

Artigos

Comparativo dos níveis de execução e de importância atribuída às funções da controladoria em cooperativa agropecuária

Comparison of the levels of execution and the importance attributed to the functions of controllership in an agricultural cooperative

Eder Luis Heberle^I , Rodney Wernke^{II} , Antonio Zanin^I 

^I Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Chapecó, SC, Brasil

^{II} Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Cascavel, PR, Brasil

Resumo

O artigo objetivou conhecer quais as funções de Controladoria são executadas em uma cooperativa agropecuária sediada no oeste catarinense para identificar o nível de execução destas e a importância atribuída às mesmas pelo Controller e por gestores da entidade. Foi utilizada metodologia classificável como descritiva, qualitativa e no formato de estudo de caso. Quanto aos resultados, numa escala de "1" a "5" o nível de execução das funções atingiu Ranking Médio (RM) superior a "4", enquanto o grau de importância apontado pelo Controller foi idêntico ao da execução em apenas três funções. Nas demais, o RM da execução ficou abaixo da importância atribuída, especialmente no caso da função "Finanças". Ao comparar a opinião do Controller com os demais gestores, divergências foram constatadas. Outro achado do estudo refere-se à existência de diferenças de percepção sobre a importância das funções abrangidas quanto à graduação dos respondentes e quanto ao cargo que ocupam.

Palavras-chave: Funções da controladoria, Estudo de caso, Cooperativa agropecuária.

Abstract

The article aimed to know which Controllership functions are performed in an agricultural cooperative based in western Santa Catarina to identify the level of execution of these and the importance attributed to them by the Controller and by the entity's managers. Methodology classified as descriptive, qualitative and in the case study format was used. As for the results, on a scale of "1" to "5" the level of execution of the functions reached an Average Ranking (RM) higher than "4", while the degree of importance pointed out by the Controller was identical to that of execution in only three functions. In the others, the RM of execution was below the importance attributed, especially in the case of the "Finance" function. When

comparing the controller's opinion with the other managers, divergences were found. Another "finding" of the study refers to the existence of differences in perception about the importance of the functions covered in terms of the respondents' graduation and the position they occupy.

Keywords: Controllership functions, Case study, Agricultural cooperative.

1 INTRODUÇÃO

O Anuário do Cooperativismo Brasileiro (Sistema OCB, 2019) menciona que existem 1.613 cooperativas agropecuárias no Brasil, com cerca de 209,8 mil empregados e mais de um milhão de cooperados. Além disso, essas entidades arrecadam aproximadamente R\$ 5,13 bilhões em obrigações fiscais e tributárias, bem como administram mais de R\$ 114,6 bilhões de ativos.

Apesar desses números expressivos, pela concorrência acirrada nacional e internacionalmente, o segmento das cooperativas agropecuárias necessita aprimorar a gestão dos empreendimentos, especialmente em termos da gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial. Isso é salutar porque as cooperativas possuem responsabilidade social e econômica para com os produtores associados, o que requer o acompanhamento das tendências do mercado combinado com o uso de sistemas de gestão eficientes para facilitar o atingimento de seus objetivos (MACHADO, 2006).

Nesse rumo, Moreira, Silva, Moraes e Protil (2012) aduzem que a evolução do agronegócio como um todo (e o segmento das cooperativas em particular) induz gestores e produtores a adotarem instrumentos de gestão adequados e periodicamente avaliar e revisar o planejamento, bem como organizar as atividades desenvolvidas, tanto nos aspectos operacionais, táticos e estratégicos, como no relacionamento com fornecedores, clientes, colaboradores, cooperados e instituições financeiras.

Destarte, nesse contexto em que o ambiente empresarial vem se transformando para adaptar-se às novas demandas, Vargas e Borinelli (2016) recomendam que a Contabilidade deve procurar atender à crescente necessidade de informações de modo a auxiliar no processo de tomada de decisão num ambiente de maior complexidade. Isso é pertinente porque as constantes mudanças mercadológicas, no entender de Yalcin (2012), alteram a quantidade e o valor da informação esperada da Contabilidade, impelindo a

Contabilidade Gerencial (em geral) e a Controladoria (em particular), a executarem suas funções em consonância com essas expectativas. Portanto, a Controladoria deve atuar desde o controle e aprimoramento da eficiência dos processos internos até na participação do planejamento e elaboração de estratégias (WILLSON; ROHEL-ANDERSON; BRAGG, 1997; LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009; SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

Com esse propósito, as diversas funções da controladoria podem ser executadas no âmbito empresarial para atender às necessidades de informações cotidianas dos gestores (como redução de custos, gestão de risco, lucratividade de segmentos de mercado etc.), ou subsidiar a administração em decisões sobre investimentos em novos projetos e no planejamento estratégico das entidades (FIGUEIREDO, 1995; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 1996; WILLSON et al., 1997; BEUREN, 2002; BORINELLI, 2006; ZONI; KENNETH, 2007; MASS, 2007; BEUREN; BOGONI; FERNANDES, 2008).

Entretanto, existem divergências em trabalhos acadêmicos sobre vários aspectos no que diz respeito às “funções da Controladoria”, como é o caso das discrepâncias identificadas nas visões de autores norte-americanos em relação à visão dos autores alemães. Do ponto de vista dos norte-americanos, a Controladoria abrange funções como contabilidade de custos, supervisão da contabilidade geral, auditoria, impostos, seguros, estatísticas e o uso de ferramentas contábeis para resolver problemas administrativos futuros (HECKERT; WILSON, 1963; LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013). Entretanto, pelo ângulo dos alemães a Controladoria prioriza esforços nos aspectos relacionados com informação, coordenação e racionalidade (MULLER, 1974; REICHAMNN, 2001; HORVÁTH, 2006; KÜPPER; WEBER; ZÜND, 1990; WEBER; SCHÄFFER, 1999). Acerca disso, Lunkes et al. (2013) citam que tais abordagens se constituíram no início do discurso de identidade, mas posteriormente a coordenação passou a ser o foco preponderante nas pesquisas sobre Controladoria. Além disso, no que concerne às funções, os alemães consideram que a Controladoria deve ser responsável pela coordenação do planejamento, pelos controles internos e pelos sistemas de informações.

Como exposto, mesmo com uma grande quantidade de estudos a respeito da Controladoria que propuseram a criação de modelos para sua utilização, a descrição de

suas funções e a relevância dos controles internos, percebe-se que ainda há um processo de evolução de modelos e teorias sobre o assunto (BORINELLI, 2006; CRUZ, 2009; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010). Nesse rumo, pesquisas com ênfase mais prática e voltadas às rotinas reais das organizações poderiam contribuir para mitigar as incertezas mencionadas e auxiliar na consolidação do constructo teórico sobre como as empresas utilizam a Controladoria no cotidiano, mesmo se restritas ao segmento das cooperativas agropecuárias.

