

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO - UFRPE

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA

JAIR OLIVEIRA VIEIRA DE SOUZA

**ASPECTOS ORGANIZACIONAIS DA CONTROLADORIA DA
PETROBRAS: ANÁLISE NA PERSPECTIVA DE SEUS CONTADORES**

RECIFE

2019

JAIR OLIVEIRA VIEIRA DE SOUZA

**ASPECTOS ORGANIZACIONAIS DA CONTROLADORIA DA PETROBRAS:
ANÁLISE NA PERSPECTIVA DE SEUS CONTADORES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientadora: Prof^ª. Dra. Tânia Nobre Gonçalves Ferreira Amorim.

RECIFE

2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema Integrado de Bibliotecas da UFRPE
Biblioteca Central, Recife-PE, Brasil

S729a Souza, Jair Oliveira Vieira de
Aspectos organizacionais da controladoria da Petrobras: análise
na perspectiva de seus contadores / Jair Oliveira Vieira de Souza. –
2019.
141 f.: il.

Orientador(a): Tânia Nobre Gonçalves Ferreira Amorim.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de
Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife,
BR-PE, 2019.
Inclui referências e apêndice(s).

1. Controladoria 2. Desempenho - Avaliação
3. Competência (Autoridade legal) 4. PETROBRAS I. Amorim,
Tânia Nobre Gonçalves Ferreira, orient. II. Título

CDD 330

JAIR OLIVEIRA VEIRA DE SOUZA

**ASPECTOS ORGANIZACIONAIS DA CONTROLADORIA DA PETROBRAS:
ANÁLISE NA PERSPECTIVA DE SEUS CONTADORES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

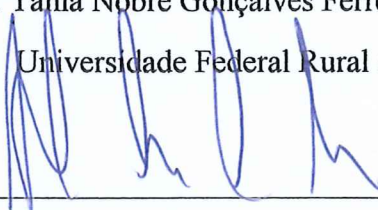
Linha de Pesquisa: Estratégia, Desempenho e Controle.

Aprovada em: 28 de fevereiro de 2019.

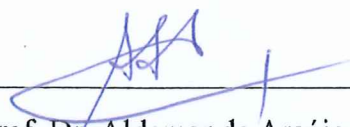
BANCA EXAMINADORA



Prof^ª. Dr^ª. Tânia Nobre Gonçalves Ferreira Amorim - Orientadora
Universidade Federal Rural de Pernambuco



Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado (membro interno)
Universidade Federal da Paraíba



Prof. Dr. Aldemar de Araújo Santos (membro externo)
Universidade Federal de Pernambuco

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Jesus Cristo, por estar sempre ao meu lado, aos meus pais (in memoriam), e a todos que contribuíram direta ou indiretamente com este estudo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Jesus Cristo, por me conceder a alegria de estar vivo e continuar a lutar pelos meus projetos, como este estudo fruto de muito esforço.

A minha mãe, Maria Lucia, a meu pai, Francisco Vieira, aos meus irmãos Francisco Júnior e Josenildo Oliveira e meu sogro José Marques (in memoriam) pelo amor e carinho enquanto estiveram do meu lado.

Meus sinceros agradecimentos a minha grande orientadora, professora Dra. Tânia Nobre Amorim, uma criatura iluminada, a combinação ímpar de profissionalismo e apoio ao seu orientando, sempre com muita objetividade na construção do trabalho científico.

Aos demais professores do programa de mestrado acadêmico em Controladoria, ao professor Dr. Antônio André Cunha Callado, nosso coordenador.

Aos professores Dr. Aldemar de Araújo Santos e Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado, por terem aceitado participar da banca examinadora, pelas contribuições valiosas para esta dissertação. À Prof^a. Dr^a. Catarina Rosa e Silva, docente solícita, pela contribuição na parte qualitativa da pesquisa.

Ao amigo Prof. Paulo Albino, pelas aulas de inglês e pelo companheirismo.

Aos meus alunos, que moram no meu coração, pela motivação.

A todos os amigos mestrandos da 3ª turma PPGC (2017.1), que fizeram das aulas verdadeiros congraçamentos, e assim, atenuaram a tensão na busca por resultados. Ayane Silva, Herivânio Bandeira, Herrisson Queiroz, Cavalcanti Júnior, Lilian Vieira, Paulo Cavalcante, Otávio Monteiro, Ricardo Correia e Ednaldo Gonçalves. Todos ocuparam um lugar cativo no meu coração.

A minha mulher Girlaine Virgínia pelo amor que me dedica há 15 anos, esteve sempre com uma palavra de incentivo em cada dia desse mestrado.

Ao valiosíssimo Prof. Jailson Oliveira, meu irmão gêmeo, um ser humano de amor e carinho, incentivador nato.

A minha cunhada Márcia Gabriel, pelos incentivos e pelas aulas de inglês, sempre com uma palavra de motivação em todos os momentos.

Ao meu cunhado Jean Amorim, parceiro de muita luta no CPJ (Cursos Prof. Jair), pelas palavras motivadoras.

A minha sobrinha querida Jhan Milly Íris, aos meus sobrinhos João Pedro e Pedro Henrique Amorim, por direta ou indiretamente me ajudarem nessa jornada.

Aos meus amigos do Sistema Petrobras, Rodrigo Campello, Henrique Alves de Araújo, Fábio Eduardo, Cosmo Neto, Paulo Carvalho, Flávio Peixoto, Júlio César Santos, Fátima de Lourdes, Igor Basílio, Rosa Tarrago, Luciana Meure, Eronildes Maciel, Tânia Sampaio, Rodrigo Maia, Rodrigo Afonso, Marcelo Brainer, pelos incentivos.

Enfim, agradeço todos os amigos e todos os que fazem parte da minha família, Jefferson Farias, Geivson Farias, Jéssica Farias, Maria Iracema Farias, Gizele Farias que, durante essa jornada, ajudaram-me de alguma forma para a realização desse sonho, muito obrigado.

