais)

COOPERATIVA	Ativo Total	Patrimônio Líquido	Receita Bruta	Porte (Lei 11.638/2007)	Contratou auditoria ou revisão no último ano?
A	37,80	8,88	63,23	Pequena e Média	Auditoria
B	28,01	7,09	49,47	Pequena e Média	Auditoria
C	38,92	15,18	76,54	Pequena e Média	Auditoria
D	71,88	31,54	96,77	Pequena e Média	Auditoria

Fonte: Elaborado com base nas demonstrações contábeis das cooperativas (2016).

Na Tabela 1, também é possível observar qual o tipo de serviço contratado pelas cooperativas: auditoria ou revisão. Através do relato das entrevistas e da análise dos relatórios de auditoria, os quais foram apresentados na forma positiva¹, foi possível identificar que todas contrataram serviços de auditoria. Conforme relatos das entrevistas, a cooperativa A contrata serviços de auditoria desde 2004, a cooperativa B desde 2010, a cooperativa C desde 1994 e a cooperativa D desde 2013. Na época do estudo, as cooperativas A, B e D tinham cerca de 50 anos de fundação e a cooperativa C, 23 anos. Todas atuam no segmento de recebimento de grãos e no fornecimento de insumos e assistência técnica para os associados.

A fim de identificar os motivos que levaram à contratação dos serviços de auditoria independente realizou-se entrevistas semiestruturadas compostas por construtos de análise. As entrevistas foram realizadas com pessoas que participam do processo de contratação e execução de trabalhos de auditoria nas entidades estudadas: o presidente (gestor), o contador e o conselho fiscal. O presidente, junto com o CA, geralmente é o responsável por contratar a empresa de auditoria, o contador interage diretamente com os auditores quando da execução dos trabalhos e o conselho fiscal, por ser o órgão que fiscaliza a gestão da cooperativa, tem a auditoria externa como um mecanismo de apoio (IBGC, 2015b).

As entrevistas foram analisadas por meio da análise categorial (BARDIN, 2016). Assim, após a leitura das transcrições, procedeu-se a sintetização de cada parágrafo e análise das semelhanças e diferenças de cada afirmação, buscando obedecer aos princípios da exclusão mútua (entre as categorias), homogeneidade (dentro das categorias), pertinência (não distorção da mensagem transmitida), objetividade (compreensão e clareza) e produtividade (para as inferências) (BARDIN, 2016). Cada parágrafo resultou em uma frase,

¹ Os relatórios na forma positiva são utilizados pelos auditores quando o cliente contrata trabalhos de asseguarção razoável (auditoria). Se o cliente contrata trabalhos de asseguarção limitada (revisão) o parecer é emitido na forma negativa.

as quais foram agrupadas tematicamente e deram origem a doze categorias iniciais, que também foram aglutinadas em função do seu tema, em categorias finais, como pode ser visto na Quadro 1.

Quadro 1 - Categorias finais, conceito norteador e categorias finais.

CATEGORIAS INICIAIS	CONCEITO NORTEADOR	CATEGORIAS FINAIS
1. Detectar falhas humanas	Identificar possíveis falhas humanas, causadas por falta de zelo, distração ou cansaço.	Falhas Humanas
2. Detectar erros na contabilidade.	Identificar possíveis erros nos registros e demonstrações contábeis.	Contabilidade
3. Auxílio técnico contábil	Auxiliar os membros da cooperativa nos assuntos contábeis.	
4. Proporcionar mais segurança das informações contábeis aos usuários	Assegurar de que os registros contábeis refletem a realidade econômico-financeira da cooperativa, proporcionando mais segurança aos usuários internos e externos da cooperativa.	
5. Motivar a equipe contábil	Motivar a equipe contábil a desenvolver seu trabalho de acordo com as normas e legislação.	Fraudes
6. Detectar fraudes na gestão	Identificar possíveis fraudes da gestão (presidente) da cooperativa.	
7. Detectar fraudes	Identificar fraudes em qualquer âmbito da cooperativa.	
8. Evitar fraudes	Evitar fraudes em qualquer âmbito da cooperativa.	Transparência
9. Proporcionar mais transparência entre as partes.	Garantir transparência entre gestão, associados e funcionários da cooperativa.	
10. Facilitar acesso ao crédito	Facilitar o acesso a crédito em bancos e financiadoras.	Financiamentos
11. Exigência do banco	Condição exigida pelo banco para conceder crédito a cooperativa.	
12. Vantagem competitiva	Auxiliar a cooperativa a se manter no mercado.	Mercado

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Na segunda coluna do Quadro 1 é apresentado o conceito norteador de cada categoria inicial, elaborado a partir das afirmações dos entrevistados. Ao longo desta seção, discute-se com mais profundidade cada categoria. No Quadro 2, é possível identificar e comparar os motivos de contratação dos serviços de auditoria independente na opinião dos presidentes, dos conselheiros fiscais e dos contadores.