Assim, apesar das dúvidas mencionadas, as funções de Controladoria vêm sendo exercidas nas empresas ao longo dos anos como atestam diversos estudos (MENEZES; RICCIO, 2005; BORGES; GIL; PARISI, 2005; GUIMARÃES et al., 2009; BENCOVÁ; KALAVSKÁ, 2009) e é o que ocorre com a cooperativa agropecuária priorizada nesta pesquisa, onde tal unidade organizacional foi instalada há quase 10 anos.

Porém, como não foram encontrados estudos anteriores com foco prioritário nas funções de controladoria desse tipo de empreendimento do agronegócio, considerou-se pertinente pesquisar acerca de quais funções de Controladoria estão sendo utilizadas (total ou parcialmente) nas cooperativas agropecuárias. Além disso, caberia averiguar se as funções de Controladoria são consideradas relevantes pelos gestores nesse segmento específico.

Tendo em vista referido contexto, nesta pesquisa se pretende buscar resposta para a seguinte questão de estudo: quais funções de Controladoria são executadas e os respectivos níveis de importância atribuídos pelos gestores da cooperativa "ABC"? Para tal finalidade foi estabelecido como objetivo geral do estudo identificar quais funções da Controladoria são executadas e o respectivo nível da importância atribuída do ponto de vista do *Controller* e dos gestores da cooperativa agropecuária pesquisada.

Convém salientar que se entende por funções de Controladoria as ações que proporcionam suporte ao processo de gestão das empresas, com o intuito de produzir informações de caráter operacional e estratégico, as quais são fundamentais para o processo de gestão (PEREZ JÚNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997; FERNANDES, 2000; MOURA; BEUREN, 2000) e que costumam ser executadas pelo *Controller*, conforme consta das pesquisas de Siqueira e Soltelinho (2001), Calijuri, Santos e Santos (2005), Borinelli (2006),

Peleias et al. (2008), Lunkes et al. (2009), Araújo, Callado e Cavalcanti (2014), Gomes, Souza e Lunkes (2014), Degenhart, Vogt e Lavarda (2015) e Fiirst et al. (2015).

Estudos com essa ênfase se justificam por dois aspectos. O primeiro ponto está alicerçado no raciocínio de que conhecer o desempenho das organizações, independente dos enquadramentos ou ramos que as mesmas atuam, bem como identificar as potencialidades da aplicabilidade dos conceitos teóricos é relevante do ponto de vista acadêmico (PELEIAS et al., 2010; DURIGON; DIEHL, 2013). Isso é corroborado por Oyadomari et al. (2013, p.26) quando defendem que a contabilidade gerencial deve ser estudada pela academia também pela perspectiva dos práticos, sendo que esses estudos podem ser “à luz de uma organização específica, e não necessariamente sobre o estado da arte, uma vez que as organizações podem se encontrar em diferentes estágios de adoção dessas práticas” de controle gerencial.

Um segundo aspecto está ligado ao fato de que não foram encontrados muitos estudos na literatura acerca da utilização da Controladoria no contexto das cooperativas agropecuárias, conforme comentado em seção posterior. Portanto, há uma lacuna de pesquisa que pode ser mais explorada pela academia para aprimorar os conhecimentos acerca deste importante segmento.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Beuren et al. (2007) destacam que a Controladoria é a área administrativa que beneficia o processo de gestão das organizações, utilizando-se de informações pertinentes e que suportam a tomada de decisões por parte dos gestores. Nesse sentido, a Controladoria possui um amplo campo de atuação dentro de uma organização em função de sua multidisciplinaridade e, também, pela vasta amplitude de suas ações; por isso, quando presente, tende a favorecer o melhor desempenho de qualquer entidade (SOUZA; DURIGON, 2012).

Fernandes (2000) aduz que uma das funções mais importantes atribuídas à Controladoria é que a mesma deve garantir que o processo de gerenciamento de uma organização necessariamente seja suportado por informações que assegurem

aos gestores a possibilidade de escolherem as melhores alternativas para colocar em prática.

Além disso, Beuren e Moura (2000) defendem que a Controladoria pode contribuir no processo gerencial das organizações, onde tem como função o suporte informacional para o planejamento, execução e controle. Utilizará para essa finalidade um sistema de informações eficaz e de esforço simultâneo junto aos gestores, com o intuito de maximizar os resultados da empresa. Nesse sentido, a Controladoria como unidade administrativa tem como sua principal função fornecer aos gestores os subsídios que possibilitem o alcance da eficácia no desempenho da organização, o que pode garantir a sobrevivência e a competitividade (LIMA et al., 2011).

Na concepção de Roehl-Anderson e Bragg (2005) a controladoria possui o papel de fornecer informações seguras, fiéis e consistentes aos gestores para que sirvam de auxílio na tomada de decisões. Esse posicionamento é corroborado por Sutthiwan e Clinton (2008) quando salientam que a controladoria tem um papel fundamental na gestão das organizações, notadamente quanto ao alcance e à otimização dos resultados.

Por sua vez, Bencová e Kalavská (2009) asseveram que a controladoria é a área responsável em propiciar e fornecer informações para que as empresas consigam alcançar seus objetivos e permitir que os administradores possam adaptar a organização às diferentes mudanças propiciadas pelo ambiente.

Borinelli (2006) propôs uma estrutura conceitual básica para a controladoria e elencou oito funções: contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos e gestão da informação.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) citam que as funções de controladoria possuem como objetivo a orientação a determinadas áreas existentes na organização, no sentido da busca por conhecimento. Então, a controladoria possui o papel de atender diferentes enfoques, como planejamento, controle, sistema de informações, contábil e outros (LUNKES et al. 2010).

Albuquerque et al. (2013) asseveram que “a controladoria possui como função básica o planejamento, a avaliação e o controle das atividades”, enquanto Wiggers, Lunkes e Sousa (2015) destacam que a controladoria tem como função o auxílio à gestão, estando orientada sob o enfoque dos objetivos da organização e também para auxiliar no planejamento e coordenação de todas as decisões que levam ao alcance dos propósitos das entidades.

Porém, definir as funções da controladoria não é fácil, principalmente em decorrência dos diferentes conceitos que são apresentados na literatura. Um dos motivos para tal dificuldade reside nas diferenças estruturais existentes nos modelos de gestão adotados pelas empresas, o que é um fator que pode influenciar na amplitude das funções desempenhadas pelas unidades de controladoria (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011; SOUZA; DURIGON, 2012).

Na mesma direção, Schimdt et al. (2014) afirmam que determinar as funções da Controladoria é uma tarefa complicada (ou ainda impossível), devido ao fato de que podem ser exercidas várias funções de acordo com o tipo ou porte de empresa, entidade ou órgão. Essa opinião é compartilhada por Peleias (2002) quando ressalta que as funções da Controladoria variam de acordo com as especificidades do modelo de gestão adotado por uma organização e que, por isso, observa-se a existência de diferentes classificações sobre essas funções, mesmo que tenham características semelhantes.

