

**Adoção de Funções de Controladoria e Aspectos Organizacionais: Um estudo nas Agroindústrias do Setor Sucroalcooleiro do Estado De Pernambuco.****MELINA FRANÇA CABRAL BEMFICA***Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)***ANTÔNIO ANDRÉ CUNHA CALLADO***Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)***ALDO LEONARDO CUNHA CALLADO***Universidade Federal da Paraíba (UFPB)***Resumo**

O objetivo deste artigo é analisar as relações entre aspectos organizacionais e a adoção de funções de controladoria no âmbito das agroindústrias sucroalcooleiras localizadas em Pernambuco. Foi operacionalizada uma pesquisa considerando todas as empresas que compõem o setor sucroalcooleiro pernambucano com característica descritiva. O universo considerado para o presente estudo foram as 15 (quinze) agroindústrias em funcionamento no setor sucroalcooleiro do Estado de Pernambuco com base na relação apresentada no site eletrônico do Sindicato do Açúcar e do álcool de Pernambuco. Todas elas foram contactadas e apenas duas delas não aceitaram participar, dando uma representatividade de 86,66% do universo estudado. Para a operacionalização metodológica referente ao objetivo proposto na presente pesquisa foram considerados três grupos de variáveis, a saber: Funções da controladoria; Perfil das empresas; Aspectos organizacionais associados à controladoria. Para a operacionalização da coleta de dados, foram realizadas entrevistas estruturadas. Para analisar a significância estatística das relações entre os aspectos organizacionais e o exercício das funções referentes à controladoria, a análise foi operacionalizada através da Prova Exata de Fisher. O segundo teste estatístico utilizado foi o Teste de Mann-Whitney U, por ser uma alternativa não paramétrica ao Teste T, podendo ser aplicado para variáveis ordinais. No que tange aos aspectos organizacionais, verificou-se que, em apenas uma parcela das empresas investigadas existe um setor específico que trate e exerça funções de controladoria. Nas empresas em que não há uma controladoria formalmente estruturada, as funções relativas à controladoria têm sido exercidas predominantemente pelo setor de contabilidade, o que está de acordo com a literatura. Considerando a posição da controladoria dentro da estrutura hierárquica organizacional em relação ao nível de autoridade, verificou-se uma prevalência relativa do posicionamento como órgão de linha, uma vez que participam ativamente do processo de tomada de decisão.

**Palavras-chave:** Controladoria, Controles Gerenciais, Setor Sucroalcooleiro

### 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade tradicional voltada à mensuração de eventos econômicos passados das organizações, contribuiu para o surgimento da controladoria com a finalidade de suprir a necessidade de simular eventos futuros, dado que as decisões do presente se concretizarão no amanhã (CATELLI, 2015). As diversas ferramentas da controladoria podem contribuir para elaboração de quadros mais completos de desempenho. A controladoria percebida em suas diversas perspectivas apresenta condições para a geração das informações necessárias ao desempenho sustentável corporativo, reunindo ferramentas capazes de auxiliar os gestores a incorporar pensamentos voltados à sustentabilidade para a tomada de decisão.

A despeito da abrangência e evolução das funções atribuídas à controladoria é importante destacar que tanto na literatura nacional, quanto na estrangeira, as atividades do *controller* variam de empresa para empresa. Borinelli (2006) apresenta uma estrutura conceitual para controladoria, considerando fundamentos teóricos disponíveis sobre o tema, dividindo o estudo da controladoria como ramo do conhecimento (aspectos conceituais), como conjunto de atividades, funções e artefatos (aspectos procedimentais) e como órgão do sistema formal organizacional das entidades (aspectos organizacionais), ressaltando ainda que a literatura estrangeira não define controladoria como ramo do conhecimento.

Esta abordagem é atribuída à parte da literatura brasileira (Figueiredo & Caggiano, 2004; Mosimann & Fisch, 1999; Almeida, Parisi & Pereira, 2001; Peleias, 2002; Schmidt & Santos, 2006), por outro lado, também há autores brasileiros que não consideram a controladoria como um ramo do conhecimento independente da contabilidade. Apesar da falta de consenso da literatura em considerar a controladoria como área do conhecimento, é pacífico o entendimento que por meio de suas diversas funções, a controladoria se materializa nas organizações, muitas vezes como uma unidade formalmente presente no organograma das empresas.

O agronegócio possui representatividade na economia brasileira. De acordo com o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), desde o final dos anos de 1990, poucos países cresceram tanto no comércio internacional do agronegócio quanto o Brasil. O país encontra-se entre os líderes mundiais na produção e exportação de vários produtos agropecuários.

