

CONTROLADORIA COMO UNIDADE ORGANIZACIONAL: RELAÇÕES ENTRE SUAS CARACTERÍSTICAS E O NÍVEL DE SUSTENTABILIDADE EM EMPRESAS DO SETOR SUCROALCOOLEIRO DE PERNAMBUCO

CONTROLLERSHIP AS AN ORGANIZATIONAL UNIT: RELATIONSHIPS BETWEEN ITS CHARACTERISTICS AND SUSTAINABILITY LEVEL IN COMPANIES OF THE SUGAR ALCOHOL SECTOR OF PERNAMBUCO

Melina França Cabral Bemfica
Ministério Público de Pernambuco
E-mail: mpmelina@gmail.com

Antônio André Cunha Callado
Universidade Federal Rural de Pernambuco
E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

RESUMO

O presente artigo teve o objetivo analisar as relações entre as características organizacionais do setor de controladoria e o nível de sustentabilidade em empresas agroindustriais do setor sucroalcooleiro. Para atingir o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa descritiva, exploratória e quantitativa considerando 13 das 15 empresas do setor, que estão em funcionamento e representam 86,66% do universo. Foram consideradas características organizacionais do setor e o nível de sustentabilidade empresarial das agroindústrias investigadas. Para a estimação do nível de sustentabilidade empresarial foram adotados os procedimentos propostos pelo Grid de Sustentabilidade Empresarial. Os achados da pesquisa indicam a presença de relações estatisticamente significativas entre duas das características testadas e o nível de sustentabilidade empresarial.

Palavras-chave: Desempenho; Desempenho sustentável; Agronegócio.

ABSTRACT

The present article had the objective of analyzing the relationship between the organizational characteristics of the controlling sector and the level of sustainability in agroindustrial companies in the sugar and alcohol industry. To reach the proposed objective, a descriptive, exploratory and quantitative research was performed considering 13 of the 15 companies in the sector, which are in operation and represent 86.66% of the universe. The organizational characteristics of the sector and the level of business sustainability of the investigated agroindustries were considered. In order to estimate the level of corporate sustainability, the procedures proposed by the Business Sustainability Grid were adopted. The research findings indicate the presence of statistically significant relationships between two of the characteristics tested and the level of corporate sustainability.

Keywords: Performance; Sustainable performance; Agribusiness.

1. INTRODUÇÃO

A controladoria percebida em suas diversas perspectivas apresenta condições para a geração das informações necessárias ao desempenho sustentável corporativo, reunindo ferramentas capazes de auxiliar os gestores a incorporar pensamentos voltados à sustentabilidade para a tomada de decisão. Borinelli (2006) por sua vez, apesar de concordar que diversos aspectos da controladoria variam de acordo com as particularidades de cada organização, propôs em sua tese a estrutura conceitual básica da controladoria, por meio de estudo crítico dos fundamentos teóricos disponíveis sobre o tema. O autor subdividiu o estudo da controladoria em três perspectivas: como ramo do conhecimento (aspectos conceituais), como conjunto de atividades, funções e artefatos (aspectos procedimentais) e como órgão do sistema formal organizacional das entidades (aspectos organizacionais).

O agronegócio possui representatividade na economia brasileira, de acordo com o Ministério da agricultura desde o final dos anos de 1990, poucos países cresceram tanto no comércio internacional do agronegócio quanto o Brasil. O país encontra-se entre os líderes mundiais de na produção e exportação de vários produtos agropecuários. Tendo em vista a grande ocupação territorial, a intensa utilização de mão-de-obra e o conjunto de bens naturais que dispõe, ressalta-se que agronegócio no Brasil que detêm um processo produtivo de alto impacto ambiental e social, sendo passível de observação mais rigorosa na relação economia e meio ambiente. No setor sucroalcooleiro, muitas questões são observadas pelo governo, bem como pela sociedade: maneira de condução dos diversos impactos ambientais, compactação do solo, perda da biodiversidade; geração de resíduos, queimada da palha da cana-de-açúcar, aplicação de vinhaça; desemprego, pela inserção da colheitadeira, baixa qualificação da mão-de-obra e trabalho escravo, entre outras.

A participação do setor sucroalcooleiro no agronegócio brasileiro é bastante relevante. Conforme informações do Ministério da Agricultura, o Brasil é líder mundial na produção de açúcar e etanol, conseguindo cada vez mais participação no mercado externo com a utilização do biocombustível como alternativa de energia limpa. De acordo com o Procana, o setor sucroalcooleiro foi responsável por aproximadamente 2% do PIB nacional e por 31% do PIB da agricultura no Brasil em 2012, tendo empregado cerca de 4,5 milhões de pessoas. De acordo com Lunas e Lustosa (2015), o setor sucroalcooleiro é responsável por diversos produtos e subprodutos, gerando energia limpa e provendo insumos para outras cadeias produtivas.