2.1 Pesquisas anteriores

Diversos estudos sobre as funções de controladoria já foram realizados. Nesse sentido, foram realizadas buscas online nas plataformas de pesquisa “Portal de Periódicos Capes”, “EBSCO (Business Source Complete)”, “SPELL (Scientific Periodicals Eletronic Library)”. Nessas pesquisas realizadas no mês de agosto de 2020 foram empregadas as palavras-chave “funções” e “controladoria” ou a versão destas para o inglês (quando cabível), acrescidas do símbolo “*” (asterisco) para permitir derivações dos termos utilizados.

Os resultados oriundos apontaram os estudos sintetizados no Quadro 1 como aqueles que mais se aproximavam do tema deste artigo.

Quadro 1 - Estudos anteriores sobre funções da controladoria

Autores/ano	Objetivo da Pesquisa
Nocetti e Lavarda (2019)	Identificar as funções da controladoria desempenhadas nas <i>startups</i> da Grande Florianópolis (SC) e compreender a percepção dessas empresas sobre a importância de ter um departamento de controladoria.
Assis, Silva e Catapan (2016)	Analisar se há aplicabilidade das funções da Controladoria, em órgãos controladores da Administração Pública (federal e estaduais).
Pletsch, Silva e Lavarda (2016)	Identificar como são abordados, nos cursos de Ciências Contábeis das universidades da região sul do Brasil, os conteúdos da disciplina de controladoria e as funções do <i>controller</i> no mercado de trabalho.
Silva, Carneiro, Ramos (2015)	Verificar se as funções desempenhadas pelas controladorias municipais do Estado de Rondônia estão de acordo com as funções definidas na literatura.
Wiggers, Lunkes e Souza (2015)	Identificar as funções solicitadas pelas empresas como requisito para a contratação de <i>controller</i> e a sua relação com salário e a formação acadêmica.
Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013)	Verificar as principais funções da controladoria em estudos empíricos e em manuais de referência.
Lunkes <i>et al.</i> (2011)	Identificar as funções da controladoria nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina.
Suzart, Marcelino, Rocha (2011)	Investigar se as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções definidas na literatura.
Beuren, Nascimento e Fachini (2010)	Verificar as evidências de isomorfismo nas funções de controladoria das empresas familiares têxteis do estado de Santa Catarina.
Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010)	Comparar as funções de controladoria citadas nos estudos realizados nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil
Machado, Machado, Santos (2008)	Investigar a aderência das funções de Controladoria executadas por uma organização de médio porte, sediada no Estado de Goiás, com aquelas da literatura.

Fonte: elaborado pelos autores.

Como visto no Quadro 1, as funções de controladoria foram pesquisadas em diversos segmentos empresariais. Porém, estudos com foco no âmbito das

cooperativas agropecuárias, como visado nesta pesquisa, ainda são raros e constituem uma lacuna de pesquisa a explorar.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, do tipo estudo de caso e com abordagem qualitativa. Cervo e Bervian (2002, p. 66) aduzem que “a pesquisa descritiva observa, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Quanto à classificação como qualitativa, se justifica por não ter sido utilizado nenhum instrumental estatístico para análise dos resultados e do problema (RICHARDSON, 1999). No que tange ao tipo da investigação, a mesma pode ser classificada como um estudo de caso. Essa modalidade de pesquisa tem por objetivo coletar e analisar informações sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade, com o propósito de estudar aspectos variados de acordo com o assunto da pesquisa (PRODANOV; FREITAS, 2009).

Nesse sentido, a pesquisa foi realizada na cooperativa “ABC” (nome fictício por solicitação dos gestores), sediada em município da região oeste de Santa Catarina, mas com unidades dispersas por diversos municípios catarinenses e gaúchos. Além disso, por ocasião do estudo (primeiro semestre de 2020), a cooperativa tinha cerca de 1.200 funcionários nas áreas administrativas e operacionais.

Quanto à escolha da empresa objeto do estudo, esta ocorreu por dois motivos. O primeiro em função de que a cooperativa pesquisada possui grande importância no cenário catarinense do cooperativismo. Nesse rumo, seu faturamento no ano de 2019 superou o patamar de um bilhão de reais, enquanto o quadro social contava com mais de 5.000 cooperados. O segundo motivo para escolha da empresa é a concordância da gerência dessa organização em participar da pesquisa, inclusive colocando o *controller* da empresa à disposição para esclarecimentos de dúvidas adicionais e auxiliando como intermediário da pesquisa ao disponibilizar todos os e-mails dos gestores que participaram do estudo.

No que concerne aos procedimentos relacionados à coleta de dados, nos estudos de caso é possível combinar métodos como entrevistas, pesquisas em arquivos, questionário, relatórios verbais e observações, sendo que as evidências podem ser qualitativas e quantitativas (MARQUES; CAMACHO; ALCANTARA, 2015). Na mesma direção, Yin (2005) recomendou diversas fontes para a coleta de dados nesse tipo de estudo: documentos e registros; entrevistas; observação direta e participante; evidências físicas etc. Destarte, nesta pesquisa foi empregado um questionário estruturado com perguntas fechadas que foi encaminhado aos gestores da Cooperativa Agropecuária objeto do estudo. As perguntas utilizadas foram adaptadas à realidade da entidade a partir dos estudos de Fernandes (2007) e Durigon (2012) e abrangeram as funções de Atendimento ao Público Externo (relação com investidores, órgãos fiscalizadores etc.); Contabilidade Financeira e Societária (elaboração das demonstrações contábeis legalmente exigidas); Contabilidade Fiscal (atendimento das normas tributárias e afins); Finanças (aspectos relacionados à gestão financeira da entidade); Projeto de Gestão (aperfeiçoamentos de processos e projetos de investimentos); Proteção dos Ativos da Empresa (salvaguarda de ativos contra sinistros, fraudes etc.) e Sistema de Informações (coleta e armazenagem dados, geração de relatórios gerenciais, infraestrutura de informática etc.).

O questionário foi dividido em quatro partes, sendo que era iniciado com questões acerca do perfil dos respondentes que pretendiam conhecer o cargo atual ocupado, o tempo de experiência na função atual, o grau de escolaridade, a área de formação na graduação e na pós-graduação.

A segunda parte versava sobre as funções de controladoria executadas e contemplava perguntas cujas respostas foram estruturadas em escala do tipo Likert envolvendo cinco opções: "1-Não sei responder a respeito", "2-Não é executado pela Controladoria", "3-Nível baixo de execução pela Controladoria", "4-Nível médio de execução pela Controladoria" e "5-Alto nível de execução pela Controladoria".

A terceira parte da pesquisa buscou evidenciar o nível de importância atribuído às funções da controladoria, onde as questões apresentadas tinham

também cinco alternativas para as respostas: “1-Irrelevante”, “2-Minimamente Importante”, “3-Um pouco Importante”, “4-Muito Importante” e “5-Extremamente Importante”.