No setor sucroalcooleiro, muitas questões são observadas pelo governo, bem como pela sociedade: maneira de condução dos diversos impactos ambientais, compactação do solo, perda da biodiversidade; geração de resíduos, queimada da palha da cana-de-açúcar, aplicação de vinhaça; desemprego, pela inserção da colheitadeira, baixa qualificação da mão-de-obra e trabalho escravo, entre outras. A participação do setor sucroalcooleiro no agronegócio brasileiro é bastante relevante. Conforme informações disponibilizadas pelo MAPA, o Brasil é líder mundial na produção de açúcar e etanol, conseguindo cada vez mais participação no mercado externo com a utilização do biocombustível como alternativa de energia limpa. O Brasil é o maior produtor mundial de cana-de-açúcar, segundo a Unica, o maior produtor e exportador de açúcar, segundo *United States Department of Agriculture (USDA)*, e o segundo maior produtor de etanol do mundo. Na produção de cana-de-açúcar, basicamente, dois subsistemas regionais convivem no Brasil, um no Centro/Sul (C/S) e outro no Norte/Nordeste (N/Ne).

O setor sucroalcooleiro pernambucano ocupa a 8ª colocação no País e a 2ª posição em produtividade no Nordeste. Trata-se de um segmento que impacta fortemente o PIB nacional,

gerando um número significativo de postos de trabalho. Especificamente, em Pernambuco, cabe destacar que se trata de uma atividade produtiva que corresponde a 55% da lavoura sazonal do estado, sendo responsável, com destaque, por 26% das exportações, sendo o açúcar o produto mais exportado do Estado de Pernambuco (CONDEPE/FIDEM, 2013). Ele foi o precursor de atividade produtiva no país, iniciou o século 21 com a necessidade de se adaptar a uma economia globalizada. Diante das adversidades econômicas, políticas e ambientais e na tentativa de superação dos diversos problemas enfrentados, o desempenho sustentável corporativo torna-se aspecto fundamental à manutenção competitividade das agroindústrias canavieiras.

No Brasil, pesquisas precedentes (Borinelli, 2006; Giongo & Bianchi, 2006; Santos et al, 2005) constaram a existência de uma área de Controladoria na estrutura formal de 70% das empresas de grande porte, contudo é pacífico entre os autores que independente da formalização da unidade, suas funções podem ser desempenhadas por diversas áreas dentro da organização a depender das especificidades e características das empresas.

O objetivo deste artigo é analisar as relações entre aspectos organizacionais e a adoção de funções de controladoria no âmbito das agroindústrias sucroalcooleiras localizadas em Pernambuco.

## 2. CONTROLADORIA

A contabilidade tradicional, voltada à mensuração de eventos econômicos passados das organizações, contribuiu para o surgimento da controladoria com a finalidade de suprir a necessidade de simular eventos futuros, dado que as decisões do presente se concretizarão no amanhã (Catelli, 2015).

Para Beuren (2002), a controladoria surgiu no início do século XX nos Estados Unidos a partir do crescimento e conseqüentemente maior complexidade das atividades das corporações norte-americanas, objetivando executar o controle sobre todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e filiais.

Meirelles Júnior (2003) considera que a controladoria se originou na Inglaterra, desenvolvendo-se inicialmente na área pública, a posteriormente deslocou-se para os Estados Unidos, atingindo um alto nível de desenvolvimento nos grandes conglomerados comerciais e se espalhando para o mundo. Por sua vez, Silva (2008) afirma que a controladoria surgiu na França como uma profissão originária do setor público e posteriormente teria migrado para a Inglaterra e para os Estados Unidos.

Conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009), não é possível precisar uma data para o surgimento da Controladoria no Brasil. Contudo, pode-se considerar que com a chegada das grandes corporações internacionais ao país, departamentalizados, a controladoria se expandiu nacionalmente a partir da necessidade de controles.

As modificações no ambiente organizacional demandam constantes atualizações na forma de gestão das empresas. O surgimento de diversas variáveis interfere nos resultados e exige adaptação em busca da manutenção da competitividade frente a esse novo ambiente desafiador. Araújo (2006) afirma que a controladoria surgiu como forma de suprir às novas necessidades informacionais dos gestores das empresas.

Percebe-se que, apesar das divergências literárias quanto à exata origem, a controladoria surgiu em decorrência da complexidade da gestão de grandes estruturas organizacionais, bem como da necessidade de respostas às mudanças nos ambientes econômico e social.

A despeito da importância atribuída pela literatura à controladoria, não há clareza e uniformidade quanto a sua definição e conceituação, bem como, não há consenso quanto às funções que a controladoria compreende. Esta falta de clareza está associada com amplitude da atuação da controladoria, que a partir da utilização dos preceitos básicos de contabilidade passou a englobar funções de gestão da informação, assumindo a responsabilidade desde as áreas operacionais até o alinhamento estratégico das organizações (Lunkes, Schnorrenberger & Gaspareto, 2010)

Nesse entendimento, Silva (2008) afirma que apesar da maior parte dos autores referirem-se ao *controller* como um profissional que desenvolve atividades típicas de contabilidade gerencial, há uma especificidade na literatura nacional que segregava a controladoria da contabilidade, como áreas do conhecimento independentes.