O Brasil é o maior produtor mundial de cana-de-açúcar, segundo a Unica, o maior produtor e exportador de açúcar, segundo United States Department of Agriculture (USDA), e o segundo maior produtor de etanol do mundo. Na produção de cana-de-açúcar, basicamente, dois subsistemas regionais convivem no Brasil, um no Centro/Sul (C/S) e outro no Norte/Nordeste (N/Ne). O setor sucroalcooleiro em Pernambuco ocupa 7ª colocação no País e a 2ª posição em produtividade no Nordeste. Trata-se de um segmento que impacta fortemente no PIB nacional, gera um número significativo de postos de trabalho. Especificamente em Pernambuco cabe destacar que se trata de uma atividade produtiva que corresponde a 55% da lavoura sazonal do estado, sendo responsável, com destaque, por 26% das exportações, sendo o açúcar o produto mais exportado do estado de Pernambuco (CONDEPE/FIDEM, 2013).

Para Pereira e Tavares (2017), a adoção de controles gerenciais no contexto das empresas do setor sucroalcooleiro tem trazido significativas contribuições para o aumento dos índices de eficiência técnica e econômica.

O presente artigo teve o objetivo analisar as relações entre as características organizacionais do setor de controladoria e o nível de sustentabilidade em empresas agroindustriais do setor sucroalcooleiro do Estado de Pernambuco.

2. CONTROLADORIA COMO UNIDADE ORGANIZACIONAL

O presente tópico destina-se a discutir os aspectos que envolvem a materialização da unidade de controladoria nas organizações, desde a missão até a estrutura interna da unidade organizacional. Lunkes & Schnorrenberger (2009) ressaltam que a existência formal de uma área denominada de controladoria pode ter relação com diversas características das organizações, a exemplo do tamanho da empresa ou do número de empregados.

Na visão de Borinelli (2006), apesar de na prática as atividades típicas da controladoria poderem existir em uma empresa independentemente de um setor formal denominado de controladoria, deve haver, no sistema formal das organizações, uma unidade organizacional que realize as atividades de Controladoria de caráter corporativo ou divisional, as quais precisam ser desenvolvidas de forma macro, e que consolidem as atividades realizadas de forma descentralizada. Valadares (2002) afirma que a missão organizacional representa a razão de ser de uma empresa, ou seja, aquilo que orienta objetivos e estratégias empresariais, aparecendo em termos claros, objetivos e que seja entendida por todos da organização.

A literatura procura definir uma missão ideal da unidade organizacional denominada de controladoria. A Figura 1 apresenta definições da missão da controladoria propostas por diversos autores.

Autores	Missão
Mosimann e Fisch (1993 e 1999)	Otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir a continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.
Perez Jr., Pestana, & Franco (1997)	Otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.
Figueiredo e Caggiano (1997)	Zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.
Almeida, Parisi, & Pereira (2001) e Peleias (2002)	Assegurar a otimização do resultado econômico da organização.
Padoveze (2004)	Suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão.
Borinelli (2006)	Zelar pela sobrevivência a continuidade da organização; promover, coordenar e integrar os esforços das partes que formam o todo organizacional; assegurar a eficiência e otimização do resultado econômico.
Horváth (2006)	Orientar os resultados

Figura 1. Missão da controladoria definidas pela literatura.

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 163)

Apesar das diversas definições da missão da controladoria como unidade organizacional, na prática organizacional cada missão poderá apresentar diferentes abrangências de acordo com as especificidades das entidades (BORINELLI, 2006). Almeida, Parisi, & Pereira (2001) afirmam que as funções da controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos que decorrem da missão da empresa e, quando desempenhadas, viabilizam o seu processo de gestão.

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

sobre o subordinado caminha do topo para a base da organização; essa cadeia que é resultante do princípio de comando deve ser usada como canal de comunicação e de tomada de decisão.

Borinelli (2006) por sua vez salienta que a posição hierárquica da controladoria, ou seja, se unidade de linha ou de staff (assessoria), possui relação e interferência direta nas atividades desempenhadas pela unidade, e pode variar de organização para organização, em função do seu modelo de gestão. A Figura 2 apresenta o entendimento discordante da literatura.

AUTORES	POSIÇÃO ADOTADA	JUSTIFICATIVA
Souza (1993, p. 139)	Staff	Desempenha atividades informativas.
Anthony, & Govindarajan (2001, p. 156)	Staff	O <i>controller</i> é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas. / O <i>controller</i> não toma decisões, nem reforça decisões de outros executivos.
Horngren <i>et al.</i> de linha. (2004, p. 14)	Staff	Não exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha. / Fornece serviços especializados aos outros gestores.
Yoshitake(1982, p. 40)	Staff	Não apresentada.
Tung (1993, p. 107)	Conselheiro e consultor	Não tem autoridade direta sobre as operações de outras unidades organizacionais.
Padoveze (2004, p. IX)	Apoio (não assessoria)	Tem como função apoiar os gestores empresariais em todas as etapas do processo de gestão.
Oliveira (1998, p. 22)	Controle e assessoria	Não apresentada.
Crozatti (1999, p. 12)	Linha	Não apresentada.
Oliveira (1998, p. 28)	Linha	É responsável por diversos trabalhos rotineiros.
Padoveze (2004, p. 33)	Linha	Possui uma missão específica e objetivos a serem alcançados.
Souza (1993, p. 139)	Linha	Desempenha atividades de controle e planejamento.

Figura 2. Controladoria como órgão de linha ou *staff*, segundo a literatura.