Quadro 2 - Motivos de contratação de auditoria independente

COOPERATIVA	PRESIDENTE	CONSELHO FISCAL	CONTADOR
A	1.Detectar falhas humanas	9.Proporcionar mais transparência entre as partes.	11.Exigência do banco
	2.Detectar erros na contabilidade.	8.Evitar fraudes.	
B	6.Detectar fraudes na gestão	6.Detectar fraudes na gestão	6. Detectar fraudes na gestão
	3.Auxílio técnico contábil		
C	9.Proporcionar mais transparência entre as partes.	3.Auxílio técnico contábil	9. Proporcionar mais transparência entre as partes.
	4.Proporcionar mais segurança das informações contábeis aos usuários.		
D	2.Detectar erros na contabilidade.	7.Detectar fraudes.	2. Detectar erros na contabilidade.
	4.Proporcionar mais segurança das informações contábeis aos usuários	4.Proporcionar mais segurança das informações contábeis aos usuários	4. Proporcionar mais segurança das informações contábeis aos usuários
	9.Proporcionar mais transparência entre as partes.	12.Vantagem competitiva	5. Motivar a equipe contábil
	10.Facilitar acesso ao crédito.		

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Tosini e Bastos (2008), argumentam que a auditoria pode contribuir para a mitigação de riscos operacionais, como as falhas humanas. Neste sentido, observa-se que a primeira categoria inicial “Detectar falhas humanas” é um motivo apresentado apenas pelo presidente da cooperativa A, no sentido de monitorar os processos operacionais da cooperativa. O presidente desta cooperativa faz parte do CA desde 2004, quando foi contratado os serviços de auditoria. Ele relata que houve a contratação “para detectar falhas humanas ou contábeis. Foi visando esse lado.”

A segunda categoria “Detectar erros na contabilidade” está presente na argumentação de dois presidentes e de um contador. Para ambos a auditoria auxilia a identificar erros nas demonstrações contábeis e nos processos operacionais que geram informações para a contabilidade. Tal concepção vai de encontro a função da auditoria como parte da governança corporativa, descrita pelo IBGC(2015b) e OCB(2016). Os resultados apontam para o fato que a auditoria é vislumbrada pelos profissionais pesquisados, como instrumento capaz de mitigar conflitos de agência.

A terceira categoria “Auxílio técnico contábil” é apontada por um presidente e por um conselheiro fiscal. A justificativa apresentada pelos profissionais é que face aos seus limitados conhecimentos sobre as temáticas contábeis, o relatório de auditoria se demonstra como facilitador para compreensão dos resultados contábeis. Pode-se identificar com a realização desta etapa da pesquisa a importância da comunicação dos resultados da auditoria que estão apresentados nos relatórios, por parte dos auditores às partes interessadas.

O CF pode fazer consultas a profissionais externos (IBGC, 2015b), e por isso tem a auditoria como mecanismo de apoio à sua função de monitoramento (SIQUEIRA; BIALOSKORSKI NETO, 2014). Uma de suas atribuições é validar os relatórios de gestão apresentados em AGO através de um parecer. Ao analisar os pareceres do CF, verificou-se que eles apresentam expressões semelhantes aquelas usadas no relatório dos auditores independentes e expressões que citam o relatório de auditoria como base para a opinião dos conselheiros fiscais, conforme mostra os trechos abaixo. Tais evidências indicam que a auditoria externa é utilizada pelo CF como ferramenta de auxílio no desempenho mais eficiente de sua função.

“... lendo o parecer dos Auditores Independentes, concordamos com o que lá está impresso...” (Parecer do Conselho Fiscal – Cooperativa A).