Borinelli (2006), além de considerar a controladoria como órgão do sistema formal organizacional, bem como um conjunto de atividades, funções e artefatos, também a considera a partir da abordagem do ramo do conhecimento, embora ressalte que na literatura estrangeira não se encontra esta abordagem.

Na visão de Catelli (2015), que entende que, para uma correta compreensão do todo conceitual, deve-se cindir a controladoria em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento e o segundo como órgão administrativo.

Para Garcia (2003), a controladoria pode ser entendida como ramo de conhecimento, o qual utiliza a base conceitual da contabilidade e de outras áreas de conhecimento, aprimora o processo de informações com a finalidade de atender às necessidades de todos os usuários internos e externos, e principalmente, concorre para que a empresa cumpra sua missão.

Mossimann e Fisch (1999) também reforçam a definição da perspectiva de ramo do conhecimento, afirmando que a controladoria é o conjunto de princípios, procedimentos e métodos apoiado nas ciências da administração, economia, psicologia, estatística e, principalmente, da contabilidade, que se concentra na gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) também afirmam que a controladoria pode ser concebida como um ramo de conhecimento, que suportada pelas premissas teóricas da Contabilidade aliadas a ferramentas multidisciplinares, elabora um arcabouço conceitual necessário para a constituição de um sistema de informações gerenciais capaz de produzir elementos que forneçam subsídios ao processo de tomada de decisões, contribuindo para a eficácia organizacional e a continuidade da empresa.

Por outro lado, Iudícibus (1998) indica não ser uma exclusividade da controladoria a característica interdisciplinar, e que esta por si só não justifica considerá-la uma área de conhecimento independente da contabilidade, visto que a interdisciplinaridade foi uma tendência que evoluiu gradativamente a partir dos anos 1950, passando a influenciar reciprocamente diversas áreas do conhecimento. A falta de consenso quanto à conceituação da controladoria como área do conhecimento pode ser explicada pelo surgimento recente da abordagem em termos históricos, além do contexto que originou essa corrente de pensamento no Brasil, em uma época de severas críticas direcionadas à contabilidade gerencial em todo o mundo (Silva, 2008).

A controladoria enquanto unidade administrativa formalmente estruturada apresenta uma posição hierárquica no organograma da empresa, bem como um nível de autoridade atribuído ao responsável pela área, os quais representam importantes aspectos na compreensão dos estudos sobre esta unidade. Segundo Morgan (1996, p. 28), hierarquia é a autoridade do superior sobre o subordinado caminha do topo para a base da organização; essa

cadeia que é resultante do princípio de comando deve ser usada como canal de comunicação e de tomada de decisão.

Borinelli (2006) por sua vez salienta que a posição hierárquica da controladoria, ou seja, se unidade de linha ou de *staff* (assessoria), possui relação e interferência direta nas atividades desempenhadas pela unidade, e pode variar de organização para organização, em função do seu modelo de gestão. A Tabela 1 apresenta a posição de diversos autores evidenciando o entendimento discordante da literatura.

Tabela 1: Controladoria como órgão de linha ou 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 & Govindarajan (2001, 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. / O <i>controller</i> não toma decisões, nem reforça decisões de outros executivos.
Hornngren et al de linha. (2004, p. 14)	<i>Staff</i>	Não exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha./ Fornece 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 et al (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.
Tung (1993, p. 107)	Conselheiro e consultor	Não tem autoridade direta sobre as operações de outras unidades organizacionais.
Padoveze (2004, p. IX)	Apoio (não assessoria)	Tem como função apoiar os gestores empresariais em todas as etapas do processo de gestão.
Oliveira (1998, p. 22)	Controle e assessoria	Não apresentada.
Siegel et al (1997, p. 10)	Conselheiro financeiro da administração	Não apresentada.
Crozatti (1999, p. 12)	Linha	Não apresentada.
Moura & Beuren (2000, p. 65)	Linha	Não apresentada.
Oliveira (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: Borinelli (2006, p. 214).

Por mais que a maioria dos autores apresente a controladoria como sendo um órgão de assessoria, Sheridan (1995) comenta que nas empresas alemãs e holandesas é comum encontrar o *controller* no mesmo nível hierárquico do diretor financeiro, ou seja, como um órgão de linha, l. Dessa forma é possível perceber a falta de consenso da literatura e até mesmo de determinados autores como Oliveira (1998), Padoveze (2004) e Souza (1993)



admitem que a Controladoria pode assumir as duas posições, isto é, como órgão de linha ou como órgão de *staff*.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) afirmam que a hierarquia e a autoridade, dependem de diversos fatores como, as características organizacionais e as características pessoais do *controller*, entre outros aspectos. Os autores também ressaltam a falta de consenso da literatura, de modo que podem existir três tipos de representação hierárquica da controladoria. A controladoria pode estar diretamente vinculada ao presidente da organização, sugerindo que ela não assume poder de decisão e comando, sua influência ocorre de forma indireta, fornecendo informações à presidência, caracterizando-se como área de auxílio ao principal gestor na tomada de decisão.