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006, p. 214)

Por mais que a maioria dos autores apresente a controladoria como sendo um órgão de assessoria, Sheridan (1995) comenta que nas empresas alemãs e holandesas é comum encontrar o controller no mesmo nível hierárquico do diretor financeiro, ou seja, como um órgão de linha. Dessa forma é possível perceber a falta de consenso da literatura e até mesmo de determinados autores como Oliveira (1998), Padoveze (2004) e Souza (1993) admitem que a Controladoria pode assumir as duas posições, isto é, como órgão de linha ou como órgão de staff. Lunkes & Schnorrenberger (2009) afirmam que a hierarquia e a autoridade, dependem de diversos fatores como, as características organizacionais e as características pessoais do *controller*, entre outros aspectos. O autor também ressalta a falta de consenso da literatura, de modo que podem existir três tipos de representação hierárquica da controladoria, como demonstrado nas Figuras 3, 4 e 5.

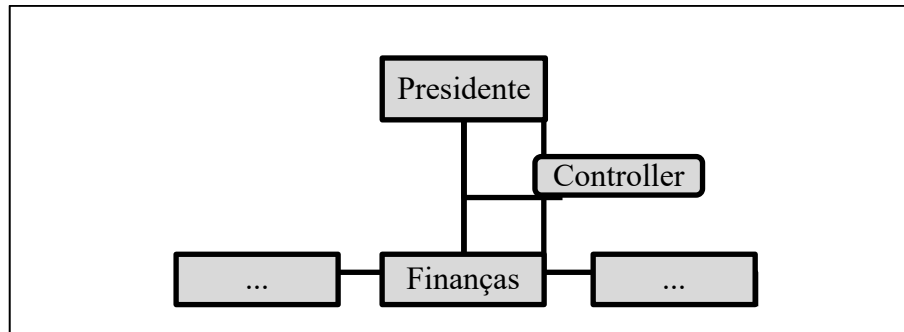


Figura 3. Controladoria como órgão de staff vinculado ao presidente da organização
Fonte: Lunkes & Schnorrenberger (2009, p. 149)

A Figura 3 apresenta a controladoria diretamente vinculada ao presidente da organização, sugerindo que a controladoria não assume poder de decisão e comando, sua influência ocorre de forma indireta, fornecendo informações à presidência, caracterizando-se como área de auxílio ao principal gestor na tomada de decisão. (Lunkes & Schnorrenberger, 2009).

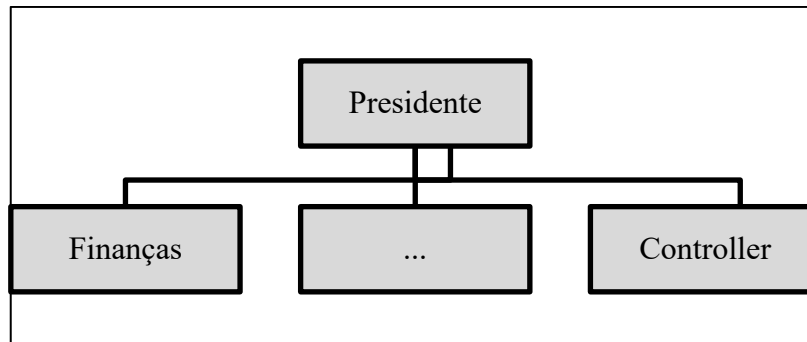


Figura 4. Controladoria como órgão de linha e investido de autoridade
Fonte: Lunkes & Schnorrenberger (2009, p. 149)

Na Figura 4, a controladoria possui prerrogativas diretas de decisão e comando, posicionando-se como órgão na alta administração capaz de influenciar e participar diretamente das decisões, por outro lado esta configuração pode acarretar a perda de sua independência em relação à presidência. (Lunkes & Schnorrenberger, 2009)

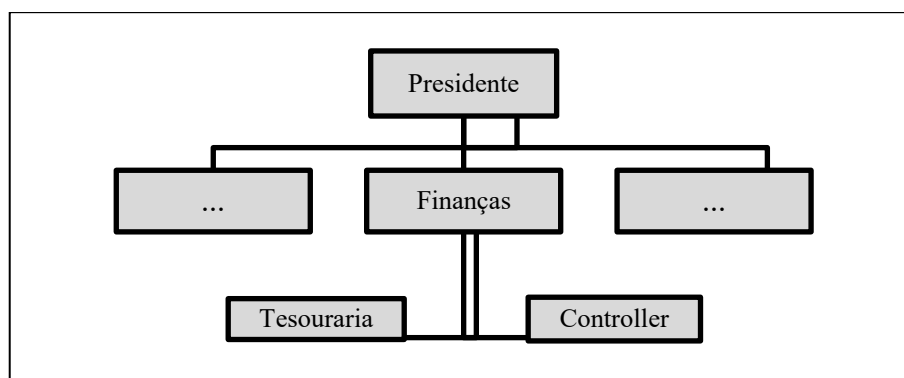


Figura 5. Controladoria como órgão de staff vinculado à diretoria de finanças
Fonte: Lunkes & Schnorrenberger (2009, p. 149)

Na Figura 5, a controladoria apresenta-se subordinada ao diretor financeiro (ou contábil) com atuação restrita às áreas de finanças e contabilidade, dessa forma, perde espaço

nas funções de coordenação e nas suas prerrogativas de poder de decisão e de influência organizacional (Lunkes & Schnorrenberger, 2009).