“... respaldados pela Auditoria Independente, somos de parecer que as referidas demonstrações, bem como o resultado apurado, refletem corretamente a posição patrimonial e financeira da cooperativa em 31 de dezembro de 2016.” (Parecer Conselho Fiscal – Cooperativa D).

“Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Cooperativa em 31 de dezembro de 2016.” (Relatório da Auditoria Independente – Cooperativa D).

A quarta categoria “Proporcionar mais segurança das informações contábeis aos usuários” é um motivo listado por dois presidentes, um conselheiro fiscal e um contador. Tal resultado vai ao encontro das ideias de Avram, Grosanu e Rachisan (2015), os quais afirmam que os relatórios de auditoria proporcionam segurança e informação confiável aos usuários. No contexto analisado, a confiabilidade das informações permite que a gestão tenha o aval daqueles cooperados que não estão no dia-a-dia da gestão, na prestação de contas, conforme demonstrado abaixo nos trechos das entrevistas. Nota-se

uma preocupação do agente (gestor) em demonstrar para o principal (cooperado) que ele não está se apropriando dos recursos coletivos.

"[...] mais transparência em cima do (pausa) contabilmente, você tem o documento." (Presidente Cooperativa C).

"[...] é uma segurança muito grande para mim, para os associados também, inclusive para aqueles que precisam de informação da cooperativa. Então é uma coisa que temos como meta, dar muita transparência na nossa administração, e nunca nos desfazer da auditoria externa. Ela tem um custo elevado, mas tem um benefício muito grande para a gente que está administrando." (Presidente Cooperativa D).

"Foi para ter mais segurança, agora, nesta gestão." (Conselheiro Fiscal Cooperativa D).

A quinta categoria "Motivar a equipe contábil" é apresentada por um dos contadores, no sentido de que a auditoria estimula a equipe contábil a trabalhar corretamente. Verifica-se nesta etapa a contribuição cultural da auditoria para o *compliance*, ou seja, estimula que as áreas busquem estar de acordo constantemente, fato este que pode otimizar o desempenho organizacional.

A sexta categoria "Detectar fraudes na gestão" é listada como um dos motivos de contratação de auditoria pelos três entrevistados da Cooperativa B, demonstrando uma preocupação em monitorar os atos dos gestores. Estes, por sua vez, podem obter e manter vantagens pessoais ao se comportar de maneira oportunista (COOK; 1995, 2018). Desta forma, pode-se inferir que, na cooperativa B, a contratação de serviços de auditoria tem por objetivo reduzir ou eliminar este problema. Entretanto, esperava-se que este motivo fosse relatado pela maioria dos conselhos fiscais, visto que são considerados órgãos de controle e monitoramento da gestão (BRASIL, 1971).

Ainda no que diz respeito a fraudes, a sétima e a oitava categoria "Detectar fraudes" e "Evitar fraudes" foram relatadas por dois conselheiros fiscais. Nestes casos, o termo foi abordado em um sentido mais amplo, ou seja, relacionado a toda a cooperativa e não apenas à gestão. Na mesma forma, Longo (2015) e Tosini e Bastos (2008) afirmam que a auditoria pode contribuir para mitigar o risco de fraude.

A nona categoria "Proporcionar mais transparência entre as partes" é relatada por dois presidentes, um conselheiro fiscal e um contador. Na opinião destes, a auditoria garante mais transparência entre gestão, associados e funcionários. Neste mesmo sentido, Bortolon, Sarlo Neto e Santos (2013), afirmam que a auditoria é um mecanismo capaz de aumentar a transparência na relação da gestão.

A décima categoria "Facilitar acesso ao crédito" foi citado por um dos presidentes, no contexto de que as instituições financeiras veem como aspecto positivo a cooperativa possuir demonstrações

contábeis auditadas no momento de conceder financiamentos. Por outro lado, a décima primeira categoria “Exigência do banco” foi apontado por um dos contadores, no sentido de que o financiamento é concedido apenas quando a cooperativa apresenta as demonstrações contábeis auditadas. Sendo assim, tal aspecto é visto de um lado como facilitador de transações e de outro como imposição a ser cumprida.

A décima segunda categoria inicial “vantagem competitiva” foi expressada como um dos motivos por um conselheiro fiscal, com intuito de evidenciar que as demonstrações contábeis auditadas fornecem informações mais confiáveis, garantindo um processo de tomada de decisão mais acertado pelos membros da cooperativa. Ao tomar decisões mais acertadas, a cooperativa consegue superar as dificuldades no mercado e se manter nele. Este achado vai de encontro aquele encontrado por Santos *et al.* (2020) nas empresas de Mossoró-RN.

