

# As práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná

## The practice of controlling the largest agro-industrial cooperative in the State of Paraná

Regiane de Souza PIVA [1](#); Cláudio PARISI [2](#); Valmor RECKZIEGEL [3](#); Márcia BIANCHI [4](#); Marina Arienti ANGELOCCI [5](#); Fábio dos Santos CORSINI [6](#); Wanessa Tavares Campos CORSINI [7](#)

Recibido: 18/11/16 • Aprobado: 14/12/2016

### Conteúdo

- [1. Introdução](#)
- [2. Fundamentação teórica](#)
- [3. Metodologia de Pesquisa](#)
- [4. Análise dos resultados](#)
- [5. Conclusões](#)

[Referências](#)

#### RESUMO:

A pesquisa procurou conhecer as práticas de controladoria mais utilizadas pelas sociedades cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. Usou-se a abordagem metodológica qualitativa sob a ótica da tipologia exploratória e descritiva. A pesquisa corroborou com estudos qualitativos sobre o fenômeno controladoria e identificou pontos importantes para o tratamento da estrutura conceitual básica. Esse estudo contribui na pesquisa sobre o papel da controladoria na gestão, e denota a necessidade de aprofundamento dos estudos no campo da contabilidade por identificar mecanismos de controle e informação próprios, desenvolvidos pelas cooperativas e que atendem às suas necessidades informacionais, justificados como de prerrogativa da controladoria.

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

#### ABSTRACT:

The research sought to understand the practices used by companies controlling more agribusiness cooperatives in the State of Paraná. Used a qualitative methodological approach from the viewpoint of exploratory and descriptive typology. The research corroborated with qualitative studies on the phenomenon controlling and identified important points for the treatment of basic conceptual framework. This study contributes to research on the role of management in controlling and indicates the need for further studies in the accounting field for identifying mechanisms of control and own information, and developed by cooperatives that meet their informational, justified needs as a prerogative of controllership.

**Keywords:** Comptrollership. Cooperatives. Controllershipfunctions.

# 1. Introdução

Os estudos sobre a Controladoria representam aprimorar a ciência contábil, com o objetivo de identificar formas de atender às expectativas dos usuários e gestores por meio do estudo e desenvolvimento dos diversos modelos aplicados nas empresas. Para iniciar o estudo, é oportuno evidenciar a complexidade dos negócios realizados pelas organizações e a importância na geração de instrumentos a serem aplicados na gestão empresarial.

As discussões sobre cooperativas nesse artigo abrangem o desenvolvimento sócio econômico de grande representatividade no país e o desenvolvimento social. Uma cooperativa é um empreendimento que não comporta a ideia de uma propriedade privada, mas, sim, de uma copropriedade privada e comum que não tem o objetivo da geração de lucros, e sim o intuito de oferecer condições para que cada uma de suas unidades autônomas, associadas ao empreendimento possa estabelecer-se eficientemente nos mercados. Diante do exposto, este trabalho procura conhecer as práticas de controladoria nas maiores cooperativas de alimentos no Estado do Paraná, com números expressivos em relação ao volume de produção comercializado, número de cooperados, exportações e empregos gerados.

Os trabalhos sobre controladoria têm investigado as suas características com focos específicos. Borinelli (2006) estuda os elementos da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), refletidos nas práticas de controladoria. Dessa forma, esse estudo trabalha com a identificação da percepção dos gestores das sociedades cooperativas em relação às funções de controladoria. Para que se possa delinear a situação-problema, este trabalho procura investigar a possível fragilidade do arcabouço teórico em que se assentam as discussões sobre controladoria e a necessidade de se evidenciar na prática das empresas pesquisadas, (no caso deste estudo, sociedades cooperativas) o que de fato está acontecendo.

Assim, como contribuição para o desenvolvimento do tema e avanço da pesquisa sobre práticas de controladoria, pretendeu-se responder a seguinte questão de pesquisa: Como a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria testada em outros setores é verificada na controladoria das sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná?

Para obter respostas ao problema, o objetivo geral da pesquisa foi conhecer as práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná. Para tal, especificamente foram adotados os seguintes objetivos: conhecer os conceitos básicos propostos por Borinelli (2006) e propor, se necessárias, complementações à Estrutura Conceitual Básica de Controladoria com foco em cooperativas, investigar se ocorre ou não, uma aplicação da ECBC na prática das maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná, e verificar a aderência dessas organizações que operam no Brasil à ECBC.

---

## 2. Fundamentação teórica

Com o aumento da complexidade empresarial, em face do cenário econômico em que as empresas estão inseridas, e a maior competitividade mundial e globalizada, é notório o reconhecimento pela pesquisa acadêmica da necessidade de planejar e gerir as informações, para que estas possam chegar até os gestores de forma organizada e serem úteis ao desempenho de suas funções na busca pelos resultados almejados pelas partes interessadas (*stakeholders*). Como consequência destes fatores, eleva-se a importância da controladoria nas organizações, com diversos estudos que apresentam análises sobre suas funções, atividades, responsabilidades e enquadramento dentro das empresas, que alguns autores entendem ser uma evolução da contabilidade gerencial (MARTIN, 2002).

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

(2000) explicaram que é por meio da controladoria que os gestores de uma organização têm a oportunidade de conduzir seus esforços para que estes tragam retornos satisfatórios.

O trabalho desenvolvido por Borinelli (2006) buscou sistematizar o conhecimento sobre Controladoria, por meio de um levantamento de obras existentes sobre o tema, elencando as principais atividades e funções da Controladoria mencionada em cada trabalho. O autor desenhou um arcabouço teórico denominado Estrutura Conceitual Básica de Controladoria, doravante chamado de ECBC, e investigou a realidade das práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil, segundo a Revista Exame – Melhores & Maiores.

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

Na literatura nacional e internacional, nota-se o uso do termo controladoria com ênfase maior nas funções do controlador (*controller*), do que propriamente um constructo teórico suficientemente consistente para definição e conceituação da controladoria no âmbito empírico, ou seja, a sua aplicação nas empresas em caráter universal (BEUREN; BEGONI; FERNANDES, 2008). As obras internacionais citadas pelos estudos teóricos voltados ao esforço acadêmico na busca de estruturação e definição da controladoria destacam-se Vatter (1950), Heckert e Wilson (1963), Roehl-Anderson e Bragg (1996, 2000); Siegel, Shim e Dauber (1997).