A quarta e última parte investigou a opinião dos gestores em relação ao envolvimento do setor de controladoria em alguns processos no que tange à elaboração/implementação e ao controle/avaliação de determinados processos gerenciais. Essas questões possuíam cinco alternativas de resposta: “1-Não sei responder a respeito”, “2-Não participa”, “3-Participa pouco”, “4-Participa muito” e “5- Participa de forma extremamente relevantes”.

Cabe salientar que para analisar os itens de respostas com base na escala Likert das perguntas apresentadas no questionário foi utilizado o cálculo do *Ranking* Médio (RM) proposto por Oliveira, Tostes e Melo (2005), cujo modelo consiste em atribuir um valor de “1” a “5” para cada resposta a partir da qual é calculada a média ponderada para cada item, baseando-se na frequência das respostas (ALMEIDA JÚNIOR, 2017).

Antes de enviar o questionário aos participantes da pesquisa, o instrumento foi encaminhado a quatro profissionais da área da contabilidade (professor de Ciências Contábeis, coordenador de curso de Ciências Contábeis, contador e *controller*) para que fosse validado e se chegasse à versão final utilizada. Posteriormente o questionário foi encaminhado aos possíveis respondentes através de e-mail que informava o link de acesso ao formulário online elaborado no Google Docs.

Convém esclarecer que foram encaminhados e-mails para quatro diretores da empresa e para todos os gerentes de atividades e todos os gerentes de filiais, o que totalizou 24 (vinte e quatro) possíveis respondentes. Contudo, somente treze gestores retornaram o questionário devidamente preenchido, o que se constituiu no número final deste estudo e uma das limitações associáveis.

4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS

As próximas seções evidenciam os principais aspectos apurados a partir dos questionários, bem como são comentados os resultados mais relevantes da pesquisa.

4.1 Perfil dos Respondentes

A primeira parte do questionário procurava identificar as características dos respondentes, conforme enfatizado a seguir.

Com base no organograma da cooperativa, havia 24 gestores aptos a participarem da pesquisa, mas apenas treze efetivamente preencheram o questionário de forma completa. Destarte, foi possível conhecer que nove dos respondentes (69,23% do total) ocupavam o cargo denominado "Gerente de Unidade", enquanto os outros quatro eram "Gerente de Atividade", "Controller", "Contador e um exercia função gerencial, mas não a especificou. Em relação ao grau de escolaridade, 12 participantes (92,31%) possuíam curso superior completo e apenas um respondente estava cursando a graduação. Entre as áreas de formação nos cursos de graduação destacam-se os cursos de Ciências Contábeis e Administração, respectivamente com 42,86% e 28,57% das respostas. Além disso, oito funcionários responderam ter cursado pós-graduação nas áreas de Contabilidade ou Administração.

4.2 Funções Executadas e Níveis de Importância Atribuídos

No que tange às funções de Controladoria e respectivas atividades, foi inquirido na segunda parte do questionário sobre os níveis de execução e importância respectivos. Quanto à execução, a indagação foi dirigida exclusivamente ao *Controller* (pois este é o executor de tais funções e os demais gestores não teriam condições de responder a respeito do ponto de vista da Controladoria), enquanto a importância foi averiguada do ponto de vista dos gestores e do profissional responsável pela Controladoria. As respostas das questões apresentadas estão sintetizadas na Tabela 1, que contém apenas o *Ranking* Médio (RM) relacionado às funções priorizadas.

Tabela 1 - Níveis de execução e importância

Itens	<i>Controller (1)</i>		<i>Gestores (12)</i>
	Nível de Execução	Nível de Importância	Nível de Importância
RM da função Atendimento ao Público Externo	4,29	4,86	3,86
RM da função Contab. Financeira e Societária	5,00	5,00	4,19
RM da função Contabilidade Fiscal	5,00	5,00	4,00
RM da função Finanças	2,67	5,00	4,26
RM da função Projeto de Gestão	4,17	4,75	4,26
RM da função Proteção dos Ativos da Empresa	4,25	5,00	4,35
RM da função Sistema de Informações	5,00	5,00	3,73
<i>Ranking Médio Geral</i>	4,34	4,94	4,09

Fonte: elaborada pelos autores.

Do ponto de vista do nível de execução das funções por parte do *Controller*, segundo as respostas fornecidas por este profissional a prioridade maior era dada àquelas funções que abrangem atividades ligadas à “Contabilidade Financeira e Societária”, à “Contabilidade Fiscal” e à função “Sistema de Informações” (ambas com *Ranking Médio* “5”, numa escala que vai de “1” a “5”). Além disso, o nível intermediário de execução está associado às funções “Atendimento ao Público Externo”, “Proteção dos Ativos da Empresa” e “Projeto de Gestão”, com pontuação média de “4,29”, “4,25” e “4,17” respectivamente. Por outro lado, as atividades da função “Finanças” foram aquelas que atingiram a menor média, com apenas “2,67” de *Ranking Médio*.

Entretanto, ao considerar a perspectiva quanto ao nível de importância que a Controladoria da cooperativa pesquisada imputava às funções em lume, o cenário é divergente em relação ao mencionado no parágrafo precedente no que concerne a determinados aspectos. A discrepância mais notória refere-se à função “Finanças”, cujas atividades eram as menos executadas pelo *Controller* (*Ranking Médio* “2,67”), mas este atribuiu-lhes o patamar de importância máxima (RM = “5”) quando indagado a respeito. Essa mesma quantidade de pontos foi apurada para as funções

“Contabilidade Financeira e Societária”, “Contabilidade Fiscal” e “Sistema de Informações”, o que é coerente com o nível de execução comentado anteriormente.

Nas demais funções se constatou que o responsável pela Controladoria também atribuiu níveis de importância superiores aos graus de execução. Nesse rumo, as atividades da função “Proteção dos Ativos da Empresa” foram avaliadas com *Ranking* Médio igual a “5” (ante “4,25” no caso da execução) e as funções “Atendimento ao Público Externo” e “Projeto de Gestão” receberam notas médias iguais a “4,86” e “5,00” (respectivamente) neste quesito, contra “4,29” e “4,25” na avaliação sobre o nível de execução.

No que tange à visão dos 12 gestores participantes da pesquisa, as opiniões destes divergiram do entendimento evidenciado pelas respostas do *Controller* quanto ao grau médio de importância das funções mencionadas no questionário. Ou seja, em todas as sete funções os gerentes imputaram relevância menor que aquela atribuída pelo responsável pela Controladoria. As maiores discrepâncias foram verificadas nas atividades vinculadas à função “Sistema de Informações” (que recebeu nota média “3,73” dos gestores e “5” do *Controller*), “Atendimento ao Público Externo” (*Ranking* Médio de “3,86” contra “4,86” na avaliação anterior) e “Contabilidade Fiscal” (que recebeu “4,00” na visão dos administradores e foi qualificada com o nível máximo de importância no âmbito do profissional da Controladoria). Como isso ocorreu também com as demais funções, o *Ranking* Médio de importância deste conjunto pesquisado oscilou “0,85” ponto entre os dois tipos de avaliadores, visto que o *Controller* adjetivou com nota média “4,94” e os doze gestores atribuíram grau médio igual a “4,09”.

