

PAPEL DA CONTROLADORIA NA ADEQUAÇÃO ÀS CONTINGÊNCIAS AMBIENTAIS DAS AGROINDÚSTRIAS DE CARNE E DERIVADOS LISTADAS NA BOVESPA

Controllership role in adequacy to the environmental contingencies from the agribusiness of meat and derivatives listed on Bovespa

RESUMO

Objetiva-se neste estudo verificar o papel da Controladoria na adequação das empresas do agronegócio listadas na Bovespa às contingências identificadas nos seus relatórios anuais. Pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa, foi inicialmente realizada por meio de análise de conteúdo. Após foi aplicado questionário com o *controller* das duas empresas desse setor. Os resultados da pesquisa mostram que frente às contingências legais, em se tratando das contingências tributárias, as organizações trabalharam com o setor jurídico para análise dessas contingências. Já as contingências trabalhistas, tanto a Controladoria quanto os recursos humanos atuam. Quanto às contingências políticas, Minerva S/A apresentou planos de prevenção, enquanto a Perdigão S/A ainda busca adequação a essas. Já as contingências ecológicas/sanitárias são estudadas e avaliadas pela Controladoria nas organizações estudadas. Em se tratando de contingências econômicas a Controladoria encontra-se preparada para atuar com essa contingência e sugerir planos alternativos. Assim, conclui-se que as Controladorias nessas empresas possuem papel fundamental em seus ambientes interno e externo, pois auxiliam as empresas a solucionar problemas decorrentes de contingências já identificadas, assim como participam da elaboração do plano de contenção, na tentativa de minimizar as consequências trazidas pelas contingências ambientais.

Ilse Maria Beuren
Universidade Federal do Paraná - UFPR
ilsebeuren@ufpr.br

Aline Fernandes de Oliveira Czesnat
Universidade Regional de Brumenau
alczesnat@gmail.com

Marcelo Silva
Universidade Regional de Brumenau
smmarcelo@terra.com.br

Recebido em 16/07/2009. Aprovado em 30/09/2013
Avaliado pelo sistema blind review
Avaliador científico: Daniel Carvalho de Rezende

ABSTRACT

The objective is to verify the controllership role in adequacy of the agribusiness companies listed in Bovespa to the contingencies identified in their annual reports. Exploratory research with a qualitative approach was initially performed by using content analysis. Later, it was applied a questionnaire with the controller of two companies from this sector. The research results show that the legal contingencies, when it comes tax contingencies, the organizations worked with the legal industry analysis for these contingencies. Already labor contingencies, both the Controllership as human resources work. As the political contingencies, Minerva S/A showed prevention plans, while Perdigão S/A still looking fit these. Already contingencies ecological/sanitary are studied and evaluated by the Controller in the organizations studied. When it comes to economic contingencies the Controllership is prepared to act with such contingency and suggest alternatives plans. So, it is concluded that the Controllership in these companies plays a crucial role in their internal and external environments, since it helps companies to solve problems arising from contingencies already identified, and also take part of the containment development plan, in an attempt to minimize the consequences brought by the environmental contingencies.

Palavras-chave: Controladoria, contingências, agroindústria de carne e derivados.

Keywords: Controllership, contingencies, agribusiness of meat and derivatives.

1 INTRODUÇÃO

Recentes estudos sobre Contabilidade Gerencial sugerem que o ambiente onde o processo de gestão é praticado tem mudado com os avanços em tecnologia da informação, ambientes altamente competitivos, recessão econômica, novas estratégias de gestão e ênfase na

qualidade e serviços ao cliente (WAWERU; HOQUE; ULIANA, 2004).

A Teoria da Contingência é importante no processo de gestão, uma vez que possibilita a análise da organização em relação ao ambiente em que está inserida. A principal conotação na teoria da contingência é de que tudo é relativo na organização, tudo depende, ou seja, existe uma relação

entre o ambiente e as técnicas administrativas que serão utilizadas para o alcance dos objetivos da empresa (SILVA, 2001).

Segundo Catelli (2001) a Controladoria, órgão de apoio à administração, é encarregada de subsidiar o processo de gestão. É o órgão da empresa possuidor de uma grande quantidade de informações que auxiliará o gestor no processo de tomada de decisão. Para isso, deve conhecer o ambiente do qual a empresa participa e ser capaz de dar suporte à organização frente às contingências decorrentes de tal ambiente.

Chapman (1997) cita estudos que objetivaram estudar a Teoria da Contingência para averiguar a natureza contingente da Contabilidade e explorar a teoria em questão de forma mais ampla, citando estudos de Dent (1990), Langfield-Smith (1997) e Otley (1980). O autor aponta ainda os estudos de Bruns e Waterhouse (1975), Gordon e Miller (1976) e Waterhouse e Tissen (1978) que estudaram como a Contabilidade pode ser afetada por uma ampla quantidade de variáveis contingentes (tecnologia, ambiente e estratégia).

O ambiente em que a empresa está inserida sofre influência interna (exemplo, um sistema de controle) e externa (governo, fornecedores, etc.). Como resultado desses fatores tem-se ameaças e oportunidades, as quais não devem ser ignoradas. Segundo Silva (2001, p. 62), “oportunidades existem na forma de mercados, recursos e outras condições externas que a organização pode explorar para crescer e prosperar”. Cita ainda que, ameaças “podem surgir de novos competidores, que desafiam o nicho ou a posição de mercado, de condições legais ou políticas, de mudanças demográficas globais”.

As contingências afetam todas as empresas, independente do ramo de atuação e tamanho, porém, este estudo busca analisar especificamente empresas do agronegócio. No Brasil o agronegócio é setor de produção com participação representativa para a economia, acompanhando a evolução do comércio mundial. Segundo Ministério da Agricultura Pecuária e Planejamento (MAPA) “o comércio mundial do agronegócio cresceu 57% entre os anos de 1997 e 2006” (BRASIL, 2009).

Nesse sentido, busca-se responder à seguinte questão de pesquisa: qual o papel da controladoria na adequação às contingências ambientais das agroindústrias de carne e derivados listadas na Bovespa? O objetivo é verificar o papel da Controladoria na adequação das empresas do agronegócio listadas na Bovespa às contingências identificadas nos seus relatórios anuais.

A contribuição deste estudo está na identificação das contingências evidenciadas no relatório da administração das agroindústrias brasileiras listadas na Bovespa, com o objeto de identificar tais contingências e relatar como a Controladoria pode estar trabalhando para prevenir e minimizar seus efeitos na organização, podendo assim colaborar com a gestão da empresa.

Com o relato das contingências enfrentadas e das ações tomadas pelas organizações estudadas, este estudo poderá contribuir com as demais empresas que enfrentam as mesmas contingências, uma vez que essas ações listadas podem servir de parâmetros para as demais empresas que enfrentam as mesmas contingências.