4.1. RELAÇÃO DAS RESPOSTAS COM AS RELAÇÕES DE AGÊNCIA

Devido a auditoria contribuir para diminuir os conflitos de agência (HALLAK; SILVA, 2012), caracterizados pelos conflitos de interesse (JENSEN; MECKLING, 1979), buscou-se identificar tais conflitos nas respostas dos presidentes e conselheiros fiscais. Como todas as cooperativas do estudo são geridas por um CA em que o presidente é também o gestor executivo contratado, admite-se a situação em que ele pode utilizar-se de informações assimétricas e privilegiadas em benefício próprio (BIALOSKORSKI NETO; BARROSO; REZENDE, 2012). Por outro lado, o CF, como órgão de fiscalização e monitoramento, conhece menos o negócio do que aqueles que estão na gestão e, por isso pode receber informações assimétricas destes (TOSINI; BASTOS, 2008). Sendo assim, ambos podem possuir interesses e objetivos diferentes ao contratar auditoria externa.

Nesta linha, com base nas informações obtidas nas respostas dos presidentes e dos conselheiros fiscais elaborou-se os Quadros 3 e 4, no qual é possível identificar a presença de relações e conflitos de agência, permitindo quantificar percentualmente em cada cooperativa e globalmente as relações entre interesses das partes e as abordagens de agência.

Quadro 3 - Presença de relações de agência nas respostas de presidentes e CF

Categoria	Cooperativa A		Cooperativa B		Cooperativa C		Cooperativa D	
	P	CF	P	CF	P	CF	P	CF
1 Detectar falhas humanas	X-Não							
2. Detectar erros na contabilidade.	X-Sim						X-Sim	
3. Auxílio técnico contábil.			X-Não			X-Não		
4. Proporcionar mais segurança das informações contábeis aos usuários.					X-Sim		X-Sim	X-Sim
6. Detectar fraudes na gestão.			X-Sim	X-Sim				
7. Detectar fraudes.								X-Não
8. Evitar fraudes.		X-Não						
9. Proporcionar mais transparência entre as partes.		X-Sim			X-Sim		X-Sim	
10. Facilitar acesso ao crédito.							X-Não	
12. Vantagem competitiva								X-Não

Legenda: P: Presidente; CF: Conselho Fiscal; X – Sim: Motivo apresentado pelo respondente que é relacionado as relações agência; X – Não: Motivos apresentado pelo respondente que não é relacionado as relações de agência.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Com base no Quadro 3, verificam-se divergentes presenças de relações de agência nas respostas, evidenciando que mesmo que ocupem os mesmos cargos e possuam as mesmas atribuições estatutárias estes responsáveis pela governança possuem diferentes preocupações quanto a contratação da auditoria. Deste modo, os resultados foram quantificados percentualmente e apresentados na Tabela 2:

Tabela 2 - Relações percentuais das presenças de relações de agência: Presidentes x Conselho Fiscal

Cooperativa	Presidente	Conselho Fiscal
A	50,00%	50,00%
B	50,00%	100,00%
C	100,00%	0,00%
D	75,00%	33,33%
Média	68,75%	45,83%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Verifica-se na Cooperativa A que as relações de agência estão presentes em 50% das respostas do presidente e 50% nas respostas do conselho fiscal. Na Cooperativa B, 50% das respostas do presidente e 100% das respostas do conselho fiscal estão relacionadas às relações de agência. Na Cooperativa C, as relações de agência estão presente em 100% dos motivos apresentados pelo presidente e em nenhum motivo apresentado pelo conselho fiscal. E, na Cooperativa D, 75% das respostas do presidente estão relacionadas com as relações de agência, e no conselho fiscal este percentual é de 33,33%. Frente aos resultados identificados nos Quadros 2 e 3, é possível verificar uma importante assimetria nas respostas dos presidentes *versus* conselhos fiscais, as quais reforçam a teoria sobre conflitos de interesse apresentada por Jensen e Meckling (1979).

Ao consolidar os dados da pesquisa observa-se que 68,75% dos presidentes das cooperativas pesquisadas demonstram aspectos de agência quanto aos motivos para contratação de auditoria independente. Este resultado demonstra que estes entes também estão preocupados com a segurança das informações contábeis geradas em suas gestões, bem como, apresentam indícios de que acreditam que quanto mais transparente for sua gestão, melhor será a percepção dos conselhos e cooperados sobre a sua atuação.