4.3 Importância Atribuída Conforme as Características dos Respondentes

Os dados anteriormente citados permitiram também analisar o tema sob os ângulos da formação universitária dos respondentes e do cargo ocupado, conforme comentado na sequência. Porém, nesta análise foi excluída a opinião do *Controller* por dois motivos: (i) já ter sido enfatizada em seção anterior e (ii) priorizou-se a opinião dos demais gestores em relação às funções da controladoria. Assim, ao analisar as

respostas de acordo com a formação universitária dos respondentes ficaram evidentes os resultados expostos na Tabela 2.

Tabela 2 - Nível de importância atribuído conforme a formação universitária

Itens	Grad. univ.	Grad. univ.	Grad. univ.	Grad. univ.
	C. Contábeis (6 Resp.)	Administração (3 Resp.)	Agronomia (2 Resp.)	Outros cursos (1. Resp.)
RM da função Atendimento ao Público Externo	3,62	4,07	4,14	4,71
RM da função Contab. Financeira e Societária	4,05	4,00	5,00	5,00
RM da função Contabilidade Fiscal	3,81	3,89	5,00	5,00
RM da função Finanças	4,17	4,00	5,00	5,00
RM da função Projeto de Gestão	4,17	4,04	5,00	5,00
RM da função Proteção dos Ativos da Empresa	4,38	4,06	5,00	4,75
RM da função Sistema de Informações	3,37	3,68	5,00	5,00
RM geral por categoria	3,94	3,96	4,88	4,92

Fonte: elaborada pelos autores.

Por meio da Tabela 2 visualiza-se que os três respondentes que não cursaram a graduação na área gerencial/contábil atribuíram nível médio de importância maior às funções de Controladoria que aqueles profissionais do segmento financeiro. Esse tipo de divergência talvez possa ser parcialmente explicável em virtude da dificuldade de compreensão que os termos técnicos inerentes às atividades/funções da Controladoria podem ocasionar nos profissionais de outras searas. Além disso, as pesquisas do tipo survey estão sujeitas a limitações que podem advir da existência de potenciais vieses de “não respondentes”, de “aquiescência”, de “*straight-line*” e de “respostas socialmente desejáveis” (CARVALHO; SCHIOZER, 2015). Esse ponto de vista é corroborado por Gil (2010), que destaca como uma das possíveis deficiências desse tipo de estudo a ênfase em aspectos perceptivos, visto que levantamentos recolhem dados que se referem às percepções das pessoas, o que pode gerar distorções porque há discrepância entre o que as pessoas fazem (ou sentem) e o que elas dizem a respeito.

Contudo, também foram notadas divergências entre as opiniões dos administradores e dos contadores acerca da importância das funções em tela. A avaliação que mais oscilou entre esses dois tipos de graduados refere-se à função “Atendimento ao Público Externo”, que para os gestores foi considerada a mais importante (RM de “4,07”) e foi aquela que teve a menor pontuação média (“3,62”) no caso dos profissionais contábeis. Por sua vez, a função “Finanças” apareceu como a segunda hierarquicamente mais apreciada pelos contadores, mas ficou na quarta posição pelo parecer dos respondentes formados em Administração. Além destas, outras quatro alterações menores no posicionamento foram constatadas e apenas uma função foi qualificada de maneira assemelhada pelos dois tipos de profissionais (a função “Sistemas de Informações”, que ficou na última colocação na opinião de ambos).

No que tange ao cenário identificado a partir dos cargos ocupados pelos respondentes (excetuando-se a opinião do *Controller*), os principais aspectos estão expressos na Tabela 3.

Tabela 3 - Nível de importância atribuído conforme o cargo ocupado

Itens	Contador	Gerente de Unidade	Gerente de Atividade	Outros
	(1 Resp.)	(9 Resp.)	(1. Resp.)	(1. Resp.)
RM da função Atendimento ao Público Externo	3,00	3,89	4,71	3,57
RM da função Contab. Financeira e Societária	1,43	4,36	5,00	4,57
RM da função Contabilidade Fiscal	1,00	4,24	5,00	3,67
RM da função Finanças	2,67	4,37	5,00	4,17
RM da função Projeto de Gestão	2,83	4,37	5,00	3,92
RM da função Proteção dos Ativos da Empresa	3,50	4,39	4,75	4,50
RM da função Sistema de Informações	3,00	4,11	5,00	1,00
RM Geral por categoria	2,49	4,25	4,92	3,63

Fonte: elaborada pelos autores.

Na Tabela 3 se percebe que os nove gerentes de “Unidade” e o gerente de “Atividade” (especialmente este), consideram que as atividades pertinentes às sete

funções elencadas são mais importantes, se comparadas com as notas atribuídas pela contadora da cooperativa (que não é o *Controller*). Essas distorções são mais acentuadas, em ordem decrescente, nas funções “Contabilidade Fiscal”, “Contabilidade Financeira e Societária”, “Finanças” e “Projeto de Gestão”.

Além disso, é válido salientar que a maior nota média que a contador atribuiu referiu-se à função “Proteção dos Ativos da Empresa” (“3,50”), que ficou abaixo de todas as outras avaliações de funções feitas pelos gerentes da entidade. Outro ponto que chamou a atenção foram as baixas avaliações imputadas pela contadora às funções “Contabilidade Financeira e Societária” e “Contabilidade Fiscal”, visto que estas duas, a priori, são de responsabilidade do departamento de contabilidade da cooperativa.

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os dados resumidos nas tabelas das seções precedentes proporcionaram o conhecimento de diversas informações acerca do contexto relacionado com as funções da Controladoria na cooperativa pesquisada e os respectivos níveis de importância atribuídos pelos gestores da entidade.

Quanto ao perfil dos respondentes, constatou-se que a maioria dos profissionais concluiu cursos de graduação em áreas afins à gestão ou à atividade primordial da organização, bem como houve uma busca por aperfeiçoamentos nos cursos de especialização, conforme comentado em seção anterior. Essa peculiaridade é pertinente, de vez que a complexidade da estrutura organizacional de uma cooperativa de grande porte (como esta entidade em lume), necessita de um quadro de profissionais preparados para as demandas gerenciais cotidianas. Nessa linha de raciocínio, Fernandes (2007) destaca que companhias maiores tendem a ter uma profissionalização mais elevada em relação às empresas de porte menor e que, por isso, as unidades organizacionais que estão subordinadas à Controladoria costumam ter uma complexidade maior, demandando conhecimentos técnicos mais aprimorados.