2 TEORIA DA CONTINGÊNCIA E CONTINGÊNCIAS AMBIENTAIS

A continuidade de uma organização depende de vários fatores, entre eles o ambiente, a estrutura e a estratégia adotada pela organização. No âmbito de se compreender a relação entre esses fatores e a organização, desenvolveu-se a Teoria da Contingência. Para Guerreiro, Pereira e Rezende (2005, p. 1), ela busca “explicar o processo de mudança organizacional interno e externo das organizações e suas interdependências com os fatores ambientais”. Destacam que faz isso relacionando e explicando fatores tais como: “a taxa de mudança, o grau de complexidade do ambiente externo à organização, as variáveis indutoras ao processo de mudança, as forças e fraquezas internas da organização, valores, objetivos, habilidades e atitudes dos administradores e trabalhadores da organização”.

Desde a década de 60, em que se encontram indícios do surgimento dessa teoria, diversas pesquisas a respeito da teoria da contingência foram realizadas. Como primeiros pesquisadores sobre o tema podem ser citados: Burns e Stalkles (1961), que estudaram a relação entre o ambiente externo da organização e as práticas administrativas; Chandler (1962), que pesquisou a adaptação da estrutura da organização a suas estratégias; Woodward (1965), que pesquisou a respeito da tecnologia e a organização; e Lawrence e Lorsch (1972), que pesquisaram o ambiente. Todavia, as conclusões dos estudos culminaram em um mesmo ponto. Para a organização obter sucesso não existe apenas um caminho ideal, mas depende tanto do ambiente interno como externo da empresa, pois esses ambientes irão definir aspectos a respeito das “estratégias, estruturas tecnológicas, operacional e de performance das organizações” (ANDRADE; AMBONI, 2007, p. 188).

A principal ênfase da teoria da contingência prevê que tudo é relativo na organização, ou seja, existe uma relação entre o ambiente e as técnicas administrativas que serão utilizadas para o alcance dos objetivos da empresa. Nessa relação se encontram as variáveis dependentes e independentes. O ambiente é considerado a variável independente e as técnicas administrativas as variáveis dependentes (SILVA, 2001). Para Gibson et al. (2006, p. 410), contingências são “demandas de uma determinada situação”. Essas demandas são originárias tanto das incertezas ambientais internas como externas, do qual ela participa. Para Donaldson (1999, p. 105), “a organização ótima é contingente a esses fatores”.

Neste estudo algumas variáveis, tanto dependentes como independentes, serão tratadas mais profundamente. Algumas delas servem de base para a formação e continuidade da organização, como por exemplo, condições legais. Hall (2004, p. 195-196) ressalta que é uma condição que afeta todas as organizações e cita a afirmação de Edelman (1990), “quando uma nova lei é promulgada ou uma interpretação modificada, as organizações precisam fazer algumas mudanças, caso a lei seja relevante para elas”. Destaca ainda que, existem setores jurídicos permanentes nas empresas, uma vez que “temas relativamente simples, como regulamentação tributária e trabalhista, são importantes para todas as organizações”.

Outras variáveis que afetam as organizações são as condições políticas. Hall (2004) aduz que essas se refletem em nível local, nacional e global. Encontram-se também as condições econômicas. Segundo Hall (2004), os administradores consideram essa variável fundamental, podendo também ser fonte de limitação e notável indicador das prioridades das organizações. Outra variável diz respeito às condições ecológicas, uma vez que fatores climáticos e geográficos balizam a alocação de recursos das organizações, outra saída é a acomodação da empresa em territórios em que elas possam se beneficiar das condições do meio ambiente.

Há também variáveis mercadológicas, como clientes, fornecedores e concorrentes, e variáveis administrativas. Segundo Robbins (2002, p. 90-91), essas “são uma das principais incertezas ambientais”. Os clientes podem variar de gosto; os fornecedores podem variar o preço da matéria-prima e de mão de obra podem ocorrer variação na oferta, o que acarretaria em ociosidade na produção; e a concorrência, frequentemente muda de estratégia, ou quando não, surgem novos concorrentes no mercado, obrigando as empresas a se adequarem ao novo ambiente.

Segundo Donaldson (1999, p. 113-114), “a estrutura ajusta-se ao que há de contingente, que, por sua vez se ajusta ao meio ambiente”. Dessa forma, a empresa está buscando um meio de harmonizar as contingências identificadas à sua estrutura organizacional, ou seja, a empresa ajusta sua estrutura às circunstâncias contingenciais. Fisher (1995, p. 24) e Otley (1980) sustentam que “a premissa central da Teoria da Contingência é a de que não há sistemas de controle gerenciais que se apliquem em todas as circunstâncias”. Porém, as organizações buscam utilizar-se de mecanismos de controle que melhor se adequem às suas contingências.

Woods (2009) defende o uso da Teoria da Contingência, pois reconhece a influência do contexto organizacional nos sistemas de controles gerenciais. Donaldson (1999, p. 105) destaca que “entre os estudos organizacionais, a Teoria da Contingência tem fornecido um paradigma coerente para a análise da estrutura das organizações”. O mesmo autor cita que a abordagem e estudo de entidades pela ótica da contingência fornecem elementos contundentes de análise, do porque os sistemas gerenciais formais reagem às mudanças do ambiente, em específico a utilização ou não de uma ferramenta de gestão em detrimento de outra.

Thomas (1991) comenta que a Teoria da Contingência, usada como enfoque para estudos na Contabilidade Gerencial, identifica uma série de diferentes categorias ou tipos de variáveis, em relação a quinze variáveis ambientais que Choi e Mueller (1978) identificaram. O autor conclui que se destacam entre as que afetam o desenvolvimento da Contabilidade as que seguem: tipo de economia, sistema jurídico, sistema político, natureza das empresas, clima social, estabilidade da moeda, nível de sofisticação da gestão das empresas, grau de influência legislativa nos negócios, presença de regulação estatal no negócio, fase de desenvolvimento da nação (região), padrão de crescimento da economia, nível de educação, sendo algumas delas já tratadas no estudo.

2.1 A Controladoria e as Contingências Ambientais

As categorias ou variáveis ambientais contempladas na Teoria da Contingência, quando relacionadas ao processo de gestão das organizações podem ser suportadas pela Controladoria, por meio das informações que esta fornece aos gestores. Borinelli (2006, p. 209) concebe a Controladoria como “órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial”.

Explica que essas informações são demandadas: “(i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores [...]; (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões”.

A Controladoria é o órgão responsável pelo gerenciamento das informações que têm a finalidade de auxiliar na tomada de decisões. Estrutura um sistema de informações que pretende estar apto a suprir as necessidades da empresa, referente a informações econômicas, patrimoniais, financeiras e operacionais. Portanto, é um órgão que busca suprir as necessidades de informações dos gestores e ser capaz de subsidiar todo o processo de gestão. Fietz, Costa e Beuren (2007, p. 32) destacam que a Controladoria “passa a ser de fundamental importância no sentido de propiciar aos gestores informações para a tomada de decisão e para o acompanhamento da real situação da empresa”.