Assim como os demais aspectos da materialização da controladoria nas organizações, a estrutura interna também varia de acordo com diversas características e especificidades organizacionais. Borinelli (2006) apesar de concordar com a literatura sobre as diferentes composições da estrutura interna da controladoria, o autor propõe que com base na natureza de algumas áreas, em virtude de compreenderem atividades típicas de controladoria, idealmente devem integrar a estrutura interna da controladoria, conforme relação a seguir: Contabilidade Geral ou Financeira – função contábil; Contabilidade Societária – função contábil; Contabilidade Gerencial – função gerencial-estratégica; Planejamento, Orçamento e Controle – função gerencial-estratégica; Contabilidade de Custos – função de custos; Contabilidade Fiscal ou Tributária – função tributária; Seguros e Controle Patrimonial – função de proteção e controle dos ativos; Controles Internos – função de controle interno; Riscos – função de controle de riscos; Sistemas de Informações – função de gestão da informação.

3. METODOLOGIA

Para atingir o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa descritiva, exploratória e quantitativa considerando as agroindústrias do setor sucroalcooleiro no Estado de Pernambuco. Marion *et al.* (2002) destacam que o objetivo de uma pesquisa descritiva é apresentar as características de determinado fenômeno ou população, bem como correlacionar fatos ou fenômenos, sem modifica-los. Andrade (2002) destaca que este tipo de pesquisa preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem haver a interferência do pesquisador. Para Gil (2008), pesquisas exploratórias são aquelas cujo tema escolhido tem sido pouco explorado e que seja difícil formular hipótese precisas e operacionalizáveis. Para Beuren (2012), uma abordagem quantitativa é geralmente adotada nas pesquisas descritivas, as quais têm por finalidade descobrir e classificar a relação entre variáveis.

O segundo aspecto metodológico considerado foi a definição do universo a ser investigado considerando que o agronegócio é um segmento de reconhecida importância para a economia do país, visto que reflete uma significativa geração de renda e emprego e atribui ao Brasil uma posição de destaque no comércio mundial e o setor sucroalcooleiro integra o grupo de atividades relevantes no cenário nacional.

Alguns fatores foram considerados na delimitação do universo pesquisado. O primeiro deles está relacionado ao tipo de atividade desenvolvida pelas empresas pesquisadas, uma vez que a produção de açúcar e álcool tem significativo impacto social e ambiental. Além disso, O segundo foi o aspecto geográfico, a partir do qual o estudo foi limitado ao Estado de Pernambuco. A Mesorregião Geográfica da Mata Pernambucana é uma área propícia ao cultivo da cana-de-açúcar, devido às condições de solo e clima (Figura 4).

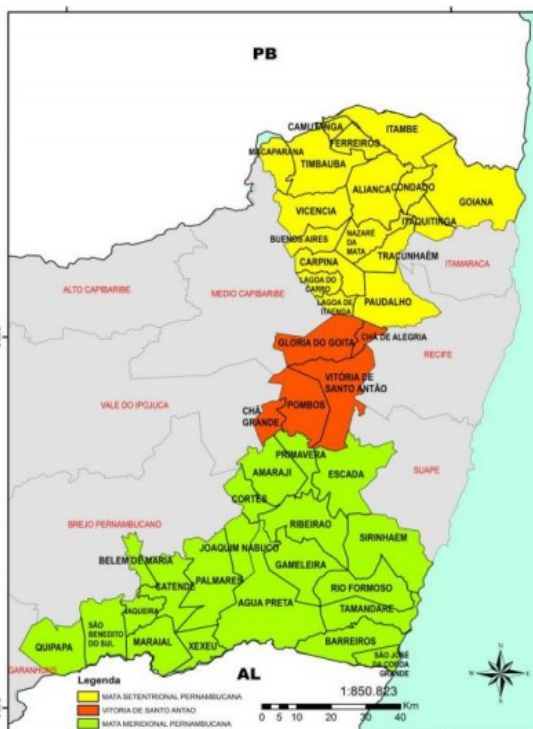


Figura 6. Mapa da Mesorregião da Mata Pernambucana
 Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE

Na mesorregião da Mata Pernambucana estão localizadas as 15 (quinze) Agroindústrias em funcionamento do setor sucroalcooleiro, Conforme informações do Sindicato do Açúcar e do Álcool de Pernambuco. A Figura 7 relaciona as unidades e seus respectivos municípios de localização:

MATA SETENTRIONAL (Mata Norte)	
Agroindústria	Município
Cia agro Industrial De Goiana - Usina Santa Teresa	Goiana
Usina Central Olho D'Água S/A	Camutanga
Usina Petribu s/a	Lagoa de Itaenga
Usina São José s/a	Igarassu
Usivale Indústria e Comércio ltda - Usina Laranjeiras	Vicência
MICRORREGIÃO DA VITÓRIA DE SANTO ANTÃO	
Agroindústria	Município
Companhia Alcoolquímica Nacional - Alcoolquímica	Vitória de Santo Antão
MATA MERIDIONAL (Mata Sul)	
Agroindústria	Município
Cachool Comércio e Indústria S/A	Escada
Interiorana Serviços e Construções Ltda.	Ribeirão
Usina Bom Jesus s/a	Cabo de Santo Agostinho
Usina Cucaú - zihuatanejo do Brasil Açúcar e Álcool ltda.	Rio Formoso
Usina Ipojuca s/a	Ipojuca
Usina Trapiche s/a	Sirinhaém
Usina União e Indústria s/a	Primavera
COPERSUL Indústria de Açúcar , etanol, e energia elétrica ltda.	Cortês
AGROCAN - Cooperativa do Agronegócio de Cana de Açúcar	Joaquim Nabuco

Figura 7. Relação das Agroindústrias em funcionamento no Estado de Pernambuco
 Fonte: SINDAÇÚCAR, 2016.