Maas e Matejka (2009) estudaram o equilíbrio das duplas responsabilidades de controladores de unidades de negócio, cuja função é a de fornecer informações para os gestores locais da unidade que responde a matriz (responsabilidade local) e subsidiar os gestores corporativos (responsabilidade funcional). Para o estudo, os pesquisadores examinaram as respostas de 134 *controllers* de empresas, com unidades de negócios e filiais. O resultado do estudo apontou para a maior predominância da responsabilidade funcional no apoio com informações para a tomada de decisões à matriz, em conformidade ao defendido pela literatura que aborda o papel do *controller* de gerar informações para a gestão econômica a nível estratégico (unidade central). Em estudo posterior, Kato, Skinner e Kunimura (2009), publicaram estudo empírico abordando as previsões dos administradores financeiros em empresas do Japão. O objetivo da pesquisa foi testar se os relatórios de previsões financeiras eram efetivamente adotados pelas empresas pesquisadas. Para os pesquisadores, as previsões apresentadas pelos administradores durante o ano fiscal, não são revisadas de modo a reduzir os impactos negativos de previsões muito otimistas. Para eles, isso implica na reputação desses profissionais, que não são suficientes para gerar informações precisas para a tomada de decisões. Dentre os achados da pesquisa, destaca-se que a previsão otimista inicial é inversamente relacionada com o desempenho das empresas japonesas e as previsões otimistas são mais elevadas em empresas com alto nível de ativos (grande porte).

Examinando o controle interno das empresas, Masli, Peters, Richardson e Sanchez (2010), estudaram os benefícios potenciais do uso de tecnologias internas no monitoramento e controle das organizações. Os autores concluíram que a hipótese de benefícios de segurança nos controles internos, para os usuários após a implementação da lei *Sarbanes-Oxley* foi confirmada. Outros estudos foram examinados, abordando ferramentas de uso da controladoria, como a avaliação do comportamento de custos e lucro na previsão de analistas financeiros (WEISS, 2010), as causas das consequências de problemas de controle interno em empresas sem fins lucrativos (PETROVITS; SHAKESPEARE; SHIH, 2011), descentralização contábil e avaliação de desempenho em empresas com unidades de negócios (INDJEJIKIAN; MATEJKA, 2012), identidade e incentivos pelo valor da informação (HEINLE; HOFMAN; KUNZ, 2012), qualidade da competência avaliando retornos esperados e realizados pelo controle do fluxo de caixa (OGNEVA, 2012) e o efeito de análises financeiras no posicionamento estratégico

de empresas americanas (LIU; NATARAJAM, 2012). O resumo dos estudos e as funções pesquisadas são apresentados no Quadro 1:

Quadro 01 – Estudos publicados no *accountingreview* período 2009-12

<b>Autores*</b>	<b>Amostra</b>	<b>Funções estudadas.</b>
Gordon e Wilford (2012)	16.946 (observações)	Avaliação de desempenho de gestores.
Liu e Natarajan (2012)	89.473 (observações)	Relatórios financeiros e estratégia
Ogneva (2012)	92.145 (observações)	Relatórios de performance e fluxos de caixa.
Heinle, Hofmann e Kunz (2012)	-	Sistemas de informações, abordando o valor da informação.
Indejikian e Matejka (2012)	121 (unidades de negócios)	Avaliação de desempenho, baseado nos relatórios financeiros.
Campbell, Epstein e Martinez (2011)	Grupo MGM-Mirage	Controle interno e monitoramento de pessoal.
Das, Kim e Patro (2011)	48.417 observações	Relatórios gerenciais e relatórios de mercado
Petrovits, Shakespeare e Shih (2011)	27.495 entidades	Controles internos em empresas sem fins lucrativos
Weiss (2010)	-	Relatórios de resultado para tomada de decisões
Campbell, Datar e Sandino (2009)	Cadeias de lojas de conveniência	Relatórios de desempenho e de mercado
Dickhaut (2009)	-	Contabilidade societária

\*Os autores estão classificados por número decrescente de publicação.

Para as obras publicadas no mesmo número no periódico, classificou-se por ordem alfabética.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como apresentado no Quadro 1, os esforços dos pesquisadores no âmbito internacional estão voltados para funções específicas da controladoria e sua aplicação na gestão empresarial. Esse ponto denota a necessidade de ampliação com estudos que possam contribuir para o desenvolvimento teórico capaz de tipificar as funções que devem ser executadas no departamento de controladoria e o perfil do controlador dessas funções, defendido por consenso como *controller* (BEUREN; BEGONI; FERNANDES, 2008). Os mesmos autores destacam que a primeira obra que tentou preencher essa lacuna na literatura brasileira foi a de Borinelli (2006), com a proposição da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC). Em

continuidade, outros autores brasileiros desenvolveram pesquisa ligada à sistematização das funções, tendo em conjunto a pesquisa teórica e sua aplicabilidade empírica, como Cruz (2009) aplicando a estrutura conceitual pesquisada por Borinelli (2006) em instituições financeiras. Outra pesquisa desenvolvida ligada ao tema das funções de controladoria, de maior abrangência em termos de comparabilidade com outros países, foi de Lunkes *et al.* (2009), que teve como objetivo do estudo identificar as principais funções de controladoria baseadas em pesquisas empíricas realizadas em empresas dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.

Confrontando a necessidade de evolução de estudos ligados a prática da controladoria nas empresas, destaca-se neste a importância da abordagem do tema nas cooperativas, pela sua representatividade no cenário brasileiro, em especial no Estado do Paraná, e pela organização notada em sua gestão na última década, frente às exigências de mercado e da legislação pertinente a esse tipo de sociedade. As cooperativas, no mundo e no Brasil, tiveram de se submeter ao processo de globalização e, nesse contexto, a busca por minimização de custos, profissionalização, qualidade, tecnologia, produtividade, entre outros, é imperativa para o sucesso competitivo (JERÔNIMO; MARASCHIN; SILVA, 2006). A organização no âmbito cooperativo traduz-se em uma maior possibilidade de agregação de valor e organização da produção por haver uma união de forças visando atingir maior qualidade na produção e no produto final. Ainda, os riscos também são reduzidos nas cooperativas no que se refere a uma maior profissionalização na gestão da produção, eliminando, assim, os intermediários entre o produtor e a empresa cooperativa, elevando os preços pagos pelo produto para quem o produz (BIALOSKORSKI NETO, 2001).