Martin (2002, p. 16) comenta a importância de a Controladoria compreender o meio ambiente da empresa. O autor adverte que, para a Controladoria esse entendimento é essencial, “pois é o ambiente e suas forças que, na verdade, estão na base das estratégias, e estas correspondem aos planos de ação e disposição de recursos segundo os quais as empresas procuram obter competitividade e produzir valor de forma crescente e sustentável”. O autor cita que o ambiente do qual a empresa participa é fundamental para seus planos estratégicos, assim a compreensão desse ambiente por parte da Controladoria é uma condição “*sine qua non*” para traçar seu plano estratégico.

A Controladoria como órgão de suporte ao processo de gestão direciona a organização, orientando-a no ambiente marcado por constantes mudanças. De acordo com Guerra (2007, p. 37), a primeira pesquisa relacionando controle gerencial e Teoria da Contingência, que obteve a devida atenção foi a de Khandwalla (1972). Que analisou “o impacto das variáveis contingências ambientais, sob uma de suas dimensões - a competitividade - sobre o sistema de controle gerencial”. Waterhouse e Tiessen (1978) usaram a referida teoria para identificar características do contexto (ambiente) para adequar sistemas de gestão e controle.

2.2 Pesquisas Realizadas com a Teoria da Contingência e a Controladoria

Otley (1980), com o trabalho “*The Contingency Theory of management accounting achievement and*

prognosis”, produziu um dos estudos basilares sobre a abordagem da Contabilidade com o uso da Teoria da Contingência, apontando inicialmente que essa teoria tem importância na pesquisa dos sistemas de Contabilidade Gerencial ou no processo contábil de gestão. A revisão efetuada pelo autor objetiva identificar um quadro com aspectos teóricos minimamente necessários para o desenvolvimento da teoria, o que é apresentado com base nas pesquisas efetivadas sobre o tema até a data. Concluiu que: primeiro, as variáveis contingenciais ainda não estão bem elucidadas, exigindo mais estudos teóricos e empíricos; segundo, considerações explícitas sobre a eficácia organizacional é uma parte vital da teoria da contingência e o sistema de controle; e terceiro, a Teoria da Contingência Organizacional é tão fraca quanto o sugerido na literatura, no entanto os estudos efetivamente realizados nas organizações têm sido as melhores opções.

Waweru, Hoque e Uliana (2004), na pesquisa intitulada “*Management accounting change in South Africa: case studies from retail services*”, estudaram quatro empresas prestadoras de serviços na África do Sul, para verificar as mudanças na Contabilidade Gerencial a partir do ambiente onde estavam inseridas, tendo como referência a Teoria da Contingência. Questionaram entre outros pontos, se as empresas do escopo do estudo mudaram significativamente nos últimos dez anos anteriores à data do estudo. No estudo os autores partem da mesma premissa básica da Teoria da Contingência apontada por Fisher (1995). Assim utilizaram os seguintes fatores contingentes que podem influenciar a mudança na gestão de sistemas de Contabilidade, nos ambientes onde estão inseridas as organizações: econômicos, desregulamentação/concorrência global, avanço tecnológico e tamanho e tipo de organizações. Como resultado foi apontado à ideia de que os ambientes internos e externos de uma organização têm efeitos sobre os sistemas de controle gerencial, resultados que segundo os autores vão ao encontro dos estudos de Bringnall (1997), Chapman (1997) e Otley (1980).

Molinari e Guerreiro (2004) realizaram pesquisa intitulada “Teoria da Contingência e Contabilidade Gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na Controladoria do Banco do Brasil”, com o objetivo de identificar a influência da contingência no sistema de Contabilidade Gerencial de uma empresa. Para tanto, os autores realizaram um estudo de caso para descrever como no Banco do Brasil a referida teoria foi identificada. Concluíram que, identificando uma contingência a organização, objetivando sua continuidade, pode adaptar seu Sistema de Controle Gerencial (Contabilidade

Gerencial) para manter-se no mercado e enfrentar as demandas que o ambiente apresenta.

Aguiar e Frezatti (2007) realizaram estudo intitulado “Sistema de controle gerencial e contextos de processos de estratégia: contribuição da Teoria da Contingência”, objetivando identificar quais foram as contribuições que o conceito de adequação contingente (*fit*) – seleção, interação e sistema, trouxeram para formular e utilizar um sistema de controle gerencial no processo de estratégia. Para o alcance desse objetivo utilizaram a metodologia de análise de conteúdo. Como principal resultado os autores observaram que a utilização da seleção foi a definição de adequação contingente menos utilizada, e a abordagem interação foi a mais utilizada. Concluíram que, quando se fala em controle gerencial, as informações são os elementos mais utilizados, por outro lado, em se tratando de processo de estratégia, as estratégias e incertezas são os focos das pesquisas.

Bortolucci e Frezzatti (2008) efetuaram pesquisa intitulada “a Contabilidade Gerencial sob a perspectiva contingencial: a influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário modelada por equações estruturais”, com o objetivo de compreender a relação entre as características orçamentárias, variáveis contingenciais (ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte) e desempenho. Para tal fizeram uso de técnica estatística para aferir se existia relação entre as variáveis propostas, e aplicação de questionário. Como principal resultado evidenciou-se que existe relação entre as variáveis contingenciais e o desempenho. Fazendo uso do modelo selecionado, concluíram que as variáveis contingenciais interferem no desempenho empresarial.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa caracteriza-se como exploratória. Quanto à característica exploratória, segundo Beuren (2008, p. 80) “normalmente ocorrer quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada”. Logo, a característica exploratória da pesquisa encontra-se no momento em que se relacionam as contingências enfrentadas pelas empresas do agronegócio e a posição da Controladoria frente a elas, apresentando perspectivas do tema no segmento do agronegócio.

O procedimento de pesquisa foi o estudo documental. Segundo Beuren (2008, p. 89) “esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor”, o autor segue afirmando que “sua notabilidade é justificada no momento em que se

podem organizar informações que se encontrem dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta”. Assim, a característica documental deste estudo encontra-se na coleta das demonstrações contábeis a fim de extrair os relatórios da administração das empresas estudadas.

Como critérios de seleção das empresas foram considerados os seguintes: as empresas deveriam ser do ramo da agroindústria, brasileiras e estarem listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) no ano 2009. Assim a população da pesquisa compreendeu sete empresas listadas no sítio da Bovespa (www.bovespa.com.br): Excelsior, JBS, Marfrig, Minerva, Minupar, Perdigão S.A. e Sadia S.A.

Quanto à coleta dos dados, inicialmente pesquisadas as demonstrações contábeis das empresas, publicadas nos *sites* das mesmas. Considerou-se o período de 2004 a 2006 para coleta das contingências identificadas pelas mesmas no relatório da administração. Quando a empresa não disponibilizava as demonstrações contábeis em seu *site*, recorria-se ao *site* da Bovespa (www.bovespa.org.br). Para a única empresa em que foi necessário recorrer ao *site* da Bovespa foi a Excelsior, para capturar as demonstrações contábeis.