EPÍGRAFE

“A persistência é o caminho do êxito”.
Charles Chaplin

RESUMO

Este estudo versa sobre os aspectos organizacionais da Controladoria da Petrobras sob a ótica de seus contadores, e teve como objetivo caracterizar e analisar o perfil deles, identificar a percepção sobre o setor, bem como as competências de seus profissionais, descrever o sistema de informações. No tocante aos procedimentos metodológicos, a pesquisa se enquadra como aplicada, de natureza exploratória e descritiva, e se caracteriza como quali-quantitativa, uma vez que são empregados métodos quantitativos (análise descritiva e de *cluster*) e qualitativos (análise de conteúdo). O universo da pesquisa é de 28 contadores, dos quais 19 participaram da pesquisa, os quais atuam na Controladoria da companhia. O instrumento de coleta utilizado foi o questionário estruturado, contendo perguntas com base nos dados coletados. Foram analisadas as percepções dos contadores sobre a Controladoria, as competências e o sistema de informação utilizados da empresa. Percebeu-se que os contadores da Controladoria, de modo geral, entendem o setor como imprescindível às empresas competitivas, no controle orçamentário, na identificação dos pontos fortes e fracos das organizações, como unidade otimizadora de resultados e desempenho do negócio, entre outros aspectos. Percebeu-se ainda que o sistema de informações utilizado, entre outras funções, é reconhecido por atender à alta administração na produção de informações relevantes. Verificou-se que o setor estudado, entre outros aspectos, é percebido como unidade consolidadora de resultados de todas as unidades que compõem o Sistema Petrobras, promovendo visão unificada do negócio, construindo plano anual da companhia e atuando como instrumento de avaliação de desempenho, financeiro e não financeiro. Percebeu-se que, as competências exigidas aos contadores pelo mercado atual, na sua maioria, são também competências dos contadores da companhia. Dentre elas salientam-se a comunicação convencedora, a inovação, a visão do todo, o conhecimento dos sistemas de informações, o senso ético, a capacidade analítica para desempenho do negócio, e para normas contábeis e não contábeis, entre outras competências. Verificou-se ainda que a comunicação, como característica do setor de Controladoria da companhia, é percebida como categoria a ser melhorada, que a política de treinamento pode ser aperfeiçoada, e que a atuação do setor na mensuração de desempenho é vista como item muito positivo.

Palavras-chave: Controladoria. Desempenho. Competência.

ABSTRACT

This study deals with the organizational aspects of the Controllershship of Petrobras from the perspective of its accountants. It aims to characterize and analyze the profile of accountants, identify organizational perceptions, competencies and describe the information system. The methodology of the research is applied, of descriptive and exploratory nature. It is characterized as quali-quantitative, with descriptive method, cluster analysis and content analysis. The research universe is 28 counters of the Controllershship. 19 participated in the research. The collection instrument used was a structured questionnaire, containing open and closed questions. We analyzed the perceptions of the accountants about the Controllershship, the competences and the information system used in the company. Accountants understand Controllershship as essential to competitive companies, in budget control, in identifying the strengths and weaknesses of organizations, as an optimizing unit of results and business performance, among other aspects. It was also noticed that the information system used is recognized for attending to the top management in the production of relevant information. It was verified that the studied sector, among other aspects, is perceived as a consolidating unit of results of all the units that make up the Petrobras System, promoting a unified view of the business, building the company's annual plan and acting as a performance evaluation instrument, financial and not financial. It was noticed that most of the skills required of accountants today are also identified among the company's accountants. Among them, we can highlight convincing communication, innovation, overview of the organization, knowledge of information systems, ethical sense, analytical capacity for business performance, and for accounting and non-accounting standards, among others. It was also verified that communication, as a characteristic of the company's Controllershship sector, needs to be improved, that the training policy can be improved, and the performance of the sector in the measurement of performance is seen as a very positive item.

Keywords: Controllershship. Performance. Competence.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CHA – Conhecimentos, Habilidades e Atitudes
CNE – Conselho Nacional de Educação
CRC – Conselho Regional de Contabilidade
DCN – Diretrizes Curriculares Nacionais
DP&T – Desenvolvimento da Produção e Tecnologia
E&P – Exploração e Produção
EVTE – Avaliação física, financeira e econômica
FCEA – Faculdade de Ciências Econômicas e Administração
GOG – Governança, Organização e Gestão
IES – Instituição de Ensino Superior
MBA – *Master in Business Administration* (Mestre em Administração de Negócios)
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
OPEP – Organização dos Países Exportadores de Petróleo
PAN – Plano Anual de Negócios
PETROBRAS – Petróleo Brasileiro S/A
PETROQUISA – Petrobras Química S/A
PIT – Preços Internos de Transferência
PNG – Plano de Negócio e Gestão
PROCAP – Programa de Capacitação Tecnológica de Águas Profundas
REDUC – Refinaria Duque de Caxias
REFAP – Refinaria Pasqualini
REGAP – Refinaria Gabriel Passos
REPLAN – Refinaria Paulínia
RGN – Refino e Gás Natural
SGI – Sistema de Informações Gerenciais
SMS – Segurança, Meio Ambiente e Saúde
TIC – Tecnologia da Informação e Telecomunicações

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Funções Desempenhadas pela Controladoria.....	30
Quadro 2 - Perspectivas e Funções Básicas da Controladoria.....	30
Quadro 3 - Funções Básicas da Controladoria	31
Quadro 4 - Atividades Comuns de Controladoria, segundo a Literatura	32
Quadro 5 - Resumo das Funções de Controladoria, extraídas das obras pesquisadas, Lunkes <i>et al.</i> (2009) nos Estados Unidos.....	43
Quadro 6 - Resumo das Funções de Controladoria, na Alemanha, extraídas das obras pesquisas, Lunkes <i>et al.</i> (2009)	44
Quadro 7 - Resumo das Funções de Controladoria, no Brasil, extraídas das obras pesquisadas, Lunkes <i>et al.</i> (2009).....	45
Quadro 8 - Exigências Técnicas e Pessoais do Controller, Küpper (2005).....	47
Quadro 9 - Atividades das Gerências da Controladoria da Petrobras	56
Quadro 10 - Perfil dos Respondentes	71
Quadro 11 - Experiência no Sistema Petrobras e Experiência na Controladoria da Petrobras	72
Quadro 12 - Nível de Inglês e Espanhol dos Respondentes do Setor de Controladoria da Petrobras	72
Quadro 13 – Visão Global – Perfil, Conhecimento Controladoria e Sistema de Informações	106
Quadro 14 – Visão Global – Controladoria do Sistema Petrobras	107
Quadro 15 – Visão Global – Competência dos Contadores da Controladoria	108
Quadro 16 - Categoria Orçamento.....	109
Quadro 17 - Categoria Treinamento	110
Quadro 18 - Categoria Custos	110
Quadro 19 - Categoria Desempenho	110
Quadro 20 - Categoria Controle	111
Quadro 21 - Categoria Gestão	112
Quadro 22 - Categoria Comunicação	113
Quadro 23 - Categoria Sistema de Informações	113
Quadro 24 - Categoria Tributária	114
Quadro 25 - Categoria Outros	114
Quadro 26 - Categorização e Quantificação de Respostas às Questões Qualitativas.....	114

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Funções de Controladoria	34
Figura 2 - Estrutura Hierárquica de Controladoria	35
Figura 3 - Funções de Controladoria	36
Figura 4 - Registros da Petrobras em Conclusão e Perfuração Exploratória no Mar	55
Figura 5 - Estrutura Hierárquica da Controladoria da Petrobras	58
Figura 6 - Estrutura Hierárquica da Petrobras	64