Alternativamente, a controladoria pode possuir prerrogativas diretas de decisão e comando, posicionando-se como órgão na alta administração capaz de influenciar e participar diretamente das decisões, por outro lado esta configuração pode acarretar a perda de sua independência em relação à presidência. Finalmente, a controladoria pode apresenta-se subordinada ao diretor financeiro (ou contábil) com atuação restrita às áreas de finanças e contabilidade, dessa forma, perde espaço nas funções de coordenação e nas suas prerrogativas de poder de decisão e de influência organizacional.

Independentemente das distintas configurações possíveis para a controladoria dentro a da estrutura organizacional, sua atuação através de funções e atividades típicas de controladoria, podem ser categorizadas. Para o agrupamento das atividades em blocos de funções, Borinelli (2006) reuniu as atividades que possuem propósitos semelhantes. Dessa forma, as funções típicas, por meio das quais a controladoria se materializa nas organizações, são apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2: Funções e atividades típicas da controladoria

Funções	Atividades
Função Contábil	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil);</li> <li>• Elaborar as demonstrações contábeis;</li> <li>• Atender aos agentes de mercado (<i>stakeholders</i>) em suas demandas informacionais;</li> <li>• Proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis; e</li> <li>• Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.</li> </ul>
Função Gerencial-Estratégica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para tomadas de decisões gerenciais e estratégicas;</li> <li>• Coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais;</li> <li>• Coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões;</li> <li>• Criar condições para a realização do controle, por meio do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas;</li> <li>• Auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores;</li> <li>• Auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais;</li> <li>• Realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica;</li> <li>• Desenvolver condições para a realização da gestão econômica;</li> <li>• Proceder à avaliação econômica; e</li> </ul>
Função de Custos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.</li> </ul>

Função Tributária	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Relativas à Contabilidade Tributária ou Fiscal, ou seja, atender as obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, registrando, apurando e controlando impostos, tributos e contribuições, bem como, elaborar o planejamento Tributário da organização.</li> </ul>
Função de Proteção e Controle de Ativos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prover proteção aos ativos, por meio da seleção, análise e contratação de opções de seguros, além de controlá-los.; e</li> <li>• Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização</li> </ul>
Função de Controle Interno	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Relativas ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.</li> </ul>
Funções de Controle de Riscos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.</li> </ul>
Função de Gestão da Informação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conceber modelos de informações e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas; e</li> <li>• Abrange ainda desenvolver, implantar e gerir os sistemas de informações, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais</li> </ul>
Função de Auditoria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimentos de exame e verificação documental e de sistemas, com vistas a cumprir os propósitos de revisar, examinar, testar, avaliar e monitorar a estrutura dos sistemas de controles internos, a fim de verificar seu grau de adequação, eficiência e eficácia;</li> <li>• Verificar se os procedimentos, rotinas e políticas internas estão sendo efetivamente seguidos;</li> <li>• Verificar se os processos organizacionais estão sendo executados corretamente;</li> <li>• Verificar se as transações realizadas estão refletidas corretamente nos registros contábeis; e</li> <li>• Verificar a acurácia dos relatórios contábeis, econômicos e financeiros para constar se refletem a realidade da entidade.</li> </ul>

**Fonte:** Adaptado de Borinelli (2006, p. 135-139).

Dessa forma, considerando que os grupos de funções propostos abarcam a diversas perspectivas do processo de gestão, e ordenam as atividades com propósitos comuns, estes foram considerados na investigação empírica da presente pesquisa.

### 3. METODOLOGIA

A partir do objetivo proposto, pode-se observar que esta pesquisa pode ser caracterizada como descritiva. Conforme Marion, Dias e Traldi (2002), a pesquisa descritiva objetiva a descrição das características de determinado fenômeno ou população, correlaciona fatos ou fenômenos, sem, contudo, alterá-los. Andrade (2002) reforça a definição de pesquisa descritiva, afirmando que esse tipo de estudo preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência dos pesquisadores.

O agronegócio é um segmento de reconhecida importância para a economia do país e dentre as atividades de destaque no agronegócio do país está a produção sucroalcooleira. Conforme informações do MAPA, o Brasil é o maior produtor de cana, açúcar e etanol, além de ter uma participação expressiva no mercado externo com o biocombustível como alternativa energética. O Estado de Pernambuco possui a oitava maior produção de cana-de-açúcar entre os estados produtores brasileiros e assume a segunda posição na região nordeste, conforme dados divulgados pela UNICA (2015).

Conforme Marconi e Lakatos (2003), a população ou universo de uma pesquisa é constituído pelo conjunto de elementos que serão pesquisados tendo pelo menos uma característica em comum. Gressler (2004) define universo ou população, como o agregado

de elementos que possuem determinadas características definidas no corpo da pesquisa. De acordo com Leite (1978), com a definição do universo delimita-se o campo de pesquisa em termos temporais, geográficos, setoriais ou qualquer outra dimensão cabível com base na disponibilidade ou na facilidade de obtenção de dados ou com o fundamento nos objetivos e nos custos da execução da pesquisa.