Num segundo momento foi enviado via *e-mail* às empresas um questionário, no intuito de identificar como a Controladoria da empresa trabalha as Contingências encontradas nas suas demonstrações contábeis. O questionário constituiu-se de seis variáveis contingenciais: legais, políticas, ecológico-sanitárias, econômicas, administrativas e mercadológicas. Para envio do questionário foi feito primeiro um contato via telefone com as empresas. Neste primeiro contato, buscava conversar com uma pessoa do setor de Contabilidade, para a qual seria enviado o questionário. Das empresas contatadas, duas retornaram os questionários, a Perdigão S/A e a Minerva S/A.

As variáveis contingenciais identificadas nos relatórios anuais foram encontradas mediante a técnica da análise de conteúdo. Segundo Bardin (2004, p. 31), é “um conjunto de técnicas de análise das comunicações”. Afirma ainda que “[...] com maior rigor, será um único instrumento, mas marcado por uma grande disparidade de formas e adaptável a um campo de atuação muito vasto: as comunicações”. Martins e Théophile (2007, p. 95) explicam que “é uma técnica para se estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva e sistemática”. Afirmando ainda que a análise de conteúdo busca “inferências confiáveis de dados e informações com respeito a

determinado contexto, a partir de discursos escritos ou orais de seus atores e/ou autores”.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa. De acordo com Gil (1999, p. 136), “uma das principais características da pesquisa qualitativa é a predominância da descrição”. Raupp e Beuren (2006, p. 91) destacam que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, assim a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Efetou-se a análise de dados através da apresentação das descrições obtidas junto aos questionários encaminhado pelas empresas objeto de estudo, respondidos pelos responsáveis pelo setor de Controladoria ou de Contabilidade na ausência desse setor na organização. No Quadro 1 estão representadas as respostas das empresas referentes às contingências legais.

Conforme Quadro 1, a postura da Perdigão S/A frente às contingências tributárias demonstra que a atividade operacional é delegada ao setor jurídico da companhia, contudo, denota que a Controladoria atua em conjunto com o setor jurídico no controle dos processos. A Minerva S/A evidencia que as contingências tributárias da companhia e o volume de créditos que possui junto ao fisco criaram uma postura voltada à liberação ágil de créditos, mas argumenta que em caso de identificação de uma contingência tributária existe um setor exclusivamente responsável que operacionaliza as ações. Quanto à prevenção de tais contingências, percebeu-se que ambas realizam ações preventivas, a Perdigão S/A com planejamento tributário e a Minerva S/A com ações proativas perante o fisco.

Com relação às contingências trabalhistas, a Perdigão S/A destaca que a área trabalhista em conjunto com a Controladoria divide a gestão dos processos trabalhistas, para melhor reagir às contingências trabalhistas. A Minerva S/A informou que a Diretoria de RH (Recursos Humanos) é responsável por tal assunto, e que a Controladoria participa dos processos internos, contudo não explicita se demandas trabalhistas fazem parte ou não do processo gerencial interno. Na prevenção a essa contingência as duas empresas se organizam diferentemente, a Perdigão S/A atua fundamentada nas normas referentes aos trabalhadores, foi mais específica,

informou atuar de forma preventiva quanto a acidentes, segurança e as necessidades dos funcionários.

Depreende-se do exposto que para o atendimento das contingências legais, de modo geral, as empresas reportam-se mais ao setor jurídico do que à Controladoria, evidenciando a necessidade de se ter um setor responsável por leis dentro da organização. Tal coaduna com a afirmação de Edeman (1990 apud HALL, 2004), o qual destaca que existem setores jurídicos permanentes nas empresas, uma vez que, “temas relativamente simples, como regulamentação tributária e trabalhista, são importantes para todas as organizações”.

No Quadro 2 estão representadas as respostas das empresas quanto às contingências políticas no que concerne às contingências políticas referentes à paralisação de importações e exportações, conforme Quadro 2, a Perdigão S/A informou que não foi afetada por tais contingências, embora ela tenha identificado diminuição de sua exportação. A Minerva S/A reporta que identificou grande impacto na sua produção, devido a exigências comerciais dos países compradores. Dessa forma, cabe a Controladoria a responsabilidade de indicar novos mercados, tanto para a venda quanto para a compra de seus produtos. Conforme declaração das empresas, essas contingências refletem-se diretamente na sua produção, possibilitando a empresa tomar decisões referentes a quanto e qual produto produzir.

Hall (2004) afirma que os administradores consideram as contingências políticas uma variável fundamental, podendo também ser fonte de limitação e notável indicador das prioridades das organizações. Quanto à prevenção de futuras contingências desse tipo, observaram-se diferentes posturas, a Perdigão S/A, por não ter identificado esse tipo de contingência, não possui plano de prevenção. A Minerva S/A se previne quanto a riscos sanitários, buscando o maior número de certificações sanitárias, assim, argumenta a empresa, que está mais apta a ingressar em novos mercados caso seja necessário.

Quanto às contingências oriundas de greve federal dos portos, a empresa Perdigão S/A mencionou que a Controladoria participa das avaliações de possíveis contingências desse tipo, e quando constatado algum fato relevante, decorrente dessa contingência, evidencia nas demonstrações contábeis. Contudo, para a empresa é uma contingência que está fora de sua alçada, assim não possui plano para possível contenção. A Minerva S/A informou que na identificação dessa contingência busca reduzir sua produção, e solicita à Controladoria novos

volumes de produção, contudo afirma também não possuir plano de prevenção para tais contingências.

Sobre contingências políticas, em específico os acordos com o governo, a Perdigão S/A afirma que possui postura rígida no atendimento das regras do governo, e a

Controladoria participa ativamente no processo de gestão. A Minerva S/A reportou que os acordos com o governo são de natureza tributária, e que a Controladoria participa junto à superintendência tributária na gestão dessas contingências.

QUADRO 1 – Respostas das empresas quanto às contingências legais

CONTINGÊNCIAS LEGAIS	PERDIGÃO S/A	MINERVA S/A
Contingência Tributária: IPI, ICMS, IR, CSLL		
a) Quando identificada uma contingência tributária, qual o procedimento adotado pela empresa?	O processo é analisado pela área jurídica e é feita uma avaliação do risco de perda.	A companhia tem uma postura proativa em relação ao fisco. Em virtude de sermos credores de impostos, nós provocamos o fisco para analisar os nossos números o quanto antes para a liberação dos créditos. Qualquer contingência que surja é sanada na hora.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência tributária?	Os reflexos são positivos. Com o controle dos processos contingentes a apropriação ao resultado ocorre sempre no período de competência.	Em 2008 não tivemos nenhuma contingência relevante, temos sido bastantes conservadores quanto a isso em nossos balanços. Há processos de PIS/COFINS na base de cálculo do ICMS, sobre o crédito prêmio de IPI e sobre o INSS Agroindústria tramitando na Justiça, que nos beneficiariam sobremaneira em caso de ganho.
c) Qual foi o papel da Controladoria frente a essas contingências tributárias?	O papel da Controladoria é fundamental nesse processo, não somente no controle e registro dos processos de contingências, mas principalmente na parceria com a área jurídica na avaliação dos processos.	Dada a importância de nossos créditos tributários perante o Governo, a companhia possui uma superintendência exclusiva para lidar com os assuntos tributários e acelerar a normatização dos créditos.
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências tributárias, como as ocorridas?	Com planejamento tributário.	Continuando a agir pro ativamente perante o fisco
Contingência Trabalhista: Processos trabalhistas		
a) Quando identificada uma contingência trabalhista, qual o procedimento adotado pela empresa?	O processo é analisado pela área trabalhista e feita avaliação do risco.	É imediatamente reconhecida em balanço.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência trabalhistas?	Os reflexos são positivos. Contabilmente estamos registrando no período de competência todos os casos em há risco que se reflete no resultado.	Em 2008 apenas os já reconhecidos anteriormente.
c) Qual foi o papel da Controladoria frente a essas contingências trabalhistas?	A Controladoria trabalha em parceria com a área trabalhista na análise dos processos, no controle e registro dos processos.	A Controladoria está focada nas questões gerenciais (internas à empresa). Este assunto é tratado diretamente pela Diretoria de RH.
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências trabalhistas, como as ocorridas?	Há uma política de acompanhamento das normas de segurança e saúde do trabalho, a garantia das necessidades primárias dos colaboradores sempre foi uma preocupação da Empresa.	Continuar a atuar conforme a norma.