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - A Controladoria é a evolução proveniente da Contabilidade? - V8	73
Gráfico 2 - A Controladoria é imprescindível para as empresas competitivas? - V9	73
Gráfico 3 - A Controladoria fornece informações, financeiras e não financeiras, aos gestores para tomada de decisões? - V10	74
Gráfico 4 - A Controladoria é construída conforme a missão da empresa, suas crenças e valores de seus diretores? - V11	74
Gráfico 5 - A Controladoria tem como missão assegurar a otimização de resultados da organização? - V12	75
Gráfico 6 - A Controladoria avalia o ambiente externo para identificar oportunidades e ameaças à empresa? - V13	75
Gráfico 7 - A Controladoria é responsável por acompanhar o orçamento? - V14	76
Gráfico 8 - A Controladoria auxilia levantamento de pontos fortes e fracos no ambiente interno? - V15	77
Gráfico 9 - A Controladoria promove a integração dos planos orçamentos por área de responsabilidade? - V16	77
Gráfico 10 - A Controladoria permite elaborar indicadores de metas estabelecidas pelas áreas? - V17	78
Gráfico 11 - A Controladoria permite atuar no papel da Auditoria Interna? - V18	78
Gráfico 12 - A Controladoria permite elaborar modelos próprios de relatórios de acompanhamento de processos operacionais? - V19	79
Gráfico 13 - O sistema de informações da Petrobras oferece informações relevantes na tomada de decisões? - V20	80
Gráfico 14 - O sistema de informações da Petrobras ajuda a organização a atingir as metas? - V21	81
Gráfico 15 - O sistema de informações da Petrobras propicia relatórios mais precisos e rápidos com menor esforço? - V22	81
Gráfico 16 - O sistema de informações da Petrobras reduz os limites de tempo de respostas, agregando valores às atividades? - V23	82
Gráfico 17 - A Controladoria da Petrobras é gestora de avaliação econômica de ativos para aquisições e venda deles? - V24	83

Gráfico 18 - A Controladoria da Petrobras é gestora de avaliação interna para <i>impairment</i> ? - V25	83
Gráfico 19 - A Controladoria da Petrobras é gestora de avaliação e monitoramento dos resultados econômicos e financeiros das unidades de negócios que compõem o Sistema Petrobras? - V26	84
Gráfico 20 - A Controladoria da Petrobras é centro de monitoramento e controle dos gastos operacionais do Sistema Petrobras quanto ao seu racionamento e eficiência? - V27	85
Gráfico 21 - A Controladoria da Petrobras é instrumento garantidor de competitividade da companhia? - V28.....	85
Gráfico 22 - A Controladoria da Petrobras é instrumento de divulgação e disseminação de padrões e normas? - V29	86
Gráfico 23 - A Controladoria da Petrobras é ferramenta de gerenciamento de projetos de investimentos nas unidades? - V30	87
Gráfico 24 - A Controladoria da Petrobras é instrumento de controle orçamentário das unidades do Sistema Petrobras? - V31	87
Gráfico 25 - A Controladoria da Petrobras é órgão garantidor de alinhamento entre plano de negócio e sua efetivação? - V32	88
Gráfico 26 - A Controladoria da Petrobras é unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de curto prazo? - V33.....	88
Gráfico 27 - A Controladoria da Petrobras é unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de longo prazo? - V34.....	89
Gráfico 28 - A Controladoria da Petrobras é unidade de elaboração do plano anual da companhia? - V35.....	90
Gráfico 29 - A Controladoria da Petrobras é instrumento de avaliação de desempenho financeiro? - V36.....	90
Gráfico 30 - A Controladoria da Petrobras é departamento de informações financeiras para investidores? - V37	91
Gráfico 31 - A Controladoria da Petrobras é área de governança? - V38.....	91
Gráfico 32 - A Controladoria da Petrobras é área de controle de riscos? - V39	92
Gráfico 33 - A Controladoria da Petrobras é área de controle de normas de conformidade (Padronização)? - V40.....	92
Gráfico 34 - A Controladoria da Petrobras é área de integração informacional entre unidades de negócios? - V41	93

Gráfico 35 - A Controladoria da Petrobras é unidade que assegura fidedignidade entre as análises de resultados das unidades individualizadas e a análise consolidada de dados? - V42	93
Gráfico 36 - A Controladoria da Petrobras é unidade impulsionadora de performance de ativos? - V43.....	94
Gráfico 37 - A Controladoria da Petrobras é unidade consultiva para processos de venda de ativos ou empresas do grupo? - V44	94
Gráfico 38 - A Controladoria da Petrobras é unidade de cálculo de custos de capital e taxas de desconto? - V45.....	95
Gráfico 39 - A Controladoria da Petrobras é unidade de monitoramento de contratação de bens e serviços? - V46.....	95
Gráfico 40 - É competência dos contadores da Petrobras a capacidade analítica para soluções de problemas e sua viabilidade financeira? - V47	97
Gráfico 41 - É competência dos contadores da Petrobras a oferta de informações diretas e equilibradas, mesmo em ambiente de pressão? - V48.....	97
Gráfico 42 - É competência dos contadores da Petrobras a comunicação persuasiva com indivíduo ou grupos de indivíduos? - V49	98
Gráfico 43 - É competência dos contadores da Petrobras a apresentação de soluções inovadoras, mesmo diante de restrições normativas? - V50	98
Gráfico 44 - É competência dos contadores da Petrobras a visão do macro ambiente de negócios em que a companhia está inserida? - V51	99
Gráfico 45 - É competência dos contadores da Petrobras é compreensão da utilidade das ferramentas de gestão como orçamento e controle? - V52.....	99
Gráfico 46 - É competência dos contadores da Petrobras a compreensão da utilidade das ferramentas de gestão como planejamento e custos? - V53	100
Gráfico 47 - É competência dos contadores da Petrobras o cumprimento de tarefas rotineiras de exigência legais? - V54.....	100
Gráfico 48 - É competência dos contadores da Petrobras o cumprimento de tarefas rotineiras de exigência de gestão? - V55	101
Gráfico 49 - É competência dos contadores da Petrobras o conhecimento dos sistemas de informações da Controladoria da Petrobras? - V56	101
Gráfico 50 - É competência dos contadores da Petrobras a confiabilidade ética baseada em padrões e valores da companhia? - V57	102

Gráfico 51 - É competência dos contadores da Petrobras a capacidade interpretativa de normativos contábeis? - V58	102
Gráfico 52 - É competência dos contadores da Petrobras a capacidade interpretativa de normativos e finanças empresariais? - V59	103
Gráfico 53 - É competência dos contadores da Petrobras a capacidade analítica de mensuração de desempenho? - V60	103
Gráfico 54 - É competência dos contadores da Petrobras a comparabilidade da informação útil entre realizado x objetivos da companhia? - V61.....	104
Gráfico 55 - É competência dos contadores da Petrobras a capacidade de assunção de riscos calculados? - V62	104
Gráfico 56 - É competência dos contadores da Petrobras o senso detalhista de atividades corriqueiras na sua função? - V63	105
Gráfico 57 - Comparação das respostas positivas e negativas x categorias de análise	116