Em relação à execução das funções de controladoria na cooperativa concluiu-se que a grande maioria das funções que costumam ser atribuídas na literatura a esse setor/departamento eram executadas pelo *Controller* da cooperativa. Com isso, confirmou-se que as sete funções elencadas eram executadas, parcial ou totalmente conforme o caso, pelo profissional responsável por essa unidade organizacional. Nesse rumo merecem destaque as funções “Contabilidade Financeira e Societária”, “Contabilidade Fiscal”, “Sistema de Informações” e “Projeto de Gestão”, cujas atividades eram priorizadas pela Controladoria da firma, tanto do ponto de vista da execução quanto da importância atribuída. Esse quadro se coaduna com os estudos de Calijuri, Santos e Santos (2004), Borinelli (2006), Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010) e Lunkes, Schnorrenberger e Sousa (2013) que também enalteceram essas funções como aquelas de maior destaque.

Numa etapa posterior foi averiguado a respeito dos níveis de importância atribuídos às funções de Controladoria pelo *Controller* e pelos gestores eram proporcionais ao nível de execução destas. No caso deste último, deduziu-se que na totalidade das funções o grau de relevância era igual ou superava a métrica relacionada com a execução. A diferença mais acentuada entre execução e importância ficou por conta da função “Finanças”, cujo rol de atividades era o menos executado pelo *Controller* (*Ranking* Médio “2,67”), ao passo que lhe atribuía importância máxima (“5”). Tal discrepância provavelmente advém do fato de que a cooperativa tem um gestor financeiro exclusivamente encarregado das atividades associadas a esta função, o que implica menor nível de execução pelo *Controller* (que apenas supervisiona). Ainda, ao estudar as avaliações dos gestores, notou-se que as notas acerca da importância das funções eram bastante distintas daquelas atribuídas pelo *Controller* em todas as listas apresentadas. Nesse rumo, de forma geral, apurou-se que o *Ranking* Médio de importância das funções chegou a “4,09” na visão dos doze gestores participantes, enquanto o profissional da Controladoria qualificou a importância destas com o grau “4,94”. Em razão do exposto, concluiu-se que os níveis de importância dados às funções não eram equivalentes à execução, tanto do ponto de vista dos gestores quanto do *Controller*. Esse resultado se

assemelha, em parte, aos estudos de Borinelli (2006) e Beuren, Nascimento e Fachini (2010) que igualmente indicaram que as funções de gerenciar a contabilidade e analisar as informações oriundas do sistema de controle interno têm grande importância para os administradores.

Também foi averiguado sobre a possibilidade da atribuição de graus de importância diferentes conforme a formação universitária dos gerentes da cooperativa. Sobre isso constatou-se que há uma percepção de maior relevância às funções de Controladoria por parte dos gestores sem formação nos cursos de Administração e Contabilidade, visto que o *Ranking* Médio das notas desses três profissionais foi superior aos seis formados em Ciências Contábeis e aos três graduados em Administração. Adicionalmente, entre administradores e contadores também foram percebidas divergências acerca disso, em especial nas funções “Finanças” e “Atendimento ao Público Externo”. Embora estas duas tenham sido as mais significativas, é interessante ressaltar que também ocorreu algo semelhante em relação a quatro outras funções, sendo que em apenas uma (“Sistemas de Informações”) houve coerência no nível de importância atribuído pelos dois tipos de graduados.

Por último foi indagado quanto à possível ocorrência de divergências nos níveis de importância dados pelos gestores às funções de controladoria conforme a área de atuação (cargos) ocupados por estes. Os resultados apurados evidenciaram que os gerentes de “Unidade” e de “Atividade” reputaram maior importância às atividades das funções de Controladoria se comparados com a opinião do contador. Corroborando isso o fato de que o contabilista da cooperativa avaliou todas as funções com notas iguais ou inferiores a “3,50”, enquanto o *Ranking* Médio das notas dadas pelos gerentes oscilou entre “3,57” e “5,00”. Com base nesses dados confirmou-se que há distinção nos graus de relevância atribuídos às funções de Controladoria se considerados os cargos exercidos pelos respondentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou identificar quais funções da Controladoria são executadas e o respectivo nível de importância do ponto de vista do *Controller* e dos gestores de uma cooperativa agropecuária. Os resultados apontados nas seções precedentes permitem considerar que tal intento foi alcançado, visto que se conheceu o patamar de execução das atividades que integram as sete funções de Controladoria priorizadas, bem como foi evidenciado o grau de importância respectivo do ponto de vista do *Controller* e dos outros doze gestores da entidade.

Nesse sentido, entre os “achados” da pesquisa cabe que sejam destacados alguns aspectos. Quanto ao nível de execução, todas as funções enumeradas na pesquisa receberam pontuação superior a “4,00” em termos de *Ranking* Médio (cujos limites iam de “1,00” a “5,00”) como atestado na Tabela 1. No que tange à importância atribuída às funções pelo *Controller* foi constatado que em três funções (“Contabilidade Financeira e Societária”, “Contabilidade Fiscal” e “Sistema de Informação”) há igualdade entre os graus de execução e relevância mencionados pelo responsável pela Controladoria. Nas demais, o *Ranking* Médio relativo às funções executadas ficou em estrato menor que as notas associadas à importância, com destaque para a divergência existente a respeito na função “Finanças” (vide Tabela 1).

No que se refere ao comparativo da importância dada pelo *Controller* com os demais gestores restou evidente que há divergências nessa perspectiva, de vez que a média geral deste aspecto atribuída pelos gerentes às funções citadas chegou a “4,09”, enquanto o profissional da Controladoria lhes qualificou com média “4,94”, como relatado na Tabela 1. Ainda, acerca das diferenças de percepção quanto à graduação do respondente e quanto ao cargo que ocupam foi constatado que há, efetivamente, pontos de vista distintos acerca dos conceitos de importância atribuídos às funções abrangidas no estudo no que tange a esses dois grupos de respondentes, como exposto nas Tabelas 2 e 3.

A identificação dos níveis de execução e de importância atribuída às funções de controladoria pode indicar aspectos a serem elucidados mais claramente aos gestores das várias unidades organizacionais pela área comandada pelo *Controller*, principalmente com a finalidade de evidenciar os benefícios que o setor pode trazer à

otimização da performance da cooperativa. Isso é pertinente porque a percepção da relevância da controladoria talvez esteja associada pelos demais gestores mais especificamente aos aspectos contábeis, o que pode reduzir a importância que aqueles dão às outras funções/atividades desempenhadas pela controladoria no âmbito da cooperativa.

Além dos resultados comentados no parágrafo anterior, como possíveis contribuições do estudo ressalta-se a evidência da realidade de uma importante cooperativa agropecuária catarinense no que concerne às funções de controladoria. Como visto, estudos com enfoque nessa modalidade de empresa e tema não são comuns na literatura brasileira da área contábil. Por isso, entende-se que relatar as peculiaridades desse tipo de entidade pode ser uma contribuição inicial ao preenchimento da lacuna de pesquisa identificada.