Fonte: dados da pesquisa

QUADRO 2 – Respostas das empresas quanto às contingências políticas

CONTINGÊNCIAS POLÍTICAS	PERDIGÃO S/A	MINERVA S/A
Contingências Políticas: Paralisação por bloqueio da exportação ou importação		
a) Quando identificada a contingência de paralisação por bloqueio da exportação ou importação, qual o procedimento adotado pela empresa?	Nesses casos não há registros de contingências.	Paralisa-se a produção impactada pelos mercados bloqueados e redireciona-se a carteira de pedidos.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência por bloqueio da exportação ou importação?	Recentemente todas as empresas exportadoras tiveram seus volumes de exportações reduzidos por conta de paralisações em portos, sem registro de processo contingente.	Neste ano tivemos impactos grandes com as novas exigências da União Europeia para a carne Brasileira
c) Qual foi o papel da controladoria frente a essa contingência por bloqueio da exportação ou importação?	Como não houve registro de processo contingente a área de Controladoria não teve participação.	Indicar para qual mercado redirecionar as vendas/compras.
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências por bloqueio da exportação ou importação, como a ocorrida?	Esse é um processo externo, não temos ações efetiva.	Normalmente, os bloqueios são provocados por problemas comerciais mascarados por exigências sanitárias. Nossas medidas são: diversificação do risco sanitário (tendo plantas funcionando em vários Estados) e tendo sempre o maior nível de certificação sanitária.
Contingências Políticas: Greve Federal e dos portos		
a) Quando identificada uma contingência por greve federal e dos portos, qual o procedimento adotado pela empresa?	É submetido à área competente para avaliação e se constatado um fato que deva ser levado em consideração no balanço ou demonstração de resultado, são tomadas as providências contábeis.	Revisam-se os volumes de produção para evitar despesas com armazenagem.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência greve federal e dos portos?	Redução nos volumes de exportações.	Em 2008 nada de relevante ocorreu.
c) Qual foi o papel da Controladoria frente a essa contingência greve federal e dos portos?	A Controladoria participa diretamente da avaliação do processo juntamente com a área técnica.	Indicar os novos volumes de produção.
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências de greve federal e dos portos, como a ocorrida?	Esse é um processo externo, não há possibilidade de tomada de decisão para melhora do processo.	Não temos nenhum plano de contingência para este problema.
Contingências Políticas: Acordos com o Governo		
a) Quando identificada uma contingência decorrente de acordos com o governo, qual o procedimento adotado pela empresa?	É encaminhado processo para a área competente para análise.	Todos os nossos acordos com o governo são da parte tributária, valendo para eles tudo o que foi dito sobre as contingências tributárias.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência de acordos com o governo?	Até o momento não tivemos nenhum processo dessa natureza.	-
c) Qual foi o papel da Controladoria frente a essa contingência decorrente de acordos com o governo?	A Controladoria participou da análise do processo juntamente com a área envolvida diretamente.	-
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências relacionadas com acordos com o governo como a ocorrida?	A empresa mantém comportamento rígido nessa questão, não há envolvimento em assuntos políticos.	-

Fonte: dados da pesquisa

No que se refere às contingências ecológicas e sanitárias, o Quadro 3 representa as respostas das empresas quanto a essas contingências.

Conforme Quadro 4, a Perdígão S/A não identificou contingências do tipo ecológica/sanitária, mais especificamente contingências climáticas, porém destacou que, caso a empresa detecte essa contingência enviará para avaliação área especializada no assunto. A Minerva S/A comentou que, quando identificada essa contingência

busca redirecionar sua produção para áreas não afetadas. A Minerva S/A foi mais contundente quanto ao procedimento tomado pela empresa quando identificada tal contingência. Talvez pelo fato da Minerva S/A já ter identificado tal contingência, ao contrário da Perdígão S/A que não teve essa contingência.

As duas empresas informaram que a Controladoria participa no processo de decisão caso essa contingência seja identificada, mas de formas diferentes.

QUADRO 3 – Respostas das empresas quanto às contingências ecológicas e sanitárias

CONTINGÊNCIAS ECOLÓGICAS/SANITÁRIAS	PERDIGÃO S/A	MINERVA S/A
Contingências Ecológica/Sanitárias Variações Climáticas		
a) Quando identificada uma contingência relacionada às variações climáticas, qual o procedimento adotado pela empresa?	É encaminhado processo para a área técnica responsável efetuar avaliação.	Direciona-se a produção para regiões não afetadas.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência variações climáticas?	Dessa natureza não tivemos nenhum processo.	Em 2007 tivemos um impacto nos custos de aquisição de gado devido à seca que aconteceu no último semestre, que levou à escassez de gado.
c) Qual foi o papel da Controladoria frente à contingência variações climáticas?	Participação no processo de avaliação juntamente com a área técnica.	Indica para qual planta redirecionar a produção.
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências de variações climáticas como as ocorridas?	São tomadas medidas preventivas para minimizar efeito de eventuais fenômenos climáticos, quando identificado risco. Quanto a riscos sanitários, a empresa pratica política rígida de controle em todo o processo produtivo e de distribuição dos produtos acabados.	Temos uma equipe de <i>research</i> colhendo informações sobre gado e possíveis novas crises de abastecimento, para antecipar os problemas.
Contingências Ecológicas/Sanitária: Febre Aftosa e/ou Gripe Aviária		
a) Quando identificada a contingência febre aftosa e/ou gripe aviária, qual o procedimento adotado pela empresa?	Encaminhado para as áreas competentes para avaliação.	Direciona-se a produção para regiões não afetadas.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência febre aftosa e/ou gripe aviária?	Dessa natureza podemos citar o caso recente da febre aviária. O reflexo sentido nesse caso foi a redução no volume de exportações para os países da zona de risco.	Em 2006, 2007 e 2008, as exportações de nossas plantas nos Estados de SP e MS foram proibidas por causa da aftosa. A gripe aviária foi boa para nosso negócio pois aumentou o consumo de carne de boi e nos deu poder de barganha nos portos que ficaram ociosos.
c) Qual foi o papel da Controladoria frente a essa contingência de febre aftosa e/ou gripe aviária?	A empresa investe no controle sanitário como uma ação preventiva.	Indica para qual planta redirecionar a produção.
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências de febre aftosa e/ou gripe aviária como as ocorridas?	Mantendo a mesma política de acompanhamento e seriedade como o assunto é tratado.	Temos uma equipe de <i>research</i> colhendo informações sobre gado e possíveis novas crises de abastecimento.