SUMÁRIO

1 A PESQUISA E SEUS DELINEAMENTOS	18
1.1 JUSTIFICATIVA	18
1.2 O PROBLEMA DA PESQUISA	23
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA	25
1.3.1 Objetivo Geral	25
1.3.2 Objetivos Específicos	25
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	26
2.1 A CONTROLADORIA: ENTENDIMENTOS E RESPONSABILIDADES	26
2.2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	28
2.3 HIERARQUIAS DA CONTROLADORIA NAS ORGANIZAÇÕES	33
2.4 COMPETÊNCIAS.....	37
2.4.1 Conceito de Competências	37
2.4.2 Tipologia das Competências	38
2.4.3 Competências dos Contadores	39
2.5 FUNÇÕES E COMPETÊNCIAS DO <i>CONTROLLER</i>	40
2.6 FORMAÇÃO DO PROFISSIONAL DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E SUA RELAÇÃO COM A CONTROLADORIA	48
2.6.1 A Graduação em Ciências Contábeis	48
3 METODOLOGIA.....	52
3.1 A ORGANIZAÇÃO ESTUDADA.....	52
3.1.1 A Controladoria da Petrobras	56
3.2 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA	65
3.3 MÉTODO DA PESQUISA	66
3.4 COLETA DE DADOS.....	67
3.5 MÉTODOS DE ANÁLISE DA PESQUISA.....	68
3.5.1 Método para Análise Quantitativa.....	68
3.5.2 Método para Análise Qualitativa.....	69
3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	69
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	71
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES	71
4.2 CONHECIMENTOS SOBRE CONTROLADORIA	72
4.3 PERFIL DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DA CONTROLADORIA	80

4.4 A CONTROLADORIA DO SISTEMA PETROBRAS	82
4.5 COMPETÊNCIAS DOS CONTADORES DA CONTROLADORIA DA PETROBRAS	96
4.6 CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DA CONTROLADORIA DA PETROBRAS	108
5 CONCLUSÃO	118
6 REFERÊNCIAS	121
7 APÊNDICES	137
7.1 QUESTIONÁRIO – PESQUISA DE CAMPO	137
7.2 TABELA SPEARMAN	140

1 A PESQUISA E SEUS DELINEAMENTOS

1.1 JUSTIFICATIVA

Este estudo se justifica pela necessidade de investigação da temática, que é imprecisa, na exploração de sistemas de informações, características da Controladoria e perfil de contadores que atuam no setor. Embora, vários estudos da temática sejam encontrados, percebe-se que muitos deles são explorados de maneira não específica.

A Controladoria se apresenta como área de auxílio à direção organizacional na condução dos negócios, mensura desempenho, avalia os objetivos e processos. O papel desenvolvido por esta unidade se faz imprescindível à alocação de recursos de forma assertiva para o alcance dos objetivos das empresas. E nesse contexto, o contador atuante nesta área cumpre função também importante no levantamento de indicadores e informações à gestão eficiente.

No atual mundo de negócios, as empresas precisam dispor de grupos de trabalho de alto desempenho, buscando alinhar as ações efetivamente executadas com a estratégia da empresa, e neste contexto, a Controladoria tem papel de facilitar a identificação do planejamento e monitorando resultados.

O perfil profissional do contador tem mudado com o passar dos anos, sobretudo do profissional da Controladoria, pois, cada vez mais, novas competências são requeridas a este profissional que é denominado de *controller*.

Araújo *et al.* (2014) asseveram que a evolução da função do contador nas organizações está relacionada com o próprio desenvolvimento dos negócios, saindo de uma visão operacional e fiscalizadora, transitando para uma visão mais gerencial, que exige novas e mais abrangentes habilidades profissionais.

No início dos anos 60, as empresas brasileiras procuravam profissionais de Controladoria com formação contábil e com formação em economia (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001). Assim, diversos autores como Brito (2005), Padoveze e Benedicto (2005), Borinelli (2006), Lopes de Sá (2009) e Garcia (2010) apresentam a Contabilidade como uma das funções básicas da Controladoria.

Devido à adoção e à difusão das normas internacionais de contabilidade em âmbito mundial, segundo Weissenberger (2009), a Controladoria, como parte da atividade financeira nas empresas, tem sido objeto de importantes mudanças. Contudo, Edwards, Birkin e Wooward (1999) e Zorn (2004) afirmam que o horizonte do profissional de Controladoria aparenta estar

coadunado não apenas com a área de contabilidade, mas com destreza de se envolver e disseminar o conjunto de funções, tarefas e competências, de um modo congênere ao contador gerencial.

O movimento rápido e heterogêneo das organizações, remodelou o modo de a Controladoria efetivamente atuar. Assim, observa-se que ela ocupa o papel de provedora de informações econômicas e financeiras relevantes para a organização alcançar êxito, com eficiência e eficácia no seu processo gerencial e na defesa dos negócios (BEUREN, 2002). Bencová e Kalavská (2009) também consideram que as funções da Controladoria estão mudando através dos anos com diversos outros estudos.

A Controladoria, segundo a visão de Cornachione (2001), proporciona uma gama de padrões aperfeiçoados e soluções às diferentes perguntas suscitadas pelo complicado mundo dos negócios.

Para analisar a proximidade do contador com a Controladoria, percebe-se a Contabilidade como ferramenta de gestão de negócios num cenário de transformações velozes e de contínuas disputas, e neste contexto, a Contabilidade mede resultados e, através de peças contábeis, oferece informações aos *stakeholders*, e contribui com planejamento e controle inteligentes (STICKNEY; WEIL, 2001).

O estudo de Borinelli (2006) traz três diferentes abordagens e organização para a Controladoria: aspectos conceituais, ou seja, a Controladoria como um ramo do conhecimento; aspectos procedimentais ou seja, um conjunto de práticas, funções e aparatos que a Controladoria utiliza; e aspectos organizacionais, ou seja, a forma como existe na estrutura da empresa, sendo ou não um órgão ou departamento estabelecido formalmente na estrutura organizacional.

Seguindo essa linha, Beuren, Czesnat e Silva, (2013) percebem a Controladoria, enquanto órgão de suporte ao processo de gestão, como um instrumento direcionador, orientando a organização no ambiente de constantes mudanças. Fistarol, Silveira e Fernandes (2007) defendem que a Controladoria está diretamente ligada à gestão das organizações, e não apenas aos centros de custos. A Controladoria é órgão indispensável às empresas com a missão de avaliar, mensurar e controlar o resultado econômico e o desempenho das organizações, levando em conta as suas mais variadas estruturas.

Outros estudos apresentam a Controladoria como disciplina de fundamentos e identidade própria, como os de Lunkes e Schnorrenberger (2009). Para eles, a delimitação das funções básicas é um dos aspectos imprescindíveis no fortalecimento de qualquer área do conhecimento, e na Controladoria não é diferente. Esclarecem que a Controladoria teve sua origem na prática, assim, cresceu sem ter uma definição clara de sua área de atuação. Em consequência, em um primeiro momento, boa parte do arcabouço conceitual foi influenciada pelas ideias que regiam a aplicação prática. Porém, Küpper (2005) salienta que independente das origens, não se devem buscar as funções da Controladoria apenas em estudos empíricos. Horváth (2006) defende também que os desenhos da Controladoria, adaptáveis às estruturas específicas das empresas, abraçam conhecimentos e propostas contemporâneas de configuração para a área, sendo que os seus progressos precisam ser ajustáveis na prática.