Quanto ao índice médio identificado nas respostas dos conselhos fiscais, verifica-se que ele é menor do que aquele apresentado pelas respostas dos presidentes, contrariando a teoria de Jensen e Meckling (1979). Tendo em vista que uma das principais atividades deste órgão é fiscalização e monitoramento, ele deveria apresentar índice maior que a média dos presidentes. Alguns motivos podem ser identificados na pesquisa para justificar tal fato, tais como: limitada formação acadêmica na área de gestão, dificuldade de interpretar e criticar relatórios contábeis e financeiros, além de falta de dedicação integral a função, tendo em vista que em todas as cooperativas estudadas, este órgão é composto por cooperados que, na sua maioria, são produtores rurais e se dedicam integralmente a esta atividade.

Por fim, ao analisar as respostas obtidas em cada caso e compará-las dentre o presidente e o conselho fiscal percebe-se que, embora todas as cooperativas tenham características das relações de agência nos motivos apresentados, elas apresentam perfis diferenciados neste quesito, conforme demonstra o Quadro 3 e 4. Na cooperativa A e C, as motivações para contratar serviços de auditoria são totalmente diferentes entre si. O presidente da cooperativa A visa detectar falhas humanas e erros na contabilidade e, o CF, visa proporcionar mais transparência nas relações e evitar fraudes. Na cooperativa C, o presidente objetiva a transparência entre as partes e maior segurança das informações contábeis, enquanto o CF vê a auditoria como um auxílio técnico.

O presidente e o CF das cooperativas B e D apresentaram um motivo em comum cada. Na cooperativa B, ambos afirmam que contratar auditoria tem por intuito detectar fraudes na gestão,

entretanto o presidente também considera a auditoria um auxílio técnico contábil. Já na cooperativa D, ambos concordam que um dos motivos para se contratar auditoria é proporcionar mais segurança das informações contábeis, mas o presidente também alega como motivos detectar erros na contabilidade e proporcionar mais transparência nas relações, enquanto o CF também relata vantagem competitiva e detectar fraudes. Portanto, deduz-se que o conflito de interesses nestas cooperativas é menor do que nas cooperativas A e C, pois há pelos menos um elemento em comum entre as partes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo realizado em quatro cooperativas agropecuárias do Estado do Rio Grande do Sul permitiu identificar por meio da análise de conteúdo das entrevistas realizadas com os presidentes, membros do conselho fiscal e os contadores, que mesmo desobrigadas legalmente estas entidades apresentaram outros motivos para contratação de serviços de auditoria independente.

Os resultados evidenciaram que as cooperativas contrataram serviços de auditoria independente para: detectar erros e aumentar o grau de confiança das informações contábeis, detectar fraudes e proporcionar maior transparência entre as partes interessadas. Frente a estas constatações, evidenciou-se a presença de relações de agência (JENSEN; MECKLING, 1979), pois as respostas dos diferentes integrantes dos órgãos de gestão evidenciaram aspectos ligados a confiança nas informações, detecção de fraudes e transparência.

Ao comparar as respostas, verificou-se que, em média, 45,83% dos motivos apresentados pelos conselheiros fiscais estão relacionados à teoria da agência e, nas respostas dos presidentes, este percentual é de 68,75%. Estes resultados divergem da teoria proposta por Jensen e Meckling (1979), uma vez que, nas cooperativas, o conselho fiscal é o principal, pois é o órgão que representa os demais cooperados na fiscalização da gestão. Sendo assim, esperava-se que eles apresentassem mais motivos para contratar auditoria externa relacionados aos conflitos de agência do que os presidentes. Além disso, os resultados também apontaram para um possível conflito de interesses ao contratar auditoria externa, entre o presidente e o conselho fiscal. Como exercem funções diferentes é aceitável que existam estes conflitos, todavia, este fenômeno necessita de um estudo mais aprofundado, visto que as evidências fornecidas neste estudo são apenas indicativos de como é a relação entre conselho fiscal, presidentes e auditoria.