Fonte: dados da pesquisa

QUADRO 4 – Respostas das empresas quanto às contingências econômicas

CONTINGÊNCIAS ECONÔMICAS	PERDIGÃO S/A	MINERVA S/A
Contingências Econômicas: Variação Cambial		
a) Quando identificada a contingência variação cambial, qual o procedimento adotado pela empresa?	É encaminhado processo para avaliação da área responsável.	-
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência variação cambial?	Não tivemos nenhum processo em que foi tratada a variação cambial ou monetária separadamente da questão principal do processo.	-
c) Qual foi o papel da Controladoria frente a essa contingência variação cambial?	A Controladoria participa da avaliação do processo juntamente com a área responsável.	-
d) Como a empresa pretende evitar uma futura contingência variação cambial, como a ocorrida?	Para se precaver é preciso praticar política séria de escrituração, reconhecendo no balanço patrimonial e no demonstrativo de resultado todos os fatos.	-
Contingências Econômicas: Variações nos preços das <i>Commodities</i>		
a) Quando identificada a contingência variação de <i>commodities</i> , qual o procedimento adotado pela empresa?	Não tivemos nenhum caso dessa natureza. Caso haja, deve-se apurar o efeito dessa variação de preços para que seja considerado no balanço e demonstrativo de resultado do período.	Tenta-se o repasse imediato para a ponta da compra.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência variação de <i>commodities</i> ?	Não tivemos nenhum caso que tenha sido considerado.	No final de 2008 os preços internacionais da carne caíram fortemente devido à crise econômica.
c) Qual foi o papel da Controladoria frente a essa contingência variação de <i>commodities</i> ?	A Controladoria participa diretamente da avaliação e elaboração do efeito desse fato, no resultado	Trabalhou com a tesouraria com <i>hedges</i> para evitar flutuações.
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências variações de <i>commodities</i> como a ocorrida?	Esse é um fato externo que influencia no custo de aquisição desses <i>commodities</i> e que precisa ser registrado pelo custo real de aquisição do momento, assim não há muito a que se fazer.	Intensificar nosso trabalho de <i>research</i> de mercado.
Contingências Econômicas: Variações nos custos de Transporte		
a) Quando identificada a contingência variações nos custos dos transportes, qual o procedimento adotado pela empresa?	Não tivemos nenhum caso dessa natureza. Caso ocorra acredito que deva se praticar o mesmo tratamento de processo anterior.	Repassar imediatamente ao preço de venda.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência variações nos custos de transportes?	Não tivemos nenhum caso que tenha sido dado tratamento especial. A variação do custo de transporte é assumida no momento da realização.	Em 2008 observamos diminuição proporcional em nossas despesas com transporte: a) pelo maior <i>mix</i> de vendas, que necessitam menos despesas com transporte; b) maior poder de negociação junto às companhias marítimas, devido à ociosidade.
c) Qual foi o papel da Controladoria frente a essa contingência variações nos custos de transportes?	A Controladoria participa diretamente da avaliação juntamente com a área responsável.	Promover estudos de mudança de modal de transporte e fornecedores.
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências variações nos custos de transporte, como as ocorridas?	Esse é fato externo que não permite muitas ações de prevenção e que também influencia diretamente no custo de aquisição.	Continuar observando de perto o mercado para não ser pego de surpresa.

Fonte: dados da pesquisa

Na Minerva S/A a Controladoria indica um lugar para redirecionar a produção, enquanto que na Perdigão S/A a Controladoria participa da avaliação dessa contingência. Quanto à prevenção de tais contingências, as duas empresas afirmaram possuir medidas preventivas. Porém, nenhuma das duas afirmou tomar a medida que Hall (2004) indica para tal situação, que é a instalação da empresa em lugares que o clima é favorável à sua produção.

Quanto à contingência ecológico-sanitária, mais especificamente gripe aviária e febre aftosa, conforme demonstrado no Quadro 4, a Perdigão S/A identificou a contingência devido à gripe aviária que impactou no volume de produção, mas não mencionou qual o papel da Controladoria frente à identificação dessa contingência. A Minerva S/A informou que as plantas produtivas de São Paulo/SP e Mato Grosso do Sul/MS, em detrimento da febre aftosa, foram impedidas de operacionalizar a produção. Informou também que a ocorrência da gripe aviária trouxe benefícios (aumento do consumo de carne bovina/redução das taxas de uso de portos pela ociosidade), e que a Controladoria, frente à tal contingência, participou da equipe de pesquisa para atuar na resolução das demandas.

No grupo de contingências ecológico-sanitárias os reflexos na Controladoria das companhias são totalmente diferentes. A Perdigão S/A não reporta adequação, a Minerva S/A descreve no questionário as mudanças efetivadas no sistema de controle em face da contingência ambiental em questão.

No Quadro 4 estão representadas respostas das empresas quanto às contingências econômicas

A companhia Minerva S/A não respondeu esse grupo de contingências identificadas nos relatórios anuais da companhia. A Perdigão S/A reportou que, quando identificadas contingências desse tipo são encaminhadas para áreas específicas, mais uma vez não declarando qual. Todavia afirma que a Controladoria participa do processo de avaliação dessa contingência junto à área específica.

Quanto à contingência as variações nos preços das *commodities*, identificadas no Quadro 5, a Perdigão S/A indicou que a Controladoria participa da gestão dessas contingências, mesmo não tendo se deparado com essa contingência na empresa. Ressaltou que, por serem fatores externos, “não há muito que se fazer”, indo ao encontro de suas declarações no relatório da administração da companhia. Nele, a administração da empresa afirma ter processo de gestão para controlar as variações de preços das *commodities* (soja, milho, outras) por serem base para alimentação dos animais e fator relevante no cálculo do custo de produção ou de aquisição.

No caso da Minerva S/A, a empresa declara que, quando identificada essa contingência repassa o valor para o comprador do seu produto. Destaca também que há equipe de pesquisa para gerenciar as contingências inerentes à variação de preços de *commodities* e que a Controladoria trabalha junto ao setor de tesouraria para evitar possíveis flutuações do câmbio.