Para a operacionalização desta pesquisa, foram considerados dois grupos de variáveis. Conforme Levine et al. (2011) uma variável representa características de itens ou indivíduos e constituem aquilo que se analisa quando se utiliza determinado método estatístico. Já Crespo (1998) define variável como o conjunto de resultados possíveis de um fenômeno. Os grupos de variáveis utilizadas estão dispostos no Figura 8.

Grupo I – Aspectos Organizacionais da Controladoria		
Variável	Classificação/Tratamento	Escala de Mensuração
Existência da controladoria	Qualitativa	Nominal Dicotômica
Unidade equivalente à controladoria	Qualitativa	Nominal Dicotômica
Subordinação da controladoria	Qualitativa	Nominal Dicotômica
Posição Hierárquica/Nível de Autoridade	Qualitativa	Nominal Dicotômica
Existência de áreas subordinadas à controladoria	Qualitativa	Nominal Dicotômica
Grupo II - Sustentabilidade Empresarial		
Variável	Classificação	Escala de Mensuração
Escore Parcial de Sustentabilidade Econômica (EPSE)	Qualitativa	Nominal Dicotômica
Escore Parcial de Sustentabilidade Social (EPSS)	Qualitativa	Nominal Dicotômica
Escore Parcial de Sustentabilidade Ambiental (EPSA)	Qualitativa	Nominal Dicotômica
Escore Global de Sustentabilidade Empresarial (EGSE)	Qualitativa	Ordinal

Figura 8. Grupos de variáveis utilizadas na pesquisa.

Os escores parciais de sustentabilidade relativos às dimensões econômica, social e econômica, bem como o escore global de sustentabilidade empresarial foram calculados a partir dos procedimentos propostos pelo Grid de Sustentabilidade Empresarial (GSE) de Callado (2010). Para a coleta dos dados foram realizadas entrevistas estruturadas. Rampazzo (2002) apresenta entrevista como sendo uma técnica que se operacionaliza através do encontro de duas pessoas para que uma dessas obtenha informações mediante uma conversação de natureza profissional, tendo como base um roteiro previamente elaborado.

Todas as empresas listadas foram contactadas para participar da pesquisa e apenas duas não puderam fornecer as informações relativas às variáveis consideradas. Deste modo, as informações coletadas representaram 86,66% do universo estudado. A duração das entrevistas variou entre quarenta sessenta minutos e foram realizadas nas dependências das empresas. Para a análise estatística dos dados coletados, esta pesquisa considerou duas técnicas: teste de *Mann-Whitney U*; Coeficiente de correlação de *Spearman*.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este tópico destina-se a apresentar, em tabelas e através de estatística descritiva, os resultados obtidos por meio das questões apresentadas no Bloco III do questionário de pesquisa - Aspectos organizacionais e funcionais da controladoria, as indagações deste bloco tiveram por finalidade observar como a controladoria se materializa nas organizações pesquisadas.

Inicialmente foi perguntado ao entrevistado quanto à existência de uma unidade formal denominada de controladoria. Esta questão buscou revelar se na prática das empresas do setor estudado é aplicada a denominação controladoria a uma unidade específica.

Tabela 1

Existência da unidade organizacional denominada controladoria

Existência de unidade denominada de controladoria	Frequência
Não	9
Sim	4
Total	13

Fonte: Dados da pesquisa

Confrontando as afirmações de Lunkes & Schnorrenberger (2009) de que se pode considerar que a controladoria se expandiu no Brasil a partir da chegada das grandes corporações com a necessidade realizarem controles departamentalizados e que a existência formal de uma área denominada de controladoria pode ter relação com diversas características das organizações, a exemplo do tamanho da empresa ou do número de empregados.

A Tabela 1 revela que apesar da maioria das agroindústrias estudadas possuírem características de empresas de grande porte tanto pelo faturamento quanto pela quantidade de funcionários, apenas 4 empresas afirmaram possuir um setor formal denominado de controladoria, em confronto com 9 empresas que responderam negativamente à referida indagação. O resultado obtido está em conformidade com os achados sobre a nomenclatura do cargo apresentado na Tabela 1 que revelou a existência de 2 cargos de *controller*, um diretor de controladoria e um gerente de controladoria. Independente da nomenclatura utilizada, os gestores responsáveis pelas unidades que não são denominadas de controladoria deixaram clara sua percepção quanto à abrangência de sua atuação nas atividades e funções afetas à controladoria. Dessa forma os achados corroboram com a posição Borinelli (2006), o qual afirma que na prática as atividades típicas da controladoria podem existir em uma empresa independentemente de um setor formal denominado de controladoria.