Adicionalmente, também foram identificados outros motivos para a contratação de auditoria pelas cooperativas estudadas, como por exemplo: detectar falhas humanas, detectar e evitar fraudes em toda

a cooperativa, facilitar a concessão de crédito a terceiros, cumprir exigências de instituições financeiras, aumento da vantagem competitiva, auxílio técnico-contábil e motivar a equipe contábil.

A detecção de fraudes e falhas humanas também é apontado pela literatura, pois um dos benefícios da auditoria é contribuir diretamente com o processo de gestão ao identificar possíveis gargalos de eficiência operacional (LONGO, 2015). Em relação a concessão e manutenção de crédito bancário, assim como do aumento da vantagem competitiva, estes se justificam pela tentativa em diminuir a assimetria de informação entre a cooperativa e os agentes externos, conforme defendem Chaddad, Cook e Hecklei (2005). Complementarmente, pode-se ainda reforçar este entendimento pelo fato que, por muitas vezes, a auditoria pode ser considerada um sinalizador de eficiência, haja vista que de modo geral estas organizações são complexas e falhas (GRASHUIS, 2018).

Ainda, o fato dos entrevistados apontarem que a auditoria proporcionou auxílio técnico-contábil evidenciou uma possível carência de conhecimento em contabilidade e gestão por parte dos conselheiros fiscais, os quais, invariavelmente, são cooperados e possuem como atividade principal a produção agrícola. Deste modo, a auditoria se demonstrou como alicerce para que estes embasassem suas decisões sobre as aprovações de contas do exercício, pois com a opinião técnica dos auditores estes obtiveram maior segurança em suas conclusões.

A originalidade desta pesquisa consiste em investigar diretamente com os atores organizacionais suas motivações para utilizar uma ferramenta de controle dos conflitos de agência, como a auditoria. Nesta perspectiva, a principal contribuição evidenciada nos resultados está na verificação de que, em partes, os motivos apontados pelos atores corroboram aqueles apontados pela teoria de agência, enquanto que apontam outras motivações para a contratação de auditoria.

Como limitação do estudo, destaca-se que, por se tratar de um estudo de caso, os resultados aqui encontrados não podem ser generalizados. Desta forma, indica-se a aplicação desta pesquisa em amostras maiores e em cooperativas de outros ramos, além do uso de outras abordagens teóricas, com intuito de ampliar o conhecimento sobre o comportamento destas entidades no que diz respeito à auditoria independente.

REFERÊNCIAS

ANCELES, P.E.S. **Sociedade cooperativa de produção agropecuária:** estudo dos ganhos indiretos dos cooperados. 2014. 171p. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, FEA/USP, SÃO PAULO.

ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL (ACI). **What is a cooperative?** Bruxelas, 2012. Disponível em: <https://www.ica.coop/en/cooperatives/what-is-a-cooperative>. Acesso em: 15 jul. 2017.

ALMEIDA, N. S.; LEMES, S. Evidências do entendimento de quatro pronunciamentos contábeis por auditores independentes do Brasil. **RAC-Revista de Administração Contemporânea**, Maringá, v. 17, n. 1, p. 83-105, 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rac/v17n1/v17n1a06.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2017.

ARCÚRIO JÚNIOR, T. ; GONÇALVES, R. S. Qualidade da auditoria e assimetria informacional: uma análise no período pré e pós-adoção às normas internacionais de contabilidade. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 17, n. 42, p. 38-56, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2020v17n42p38>. Acesso em: 15 jul. 2021.

AVRAM, C. B.; GROSANU, A.; RACHISAN, P. R. Does country-level governance influence auditing and financial reporting standards? Evidence from a cross-country analysis. **Current Science**, v. 108, n. 7, p. 1222-1227, 2015. Disponível em: <https://www.currentscience.ac.in/Volumes/108/07/1222.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2017.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. São Paulo, SP: Edições 70, 2016. 280 p.

BANCO CENTRAL DO BRASIL (BACEN). **Resolução do Bacen nº 4454/2015 de 5 de agosto de 2015**. Dispõe sobre a constituição, a autorização para funcionamento, o funcionamento, as alterações estatutárias e o cancelamento de autorização para funcionamento das cooperativas de crédito e dá outras providências. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/legado?url=https:%2F%2Fwww.bcb.gov.br%2Fpre%2Fnormativos%2Fbusca%2Fnormativo.asp%3Ftipo%3DResolu%25C3%25A7%-25C3%25A3o%26numero%3D4454>. Acesso em: 15 jul. 2017.