No Quadro 5 estão representadas as respostas das empresas quanto às contingências devido a variações no preço de transporte

Quanto às contingências administrativas e mercadológicas, conforme Quadro 5, as empresas adotam procedimentos diferenciados. A Perdigão S/A declara que a empresa busca formular provisões para tais contingências, enquanto que a Minerva S/A trabalha diretamente na produção para voltar ao equilíbrio. Porém, as duas informaram que a Controladoria atua diretamente nessas medidas, tanto no cálculo das provisões como dos possíveis ajustes. Os resultados dessas contingências, de acordo com a Perdigão S/A, são sentidos diretamente no resultado do exercício. A Minerva S/A declarou que como resultado percebeu ociosidade na produção de algumas plantas.

No que concerne às prevenções dessas contingências, a Perdigão S/A reportou que para as prevenções das contingências administrativas adota o sistema de revisão dos processos em busca de possíveis falhas. Contudo, quanto às prevenções das contingências mercadológicas a empresa declarou que, por ser uma contingência externa, ela não possui plano de prevenção. A Minerva S/A, para as contingências administrativas e mercadológicas, adota o mesmo sistema na prevenção, pesquisa de mercado e acompanhamento dos KPI's - *Key Performance Indicators* (Indicadores-Chave de Desempenho).

Analisando o quadro das contingências administrativas, as duas companhias declararam impacto na Controladoria referente às contingências identificadas nos seus relatórios anuais.

No Quadro 6 representa-se uma síntese dos resultados da pesquisa, se a Controladoria adequou-se às contingências ambientais identificadas por elas em seus relatórios anuais

No Quadro 6 observa-se que as empresas pesquisadas estão, de modo geral, com Controladoria adequada às contingências identificadas pelas organizações em seus relatórios anuais. A Perdigão S/A está com a Controladoria adequada para atuar com 10 contingências das 13 apontadas, enquanto a Minerva S/A está com sua Controladoria adequada para trabalhar com 9 contingências.

QUADRO 5 – Respostas das empresas quantos às contingências administrativas e mercadológicas

CONTINGÊNCIAS ADMINISTRATIVAS	PERDIGÃO S/A	MINERVA S/A
Ociosidade na produção, rescisão de contrato trabalhista, sucessão empresarial		
a) Quando identificada uma contingência de ociosidade na produção, rescisão de contrato trabalhista e sucessão empresarial, qual o procedimento adotado pela empresa?	É encaminhado processo para a área competente avaliar e efetuar o cálculo do valor da provisão a ser considerado.	Ajusta-se a produção ou os fatores de produção para retornar ao equilíbrio.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência de ociosidade na produção, rescisão de contrato trabalhista e sucessão empresarial?	O reflexo é sentido diretamente no resultado do período em que se está efetuando provisão.	No último trimestre de 2008, em virtude da crise econômica, tivemos acentuada ociosidade em algumas de nossas plantas.
c) Qual foi o papel da Controladoria frente a essas contingências (ociosidade na produção, rescisão de contrato trabalhista e sucessão empresarial)?	A Controladoria participa diretamente no cálculo do valor da provisão, juntamente com a área responsável.	Identifica-se onde efetuar os ajustes.
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências ociosidade na produção, rescisão de contrato trabalhista e sucessão empresarial, como as ocorridas?	Constantemente é feito revisão dos processos para identificar possíveis falhas.	Identifica-se onde efetuar os ajustes. Continua-se o trabalho de <i>research</i> de mercado. Continua-se no acompanhamento dos KPI's para identificar os desvios.
Contingência Mercadológica: Alta e/ou baixa demanda de clientes, fornecedores e concorrência		
a) Quando identificada uma contingência de alta/baixa demanda de clientes, fornecedores e concorrência, qual o procedimento adotado pela empresa?	Nesses casos deve-se encaminhar o processo para a área responsável efetuar avaliação e cálculo do valor a ser considerado.	Ajustar a produção ou os fatores de produção para retornar ao equilíbrio.
b) Quais foram os reflexos na empresa decorrentes da contingência alta/baixa demanda de clientes, fornecedores e concorrência?	O registro desses fatos reflete diretamente no resultado do período de apuração.	Ociosidade no final de 2008.
c) Qual foi o papel da Controladoria frente a essas contingências alta/baixa demanda de clientes, fornecedores e concorrência?	A Controladoria se envolve diretamente na avaliação e elaboração do valor a ser considerado, juntamente com a área responsável.	Identifica-se onde efetuar os ajustes.
d) Como a empresa pretende evitar futuras contingências alta/baixa demanda de clientes, fornecedores e concorrência como as ocorridas?	Esse é fato externo que não há muito que se fazer, em alguns casos é tendência de mercado.	Continua-se o trabalho de <i>research</i> de mercado. Continua-se no acompanhamento dos KPI's para identificar os desvios.

Fonte: dados da pesquisa

As contingências para as quais as empresas não possuem sua Controladoria adequada, a Perdigão S/A informou que a Controladoria não está em conformidade com a contingência ecológica/ sanitária, febre aftosa, enquanto que a empresa Minerva S/A encontra-se não adequada a uma contingência tributária: processos trabalhistas.

Assim percebe-se que, de modo geral, a Controladoria das empresas pesquisadas está adequada ao ambiente da sua organização. Embora as empresas sejam do mesmo segmento, produzem carne de animais, enfrentam ambientes diferentes (produtos de animais diferentes).

QUADRO 6 – Adequação da controladoria às contingências identificadas nos relatórios anuais

CONTINGÊNCIAS IDENTIFICADAS	PERDIGÃO		MINERVA	
	A Controladoria está devidamente adequada		A Controladoria está devidamente adequada	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Contingências Legais				
Contingência Tributária: IPI, ICMS, IR, CSLL.	x		Não identificou	Não identificou
Contingência Trabalhista: Processos trabalhistas	x			x
Contingências Políticas				
Paralisação por bloqueio da exportação ou importação	Não identificou	Não identificou	x	
Greve Federal e dos portos	x		x	
Acordos com o Governo	x		Não identificou	Não identificou
Contingências Ecológicas / Sanitárias				
Variações Climáticas	x		x	
Febre Aftosa e/ou Gripe Aviária		x	x	
Contingências Econômicas				
Variação Cambial	x		Não identificou	Não identificou
Variações nos preços das <i>Commodities</i>	x		x	
Variações nos custos de Transporte	x		x	
Contingências Administrativas				
Ociosidade na produção, rescisão de contrato trabalhista, sucessão empresarial	x		x	
Contingências Mercadológicas				
Alta e/ou baixa demanda de clientes, fornecedores e concorrência	x		x	

Fonte: dados da pesquisa

5 CONCLUSÕES

O estudo objetivou verificar o papel da Controladoria na adequação das empresas do agronegócio listadas na Bovespa às contingências identificadas nos seus relatórios anuais. Pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa, foi realizada inicialmente por meio de análise de conteúdo e, após, por aplicação de questionário com o *controller* das duas empresas do estudo de caso.

Constatou-se que frente às contingências legais, em se tratando das contingências tributárias, as organizações trabalharam com o setor jurídico para análise dessas contingências. Porém, a Perdigão S/A destacou a participação da Controladoria junto ao jurídico na análise dessas contingências. A empresa Minerva S/A afirmou ter um setor exclusivo para trabalhar essas contingências, contudo não comentou se a Controladoria participou ou não desse trabalho.