O primeiro fator considerado na escolha do universo teve relação com o tipo de atividade desenvolvida pelas empresas pesquisadas. O segundo fator está relacionado com a controladoria. Buscou-se estudar empresas de grande porte, preferencialmente indústrias, as quais são campo propício para a controladoria. O terceiro fator considerado foi o aspecto geográfico. Delimitou-se o estudo ao Estado de Pernambuco, visto que, além de possuir a oitava maior produção de cana-de-açúcar entre os estados produtores brasileiros e assumir a segunda posição na região nordeste, considerou-se a acessibilidade às agroindústrias sucroalcooleiras. Conforme informações do Sindicato do Açúcar e do Alcool de Pernambuco. A Tabela 3 relaciona as unidades e seus respectivos municípios de localização.

Tabela 3: Relação das Agroindústrias em funcionamento no Estado de Pernambuco

<b>Agroindústria</b>	<b>Município</b>
Cia agro Industrial De Goiana - Usina Santa Teresa	Goiana
Usina Central Olho D'Água S/A	Camutanga
Usina Petribu s/a	Lagoa de Itaenga
Usina São José s/a	Igarassu
Usivale Indústria e Comércio Ltda - Usina Laranjeiras	Vicência
Companhia Alcoolquímica Nacional - Alcoolquímica	Vitória de Santo Antão
Cachool Comércio e Indústria S/A	Escada
Interiorana Serviços e Construções Ltda.	Ribeirão
Usina Bom Jesus s/a	Cabo de Santo Agostinho
Usina Cuaú - zihuatanejo do Brasil Açúcar e Alcool Ltda.	Rio Formoso
Usina Ipojuca s/a	Ipojuca
Usina Trapiche s/a	Sirinhaém
Usina União e Indústria s/a	Primavera
COPERSUL Indústria de Açúcar, etanol, e energia elétrica Ltda.	Cortês
AGROCAN - Cooperativa do Agronegócio de Cana de Açúcar	Joaquim Nabuco

Fonte: SINDAÇÚCAR – Sindicato da Indústria do Açúcar de Pernambuco (2015).

Dessa forma o universo do presente estudo foram as 15 (quinze) agroindústrias em funcionamento no setor sucroalcooleiro do Estado de Pernambuco com base na relação apresentada no site eletrônico do Sindicato do Açúcar e do álcool de Pernambuco. Todas as organizações foram contactadas e apenas duas não aceitaram participar, obtendo a representatividade de 86,66% do universo estudado.

A identificação das variáveis constitui-se de importante etapa da construção da pesquisa científica. Conforme Levine et al. (2011), uma variável representa características de itens ou indivíduos e constituem aquilo que se analisa quando se utiliza determinado método estatístico. Já Crespo (1998), define variável como o conjunto de resultados possíveis de um fenômeno. Marconi e Lakatos (2003), sob uma visão metodológica, também discorrem acerca de variáveis afirmando que elas podem ser consideradas como sendo classificações ou medidas, que variam, possuem valores, aspectos ou propriedades referentes a um objeto de estudo que seja passível de mensuração. Para atingir o objetivo proposto na presente pesquisa foram considerados três grupos de variáveis, a saber: Funções da controladoria; Perfil das empresas; e Aspectos organizacionais associados à controladoria.



Sobre as funções da controladoria, a operacionalização desta pesquisa considerou o elenco apresentado por Borineli (2006), a saber:

- Contábil;
- Gerencial estratégica;
- Custos;
- Tributária;
- Proteção de ativos;
- Controle interno;
- Controle de riscos;
- Gestão de informação;
- Auditoria.

Sobre o perfil das empresas investigadas, foram adotadas as seguintes variáveis:

- Faturamento;
- Número de funcionários;
- Volume de produção; e
- Amplitude dos mercados explorados.

Com relação aos aspectos organizacionais referentes à controladoria foram utilizadas as seguintes informações:

- Existência de um setor específico de controladoria;
- Unidade organizacional à qual a controladoria está subordinada;
- Natureza do setor na estrutura organizacional; e
- Existência de subdivisões internas no setor.

O procedimento metodológico seguinte se referiu à determinação dos procedimentos associados à coleta de dados. Esta fase da pesquisa que tem por finalidade captar informações sobre o objeto em estudo. Rudio (1986) define coleta de dados como a fase da pesquisa cujo objetivo é obter informações da realidade. Conforme Marconi e Lakatos (2003), a coleta de dados se inicia com a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, consiste em tarefa árdua, exige tempo e paciência e esforço pessoal do pesquisador, além do cuidadoso registro dos dados e de um bom preparo anterior. Ainda, de acordo com os autores, diversas são as técnicas e instrumentos de coleta de dados, os quais serão aplicados a depender das circunstâncias ou do tipo de investigação. Beuren (2012) define instrumento de pesquisa como preceitos ou processos que o cientista deve utilizar para direcionar, de forma lógica e sistemática, o processo de coleta, análise e interpretação dos dados. Conforme a autora, os instrumentos de coleta de dados geralmente utilizados na área da Contabilidade são: observação, questionário, entrevista, *checklist* e a pesquisa documental.