Para as empresas que não possuíam no sistema formal organizacional uma unidade denominada Controladoria, foi feita a seguinte pergunta: “Se não há Controladoria, qual a denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria? (pode haver mais de uma).” O resultado da referida indagação encontra-se apresentado na Tabela 2.

Tabela 2

Unidade organizacional que exerce as funções de controladoria

Denominação da unidade	Frequência
Departamento contábil	7
Outro setor	2
Total	9

Fonte: Dados da pesquisa

Foram constatadas a ocorrência de 4 (quatro) denominações distintas para as unidades apontadas por exercerem as funções típicas de Controladoria, quais sejam: Gerência de contabilidade, contabilidade, diretoria financeira e administração. Contudo, agrupando-se as denominações semelhantes nota-se através dos resultados obtidos que a maioria dos respondentes atribui à área de contabilidade o exercício das funções de Controladoria.

Outro aspecto considerado foi relativo à natureza da controladoria ou da unidade que exerce as funções de controladoria quanto ao nível de autoridade, mediante a classificação da unidade como órgão de linha ou de *staff*. Os resultados estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3

Nível de autoridade da controladoria como órgão de linha ou *staff*

Unidade	Nível de autoridade (Frequência)	
	Linha	Staff
Unidade que exerce as funções de controladoria	5	4
Setor de controladoria	3	1

Fonte: Dados da pesquisa

Os achados indicam que, em relação à unidade denominada de controladoria a maioria dos respondentes (3 dos 4), classifica a unidade organizacional investigada como órgão de linha, uma vez que participa ativamente do processo de tomada de decisão. Apenas 1 respondentes classifica a controladoria como órgão de *staff*, dando suporte ao processo decisório, sem participar dele. O resultado apresentado vai ao encontro da estrutura conceitual básica proposta por Borinelli (2006) que considera que a unidade organizacional Controladoria deve atuar como órgão de linha. Já em relação à unidade que exerce as funções de controladoria, o resultado apresentou uma dualidade, visto que 5 respondentes classificam a unidade organizacional investigada como órgão de linha, em confronto com o total de 4 respondentes que classificam como órgão de *staff*. De forma geral, o resultado demonstra uma inclinação para a classificação tanto da controladoria, como da unidade que exerce as funções de controladoria como órgão de linha.

Ainda sobre a hierarquia da controladoria ou da unidade que exerce as funções de controladoria, foram coletadas informações sobre a subordinação/posição na estrutura organizacional. Os resultados encontram-se na Tabela 4.

Tabela 4

Subordinação da unidade estudada

Unidade estudada	Subordinação (Frequência)	
	Diretoria Administrativa/financeira	Presidência
Unidade que assume a função de controladoria	5	4
Setor de controladoria	2	2

Fonte: dados da pesquisa

O resultado global tende a apresentar uma falta de consenso entre a subordinação à diretoria administrativa/financeira e à presidência, visto que 7 das 9 empresas apontaram subordinação à Diretoria Administrativa/financeira e 6 das 9 empresas, à presidência. Os achados revelam que a realidade das controladorias formalmente constituídas nas agroindústrias pesquisadas reflete a dualidade presente na literatura, visto que há uma falta de consenso dos diversos autores quanto à subordinação da controladoria na estrutura organizacional das empresas.

Com a finalidade de buscar informações sobre a maneira pela qual o setor de controladoria (ou a unidade que exerce as funções de controladoria) se estrutura internamente. Com relação à existência de áreas subordinadas, os resultados estão dispostos na Tabela 5.

Tabela 5

Existência de áreas subordinadas

Unidade	Existência de áreas internas (Frequência)	
	Não possui Áreas internas	Possui Áreas internas
Unidade que assume a função de controladoria	4	5
Setor de controladoria	1	3

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados revelam que, nas empresas em que há uma unidade de controladoria formalmente constituída, a maioria, 3 das 4 unidades pesquisadas possuem áreas subordinadas. Já em relação às empresas em que não há um setor denominado de controladoria o resultado foi mais equilibrado, visto que das 9 unidades 5 possuem setores subordinados, em contraponto com 4 unidades que não possuem subdivisão interna. Os achados indicam que tanto nas unidades denominadas de controladoria, quanto nas unidades que exercem as funções de controladoria há uma maior tendência à subdivisões internas, ou seja, há uma inclinação à atribuição de responsabilidade mais abrangentes à área.

Ainda sobre a estrutura interna, foram coletadas informações sobre quais as áreas que formalmente fazem parte da estrutura interna da unidade pesquisada. As respostas estão descritas na Tabela 6.

Tabela 6

Áreas internas da unidade estudada

Controladoria		Unidade que exerce as funções de controladoria	
Área subordinada	Frequência	Área subordinada	Frequência
Contabilidade	3	Contabilidade	4
Fiscal	3	Fiscal	4
Jurídico	2	Faturamento	2
Outros	2	Custo	2
		Outros	8
Total	10		20

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados obtidos evidenciam as diversas áreas internas e a quantidade de vezes que foram citadas pelas 13 empresas pesquisadas. Percebem-se as áreas de contabilidade e fiscal como subdivisões internas mais citadas tanto pela controladoria, quanto pela unidade que exerce as funções de controladoria. As demais áreas tiveram 2 ou apenas 1 ocorrência. Salienta-se que nas empresas que tem área de controladoria formalmente constituída, foram observadas duas menções à área jurídica, a qual não é comumente mencionada pela literatura. Mais uma vez os resultados indicam que a controladoria como unidade organizacional é adaptável às necessidades e peculiaridades da empresa, bem como ao modelo de gestão adotado.