Em se tratando das contingências trabalhistas, a Perdigão S/A informou que a Controladoria participa ativamente da análise dessas contingências, enquanto que na Minerva S/A esse trabalho fica a cargo do setor de Recursos Humanos. Porém ambas buscam se prevenir diante dessas contingências aplicando as normas exigidas pelo governo.

No que concerne às contingências políticas, percebeu-se que a Perdigão S/A não identificou a contingência advinda de paralisação de importação e exportação, assim a empresa não apresentou plano de contenção para possíveis reconhecimentos futuros, fato esse, que pode futuramente trazer prejuízo para a organização, pois ela não se encontra preparada para essa possível contingência. A Minerva S/A encontra-se adequada a essa contingência, tanto a sua Controladoria, como possíveis planos de prevenção, devido ao

reconhecimento dessa contingência. Em se tratando de contingências de greve federal e dos portos, assim como contingências devido a acordos com o governo, as duas empresas estão adequadas a trabalhar com tais contingências. A Perdígão S/A comenta não ter sido atingida pela contingência advinda de acordos com o governo, todavia afirma que a Controladoria participaria ativamente de trabalhos decorrentes dessas contingências.

Nas contingências ecológico-sanitárias os procedimentos das empresas se diferenciam. A Perdígão S/A afirmou submeter a situação à avaliação da área competente enquanto que a Minerva S/A afirmou que redirecionou sua produção para outra região não afetada por tais contingências. Percebe-se que as empresas trabalham as contingências sanitário-ecológicas de modo diferente. Pela resposta da Minerva S/A, encontra-se um pouco mais preparada para tal contingência, pois ela possui uma possível saída caso a empresa seja atingida por tais contingências. No entanto, nas duas empresas a Controladoria participaria do processo de avaliação e solução do problema.

Quanto às contingências econômicas, mais especificamente a contingência de variação cambial, as duas empresas não identificaram tal problema, acarretando em nenhum plano de prevenção. Em se tratando da contingência advinda de variações de preço de *commodities*, como as duas empresas dependem de uma variedade de *commodities*, a sua Controladoria encontra-se preparada para atuar com essa contingência e sugerir planos alternativos.

Quanto às contingências administrativas e mercadológicas, as duas empresas encontram-se preparadas para tais contingências, uma vez que tanto a Minerva S/A quanto a Perdígão S/A comentaram que possuem procedimentos que identificam tais contingências, assim como planos de prevenção e atuação da Controladoria. Ambas tiveram reflexos advindos dessas contingências, a Minerva S/A comentou ter reconhecido ociosidade na sua produção, e a Perdígão S/A admitiu ter tido reflexo nos seus resultados.

Conclui-se que as empresas pesquisadas reagem frente à maioria das contingências identificadas, buscando ajuda na Controladoria ou em outro órgão que possa contribuir diante das contingências, para preparar planos de prevenção ou correção, quando já identificadas. Assim conclui-se que a Controladoria das empresas pesquisadas possui papel fundamental para as organizações em seus ambientes, pois ela auxilia as empresas a enfrentarem problemas decorrentes de contingências já identificadas,

bem como participa de planos de contenção, na tentativa de mitigar consequências advindas de contingências ambientais.

6 REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; FREZZATI, F. Sistema de controle gerencial e contextos de processos de estratégia: contribuição da Teoria da Contingência. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007. 1 CD-ROM.
- ANDRADE, R. O. B.; AMBONI, N. **Teoria geral da administração:** das origens às perspectivas contemporâneas. São Paulo: Makron Books, 2007.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** 2. ed. Lisboa: Editora 70, 2004.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2008.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria:** sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BORTOLOCCI, M. M. dos S.; FREZZATI, F. A contabilidade gerencial sob a perspectiva contingencial: a influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário modelada por equações estruturais. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. 1 CD-ROM.
- BRASIL. Ministério da Agricultura Pecuária e Planejamento. **Cresce a participação do Brasil no comércio mundial do agronegócio.** Disponível em: <<http://www.noticiasagricolas.com.br/noticias.php?id=34253>>. Acesso em: 28 jun. 2009.
- BRIGNALL, S. A contingent rationale for cost system design in service. **Management Accounting Research**, New York, v. 8, p. 325-346, 1997.
- BRUNS, W.; WATERHOUSE, J. Budgetary control and organizational structure. **Journal of Accounting Research**, Chicago, v. 19, p. 177-203, 1975.
- BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovations.** London: Tavistock, 1961.

- CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHANDLER, A. D. **Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprise**. Cambridge: MIT, 1962.
- CHAPMAN, C. Reflections on contingent view of accounting. **Accounting, Organization and Society**, New York, v. 22, n. 2, p. 189-205, 1997.
- CHOI, F. D.; MUELLER, G. G. **An introduction to multinational accounting**. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1978.
- DENT, J. F. Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 15, n. 1/2, p. 3-25, 1990.
- DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Ed.). **Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 105-133.
- FIETZ, É. E. Z.; COSTA, A.; BEUREN, I. M. Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 12, n. 1, p. 29-41, jan./mar. 2007.
- FISHER, J. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 14, p. 24-53, 1995.
- GIBSON, J. L. et al. **Organizações: comportamento, estrutura e processo**. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GORDON, L. A.; MILLER, D. A contingency framework for the design of accounting information systems. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 1, p. 59-69, 1976.
- GUERRA, A. R. **Arranjo entre fatores situacionais e sistemas de contabilidade gerencial sobre a ótica da teoria da contingência**. 2007. 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. In: ENCONTRO DA ANPAD, 29., 2005, Brasília, DF. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2005. 1 CD-ROM.
- HALL, R. H. **Organização: estruturas, processos e resultados**. 8. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- KHANDWALLA, P. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, Chicago, v. 10, p. 275-285, 1972.
- LANGFIELD-SMITH, K. Management control system and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, New York, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **O desenvolvimento de organizações: diagnóstico e ação**. São Paulo: E. Blucher, 1972.
- MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.
- MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na Controladoria do Banco do Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004. 1 CD-ROM.
- OTLEY, D. The Contingency Theory of management accounting achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, New York, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Ed.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

ROBBINS, S. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, R. O. **Teorias da administração**. São Paulo: Pioneira, 2001.

THOMAS, A. P. Towards a contingency theory of corporate financial reporting systems. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Bingley, v. 4, n. 4, p. 40-57, 1991.

WATERHOUSE, J. H.; TIESSEN, P. A contingency framework for management accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, New York, v. 3, p. 65-76, 1978.

WAWERU, N. M.; HOQUE, Z.; ULIANA, E. Management accounting change in South África: case studies from retail services. **Accounting, Auditing e Accountability Journal**, Bingley, v. 17, n. 5, p. 675-704, 2004.

WOODS, M. A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. **Management Accounting Research**, New York, v. 20, p. 69-81, 2009.

WOODWARD, J. **Industrial organization: theory and practice**. London: Oxford University, 1965.