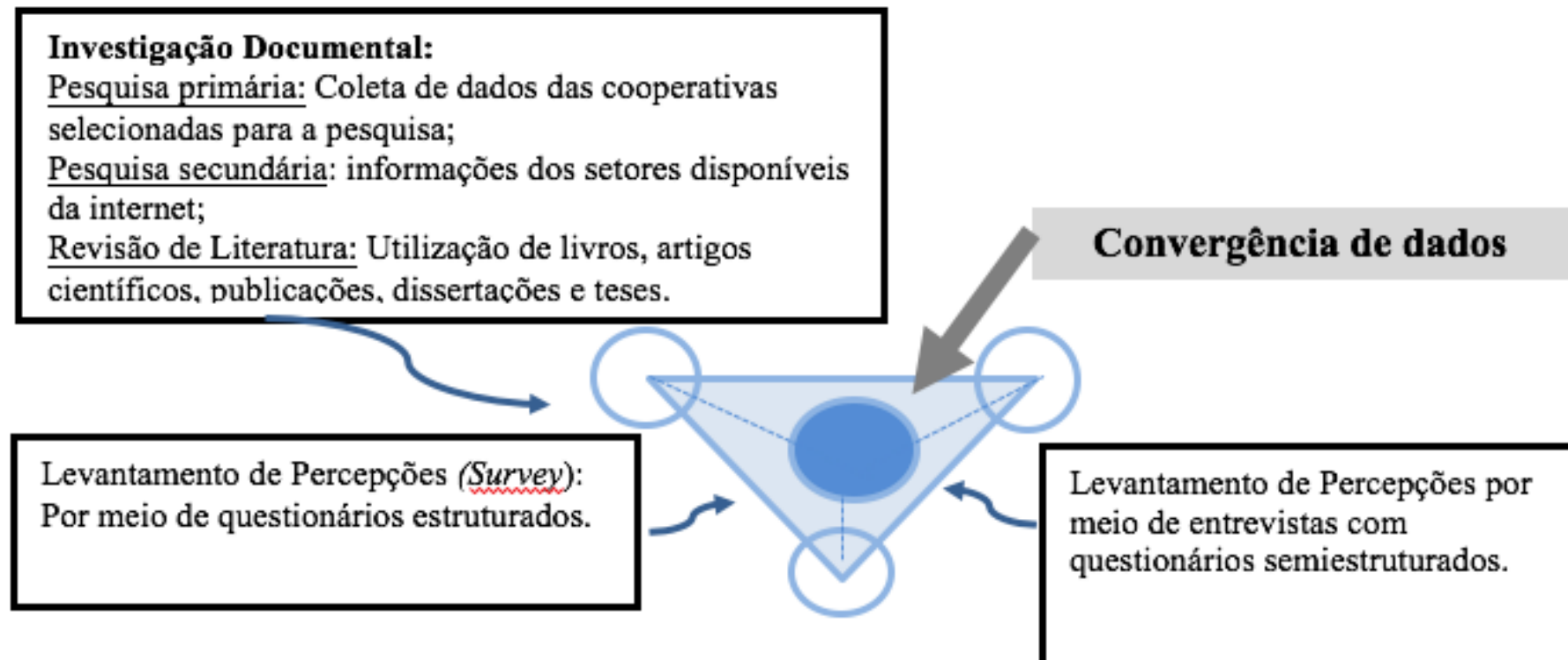
---

### **3. Metodologia de Pesquisa**

Para que fosse possível atingir o objetivo proposto, optou-se pela utilização do estudo de caso para permitir a análise das cooperativas mais representativas do Estado. A abordagem técnica foi predominantemente qualitativa, pois se levou em conta a relação entre a teoria e prática adotada pelas cooperativas agroindustriais dos procedimentos de controladoria e sua administração. O procedimento qualitativo é recomendado quando se busca compreender fenômenos sociais e interpretá-los na forma dos seus significados para as pessoas (RICHARDSON *et al.*, 2008). A pesquisa foi operacionalizada sob a forma de estudo de casos múltiplos (YIN, 2005). Sendo assim, o estudo de casos múltiplos, mais especificamente, permite entender a dinâmica das organizações de forma global, o que parece ser fundamental para reconhecer até que ponto a teoria pode ser aplicada na prática do dia a dia das cooperativas. Como técnica, a pesquisa foi operacionalizada segundo o protocolo de estudo de caso conforme sugere Yin (2005).

Coutinho e Chaves (2002) apresentam um conceito, importante na validação das interpretações de estudos de casos, que é o protocolo de triangulação. Segundo o autor, o conceito de protocolo de triangulação consiste nas confirmações de outras fontes dos dados obtidos. Neste estudo, busca-se investigar o defendido pela literatura como adequado na participação organizacional da controladoria como uma unidade de negócio. Na triangulação, o estudo oportuniza avaliar se a proposta apresentada tem por parte dos gestores a aceitação, como defendido pela literatura pertinente ao tema, desta forma busca atenuar a necessidade com a geração de informações, com o intuito de observar sua aderência no corpo diretivo. A Figura 1, a seguir, apresenta a triangulação de métodos adotada:

Figura 1 – Triangulação de métodos na pesquisa



Fonte: Yin (2005)

A investigação documental e levantamento de percepções por meio de questionários divididos em entrevistas compostas por duas partes: a primeira para a identificação dos respondentes e a segunda sobre o Papel desempenhado pela controladoria em processos específicos de acordo com a proposta de Borinelli (2006).

## 4. Análise dos resultados

Os dados apresentados foram coletados mediante análise documental, entrevista e questionário. Das sociedades cooperativas agroindustriais que possuem sua Sede Administrativa no Estado do Paraná, foram selecionadas as 8 (oito) maiores, porém, 3 (três) informaram no contato inicial que, por motivos de decisões internas da administração, não poderiam participar da pesquisa. Destas, restaram 5 (cinco) que concordaram em participar da pesquisa. Duas destas participaram da fase de pré-teste, onde foi possível avaliar o entendimento por parte dos entrevistados inerente às questões prescritas e adaptadas dos questionários conforme relatado na metodologia.