BERLE, A. A.; MEANS, G. C. **A moderna sociedade anônima e a propriedade privada**. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Nova Cultural, 1987.

BIALOSKORSKI NETO, S.; BARROSO, M. F. G.; REZENDE, A. J. Governança cooperativa e sistemas de controle gerencial: uma abordagem teórica de custos da agência. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 9, n. 2, p. 72-92, 2012. Disponível em: <http://www.redalyc.org/pdf/1230/123023052004.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2017.

BORTOLON, P. M.; SARLO NETO, A.; SANTOS, T. B. Custos de auditoria e governança corporativa. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 24, n. 61, p. 27-36, 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v24n61/v24n61a04.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2017.

BRASIL. **Lei n.º 11.638 de 28 de dezembro de 2007**. Altera, revoga e introduz novos dispositivos na Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial da União, 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 15 jul. 2017.

BRASIL. **Lei, nº. 5.764, de 16 de Dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 1971. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5764.htm. Acesso em: 15 jul. 2017.

CASTRO, W. B. L.; PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P. Determinantes dos honorários de auditoria: um estudo nas empresas listadas na BM&FBovespa, Brasil. **Revista contabilidade & finanças**, v. 26, n. 69, p. 261-273, 2015. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/108779>. Acesso em: 15 jul. 2017.

CARPES, A. M. S.; CUNHA, P. R. Mecanismos de Governança Corporativa nos Diferentes Ciclos de Vida de Cooperativas Agropecuárias do Sul do Brasil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 21, n. 1, p. 80-99, 2018. Disponível em: <https://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/1372>. Acesso em: 15 jul. 2020.

CHADDAD, F. R.; COOK, M. L.; HECKELEI, T. Testing for the presence of financial constraints in US agricultural cooperatives: an investment behaviour approach. **Journal of Agricultural Economics**, v. 56, n. 3, p. 385-397, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1477-9552.2005.00027.x>. Acesso em: 15 jul. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica: NBC TA 01**. Dá nova redação à NBC TA Estrutura Conceitual que dispõe sobre a estrutura conceitual para trabalhos de asseguarção, Brasília, DF: CFC, 2015. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL. Acesso em: 15 jul. 2017.

COOK, M. L. The future of US agricultural cooperatives: A neo-institutional approach. **American journal of agricultural economics**, v. 77, n. 5, p. 1153-1159, 1995. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1243338>. Acesso em: 15 jul. 2017.

COOK, M. L. A life cycle explanation of cooperative longevity. **Sustainability**, v. 10, n. 5, p. 1586, 2018. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2071-1050/10/5/1586>. Acesso em: 15 jul. 2020.

COSTA, D. R. M. **Propriedade e decisões de gestão em organizações cooperativas agropecuárias brasileiras**. 2010. 133f. Tese (Doutorado em Economia)-Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo-SP.

COSTA, D. R. M.; CHADDAD, F.; AZEVEDO, P. F. The determinants of ownership structure: evidence from Brazilian agricultural cooperatives. **Agribusiness**, v. 29, n. 1, p. 62-79, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/agr.21325>. Acesso em: 15 jul. 2017.

EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **Academy of management review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4308385>. Acesso em: 15 jul. 2017.

FAMA, E. F.; JENSEN, M. C. Separation of ownership and control. **Journal of Law and Economics**. June, v. 25, p. 301-325, 1983. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/pdfplus/10.1086/467037>. Acesso em: 15 jul. 2019.

GRASHUIS, J. An exploratory study of cooperative survival: Strategic adaptation to external developments. **Sustainability**, v. 10, n. 3, p. 652, 2018. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2071-1050/10/3/652>. Acesso em: 15 jul. 2017.

HALLAK, R. T. P.; SILVA, A. L. C. Determinantes das despesas com serviços de auditoria e consultoria prestados pelo auditor independente no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 60, p. 223-231, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772012000300007>. Acesso em: 15 jul. 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das melhores práticas de governança corporativa**. São Paulo, SP: IBGC, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das melhores práticas de governança corporativa**. São Paulo, SP: IBGC, 2015a.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das melhores práticas de governança para cooperativas**. São Paulo, SP: IBGC, 2015b.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *In*: **Economics social institutions**. Springer, Dordrecht, 1979. p. 163-231. Disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304405X7690026X>. Acesso em: 15 jul. 2017.