A principal função da Controladoria na visão de Padoveze (2003) é a de condutor do processo de gestão da empresa e também auxiliar subsidiariamente as demais atividades em seus processos de gestão específicos. Catelli (2001) defende que os objetivos da Controladoria, são a promoção da eficácia organizacional, viabilização econômica e integração das áreas. Ou seja, a Controladoria busca identificar, mensurar, comunicar e tomar decisão, quanto aos eventos econômicos, respondendo pelo lucro e pela eficácia empresarial.

O *Financial Execute Institute*, através de Oliveira, Perez e Silva (2002), apresenta atribuições essenciais para a Controladoria, que permitem determinar, sistematizar e manter conectadas as ações operacionais com os objetivos da organização; e assim, propiciar a mensuração de desempenho dos programas funcionais, promovendo a harmonia entre o propósito do negócio e a realidade de suas políticas.

Amaral *et al.* (2006) afirmam que a temática de Controladoria vem sendo abordada dentro das salas de aula como função primordial a direção e a implantação do sistema de informação. Desta forma, busca-se uma reflexão do que é ensinado nas salas de aula e desenvolvido pelos profissionais que atuam na Controladoria nas empresas, proporcionando aos coordenadores e professores melhores condições no momento de elaborarem seu plano de ensino para a referida disciplina.

Associado a tudo isto está o profissional que atua na Controladoria. Tung (1997) expõe o *controller* como um profissional de *staff*, assumindo essencial incumbência de levantar e esclarecer informações relevantes na elaboração das políticas de negócios, e também assumindo o protagonismo na facilitação e cumprimento dessas políticas. Siqueira e

Soltelinho (2001) salientam que o *controller* é retratado como elemento significativo nas estratégias das organizações. Observa-se que Padoveze (2003) sustenta a posição de assessoramento para o *controller*, buscando melhorar a gestão da alta administração; e neste contexto, o *controller* não executa ações para obtenção de dinheiro, nem executa ações de aplicação destes recursos; e na hierarquia da organização, recebe diretamente orientações do presidente, vice-presidente ou diretoria.

Mas esse entendimento também não é pacífico entre os estudiosos, pois alguns autores brasileiros consideram que as funções do *controller* são de linha e não de *staff*, uma vez que muitas organizações têm um departamento de Controladoria, como Crozatti (1999) e Beuren (2002). Já Souza (1993), Oliveira (2001) e Padoveze (2004), consideram que pode ser de linha ou *staff*, dependendo da estrutura que a empresa adota.

A maioria das ofertas de vagas de *controller*, por empresas brasileiras, é de *controllers* com formação na área de Contabilidade, contudo também são muito aceitos administradores e economistas, porque este profissional tem desenvolvido competências e responsabilidades diferentes, em função do que as empresas requerem (ORO *et al.*, 2009; SOUZA e BORINELLI, 2009; GOMES, SOUZA e LUNKES, 2014).

Frezatti e Kassai (2003) afirmam ser forçosa a qualificação dos profissionais da área de Controladoria, porque o perfil contemporâneo deste profissional tem um nível de exigência cada vez maior, uma vez que as empresas exigem a aplicação dos conhecimentos obtidos nas circunstâncias dinâmicas de negócios. Calijuri *et al.* (2005) lembram que a diversidade de perfis reconhecida no meio empresarial é um dos motivos que fomentam o avanço da Controladoria nas atividades organizacionais, visto que há exigência de sistemas de controles gerenciais mais úteis. Assim, este cenário foi decisivo para as mudanças ocorridas na função do profissional *controller*, por causa deste cenário de transformações, os profissionais de Controladoria assumiram novas funções e novas competências.

Quando se observa Oliveira, Perez e Silva (2004), tem-se o reconhecimento da posição de *controller* por conta da importância de se controlar custos, sejam eles operacionais ou não, bem como aprimorar instrumentos de gestão, e assim, anuir a viabilidade dos projetos. Machado, Dame e Zucatto (2017, p. 5) destacam as funções do *controller*, como sendo:

Práticas internacionais de negócios, controles orçamentários, planejamento estratégico, além de se tornar um profissional de fácil relacionamento, extremamente hábil para vender suas ideias e conceitos. Facilidade em se relacionar, inteligência emocional, capacidade para trabalhar em equipe, liderança, boa comunicação oral e

escrita, iniciativa, cultura, moral e responsabilidade social são atributos essenciais em um *controller* para que obtenha sucesso (MACHADO, DAME e ZUCATTO, 2017, p.5).

Então, o *controller* pode ter várias funções, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta seus dirigentes. Desta forma, os autores propõem como funções da Controladoria a informação, acompanhamento, avaliação, planejamento, motivação e coordenação.

As funções do *controller*, na ótica de Roehl-Anderson Bragg (2000), evoluíram ao longo do tempo, pois requerem não apenas o gerenciamento dos custos e dos departamentos, mas também um profissional que assuma tarefas adicionais para trabalhar com outros departamentos e oferecer assessoria para a alta gerência da empresa.

Portanto, corroborando com Ferreira (2000), o *controller* é o profissional responsável por ações em diversas áreas, setores, departamentos ou centros de responsabilidade da empresa. Observa-se que as organizações requerem deste profissional competências específicas, estabelecendo a valorização desta profissão no mercado, incluindo o planejamento estratégico e apoio à execução das atividades empresariais.

Diante do exposto, pode-se entender que o mercado tem buscado um nível mais elevado de planejamento, controle e gestão, decorrente do cenário de competição acirrada e, neste contexto, a Controladoria tem um papel fundamental. Dada a complexidade da missão do *controller*, exige-se contribuição para otimizar o desempenho econômico das organizações em que ele está inserido, ganhando destaque por entender a dinâmica dos fatos econômicos no comando da Controladoria. O aumento de ações vinculadas ao planejamento, controle e gestão, num cenário econômico complexo e carente de informação tempestiva e fidedigna, favoreceu a ação do novo profissional *controller* como parceiro na tomada de decisão. Assim, valorizado pelas infindáveis mudanças do cenário econômico mundial.

O estudo de caso, a que se propõe este trabalho, busca entender as funções e responsabilidades da Controladoria de uma das maiores empresas petrolíferas mundiais, a Petrobras. Então, para compreender este cenário, este trabalho se justifica por estudar a atuação desta companhia petrolífera sob a perspectiva de seus contadores.