A análise documental, primeiro item adotado na pesquisa, serviu para possibilitar o entendimento das funções exercidas na prática do setor de Controladoria e demais setores organizacionais e administrativos das cooperativas. Nas entrevistas realizadas, entre novembro e dezembro de 2012, com o responsável pela Controladoria (ou unidade que exerce suas funções) foi possível complementar as informações colhidas do levantamento de documentos, e abordar algumas questões complementares à análise documental. Por fim, os questionários aplicados aos gestores dos departamentos envolvidos com as atividades da Controladoria, como por exemplo, setores Contábil, Administrativo e Financeiro, possibilitaram a partir da percepção dos responsáveis, triangular diversas questões evidenciadas pelos documentos e entrevistas. Após análise identificou-se que na amostra das cooperativas, os setores de Divisão Administrativa Financeira, eram responsáveis pelas atividades e funções da Controladoria nas cooperativas, por essas não possuírem o departamento "Controladoria" na estrutura organizacional da empresa, apenas a Cooperativa "C" possui Controladoria Corporativa e Divisional. Nas duas cooperativas estudadas que não possuem a Controladoria, a unidade organizacional que exerce suas funções é: Cooperativa A: Divisão Administrativa, Contábil e Financeira e, Cooperativa B: Administrativo Financeiro, e setor Contábil. Assim 60% das cooperativas pesquisadas possuem a Controladoria em seu organograma, e 40% da amostra que não possui essa denominação, tem como o setor de Divisão Administrativo Financeiro responsável pelas atividades de Controladoria.

Os resultados estão abordados a seguir, descrevendo os cinco casos pesquisados e confrontados pela análise documental, entrevistas e questionários, utilizando para essa confrontação a triangulação de dados como descrito na seção 3:

## **a. Sociedade cooperativa A**

O relatório de divulgação apresentado pela cooperativa A, demonstra a projeção de cenários, com a perspectiva e visão da gestão organizacional frente ao presente e com objetivos futuros da cooperativa, relatando inicialmente o cenário realizado por ela nos últimos dez anos. Embora demonstre os resultados alcançados pela cooperativa, não relaciona com objetivos e metas projetadas, apenas como informativo nas perspectivas financeiras, de aprendizado e crescimento, entretanto não há evidências nos informes disponibilizados de aplicação dos resultados alcançados em confrontação com metas estabelecidas na estratégia de operações da companhia, mostrando-se não aderente a proposta de Kaplan e Norton (1997). Os informes demonstram a parcial adoção de variáveis ambientais externas, porém não relatam os cenários cuja gestão pretende atuar ou como as variáveis ambientais podem ter contribuído ou interferido nos seus resultados econômicos. Aborda também quando houve redução dos indicadores da gestão, o motivo que a variável ambiental interferiu no resultado. Conforme apresentação do relatório de divulgação, parcialmente aderente ao defendido por Catelli (2001) ao abordar a necessidade de integração dos sistemas de informações gerenciais como subsídio à obtenção de melhores resultados, com o uso de relatórios que possam contribuir para avaliação dos resultados frente às variáveis ambientais externas.

Presente a adoção de práticas de responsabilidade social como obrigatoriedade das empresas, destaca-se a capacidade da organização de desenvolver políticas que interferem no ambiente social onde são atuantes. As sociedades cooperativas são coerentes com seu objetivo social, pois essas premissas foram verificadas nos informes por ela disponibilizados, consoantes com as ações de responsabilidade social defendidas por Wartick e Cochran (1985).

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

Presentes nesta análise estão o controle e divulgação dos resultados econômicos da cooperativa, conforme defende Mosimann e Fisch (1999) como função da controladoria, confirmada parcialmente como função executada, porém gerenciadas por outras áreas como o departamento administrativo e contábil. Finalmente no relatório de divulgação é apresentada a previsão orçamentária para o ano seguinte, de forma resumida e como proposta de alcance de resultados econômicos, sem detalhamentos mostrando-se não aderente a proposta de Catelli (2001), Horngren, Foster e Datar (2000) e Nicolae e Anca (2010) ao defenderem a adoção da prática de orçamento divisional e a gestão de custos como instrumento de melhorias de resultados econômicos. De acordo com Libby e Lindsay (2010), coerente com a proposta da cooperativa A, o orçamento atende às necessidades de controle da organização e como auxílio no controle das operações internas, suprimindo assim, possíveis deficiências como ferramenta de controle e motivação para resultados (HANSEN, S. C., 2003; LIBBY; LINDSAY, 2010).

Em continuidade ao estudo de caso para a cooperativa A, foi perguntado ao responsável pelas funções de controladoria sobre a interação inerente às funções, atividades e atribuições (BORINELLI, 2006), com o objetivo de avaliar a aderência da estrutura conceitual básica da controladoria. Na cooperativa A, segundo resposta manifestada pelo entrevistado responsável pelas funções de controladoria, na maioria das atividades percebe-se uma distribuição dessa

responsabilidade entre os departamentos contábil, financeiro e de tecnologia da informação. Analisando também a resposta do entrevistado, é possível indicar fortes evidências do enquadramento da cooperativa A no cluster 3, empresa sem unidade organizacional denominada controladoria, com áreas segregadas responsáveis pelas funções contábeis e relativas ao processo de gestão (BORINELLI, 2006). Quanto à percepção dos demais gestores sobre as funções de controladoria, difere da opinião do entrevistado (responsável) pelas atividades desse setor, uma vez que sua participação como corresponsável em atividades estratégicas e análise dos ambientes externo e interno não é reconhecida pelos envolvidos no processo de gestão, entretanto a cooperativa realiza análise e os expõe no relatório de administração, evidenciado na pesquisa documental como prática usual.

## **b. Sociedade cooperativa B**

Consoante com os informes de divulgação da cooperativa A, esta sociedade cooperativa também apresenta nos relatórios de gestão os resultados atingidos pela ampla gama de negócios na sua área de atuação. Como unidade corporativa, a cooperativa B, localizada em região considerada polo regional, apresenta em seu informe de gestão os resultados obtidos nos segmentos de grãos, indústria de fertilizantes e de sementes, bem como a atividade avícola presente na maioria das empresas atuantes na região. Um ponto diferente da abordagem documental obtida na primeira cooperativa está relacionado à divulgação da perspectiva de aprendizado e crescimento, onde informa os investimentos e participação efetiva de colaboradores e associados em ações de treinamento. Essa proposta adere ao defendido por Kaplan e Norton (1997) como necessárias no planejamento estratégico da entidade, porém limitado na pesquisa documental da cooperativa B, pois há divulgação das ações, sem referência no relatório de ligação, com os objetivos estratégicos corporativos (SHEEHAN; VAIDYANATHAN; KALAGNANAM, 2009).