Por outro lado, o conhecimento acerca das funções da controladoria priorizadas numa cooperativa de grande porte, bem como as avaliações dos gestores quanto à importância destas no contexto deste tipo de entidade, podem ser consideradas contribuições do estudo para que outras organizações assemelhadas analisem/avaliem a forma como utilizam a controladoria e as respectivas funções.

Contudo, é relevante salientar também as limitações que devem ser levadas em conta em relação ao estudo ora relatado. Nesse sentido, além dos possíveis vieses inerentes às pesquisas que adotam o levantamento de dados por intermédio de questionário (citadas em seção precedente), ocorreu a participação de apenas treze dos 24 possíveis respondentes, como identificado na estrutura hierárquica da cooperativa, o que poderia distorcer a realidade.

Por outro lado, recomenda-se que novas pesquisas sejam realizadas nesta ou em outras cooperativas abordando aspectos díspares (como práticas de controladoria, influência do ciclo de vida na estrutura da controladoria etc.) ou com o intuito de aprimorar os resultados ora obtidos, bem como sanar as restrições associáveis a este estudo.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, L. S.; LIMA, A. P. de; RÊGO, T. de F.; CARVALHO, J. R. M. de. Análise bibliométrica dos artigos sobre controladoria publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no período de 2004 a 2010 Revista Evidenciação Contábil & Finanças, v.1, n.2, p.123-138, 2013.

ALMEIDA JÚNIOR, R. C. V. de. Estudo sobre o grau de satisfação dos usuários do serviço de transporte coletivo prestado pela empresa Viação Cidade Corumbá ao município de Corumbá/MS. Revista GeoPantanal, n.23, p.215-230, jul./dez., 2017.

ARAÚJO, J. G. R.; CALLADO, A. L. C.; CAVALCANTI, B. S. B. Habilidades e competências do controller: um estudo com alunos de cursos de pós-graduação em controladoria. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v.13, n.38, p.52-64, 2014.

ASSIS, L. de; SILVA, C. L. da; CATAPAN, A. As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: uma análise de gestão dos órgãos de controle. Revista Capital Científico - Eletrônica, v.14, n.3, p. 26-43, 2016.

BENCOVÁ, M.; KAL'AVSKÁ, A. Importance of the controllership for the company performance: software company experience. E + M Ekonomika a Management, Liberec, n. 2, p.76-83, 2009.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (Org.). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, I. M.; BOGONI, N. M.; FERNANDES, L. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v.10, n.28, p.249-263, 2008.

BEUREN, I. M.; MOURA, P. Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, I. M.; NASCIMENTO, S. do; FACHINI, G.J. Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. Revista Contemporânea de Contabilidade, v.7, n.13, p.35-62, 2010.

BEUREN, I. M.; PASQUAL, D. L.; SCHLINDWEIN, A. C. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no ENANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. Revista Contabilidade e Finanças, v.18, n.45, p.22-37, 2007.

BORGES, T. N.; GIL, A.L.; PARISI C. O controller como gestor da tecnologia da informação: realidade ou ficção? Revista de Administração Contemporânea, Rio de Janeiro, v.9, n.4, p. 119-140, 2005.

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

CALIJURI, M. S. S.; SANTOS, N. M. B.; SANTOS, R. F. Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro. IX Congresso Internacional de Custos, 2005. Anais... Florianópolis. SC, 2005.

CARVALHO, C. J.; SCHIOZER, R. F. Determinantes da oferta e da demanda de créditos comerciais por micro, pequenas e médias empresas. *Revista Contabilidade & Finanças*, v.26, n.68, p.208-222, 2015.

CERVO, A. L; BERVIAN, P. A. *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CRUZ, B. R. A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria. 2009. 145 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

DEGENHART, L.; VOGT, M.; LAVARDA, C. E. F. Relação entre as motivações, as habilidades e competências do Controller na percepção de alunos de pós-graduação em controladoria. XII CONTECSI - International Conference on Information Systems and Technology Management. 2015. Anais... São Paulo, 2015.

DURIGON, A. R. Controladoria em instituições pública de ensino superior: percepção do seu papel sob a ótica dos gestores da UNEMAT. São Leopoldo, 2012. 134 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. São Leopoldo, RS, 2012.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - período de 2001 a 2011. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v.24, n.2, p.91-109, 2013.

ESPEJO, M. M. S. B. Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FERNANDES, C. Um estudo exploratório das funções da controladoria em pequenas e médias empresas. 2007. Dissertação de Mestrado. UNIMEP, 2007.

FERNANDES, F. C. Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2000.

FIGUEIREDO, S. M. Contabilidade e a gestão empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 24, n.93, p.20-34, 1995.

FIIRST, C.; PAMPLONA, E.; LAVARDA, C. E. F.; ZONATTO, V. C. S. Perfil do Controller e a evolução histórica da profissão no contexto brasileiro. VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont. Anais... Rio de Janeiro, RJ, 2015.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6a. ed., 3a. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, C. V.; SOUZA, P.; LUNKES, R. J. Estudio sobre el perfil profesional de contraloría buscada por las empresas brasileñas. Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad, v.8, n.1, p.34-50, 2014.

GUIMARÃES, I. C.; PARISI, C.; PEREIRA, A. C.; WEFFORT, E. F. J. A importância da controladoria na gestão de risco de empresas não-financeiras: um estudo na percepção de gestores de risco e controllers. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v.11, n.32, p.260-275, 2009.

HECKERT, J. B.; WILLSON, J. D. Controllershship. New York: Ronald Press, 1963.

HORVÁTH, P. Controlling. 10. ed. München: Verlag Vahlen, 2006.

IUDÍCIBUS, S. Teoria da contabilidade. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JUNQUEIRA, E. R. Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência. 2010.Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, 2010.

KÜPPER, H.U.; WEBER, J.; ZÜND, A. Zum verständnis und selbstverständnis des controlling: thesen zur konsensbildung [Towards a shared understanding of controlling: ten theses]. Zeitschrift für Betriebswirtschaft, [s.1], v.60, p.281-293, 1990.

LIMA, F. B. de; LUCA, M. M. M.; SANTOS, S. M. dos; PONTE, V. M. R. A controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no banco Nordeste do Brasil S.A. Revista Contabilidade Vista & Revista, v.22, n.1, p.43-72, 2011.

LUNKES, R. J. et al. Funções da controladoria: um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. Aná. Psicológica, v.29, n.2, p.345-361, 2011.

LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D. Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da Controladoria. Revista de Contabilidade e Organizações, v.4, n.10, p.90-110, 2010.

LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; GASPARETTO, V.; VICENTE, E. F. R. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. Revista Universo Contábil, v. 5, n.4, p. 63-75, 2009.

LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; ROSA F. S. da. Funções da controladoria: uma análise do cenário brasileiro. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v.15, n.47, p.283-299, 2013.

MACHADO, L. de S.; MACHADO, M. R. R.; SANTOS, E. J. dos. Atuação da controladoria em uma empresa de médio porte: um estudo de caso. Revista Contemporânea de Contabilidade, v.5, n.10, p.53-67, 2008.