LONGO, C. G. **Manual de auditoria e revisão das demonstrações contábeis**. São Paulo, SP: Atlas, 2015.

MACIEL, A. P. B.; SEIBERT, R. M.; SILVA, R. C. F.; WBATUBA, B. B. R.; SALLA, N. M. C. Governança em Cooperativas: Aplicação em uma Cooperativa Agropecuária. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 22, n. 4, p. 600-619, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2018170228>. Acesso em: 15 jul. 2019.

MUCKENBERGER, E.; MIURA, I. K. Motivações Para a Internacionalização do Ensino Superior: Um Estudo de Casos Múltiplos em um Sistema de Ensino Superior Confessional Internacional. **Archivos Analíticos de Políticas Educativas**, v. 23, n. 1, p. 106, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.14507/epaa.v23.1932>. Acesso em: 15 jul. 2017.

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS (OCB). Relatório Anual de Atividades 2012: as conquistas do movimento cooperativista. Brasília, DF: OCB, 2012. Disponível em: http://issuu.com/chica.magalhaes/docs/relatorio_ocb_2012?e=6626120/2192265. Acesso em: 15 jul. 2017.

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS (OCB). Brasília, DF: OCB, 2020. Disponível em: www.ocb.org.br/. Acesso em: 15 ago. 2021.

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS (OCB). **Manual de Boas Práticas de Governança Cooperativa**. Brasília, DF: OCB, 2016. Disponível em: <http://www.somoscooperativismo.coop.br/#/manual-de-governanca-cooperativa>. Acesso em: 15 jul. 2017.

SANTOS, I. M. *et al.* Controles internos para o gerenciamento de riscos: percepção de auditores e gestores. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 7, n. 1, p. 54-70, 2020. Disponível em: <https://revistas.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/11330>. Acesso em: 15 jul. 2021.

SANTOS, V. V. B.; VIEIRA, F. M. Liderança e empreendedorismo no conselho de administração das cooperativas. **Management Journal**, v. 2, n. 2, p. 1-9, 2020. Disponível em: <http://www.sapientiae.com.br/index.php/managementjournal/article/view/91>. Acesso em: 15 out. 2021.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. **The journal of finance**, v. 52, n. 2, p. 737-783, 1997.

SILVA, S. S.; SOUSA, A. R.; LEITE, E. T. Conflito de agência em organizações cooperativas: um ensaio teórico. **Organizações Rurais e Agroindustriais**, v. 13, n. 1511-2016-131377, p. 63-76, 2010. Disponível em: <http://200.131.250.22/revistadae/index.php/ora/article/viewArticle/306>. Acesso em: 15 jul. 2017.

SIQUEIRA, L. C.; BIALOSKORSKI NETO, S. Práticas de governança corporativa indicadas para monitoramento: uma análise do nível de adoção em cooperativas agropecuárias. **REGE-Revista de Ges-**

tão, v. 21, n. 1, p. 43-63, 2014. Disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1809227616301564>. Acesso em 15 jul. 2021.

SOUZA, A. B. e; BAUER, M. M.; COLETTI, L. A IMPORTÂNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA E DO CONTROLE INTERNO NA ÁREA CONTÁBIL. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 17, n. 1, p. 148-174, 2020. DOI: 10.25112/rgd.v17i1.1723. Disponível em: <https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revis-tagestaoedesenvolvimento/article/view/1723>. Acesso em: 8 dez. 2021.

TOSINI, M. F. C.; BASTOS, A. M. Governança cooperativa: as funções de fiscalização e controle em cooperativas de crédito no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 4, p. 75-89, 2008. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34722/37460>. Acesso em: 15 jul. 2017.

VRENTZOU, E. The effects of International Financial Reporting Standards on the notes of auditors. **Managerial Finance**, v. 37, n. 4, p. 334, 2011. Disponível em: <http://tarjomefa.com/wp-content/uploads/2017/05/6750-English-TarjomeFa.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2017.

ZYLBERSZTAJN, D. Quatro estratégias fundamentais para cooperativas agrícolas. *In: Agronegócio cooperativo: reestruturação e estratégias*. Viçosa: Suprema, p. 55-76, 2002. Disponível em: <http://pensa.org.br/working-papers/quatro-estrategias-fundamentais-para-cooperativas-agricolas/>. Acesso em: 15 jul. 2017.