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

Outra similaridade encontrada ao analisar os relatórios de divulgação está presente na prestação de contas e relatórios financeiros agrupados, com forte presença dos mecanismos de *accountability* como defendido por Peters (2004). Também é apresentada a previsão orçamentária para o ano seguinte, de forma resumida e como proposta de alcance de resultados econômicos e não aderente à proposta de Horngren, Foster e Datar (2000) e Catelli (2001) como mecanismo de gestão para alcance de resultados econômicos satisfatórios. Na cooperativa B, a entrevista foi realizada o gerente contábil, que é o responsável pelas funções de controladoria. O gestor manifestou durante a entrevista que as funções descritas no questionário sobre funções, atribuições e atividades de controladoria não estão presentes em plenitude como apresentado na revisão da literatura. Nesta cooperativa o setor da Controladoria também não faz parte do organograma empresarial, o órgão que exerce suas funções é o Setor Administrativo Financeiro juntamente com a contabilidade.

Na opinião dos gestores responsáveis pelos demais departamentos da empresa, a função maior da Controladoria está em fornecer apoio/suporte informacional, alternativa "C" (com 47% de respostas) e alternativa "D" em segundo lugar (com 21% das respostas), que representa que a função da Controladoria está em executar os processos citados. Esse resultado aponta,



confrontando com a proposta de Borinelli (2006), que as funções desempenhadas pela controladoria, nesse caso, estão distribuídas nas demais áreas de gestão e não há menção dentre os entrevistados de funções específicas à sua gestão necessárias, além do papel de informação nas funções específicas elencadas pelo autor. Quanto ao enquadramento nos clusters de Borinelli (2006), na sociedade cooperativa "B" não pode ser confirmado, uma vez que ela não possui controladoria e também a responsabilidade pela gestão das atividades ligadas à contabilidade e controladoria estão no departamento administrativo e diretoria, exercendo o setor que desempenha as funções de controladoria, apenas a função de execução e suporte informacional.

### **c. Sociedade cooperativa C**

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

No planejamento estratégico da cooperativa, pelos relatórios de divulgação, apresenta-se a integração entre o planejamento estratégico e o plano operacional, cujo enunciado denota ser o conjunto de ações desenvolvidas para atender as estratégias e as outras diretrizes. No planejamento estratégico da cooperativa C, está contemplado a análise de cenários com o exercício de estimular qual o fluxo mais provável dentro do qual a cooperativa irá atuar, considerando as expectativas internas e externas da empresa. Outro ponto abordado no plano, considera a comunicação da alta direção aos demais departamentos, referente a caminhos que devem ser tomados, a missão, visão e valores do negócio onde atua e a definição das estratégias descrevendo como concretizar as metas e os objetivos definidos pela cooperativa C, aderente a proposição teórica de sua aplicação (KAPLAN; NORTON, 1997; SHEEHAN; VAIDYANATHAN; KALAGNANAM, 2009).

Foi possível também verificar pela análise documental a integração do planejamento estratégico com o plano operacional, onde estão previstos e analisados o orçamento de receitas e despesas, o plano de redução de custos e despesas, as previsões de investimentos e projetos futuros da companhia dentro da operacionalização do plano estratégico de expansão. No informe está disposto ainda a análise dos pontos fortes, fracos, oportunidades e ameaças em todas as áreas e atividades da cooperativa, denominadas de matriz *Swot* (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000). Em conformidade também pelos relatórios de divulgação da cooperativa C, a proposta de alinhamento estratégico por meio da união das quatro perspectivas da organização com o uso de indicadores para mensurar as metas estratégicas, de aprendizado e crescimento, perspectiva financeira e de clientes, com a obtenção de resultados satisfatórios à alta gestão pela integração das áreas divisionais, presente nos informes da Cooperativa C (KAPLAN; NORTON, 1997). O planejamento e controle estão fortemente ligados, destacando também forte influência do uso do plano operacional como instrumento de motivação melhorias de resultado (HANSEN; MOWEN 1996; HORNGREN, FOSTER; DATAR, 2000; HANSEN, S. C., 2003; LIBBY; LINDSAY, 2010; PARISI, 2011).

Tratando das ferramentas de gestão, o sistema apresentado pela cooperativa é representado por elementos que se relacionam de forma integrada, no ambiente em que se destaca a necessidade de conhecimento, habilidade, atitude e compromisso das pessoas para geração de resultados com uso da ferramenta SAP (*Systems, Applications and Products in Data*); de acordo com opinião do entrevistado mostrou-se eficaz no processo de unificação das informações. Tais ferramentas, se enquadram como sendo uma das principais contribuições da controladoria ao

processo de gestão, assim como a função de planejamento e controle como integração ao processo de planejamento estratégico que está presente nos informes da cooperativa C. O controle do processo de gestão, o uso dos sistemas de informações integrados considerando as variáveis ambientais externas e as internas, é considerado como função da controladoria. (BORINELLI, 2006; CATELLI, 2001; HANSEN, S. C., 2003; LIBBY; LINDSAY, 2010). Presente também na gestão da empresa, a gestão de custos como uma das tarefas-chave, defendido por autores que denotam a necessidade da gestão moderna em estar atenta principalmente por causa da conexão causal de custos, rentabilidade e vantagem competitiva no mercado, defendido como eficiente planejamento de custos e gestão, com informações fornecidas pelo sistema de informação contábil que integra as informações da contabilidade com as ferramentas disponíveis pela tecnologia da informação necessária para satisfazer as decisões relacionadas com a gestão eficiente, de acordo com a missão e os objetivos declarados pela empresa.

A última análise dos informes da cooperativa C destaca-se como um componente importante do controle gerencial, o uso da ferramenta de planejamento orçamentário (*budget planning*) como a eficácia do processo refletida no fato de que: requer o planejamento estratégico e execução dos planos; oferece um quadro de referência para a avaliação de desempenho; contribui para a motivação pessoal; e, encoraja a coordenação e comunicação (NICOLAE; ANCA, 2010). A adoção do *budget planning* no processo de gestão como motivação de resultados pela cooperativa C, também condiz com a proposta de Hansen, D. R. e Mowen (1996) e Horgren, Foster e Datar (2000).