Para a operacionalização da coleta de dados, foram realizadas entrevistas estruturadas. Conforme Rampazzo (2002), a entrevista é a técnica de coleta que se operacionaliza através do encontro de duas pessoas para que uma dessas obtenha informações mediante uma conversação de natureza profissional. As entrevistas foram realizadas nos meses de julho e agosto de 2016 e tiveram duração média entre 40 (quarenta) e 60 (sessenta) minutos e foram realizadas pela própria pesquisadora com o gestor da área de controladoria ou profissional da unidade que exerce as funções de controladoria.

Para analisar a significância estatística das relações entre os aspectos organizacionais e o exercício das funções referentes à controladoria, a análise foi operacionalizada através da Prova Exata de Fisher. Este teste estatístico não ser apropriada quando a natureza dos dados não permite a utilização de outras técnicas estatísticas mais sofisticadas (Levin, 1987). O

segundo teste estatístico utilizado foi o Teste de Mann-Whitney U. De acordo com Martins (2006), este teste fornece uma alternativa não paramétrica ao Teste T, podendo ser aplicado para variáveis ordinais.

#### 4. RESULTADOS

Inicialmente, os dados coletados foram tabulados de modo as características descritivas das variáveis consideradas. O primeiro grupo de variáveis considerado nesta pesquisa foi referente às funções da controladoria. Os resultados obtidos estão apresentados na Tabela 4.

Tabela 4: Funções exercidas pela unidade estudada

<b>Funções</b>	<b>Percentual de uso</b>
Contábil	92,31
Gerencial- Estratégica	53,84
Custos	30,77
Tributária	6,69
Proteção de Ativos	76,92
Controle de Riscos	69,23
Controle Interno	76,92
Gestão de Informação	46,16
Auditoria	92,31

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos resultados obtidos pode-se observar que a função contábil e a função de auditoria obtiveram os mais elevados percentuais de declaração de uso. Também merecem destaque as funções referentes à proteção de ativos e ao controle interno, ambas acima de 75%. Por outro lado, a função tributária obteve percentual declarado de uso inferior a 10%. Gestão da informação e gerencial-estratégica apresentaram percentuais declarados de uso próximos a 50%. Desta forma, os resultados indicam que a abrangência das funções atribuídas à controladoria no âmbito das empresas investigadas se mostrou relativamente restrita.

O segundo grupo de variáveis está associado ao perfil das empresas investigadas. Os resultados estão dispostos na Tabela 5.

Tabela 5: Aspectos associados ao perfil das empresas investigadas

<b>Aspectos do perfil</b>	<b>Percentual</b>
Faturamento	
Até 90 milhões	0,00
Acima de 90 até 300 milhões	30,77
Acima de 300 milhões	69,23
Número de funcionários	
Até 99 empregados	0,00
Acima de 99 até 499 empregados	15,38
Acima de 499 empregados	84,62
Volume de produção	
Até 500 mil toneladas	7,69

Acima de 500 mil até 1 milhão de toneladas	53,85
Acima de 1 milhão até 1,5 milhões de toneladas	23,08
Acima de 1,5 milhões	15,38
<b>Amplitude dos mercados</b>	
Locale	0,00
Regional	15,38
Nacional	0,00
Internacional	84,62

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados indicam que o perfil típico das empresas do setor investigadas sejam de grande porte (faturamento acima de 300 milhões e número de funcionários superior a 499), bem como realizam negócios em mercados internacionais. O único aspecto referente ao perfil que não obteve clara prevalência do fator tamanho foi relativo ao volume de produção.

O terceiro grupo de variáveis se referiu aos aspectos organizacionais da controladoria. Os resultados estão apresentados na Tabela 6.

Tabela 6: Aspectos organizacionais associados à controladoria

<b>Aspectos organizacionais</b>	<b>Percentual</b>
<b>Existência de setor específico</b>	
Existe	30,77
Não existe	69,23
<b>Unidade à qual ela está subordinada</b>	
Presidência	46,16
Diretoria	53,84
<b>Natureza do setor na estrutura organizacional</b>	
Linha	61,54
Staff	38,46
<b>Existência de subdivisões internas no setor</b>	
Existe	61,54
Não existe	38,46

Fonte: Dados da pesquisa.

Através dos resultados obtidos pode-se perceber que aproximadamente dois terços das empresas investigadas não possui setor específico de controladoria e que os setores que exercem efetivamente as funções atribuídas à controladoria estão vinculados à Presidência ou à Diretoria (alta gestão). Por outro lado, os resultados demonstram que quase dois terços das empresas investigadas informaram que os seus respectivos setores que são responsáveis pela execução de funções de controladoria estão citados na estrutura organizacional como órgãos de linha, bem como possui subdivisões internas de trabalho.