Posteriormente, foram calculados os Escores Parciais de Sustentabilidade das dimensões ambiental (EPSA), econômica (EPSE) e social (EPSS), apresentados na Tabela 7.

Tabela 7
Escores Parciais de Sustentabilidade (frequência)

Escore de sustentabilidade	Satisfatório	Insatisfatório
EPSA	8	5
EPSE	8	5
EPSS	7	6

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados mostram que 8 das 13 empresas investigadas obtiveram resultados satisfatórios relativos aos escores parciais EPSA e EPSE, enquanto 7 obtiveram resultados semelhantes para EPSS. Este resultado indica que o desempenho das empresas investigadas com relação à sustentabilidade empresarial está relativamente equilibrado em relação às três dimensões.

Após o cálculo dos escores parciais de sustentabilidade foi calculado o Escore Global de Sustentabilidade Empresarial. Os resultados estão dispostos na Tabela 8.

Tabela 8
Escore global de sustentabilidade empresarial

Escore de sustentabilidade	Frequência	Percentual
Escore zero	4	30,77
Escore 1	1	7,69
Escore 2	2	15,38
Escore 3	6	46,16

Fonte: Dados da pesquisa

A partir dos resultados obtidos, observa-se que 4 das 13 empresas investigadas obtiveram desempenho fraco ou insatisfatório em relação à sustentabilidade empresarial, em contraponto com o total de 6 empresas que apresentou Escore 3 de Sustentabilidade Empresarial conseguindo conciliar desempenho satisfatório nas três dimensões de sustentabilidade consideradas. Apenas 1 empresa apresentou Escore 1 de sustentabilidade e 2 empresas apresentaram Escore 2 de sustentabilidade.

Considerando os resultados dos escores parciais, bem como das quatro faixas de sustentabilidade empresarial dos Escores de Sustentabilidade Empresarial (ESE), é possível encaixar as empresas nos posicionamentos espaciais que compõem o Grid de Sustentabilidade Empresarial (GSE), apresentado na Tabela 9.

Tabela 9
Posição das empresas pesquisadas no GRID de sustentabilidade

Posição no GRID	Frequência	Percentual
Posição I	4	30,77
Posição II	1	7,69
Posição V	1	7,69
Posição VII	1	7,69
Posição VIII	6	46,16
Total	13	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo como os resultados, as posições assumidas no GRID de sustentabilidade, demonstram que quase metade das empresas investigadas (6 das 13) foram alocadas na posição VIII, 4 empresas na posição I e as posições II, V e VII tiveram apenas uma empresa posicionada.

Finalmente, foi testada a significância estatística das relações entre as características organizacionais do setor de controladoria e o nível de sustentabilidade empresarial das empresas investigadas. Os resultados estão apresentados na Tabela 9.

Tabela 10

Análise das relações entre os aspectos organizacionais da controladoria e o nível de sustentabilidade

Aspectos organizacionais	Valor de p	Significância (95%)
Existência da Controladoria	1,00	Não significativo
Unidade substituta	0,30	Não significativo
Unidade à qual a controladoria está subordinada	0,72	Não significativo
Nível de autoridade da controladoria como órgão de linha ou staff	0,00	Significativo
Existência de áreas internas na controladoria	0,00	Significativo
Existência de missão específica para a controladoria	1,00	Não significativo

Fonte: Dados da pesquisa

Os testes estatísticos revelaram uma relação de significância entre o nível de sustentabilidade e o nível de autoridade da controladoria e da e da unidade que exerce as funções de controladoria como órgão de linha ou staff, bem como entre o nível de sustentabilidade e a existência de áreas internas na controladoria.

Dessa forma é possível inferir que há diferenças entre o nível de sustentabilidade das empresas que tem a unidade estudada classificada como staff e das empresas que tem a controladoria ou a e da unidade que exerce as funções de controladoria como órgão de linha.

5. CONCLUSÃO

A presente pesquisa buscou investigar a relação de significância entre o nível de sustentabilidade corporativa e os aspectos organizacionais da controladoria nas agroindústrias do setor sucroalcooleiro no Estado de Pernambuco.

Verificou-se que, em apenas 4 das 13 agroindústrias estudadas, existe um setor denominado de controladoria. Nas empresas em que não há uma controladoria formalmente estruturada, os achados revelaram que o setor de contabilidade é tido como responsável por desempenhar as funções tidas como típicas da controladoria pela literatura abordada.

Com relação ao nível de autoridade, na percepção da maioria dos gestores entrevistados, tanto as unidades denominadas de controladoria, quanto às demais unidades, são tidas como órgão de linha, uma vez que participam ativamente do processo de tomada de decisão. Já sobre o aspecto de subordinação/posição na estrutura organizacional, os achados da pesquisa apresentaram uma dualidade entre a subordinação da unidade à diretoria administrativa/financeira e a subordinação direta à presidência. Por fim, outra característica revelada pelos achados quanto à organização formal das unidades estudadas foi a tendência a subdivisões internas, tanto das unidades denominadas de controladoria, quanto das demais unidades.