1.2 O PROBLEMA DA PESQUISA

Os desafios do *controller* têm provocado debates referentes à educação de profissionais de Controladoria, ajustes em programas de formação para assegurar um *plus* de qualidade no que diz respeito à capacitação gerencial e, principalmente, à metodologia de ensino-aprendizagem (MINTZBERG & GOSLING, 2003; NICOLINI, 2003). Isto revela uma intensa ligação entre educação gerencial e o ambiente dos negócios (FRIGA *et al.*, 2004). Nesta linha de pensamento, argumentos referentes à temática de formação gerencial oferecem uma esperança, ao passo que, ensaiam encurtar o hiato entre o delineamento de competências adequadas para o gestor e o que é efetivamente possível de ser executado por ele. Buscando assegurar uma gama de competências básicas, Horváth (2006) explica que é imprescindível estudar funções provenientes de órgãos oficiais ou associações e relatórios sobre estudos empíricos da Controladoria, para entender efetivamente as competências necessárias a este profissional.

Neste cenário difícil, exigem-se competências das mais variadas do *controller* para reduzir incertezas e custos, oferecendo informações para subsidiar a gestão e, assim preservar a organização. A função primordial do *controller*, já era salientada por Kanitz (1976), um dos precursores na área, como sendo a de defender os interesses organizacionais. Assim, a conduta do *controller* não pode ser compreendida com concentração de comando ou gestão centralizadora e rígida. Já Mosimann e Fisch (1999) preconizam que o *controller* é o gestor que precisa ter a percepção mais generalista da organização.

O difícil papel do *controller*, defendido por Wilson, Roehl-Anderson e Steven (1999), estendeu-se do ofício de um contador, para um profissional de extensa gestão e habilidades interpessoais para se relacionar com outros departamentos, e igualmente, conduzir trabalhos de equipes que lhe são subordinadas, e que podem variar inteiramente, de acordo com a dimensão e complicação operacional da organização.

As funções do *controller*, na visão de Roehl-Anderson e Bragg (2000), progrediram no decorrer do tempo, uma vez que demandam não exclusivamente a gestão dos custos e dos departamentos, não obstante a alta administração da organização. E Koliver (2005) descreve que o *controller* deve ter uma visão ampla, visto que sua atuação não se restringe a uma função específica, mas abrange também a atuação e controle das diversas áreas da organização. Já para Lunkes e Schnorrenberger (2009) a função de *controller* alberga distintos ofícios em face da especificidade e do ramo de atividade da organização.

Nesse ambiente difícil de negócios, para que o *controller* reúna condições de responder às exigências de mercado, é imprescindível dispor de uma gama de competências, seja de categoria técnica ou comportamental contidas na equipe.

Seguindo a linha de análise das competências do *controller*, Küpper (2005) argumenta que para se incumbir da posição de *controller* é imprescindível ter entendimento das áreas a serem coordenadas e, principalmente, de suas conexões. O *controller* deve compreender os processos empregados na execução das tarefas da área, propor modificações que melhorem o resultado econômico global e oferecer informações úteis ao gestor. Para interceder nas conexões, é preciso se servir de instrumentos de coordenação.

Quando inexistente um órgão de Controladoria na estrutura organizacional, o comando dos esforços para a busca da maximização dos resultados gerais da organização é exercido por um gestor, que pode até ser o responsável pela Contabilidade. Teixeira (2003) expõe que não há consonância entre quais são as competências e funções primordiais da Controladoria. Na prática, as empresas enfrentam um cenário de grandes transformações nos últimos vinte anos, e em virtude da globalização, em que a gestão empresarial se tornou uma atividade mais complexa, com interferência de inúmeros elementos de ameaças, isto exigiu competências solucionadoras por parte dos gestores e *controllers*.

A Controladoria da Petrobras é tema deste estudo, a partir da percepção de seus contadores. A empresa se alicerça em cinco pilares: Desempenho do Negócio; Gastos Operacionais; Avaliação e Monitoramento de Investimentos; Planejamento, Orçamento e Projeções de Curto Prazo; e Controladoria de Funções Corporativas e Desenvolvimento da Produção e Tecnologia – DP&T (PETROBRAS, 2018). Neste contexto, pode-se inferir que existem diferentes entendimentos sobre a extensão das competências do *controller* e atribuições da Controladoria nesta companhia, tornando o tema complexo, mas bastante substancial para um estudo aprofundado de suas peculiaridades, características e atuação.

Em face à complexidade, ora construída pelo tempo, ora gerada pelas circunstâncias do mundo moderno, os profissionais da Controladoria, sobretudo os contadores, são convocados a se aprimorarem. Diante da imprecisão do tema e das interferências externas nas empresas, considerando conjecturas do estudo empírico das organizações, e em especial da Petrobras, foco deste estudo, a qual apresenta relevantes diretrizes que auxiliam a escolha de um conjunto de funções da Controladoria, bem como considerando a complexidade de fazer asseverações mais precisas sobre as funções e competências fundamentais do *controller* e,

procurando dar uma resposta a esta matéria, ergue-se a pergunta de pesquisa: Qual a percepção dos contadores da Petrobras sobre a atuação da sua Controladoria?

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar a estrutura organizacional da Controladoria da Petrobras sob a perspectiva de seus contadores.

1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos deste estudo, relativos à Petrobras, são:

- a) Caracterizar e analisar o perfil dos contadores do setor de Controladoria;
- b) Identificar características sobre o setor de controladoria e as competências dos profissionais do setor;
- c) Descrever a percepção sobre o sistema de informações utilizado pelo setor de controladoria;
- d) Analisar a significância das relações entre o perfil dos profissionais e seus pontos de vista acerca de controladoria, do setor de controladoria, das competências dos profissionais e do sistema de informações utilizado;
- e) Analisar a atuação da Controladoria pela ótica de seus contadores.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A CONTROLADORIA: ENTENDIMENTOS E RESPONSABILIDADES

A Controladoria chegou ao Brasil na década de 1960, segundo Siqueira e Soltelinho (2001), em consequência do desenvolvimento da atuação da indústria na matriz produtiva brasileira. Estes autores reconhecem que a participação de empresas multinacionais na economia brasileira foi o impulso para a chegada da Controladoria no Brasil, trazendo o estudo específico da Controladoria de empresas norte-americanas para o Brasil.

Nesse cenário, percebe-se um aumento da concorrência entre empresas nacionais e multinacionais, provocando uma remodelação nas empresas nacionais para terem maior competitividade. Assim, também se exigiu melhor formação de novos profissionais que pretendem atuar na área.

Mosimann, Alves e Fisch (1993) defendem que é possível conceituar a Controladoria como uma gama de princípios, procedimentos e métodos provenientes das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e essencialmente, da Contabilidade, que desempenha gestão econômica nas organizações, com intento de norteá-las à eficácia. Assim, Mosimann e Fisch (1999) afirmam que, a Controladoria além de abraçar conceitos, princípios e métodos advindos de outras ciências, apresenta-se como órgão administrativo guiado pela estrutura de gestão adotada pela empresa.