Em seguida, os dados coletados foram utilizados para a operacionalização dos testes estatísticos em busca da identificação de relações estatisticamente significativas. Os resultados obtidos referentes às relações entre os aspectos do perfil das empresas e o uso das funções de controladoria estão dispostos na Tabela 7.

Tabela 7: Significância das relações entre as funções e os aspectos organizacionais da controladoria (p)

Funções	Perfil das empresas			
	Faturamento	Número de funcionários	Volume de produção	Amplitude de mercado
Contábil	1,00	1,00	1,00	1,00
Gerencial- Estratégica	0,21	0,21	0,11	0,21
Custos	0,38	0,38	1,00	0,38
Tributária	1,00	1,00	1,00	1,00
Proteção de Ativos	0,50	0,50	0,92	0,50
Controle de Riscos	0,38	0,38	0,67	0,38
Controle Interno	0,50	0,50	0,92	0,50
Gestão de Informação	0,13	0,13	0,21	0,13
Auditoria	1,00	1,00	1,00	1,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar a partir dos resultados obtidos que nenhuma relação estatisticamente significativa foi encontrada, apontando que a adoção de funções da controladoria não está relacionada a aspectos referentes às características das empresas investigadas, indicando a ausência de influência das características das empresas investigadas sobre a presença de setor específico de controladoria na estrutura organizacional das empresas investigadas.

Procedimentos estatísticos também foram operacionalizados considerando os aspectos organizacionais associados à controladoria em busca da identificação de relações significativas com a adoção de funções de controladoria. Os resultados estão dispostos na Tabela 8.

Tabela 8: Significância das relações entre as funções e os aspectos organizacionais da controladoria (p)

Funções	Aspectos organizacionais			
	Existência do setor	Unidade à qual está subordinada	Natureza do setor	Existência de subdivisões no setor
Contábil	0,18	0,35	0,27	0,27
Gerencial- Estratégica	0,21	0,46	0,18	0,18
Custos	0,39	0,93	0,10	0,10
Tributária	0,18	0,35	0,27	0,27
Proteção de Ativos	1,00	0,49	0,16	0,16
Controle de Riscos	0,39	0,93	0,08	0,08
Controle Interno	1,00	0,49	0,16	0,16
Gestão de Informação	0,04	0,87	0,08	0,08
Auditoria	0,62	0,35	0,53	0,53

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados indicam a presença de relações significativas entre a existência do setor de controladoria e a adoção da função referente à gestão de informação. Este resultado indica

que empresas deste setor que tomam a iniciativa de estruturar um setor específico de controladoria tendem a dedicar maior atenção gerencial acerca de tarefas inerentes à gestão de informação.

A partir dos resultados obtidos pode-se verificar que apenas a função referente à gestão de informação se mostrou relacionada de maneira significativa com a presença de unidade administrativa específica responsável pela controladoria. Este resultado indica que apesar da não existência de unidades específicas, as funções atribuídas à controladoria tem sido exercidas no âmbito das empresas investigadas.

### 5. CONCLUSÃO

O objetivo deste artigo foi analisar as relações entre aspectos organizacionais e a adoção de funções de controladoria no âmbito das agroindústrias sucroalcooleiras localizadas em Pernambuco a partir de uma abordagem descritiva junto às empresas do setor.

No que tange aos aspectos organizacionais, verificou-se que, em apenas uma parcela das empresas investigadas existe um setor específico que trate e exerça funções de controladoria. Nas empresas em que não há uma controladoria formalmente estruturada, as funções relativas à controladoria têm sido exercidas predominantemente pelo setor de contabilidade, o que está de acordo com a literatura.

Considerando a posição da controladoria dentro da estrutura hierárquica organizacional em relação ao nível de autoridade, verificou-se uma prevalência relativa do posicionamento como órgão de linha, uma vez que participam ativamente do processo de tomada de decisão, permitindo constatar que as funções consideradas típicas de controladoria foram observadas nas agroindústrias, independentemente da presença de uma unidade formalmente denominada de controladoria.

Por outro lado, a plenitude de exercício da função de controladoria associada à gestão de informação se mostrou associada de maneira significativa à presença de um setor especificamente criado para tratar desta área dentro da organização demonstrando sua influência acerca de rotinas operacionais concretas indicando que, mesmo não sendo estritamente obrigatória, sua existência pode proporcionar alterações sobre as práticas de controladoria.

Novos estudos poderão gerar informações mais detalhadas sobre a natureza das relações dinâmicas entre esses dois aspectos e, assim, contribuir para a melhoria do conhecimento existente sobre este assunto.

### REFERÊNCIAS

Almeida, L. B., Parisi, C. & Pereira, C.A. (2001) Controladoria. In. Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica–GECON, v. 2, p. 369-381. Armando Catelli (Coordenador). São Paulo: Atlas.