No que diz respeito à aferição do nível de sustentabilidade corporativa, a aplicação do Grid revelou que apenas 4 das 13 empresas investigadas obtiveram desempenho global fraco ou insatisfatório (Escore 0), em contraponto com outras 6 empresas que obtiveram Escore 3, ou seja, que apresentaram um alto nível de sustentabilidade empresarial, o que leva a

constatar divisão das empresas estudadas em basicamente dois grupos, de um lado as agroindústrias que estão atentas e conectadas com as melhores práticas de sustentabilidade empresarial, em contraponto com um grupo que embora composto por uma minoria, não atingiram em qualquer das dimensões da sustentabilidade um resultado satisfatório.

A partir dos dados coletados, foram testadas relações de significância entre o nível de sustentabilidade e os aspectos organizacionais de controladoria nas agroindústrias do setor sucroalcooleiro no Estado de Pernambuco. Dessa forma, os testes estatísticos revelaram que, sobre os aspectos organizacionais, há diferenças entre o nível de sustentabilidade das empresas que têm as unidades estudadas classificadas como staff e das empresas que classificam como órgão de linha. Bem como há diferença entre o nível de sustentabilidade das agroindústrias que apresentaram áreas internas subordinadas, das que não possuem subdivisão da unidade.

Conclui-se que, na prática, os aspectos organizacionais das controladorias das agroindústrias sucroalcooleiras de Pernambuco refletem, parcialmente, as proposições da literatura, apresentando adaptações às peculiaridades de cada empresa.

REFERÊNCIAS

- Almeida, L. B., Parisi, C. & Pereira, C.A. (2001). *Controladoria*. In. Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica–GECON, v. 2, p. 369-381. Armando Catelli (Coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.
- Andrade, M. M. de. (2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. São Paulo: Atlas.
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo, Atlas.
- Beuren, I.M. (2012). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 2. Ed. São Paulo: Atlas.
- Borinelli, M. L. *Estrutura conceitual básica da controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*, 2006. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006
- Callado, A. L. C. (2010). *Modelo de mensuração de sustentabilidade empresarial: uma aplicação em vinícolas localizadas na Serra Gaúcha*. Porto Alegre: UFRGS, 2010. Tese (doutorado). Centro de Estudos e Pesquisas em Agronegócios, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010.
- CONDEPE/FIDEM. (2013). Agência Estadual de Planejamento e Pesquisas de Pernambuco. *Pernambuco: Estudos e Pesquisas Estatísticas*. Recife.
- Crespo, A.A. (1998). *Estatística Fácil*, Saraiva, São Paulo.
- Crozatti, J. (1999). Planejamento Estratégico e Controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *Revista Enfoque – Reflexão Contábil*, Maringá, v. 18, n. 1, p.12-21, jan/jun.
- Figueiredo, S. & Caggiano, P. C. (1997). *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2008). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Horngreen, C. T., Sundem, G. L. & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. 12ed. São Paulo: Pearson.
- Horváth, P. (2006). *Controlling*. 10.ed. München: Verlag Vahlen.
- Levine, D. M., Stephan, D; Krehbiel, T.C. & Berenson, M. L. (2011). *Estatística: teoria e aplicações – usando MS-Excel*. LTC –Livros Técnicos e Científicos.
- Lunkes, R. J. & Schnorrenberger, D. (2009). *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão* – São Paulo: Atlas.

- Lunas, A.L. & Lustosa, P.R.B. (2015). Benefício econômico do bagaço da cana-de-açúcar: um estudo no setor sucroenergético do Sudoeste goiano. *Custos e @gronegocio on line*, v. 11, n. 2, p. 342-369.
- Marion, J. C., Dias, R. & Traldi, M. C. (2002). *Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia*. São Paulo: Atlas.
- Morgan, G. (1996). *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas.
- Mossimann, C. P. & Fisch, S. (1999). *Controladoria - seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, D. P. R. (1998). *Sistemas de informações gerenciais*. 5 ed. São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2004). *Controladoria básica*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Peleias, I. R. (2002). *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva.
- Pereira, N.A. & Tavares, M. (2017). Eficiência das principais regiões produtoras de cana-de-açúcar por meio da Análise Envoltória Lunas, A.L. & Lustosa, P.R.B. (2015). Benefício econômico do bagaço da cana-de-açúcar: um estudo no setor sucroenergético do Sudoeste goiano. *Custos e @gronegocio on line*, v. 11, n. 2, p. 342-369. de Dados (DEA). *Custos e @gronegocio on line*, v. 13, Edição Especial, p. 37-70.
- Rampazzo, L. (2002). *Metodologia científica*. Edições Loyola.
- Souza, M. V. (1993). Redes de microcomputadores: aplicações e utilidade para a controladoria. *Dissertação* (Mestrado 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.
- Tung, N. H. (1993). *Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática*. 8ª ed. São Paulo: EDUSP.
- Valadares, M. C. B. (2002). *Planejamento Estratégico Empresarial*. QualityMark, Rio de Janeiro.
- Yoshitake, M. (1982). Funções do Controller: conceitos e aplicações de controle gerencial. São Paulo. *Dissertação* (Mestrado 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.