Segundo Beuren (2002), o surgimento da Controladoria se deu no começo do século XX, nos Estados Unidos, com o propósito de monitorar todos os negócios das organizações, atribuindo seu desenvolvimento a três causas: verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações, acarretando em expansão das suas atividades, impondo outras formas de controle da Controladoria, cooperando para a expansão das funções do *controller*.

Peleias (2002, p. 13) entende a Controladoria como “uma área da organização com autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades com o objetivo de dar o suporte adequado ao processo de gestão”. Já Catelli (2001, p.344) entende a Controladoria da seguinte forma:

A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações (CATELLI, 2001, p. 344).

Segundo Callado e Amorim (2017), a Controladoria responde pelo monitoramento do processo de gestão, e se apresenta como unidade de informações operacionais, estratégicas, econômicas, financeiras e patrimonial, no auxílio à condução dos negócios, essas informações são obtidas de diversos sistemas de informações, contábil, gerencial e tributário, e servem ferramental contábil e não contábil para condução das diversas unidades de negócios.

Padoveze (2009) assevera que a Controladoria é vista como o novo momento de desenvolvimento da Contabilidade. Sustenta que é legítimo reconhecer que a Controladoria é a Ciência Contábil sob a perspectiva do controle da Escola Italiana e, sob a visão da Escola Americana, a Contabilidade Gerencial é o que define Controladoria.

Segundo Schmidt (2000), a contabilidade pesquisa métodos práticos com os quais se desenvolve o controle econômico, observando princípios e normas, como estabelece a Escola Italiana Controlista do século XVIII. É a ciência do controle econômico. Já a Escola Americana, segundo Padoveze (2009), em decorrência do surgimento de grandes empresas, como as multinacionais, demandam grandes capitais, de muitos acionistas, gerando o estabelecimento das teorias e práticas contábeis, possibilitando interpretação das informações, por qualquer *stakeholders*.

Assim, há clara distinção entre autores que entendem a Controladoria como área de conhecimento e outros que a entendem como órgão específico na estrutura organizacional.

Na visão de Souza e Borinelli (2009), a Controladoria é uma gama de saberes que compõem uma sustentação teórica e conceitual de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, referentes à gestão organizacional. Nesta linha, os autores classificam a Controladoria como uma ciência com início em outras ciências. Já Barreto *et al.* (2015, p.3) defendem argumentos semelhantes:

A Controladoria é um conjunto de conhecimentos formados por base teórica e conceitual de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial. Seus princípios e métodos são oriundos das mais variadas ciências, desde a administração até a contabilidade, que se preocupa com a gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las à eficácia (BARRETO *et al.*, 2015, p. 3).

Wahlmann (2003), por sua vez, defende que:

A Controladoria constitui uma área de Ciências Contábeis composta por um conjunto de conhecimentos interdisciplinares oriundos da Administração de Empresas, Economia, Informática, Estatística e, principalmente da própria Contabilidade. Neste caso, ele vê a Controladoria como uma área da Contabilidade e da mesma forma que a área de custos, gerencial, financeira e outras correlatas (WALHLMANN, 2003, p.11).

Na literatura alusiva à temática, é antigo o protagonismo dado à Controladoria e ao *controller* nas empresas. Araújo *et al.* (2014), a Controladoria é uma função primordial na gestão empresarial porque seu desempenho está em contínuo desenvolvimento. O mesmo acontece com as funções e competências do *controller* que se mostram imprescindíveis para o êxito do seu trabalho nas empresas.

Verifica-se, assim, que a Controladoria é um apoio ao processo de gestão organizacional, e deste modo, demanda interação em diversas áreas do conhecimento humano para subsidiar o êxito de suas atribuições dentro das organizações.

2.2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

De acordo com Júnior e Rocha (2008), a Controladoria apresenta como funções fundamentais a execução do controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da entidade. Com sua percepção generalista, o *controller* intervém e assiste os outros departamentos da organização, nos quais as informações são produzidas e postas à disposição dos gestores para ações decisórias. Assim, são atribuições da Controladoria: oferecer apoio informacional e efetuar o monitoramento das atividades organizacionais em qualquer estágio do sistema de gestão, considerando das propensões da empresa.

Ricardino Filho (1999) acredita que a Controladoria contribui no desenvolvimento da gestão, e aponta para interpretação e disseminação de informações, auxiliando a implantação e monitoramento de controles, contribuindo ainda com os gestores de cada área em suas atividades relacionadas ao processo decisório em nível operacional. Já Mambrini, Beuren e Colauto (2002) atribuem à Controladoria o papel de administradora do processo de planejamento, visto que, próxima aos gestores de cada área, o órgão determina, quantifica, pondera e elege os projetos. Visão esta que nem sempre é compartilhada por outros autores.

As funções básicas da Administração, ou Gestão Organizacional, observadas na literatura são planejamento, organização, direção e controle. Elas objetivam guiar o comportamento profissional de áreas específicas do conhecimento, mostram-se com procedimentos próprios de um órgão, setor ou equipamento (LUNKES *et al.*, 2009). A Controladoria apoia a gestão organizacional em relação às funções administrativas, mas com ênfase nos controles. Segundo Johnson (1971) *apud* Júnior e Rocha (2008), a função de Controladoria, aglutina cinco áreas estabelecidas como mais apropriadas para se exercer esta função, assim como para o incremento dos resultados das organizações:

- a) o sistema contábil e a organização da contabilidade;
- b) o fornecimento de relatórios regulares para os gestores;
- c) as análises do ponto de equilíbrio;
- d) o planejamento de longo prazo; e
- e) o monitoramento dos resultados com pesquisa e desenvolvimento.

Tanto para Horváth (2006) quanto para Lunkes *et al.* (2011, p. 3), para compreender a posição e o desenvolvimento da Controladoria, é imprescindível analisar quatro instrumentos básicos, que são:

- a) órgãos de representação “oficiais” e/ou associações,
- b) relatórios sobre estudos empíricos e específicos de atividades, relacionadas à organização e desenvolvimento,
- c) publicações sobre soluções “típicas” ou dignas de imitação oriundas da práxis e,
- d) manuais e/ou obras de referência em Controladoria.

Nessa mesma linha, acrescenta-se que a Controladoria deverá ter como foco de atuação, de acordo com Catelli (1999) *apud* Ferreira (2000):

- a) coordenação de esforços visando à sinergia das ações;
- b) participação ativa do processo de planejamento;
- c) interação e apoio às áreas operacionais;
- d) indução às melhores decisões para a empresa como um todo;
- e) credibilidade, persuasão e motivação.

Portanto, as funções da controladoria se apresentam associadas à missão da empresa, e assim, quando executadas, apoiam a alta administração na condução do negócio, favorecendo a responsabilidade socioambiental, monitorando os estágios de ações rotineiras, e dele extrai as informações relevantes ao processo decisório e preditivo (ALMEIDA, PARISI e PEREIRA, 2001).