Andrade, M. M. de. (2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. São Paulo: Atlas.

Araújo, P. G. L. (2006). *A utilização pela controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre os sistemas de controle interno: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração,



- Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. Recuperado em 2020-01-25, de <http://www.repositorio.ufc.br/>.
- Beuren, I. M. (2012). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade* (2 ed). São Paulo: Atlas.
- Beuren, I.M. (2002). *O papel da Controladoria no processo de gestão*. In Schmidt, Paulo (Org). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, p. 15-38.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. doi:10.11606/T.12.2006.tde-19032007-151637. Recuperado em 2020-02-24, de [www.teses.usp.br](http://www.teses.usp.br)
- Brasil. ProCana Brasil – Centro de Informações Sucroenergéticas. Mercado. Recuperado em 2015-18-05, de <http://www.jornalcana.com.br>.
- Catelli, A. (2015). *Controladoria: Uma Abordagem de Gestão Econômica* (2 ed). São Paulo: Atlas.
- Condepe/Fidem, 2013. Agência Estadual de Planejamento e Pesquisas de Pernambuco. Pernambuco: Estudos e Pesquisas Estatísticas. Recife.
- Crespo, A. A. (1998). *Estatística Fácil*. São Paulo: Saraiva.
- Garcia, E. A. R. (2002). *Modelo de controladoria para as empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. doi:10.11606/D.12.2003.tde-01052003-114153. Recuperado em 2020-02-24, de [www.teses.usp.br](http://www.teses.usp.br)
- Figueiredo, S. & Caggiano, P. C. (2004). *Controladoria: teoria e prática*. (3a ed). São Paulo: Atlas.
- Giongo, J. & Bianchi, M. (2006). A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. *Contexto*, 6(10), 1-23. Recuperado de <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11230/6633>.
- Gressler, L. A. (2004). *Introdução à pesquisa: projetos e relatórios*. São Paulo: Loyola.
- Iudícibus, S. de. (1998). *Contabilidade gerencial*. (6a ed). São Paulo: Atlas.
- Leite, J. A. A. (1978). *Metodologia de elaboração de teses*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.
- Levin, J. (1987). *Estatística aplicada a ciências humanas*. (2a ed). São Paulo: Harbra.

- Levine, D. M., Stephan, D. F. Berenson, M. L. (2011). *Estatística: teoria e aplicações usando MS-Excel*. São Paulo: LTC.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D. & Gasparetto, V. (2010). Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10), 106-126. Recuperado de <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34779/37517>.
- Lunkes, R. J. & Schnorrenberger, D. (2009). *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas.
- Marconi, M. de A. & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de metodologia científica*. (5a ed). São Paulo: Atlas.
- Marion, J. C., Dias, R. & Traldi, M. C. (2002). *Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia*. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. (2006). *Estatística Geral e Aplicada*. (3a ed). São Paulo: Atlas.
- Meirelles Jr. J. C. de. (2003). O Controller na gestão do negócio. *Revista Mineira de Contabilidade*, 4(12), 12-15. Recuperado de <https://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc&page=article&op=view&path%5B%5D=482&path%5B%5D=286>.
- Morgan, G. (1996). *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas.
- Mossimann, C. P. & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas* (2 ed). São Paulo: Atlas.
- Oliveira, D. P. R. (1998). *Sistemas de informações gerenciais*. (5a ed). São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2004). *Controladoria básica*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Peleias, I. R. (2002). *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva.
- Rampazzo, L. (2002). *Metodologia científica*. (8a ed). São Paulo: Edições Loyola.
- Rudio, F. V. (1986). *Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica*. (11a ed). Rio de Janeiro: Vozes.
- Santos, R. V., castellano, A. C. F., bonacim, C. A. G. & silva, L. P. (2005). O papel do controller em empresas de grande porte. Anais do *Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 12.
- Schmidt, P. & Santos, J. L. (2006). *Fundamentos de Controladoria*. São Paulo: Atlas.

- Sheridan, T. T. (1995). Management accounting in global European corporations: Anglophone and continental viewpoints. *Management Accounting Research*, 6(3), 287-294. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500585710207>.
- Silva, D. S. (2008). O papel da controladoria nas empresas que adotam boas práticas de governança corporativa. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo. Recuperado em 2019-02-05, de <http://www.repositorio.jesuita.org.br/>.
- Sindicado de Açúcar de Pernambuco (SINDAÇÚCAR/PE). (2016). *Quem Somos*. Recuperado em 2016-09-05, de [www.sindacucar.com.br](http://www.sindacucar.com.br).
- Souza, M. V. (1993). *Redes de microcomputadores: aplicações e utilidade para a controladoria*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Recuperado em 2020-02-24, de [www.teses.usp.br](http://www.teses.usp.br)
- União da Indústria de Cana-de-Açúcar (ÚNICA). (2015). Setor Sulcroenergético. Recuperado em 2015-10-09, de <http://www.unica.com.br/setor-sucroenergetico/>.