Tratando das funções e atribuições da controladoria, sistematizada na pesquisa de Borinelli (2006), foram aplicados os questionários para os demais gestores da cooperativa. Pelas respostas destes questionários, foi possível inferir que a função reconhecida pela maioria dos supervisores da cooperativa C, é predominante de apoio informacional aos demais departamentos, execução e controle na elaboração e aplicação do orçamento, e controle dos custos operacionais das atividades da empresa. Em menor frequência, com aproximadamente 50% na opinião dos gestores, tem-se a responsabilidade pelo planejamento estratégico (controle e elaboração) e análise da viabilidade de projetos internos e externos.

Enquadrando a sociedade cooperativa "C", após análise documental, entrevista com o responsável pela controladoria e opinião dos demais gestores, nota-se predominantemente a função de geradora de informações para os demais departamentos da cooperativa, com a controladoria instituída como departamento na unidade organizacional, entretanto, as funções contábeis inerentes em separado, com departamento próprio no qual ambos estão ligados à alta gestão. Essa constatação não adere em nenhum dos clusters apresentados pelo trabalho de Borinelli (2006), sendo parcialmente comprovado no *cluster 1*, empresa com unidade organizacional denominada controladoria, com ênfase divisional, mas sem as funções contábeis e relativas ao processo de gestão, conforme preconiza o modelo da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria.

#### **d. Sociedade cooperativa D**

Para esse caso, os relatórios de divulgação apresentam inicialmente a importância da prestação de contas para os sócios e o reinvestimento efetuado por ela para evolução do processo de gestão, com enfoque nos investimentos em treinamento e consolidação dos sistemas de informação. A motivação apresentada pelo relatório de divulgação da alta gestão está em prover fortes investimentos relacionados à estratégia de inovação implantada pela cooperativa no ano de 2012, pois a mesma se destaca entre as três melhores cooperativas que mais investem em inovação e tecnologia. Freeman (1974) destaca que se tratando de estratégia competitiva, é preciso articular os ambientes externos e internos à empresa, enfatizando o acesso ao conhecimento. Para ele, a estratégia tecnológica deriva da estratégia competitiva e a articulação entre as duas é de extrema importância. Pelo relatório apresentado pela

cooperativa, há articulação entre as estratégias de negócios corporativos e a inovação, propondo como modelo a apresentação/certificação da equipe de TI em cursos internacionais da Microsoft e reconhecidos pela fornecedora do serviço como *case* de sucesso.

Como na cooperativa A, esta sociedade cooperativa investe em programas de certificação socioambiental, com obtenção segundo dados fornecidos do "Selo ODM" (Objetivos de Desenvolvimento do Milênio) em parceria com o sistema federação das indústrias do estado do Paraná (FIEP). A responsabilidade socioambiental é presente em praticamente todos os casos estudados, dado que no campo de atuação desse segmento econômico há forte interferência da empresa nos recursos naturais, que além de captar insumos para produção de seus produtos, devolve ao meio ambiente uma alta gama de produtos tóxicos, em face às essas condições, nota-se altos investimentos pela gestão em programas socioambientais. No relatório fornecido pela cooperativa D, nota-se uma estratégia também de forte expansão de suas atividades, com 54 unidades operacionais nas regiões norte e noroeste do Paraná. Tratando da prestação de contas, como nas demais, a cooperativa D, não apresenta em seus relatórios de resultados, estatísticas referente ao planejamento operacional. Outro ponto observado na apresentação das bases de informação para formulação de estratégias é a forte atenção dada pela cooperativa D, a pontos críticos de mercado, abordando as ameaças e oportunidades, que, embora não abordado explicitamente como na cooperativa C, nesta também se faz presente o uso da matriz *Swot*, aderentes parcialmente as propostas teóricas de implementação estratégica do *BSC* (KAPLAN; NORTON, 1997; SHEEHAN; VAIDYANATHAN; KALAGNANAM, 2009).

Na entrevista com o responsável pelas atividades da controladoria da cooperativa D, há execução de todas as funções segundo o modelo da Estrutura Conceitual Básica, e em se tratando das atribuições específicas à controladoria, predominantemente executa o apoio com suporte informacional (todas as alternativas presente), execução e controle das atividades de preparação, controle orçamentário, avaliação de produtos, mensuração e análise de custos e planejamento tributário. Como em outros casos, na cooperativa D é predominante a percepção dos gestores dos demais departamentos, que a controladoria é responsável pelo apoio e suporte informacional, e nesse caso, há uma inversão de entendimento entre a resposta do entrevistado sobre o suporte na elaboração e execução do planejamento estratégico e a visão dos gestores como responsável pela função.

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

## **e. Sociedade cooperativa E**

A sociedade cooperativa "E" foi a que apresentou em menor quantidade os planos e resultados obtidos pelas suas operações, limitando a pesquisa documental a notícias de divulgação pela cooperativa. Dentre as principais informações obtidas por meio eletrônico, destaca o plano de investimentos e de distribuição de dividendos aos acionistas. Sobre as demonstrações contábeis, destaca-se a apresentação da Demonstração Contábil do Valor Adicionado e do Fluxo de Caixa, não disponibilizado pelas demais cooperativas nos informes de divulgação. Para esse caso, nota-se ausência de interesse pela alta gestão de transparências nos atos diretivos e aborda-se como em não conformidade com os autores defensores da contabilidade e controladoria como instrumento de integração entre os mais diversos sistemas de informação para usuários internos e externos, conforme defendem Borinelli (2006), Catelli (2001), Hansen, D. R. e Mowen (1996) e Horgren, Foster e Datar (2000) e Parisi (2011) como principais contribuições da controladoria ao processo de gestão. A análise documental da cooperativa E, ficou comprometida porque não foram disponibilizados por parte dos entrevistados os relatórios

de divulgação.

Segundo respostas obtidas nas entrevistas e análise dos questionários, as funções de controladoria são predominantemente exercidas pelo departamento contábil (todas as alternativas presente) e execução e controle das atividades pelo departamento administrativo, com nenhuma menção a controladoria como responsável pelas atividades e a contabilidade como executora das funções inerentes a função societária e fiscal. Esta cooperativa também possui a Controladoria como subordinada ao departamento de Gerência Administrativo Financeiro. A opinião dos gestores é semelhante ao entendimento dos gestores na Cooperativa D, onde a função mais exercida pela controladoria é a alternativa "C" com 44% de respostas, (fornece apoio/suporte informacional). E, equiparando-se nas demais funções estão as alternativas "E" com 19% (coordena/organiza o processo); alternativa "F" com 15% (é responsável pelo processo); e alternativa "D" com 12% (executa o processo). Finalizando a análise do caso, dentro da proposta de Borinelli (2006), a sociedade cooperativa "E" não se enquadra em nenhum *cluster*, pelo fato de que a controladoria é apenas responsável pelo suporte informacional, reconhecido na pesquisa com o responsável pelo departamento e na opinião manifestada pelos entrevistados dos demais departamentos administrativos.