MACHADO, S. M. C. F. Gestão de Cooperativa: um estudo de caso. 2006. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Humano e Responsabilidade Social) - Faculdade de Ciências Contábeis. Fundação Visconde de Cairu. 2006.

MARQUES, K. C. M.; CAMACHO, R. R.; ALCANTARA, C. C. V. de. Avaliação do rigor metodológico de estudos de caso em contabilidade gerencial publicados em periódicos no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, v.26, n.67, p.27-42, 2015.

MASS, V. S. The effect of controller involvement in management on performance measurement system gaming. 2007, 161 f. Dissertation (Management) - Faculty of Economics and Business. Amsterdam. 2007.

MENEZES, L. L.; RICCIO, E. L. Relacionamento entre a controladoria e a gestão da informação econômico-financeiro na nova economia. *Revista Brasileira de Gestão de Negócio*, v.7, n.18, p.34-50, 2005.

MOREIRA, V. R.; SILVA, C. L. D.; MORAES, E. A. D.; PROTIL, R. M. O cooperativismo e a gestão dos riscos de mercado: análise da fronteira de eficiência do agronegócio paranaense. *Revista de Economia e Sociologia Rural*, v.50, n.1, p.51-68, 2012.

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

MULLER, W. Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling [Coordination of demand and supply of information as the core task of Controlling]. *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, Graz, v.26, p. 683-693, 1974.

NOCETTI, A. A. N.; LAVARDA, C. E. F. As funções da controladoria desempenhadas nas empresas startups. *Revista Ambiente Contábil*, v.11, n.1, p.182-200, 2019.

OLIVEIRA, L. H. de; TOSTES, A. A. F.; MELO, T. V. C. F. Indicadores de desempenho como estratégia operacional: estudo de caso em uma indústria de café. 15º IFMA - Congresso Internacional de Administração Rural. Simultâneo ao 5º Congresso Brasileiro de Administração Rural, v. 15, 2005.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; ANTUNES, M. T. P.; AGUIAR, A. B. Criação de conhecimento em práticas de controle gerencial: análise dos estudos internacionais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v.6, n.1, p.4-30, 2013.

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

PELEIAS, I. R.; GUIMARÃES, P. C.; SILVA, D.; ORNELAS, M. M. G. Identificação do perfil profissiográfico do profissional da contabilidade requerido pelas empresas em anúncios de emprego na região metropolitana de São Paulo. *Base - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v.5, n.12, p.131-141, 2008.

PELEIAS, I. R.; WALHMANN, G. C.; PARISI, C.; ANTUNES, M. T. P. Dez anos de pesquisa científica em controladoria no Brasil (1997-2006). *Revista de Administração e Inovação*, v.7, n.1. p.193-217, 2010.

PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. *Controladoria de gestão: teoria e prática*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PLETSCH, C. S.; SILVA, A. da; LAVARDA, C. E. F. Conteúdos da disciplina de controladoria e as funções do controller no mercado de trabalho. *Revista Pretexto*, v.17, n.1, p.118-133, 2016.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. Novo Hamburgo: Feevale, 2009.

REICHMANN, T. *Controlling und managementberichten*. 6. aufl. München: Vahlen, 2001.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. *Manual del controller: funciones, procedimientos y responsabilidades*. Tradução de Gloria Hillers Luque. Bilbao: Deusto, 1996.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. *The controller's function: the work of the managerial accountant*. 3th edition. Nova York: John Wiley & Sons, 2005.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos; MARTINS, M. A. dos S. *Manual de controladoria*, São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, N. dos R. da; CARNEIRO, A. de F., RAMOS, E. G. Controladoria do setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 3, n.2, p.73-87, 2015

SIQUEIRA J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. *Revista Contabilidade & Finanças*, v.12, n.27, p. 66-77, 2001.

SISTEMA OCB. *Anuário do Cooperativismo Brasileiro*. Sistema OCB (CNCOOP, OCB, SESCOOP), Brasília, 2019.

SOUZA, M. A.; DURIGON, A. R. Controladoria em instituição pública de ensino superior: percepção do seu papel sob ótica dos gestores. *Revista ABCustos*, v.9, n.1, p.22-43, 2014.

SUTTHIWAN, A.; CLINTON, D. The conflicting roles of controllership and compliance. *Strategic Finance*, v.1, n.1, p.43-49, 2008.

SUZART, J. A. da S., MARCELINO, C. V., ROCHA, J. S. da. As instituições brasileiras de controladoria pública: teoria versus prática. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, v.14, n.1, p.44-56, 2011.

VARGAS, S. B. de; BORINELLI, M. L. Práticas de controladoria adotadas por empresas sob regulação governamental. In: CONGRESSO ANPCONT, 10., 2016, Ribeirão Preto. Anais... São Paulo, 2016.

WEBER, J.; SCHÄEFFER, U. Sicherstellung der Rationalität von Führung als Aufgabe des Controlling? [Assuring rationality of management Controlling's task?]. Die Betriebswirtschaft, v.59, p.731-747, 1999.

WIGGERS, N; LUNKES, R.J.; SOUZA, P. Controller: estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica. Enfoque: Reflexão Contábil, v.34, n.2, p. 1-14, 2015.

WILLSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. Controllershship: the work of the managerial accountant. 5a ed. New York: John Wiley & Sons Inc., 1997.

YALCIN, S. Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. Accounting in Europe, v.9 n.1, p. 95-110, 2012.

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e método. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZONI, L.; KENNETH, M. Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. Journal of Accounting & Organizational Change, v.3, n.1, p.29-43, 2007.

CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

1 - Eder Luis Heberle

Master in Accounting Sciences and Administration.

<https://orcid.org/0000-0002-8460-6039> • eder@uceff.edu.br

CONTRIBUTION: Involvement in all sections of the article: Introduction; Theoretical Reference; Data collection; Analysis of results; Final considerations.

2 - Rodney Wernke

Doctor in Production Engineering.

<http://orcid.org/0000-0001-5163-5004> • e-mail: rodneywernke1@hotmail.com

CONTRIBUTION: Involvement in all sections of the article: Introduction; Theoretical Reference; Analysis of results; Final Considerations and Final Review.

3 - Antonio Zanin

Doctor in Production Engineering.

<https://orcid.org/0000-0001-7837-7375> • e-mail: zanin.antonio@ufms.br

CONTRIBUTION: Involvement in all sections of the article: Introduction; Theoretical Reference; Analysis of results; Final Considerations and Final Review.

COMO CITAR O ARTIGO

Heberle, E. L.; Wernke, R.; Zanin, A. Comparativo dos níveis de execução e de importância atribuída às funções da controladoria em cooperativa agropecuária. *Revista de Gestão e Organizações Cooperativas*, Santa Maria, v.9, n.17, e2, p. 1 – 28, 2022. DOI 10.5902/2359043263483