Analisando comparativamente os cinco casos, para facilitar a compreensão dos resultados obtidos na análise da entrevista com os responsáveis pela controladoria ou unidade que exerce suas funções, e os gerentes divisionais da empresa, montou-se um quadro comparativo apresentando as questões inerentes à aderência (agrupamentos) adotados por Borinelli (2006) abordando os seguintes clusters: *cluster 1* – empresas com unidade organizacional denominada controladoria, com ênfase divisional e funções relativas ao processo de gestão; *Cluster 2* – empresas com unidade organizacional denominada controladoria, com ênfase corporativa e funções predominantemente contábeis; *cluster 3* – empresas sem unidade organizacional denominada controladoria e com áreas segregadas responsáveis pelas funções contábeis e relativas ao processo de gestão; *cluster 4* – empresas com unidade organizacional denominada controladoria, com ênfase corporativa e funções contábeis e relativas ao processo de gestão. Os resultados encontrados estão resumidos no Quadro 2:

Quadro 2 – Aderência das sociedades cooperativas ao agrupamento por *cluster*

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

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na sociedade cooperativa "A", nota-se um forte entendimento entre o entrevistado e os gestores dos demais departamentos sobre a responsabilidade da controladoria (ou unidade que exerce suas funções) de fornecer apoio e suporte informacional, onde as funções ligadas ao departamento contábil ou atividades específicas inerentes ao exercício da profissão contábil é de entendimento pelos gestores de sua responsabilidade, destacando: elaboração e coordenação de orçamentos, planejamento tributário e controle de riscos. Não foi confirmada ou reconhecida pelos gestores a participação da controladoria no planejamento estratégico da empresa, e sim apenas no apoio informacional, portanto confirma o *cluster 3* de Borinelli

(2006). Confrontando com cooperativa "B", não pode ser confirmado em nenhum dos clusters pesquisados por Borinelli (2006), uma vez que ela não possui controladoria e a unidade que exerce suas funções apenas apresenta a responsabilidade pela gestão das atividades ligadas à contabilidade que estão no departamento administrativo e diretoria, exercendo a função de execução e suporte informacional. O enquadrando da cooperativa "C", possui a unidade de controladoria sendo a principal geradora de informações para os demais departamentos, instituída como departamento na unidade organizacional, entretanto, as funções contábeis inerentes estão em separado, em departamento próprio no qual ambos estão ligados à alta gestão, portanto, não adere em nenhum dos *clusters* apresentados, apenas parcialmente.

Comparativamente, na cooperativa "D", mostra-se parcialmente ao *cluster 1*, sem participação no processo de gestão pela não comprovação de responsável pelas funções e atividades em processos específicos com função apenas de suporte informacional. Finalizando a sociedade cooperativa "E", não se enquadra em nenhum *cluster*, por ser a unidade de controladoria apenas responsável pelo suporte informacional, reconhecido na pesquisa por meio de entrevista com o responsável pela controladoria e na opinião manifestada pelos gestores dos demais departamentos. Como pôde ser observado, no segmento cooperativista não há um padrão de aderência aos clusters propostos por Borinelli (2006), constando que não existe um padrão de sua aplicação. As diferentes formas de estruturação organizacional podem estar ligadas a formação da alta administração, com participação de gestores com experiência em agronegócio e pouco conhecimento ligado à administração, contabilidade ou economia. Notadamente, pode-se observar que a principal formação dos gestores da diretoria executiva é agronomia ou agronegócio, com exceção de alguns casos de especializações em áreas financeiras, contábeis e administrativas. A forte influência do ambiente na formação e no padrão da gestão encontrada nesse estudo apresenta características decorrentes das pressões ambientais que influenciam a atuação dos gestores de modo a alterar o ambiente interno frente a essas pressões, elementos consistentes a teoria estruturalista.

---

## 5. Conclusões

Em estudos que abordam o tema controladoria, a definição sobre suas funções e atividades é comumente discutida; nota-se um esforço na pesquisa para estruturar a teoria de forma abrangente. O problema de pesquisa concentrou-se em encontrar respostas de como a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria testada em outros setores, pode ser verificada na controladoria das sociedades cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná.

A controladoria dentro das cooperativas pesquisadas, quando reconhecida e estruturada (observado em três casos) tem um papel de geradora de informações segundo os gestores responsáveis pela tomada de decisões, entretanto, dentro das perspectivas abordadas por Borinelli (2006), com enfoque às suas funções, não foi comprovada empiricamente nos casos estudados. Concluindo e respondendo ao problema de pesquisa, após essas considerações, a controladoria na estrutura conceitual básica proposta por Borinelli (2006) e pesquisada por Cruz (2009) e Lunke *et al.* (2009), não se materializa nas maiores cooperativas do Estado do Paraná.

---

## Referências

- Atkinson, A. A. *et al.* (2000). *Contabilidade gerencial*. Tradução: André Olímpio Mosselmann Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas.
- Beuren, I.M., Bogoni, N.M., & Fernandes, L. (2008). Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em ciências contábeis. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 10, n. 28, p. 249-263.
- Bialoskorski Neto, S. (2001). Agronegócio cooperativo. In: BATALHA, M. (Org.). *Gestão agroindustrial*. 2. ed., São Paulo: Atlas, v. 1, p. 628-656.

- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Campbell, D., Epstein, M.J., & Martinez-Jerez, F.A. (2011). The learning effects of monitoring. *The Accounting Review*, v. 86, n. 6, p. 1909-1934.
- Campbell, D., Datar, S.M., & Sandino, T. (2009). Organizational design and control across multiple markets: the case of franchising in the convenience store industry. *The Accounting Review*, v. 84, n. 6, p. 1749-1779.
- Catelli, A. (2001). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Coutinho, C. P. & Chaves, J. H. (2002). O estudo de caso na investigação em tecnologia educativa em Portugal. *Revista Portuguesa de Educação*, Braga, v. 15, n. 01, p. 221-243.
- Cruz, R. B. (2009). *A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Das, S., Kim, K., & Patro, S. (2011). An analysis of managerial use and market consequences of earnings management and expectation management. *The Accounting Review*, v. 86, n. 6, p. 1935-1967.
- Dickhaut, D. (2009). The Brain as the original accounting institution. *The Accounting Review*, v. 84, n. 6, p. 1703-1712.
- Freeman, C. (1974). *The economics of industrial innovation*. Harmondsworth: Penguin Books.
- Gordon, L.A. & Wilford, A.L. (2012). An analysis of multiple consecutive years of material weaknesses in internal control. *The Accounting Review*, v. 87, n. 6, p. 2027-2060.
- Hansen, S. C. (2003). Capacity cost and capacity allocation. *Contemporary Accounting Research*, Toronto, v. 9, n. 2, p. 635-660.
- Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (1996). *Cost management: accounting and control*. Cincinnati: South Western.
- Heckert, J.B. & Wilson, J.D. (1963). *Controllorship*. 2nd ed. New York: Ronald Press.
- Heinle, M.S., Hofmann, C., & Kunz, A.H. (2012). Identity, incentives, and the value of information. *The Accounting Review*, v. 87, n. 4, p. 1309-1334.
- Horngrén, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (2000). *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC.
- Indjejikian, R.J. & Matejka, M. (2012). Accounting decentralization and performance evaluation of business unit managers. *The Accounting Review*, v. 87, n. 1, p. 261-290.
- Jerônimo, F. B., Maraschin, A. F., & Silva, T. N. (2006). A gestão estratégica de sociedades cooperativas no cenário concorrencial do agronegócio brasileiro: estudo de caso em uma cooperativa agropecuária gaúcha. *Revista de Teoria e Evidência Econômica*, Passo Fundo, v. 14, n. 26, p. 71-89.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus.

- Kato, K., Skinner, D.J., & Kunimura, M. (2009). Accounting decentralization and performance evaluation of business unit managers. *The Accounting Review*, v. 84, n. 5, p. 1575-1606.
- Küpper, P. (2005). *Controlling: konzeption, aufgaben und instrumente*, 4. Auflage. Berlin: MSG.
- Libby, T. & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? a survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, London, v. 21, n. 1, p. 56-75.
- Liu, X.G. & Natarajan, R. (2012). The effect of financial analysts' strategic behavior on analysts' forecast dispersion. *The Accounting Review*, v. 87, n. 6, p. 2123-2149.
- Lunkes, R. J. et al. (2009). Considerações sobre as funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 5, n. 4, p. 53-75.
- Mass, V.S. & Matejka, M. (2009). Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: field and survey evidence. *The Accounting Review*, v. 84, n. 4, p. 1233-1253.
- Masli, A., Peters, G.F., Richardson, V.J., & Sanches, J.M. (2010). Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: field and survey evidence. *The Accounting Review*, v. 85, n. 3, p. 1001-1034.
- Martin, N. C. (2002). Da Contabilidade à Controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 13, n. 28, p. 7-28, jan./abr.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2000). *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman.
- Mosimann, C. P. & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2 ed. São Paulo: Atlas.
- Nakagawa, M. (1994). *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- Nicolae, T. & Anca, C. (2010). The budget, an instrument for planning and controlling the costs. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, Oradea, v. 19, n. 2, p. 933-938.
- Ogneva, M. (2012). Accrual quality, realized returns, and expected returns: the importance of controlling for cash flow shocks. *The Accounting Review*, v. 87, n. 4, p. 1415-1444.
- Parisi, C. (2011). Planejamento e controle. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, p. 99-125.
- Petrovits, C., Shakespeare, C., & Shih, A. (2011). The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations. *The Accounting Review*, v. 86, n. 1, p. 325-357.
- Peters, M. R. S. (2004). *Controladoria internacional: Sarbanes-Oxley/Gaap*. São Paulo: DVS.
- Porter, M. (1980). *Competitive strategy*. New York: Free Press.
- Richardson, R. J. et al. (2008). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed., São Paulo: Atlas.
- Roehl-Anderson, J. M. & Bragg, S. M. (1996). *The controller's function: the work of the managerial accounting*. New York: John Wiley & Sons.
- Roehl-Anderson, J. M. & Bragg, S. M. (2000). *The controller's function: the work of the managerial accounting*. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons.
- Siegel, J.G., Shim, J.K., & Dauber, N.A. (1997). *Corporate controller's handbook of financial management*. 2nd ed. New Jersey: Prentice-Hall.
- Sheehan, N., Vaidyanathan, G., & Kalagnanam, S. (2009). A Balanced Scorecard for State U's

facilities management division? *Accounting Perspectives*, Toronto, v. 8, n. 1, p. 69-83.

Vatter, W.J. (1950). Accounting education for controllership. *The accounting review*, Sarasota, Florida, v. 25, n. 3, p. 236-250.

Wartick, S. & Cochran, P. (1985). The evolution of the corporate social performance model. *Academy of Management Review*, Biarcliff Manor, v. 10, n. 4, p. 758-768.

Weiss, D. (2010). Cost behavior and analysts' earnings forecasts. *The Accounting Review*, v. 85, n. 4, p. 1441-1471.

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

---

1. União de Ensino Superior de Cascavel (UNIVEL) - Avenida Tito Muffato, 2317, Santa Cruz - Cascavel, PR, [regipiva@yahoo.com.br](mailto:regipiva@yahoo.com.br)

2. Fundação Escola e Comércio Álvares Penteado (FECAP) -Av. da Liberdade, 532, Liberdade, São Paulo, SP, [claudio.parisi@igef.com.br](mailto:claudio.parisi@igef.com.br)

3. UNOESTE – Universidade Estadual do Oeste do Paraná, R. Universitária, 2069 - Jardim Universitário, Cascavel – PR. [vreckziegel@yahoo.com.br](mailto:vreckziegel@yahoo.com.br)

4. Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) - R. Sarmiento Leite, 521, Porto Alegre, RS, [marcia.bianchi@ufrgs.br](mailto:marcia.bianchi@ufrgs.br)

5. UNIFENAS - Universidade José do Rosário Vellano, Faculdade de Agronomia, Rod. MG 179 Km 0, Alfenas – MG\* [msarient@hotmail.com](mailto:msarient@hotmail.com)

---

Revista ESPACIOS. ISSN 0798 1015  
Vol. 38 (Nº 22) Año 2017

[Índice]

[En caso de encontrar algún error en este website favor enviar email a [webmaster](mailto:webmaster)]

©2017. revistaESPACIOS.com • Derechos Reservados