Em seus estudos, os mesmos autores apresentam as funções da Controladoria nos seguintes termos:

Quadro 1 - Funções Desempenhadas pela Controladoria

Funções Desempenhadas pela Controladoria	Atividades
Subsidiar o processo de gestão	Envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente.
Apoiar a avaliação de desempenho	Elaborando análise de desempenho: Econômico das áreas; Dos gestores; Econômico da empresa e; Própria área.
Apoiar a avaliação de resultado	Elaborando análise de resultado econômico dos produtos e serviços; Monitorando e orientando o processo de estabelecer padrões; Avaliando os resultados dos seus serviços.
Gerir os sistemas de informações	Definição da base de dados; Elaboração dos modelos de gestão de acordo com as características de cada área e; Padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas (modelo de informação).
Atender aos agentes do mercado	Analizando impacto da legislação no resultado e; Atendendo os diversos agentes do mercado.

Fonte: Almeida, Parisi e Pereira, 2001, p. 350-351

Diversos estudos têm mostrado que há administradores e economistas que também ocupam, em grande parte, as funções de *controller* no Brasil, o Quadro 2 mostra as funções sob três perspectivas (Operacional, Econômica e Estratégica), segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009). E nelas,

o profissional não contador também está presente, sobretudo nas funções de gestão estratégica (planejamento, sistema de informações, controle, gestão de pessoas, organizacional). Estes autores sintetizam as funções básicas da Controladoria em três perspectivas de gestão: operacional, econômica e estratégica, como segue:

Quadro 2 - Perspectivas e Funções Básicas da Controladoria

Perspectivas	Funções Básicas
Gestão Operacional	Planejamento (Operacional) ; Elaboração de relatórios e interpretação; Avaliação e deliberação; Administração de impostos; Elaboração de relatórios a órgãos reguladores e públicos; Proteção do patrimônio; Avaliações da economia política
Gestão Econômica	Subsidiar o processo de gestão; Apoiar a avaliação de desempenho; Apoiar a avaliação de resultado; Gerir o sistema de informações; Atender aos agentes de mercado
Gestão Estratégica	Planejamento; Sistema de informações; Controle; Gestão de pessoas; Organizacional.

Fonte: Lunkes e Schnorrenberger, 2009, p.71

Os autores acrescentam ainda que o compromisso da Controladoria procura construir condições para cumprimento dessas funções, das formas mais variadas possíveis, dadas as

diferentes formas de executá-las, dentro de diversos setores, de múltiplos ramos de negócios, cada um com objetivos distintos.

Destaca-se, ainda, o papel da Controladoria para monitoramento dos interesses da organização, como responsável pelos controles internos das entidades e, por conseguinte, para a mitigação e intermediação dos conflitos internos na empresa (NASCIMENTO E BIANCHI, 2005).

Borineli (2006), por sua vez, defende a existência de funções básicas da Controladoria, e elenca as seguintes atividades associadas a elas:

Quadro 3 - Funções Básicas da Controladoria

Funções	Atividades
Função Contábil	Relacionadas ao desenvolvimento da Contabilidade Societária e/ou Financeira, tais quais: Gerenciar as atividades de contabilidade, manter os registros contábeis, elaborar as demonstrações financeiras, atender aos stakeholders, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.
Função Gerencial-estratégica	Relacionadas com o fornecimento de informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira, úteis ao processo de gestão e a tomada de decisões gerenciais e estratégicas.
Função de Custos	Compreende o registro, mensuração, controle, análise e avaliação dos custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.
Função Tributária	Relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal): Atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias. Isto significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização.
Função e Proteção e Controle dos Ativos	Referentes à proteção aos ativos. Por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.
Função de Controle Interno	Compreende o estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.
Função de Controle de Riscos	Relacionadas com a identificação, mensuração, análise, avaliação, divulgação e controle dos diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.
Função de Gestão da Informação	Relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.

Fonte: Borineli, 2006, p.137

A diversidade das funções de Controladoria se faz presente não só nos estudos de Borineli (2006). Não há consenso das genuínas funções da Controladoria também ao se observar os estudos de Mambrini, Beuren e Colauto (2002). Estes autores afirmam que no ambiente de

negócios do Brasil, as empresas são imprecisas quando interpretam o ofício da Controladoria no apoio à condução dos rumos das empresas.

Na visão de Peleias (2002), as atividades de Controlaria podem ser singulares a cada organização, e se apoiam no protótipo de gestão utilizado, essas atividades também se apoiam nos instrumentos pelos quais a administração transita para alcançar seus objetivos.

Já para Borinelli (2006), há um cerne de funções básicas que conduz a Controladoria e, diferentemente de Peleias (2002), as funções não apresentam especificidades para cada organização, o que provoca mudanças de uma organização para outra é a distribuição dessas atividades, contudo, o núcleo básico é o mesmo para qualquer uma delas.

O Quadro 4 traz as funções de Controladoria, segundo levantamento de Borinelli (2006, p.133), no entendimento de 47 autores por ele estudados, para demonstrar a relevância das atividades pelo maior número de autores concordantes.

Quadro 4 - Atividades Comuns de Controladoria, segundo a Literatura

ATIVIDADES	Autores
Prover suporte ao processo de gestão, com informações	34
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais	25
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento	20
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas	19
Atender aos agentes de mercado (preparar informações)	19
Elaborar demonstrações contábeis	18
Implementar e manter todos os registros contábeis	17
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização	16
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos	16
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc.)	14
Coordenar os esforços de gestores das áreas (sinergia)	13
Gerenciar o Departamento de Contabilidade	12
Realizar auditoria interna	12
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis de controle	10
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação	10
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos)	10

Fonte: Borinelli (2006, p. 133) adaptador pelo autor

As atividades mais citadas pelos autores estudados foram: “Prover suporte ao processo de gestão, com informações” e “Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais”, a primeira descrita por 34 autores ou 72% dos autores; e a segunda por 25 autores ou 53%. As atividades menos citadas pelos autores estudados foram: “Desenvolver políticas e

procedimentos contábeis de controle”, “Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação” e “Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos)” na opinião de cada 10 autores ou 21%.

2.3 HIERARQUIAS DA CONTROLADORIA NAS ORGANIZAÇÕES

O posicionamento da Controladoria na estrutura organizacional pode se mostrar de modo variado, de acordo com as especificidades das empresas. Wilson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) já indicavam três níveis hierárquicos viáveis à Controladoria: Controladoria Corporativa, Controladoria divisional e unidade de negócio. A Controladoria Corporativa, segundo Cavalcante *et al.* (2012), consiste em posicioná-la no organograma como unidade de assessoramento do gestor; a Controladoria Divisional, segundo Frezatti *et al.* (2009), consiste nas funções próprias da área de Controladoria divididas nas unidades da organização, como Controladoria de Logística e Controladoria de Marketing. E como unidade de negócio, a Controladoria se apresenta, segundo Nascimento e Bianchi (2005) como mediadora de conflitos, permitindo ações independentes no processo de publicação de informações e da própria construção dos números dos demonstrativos contábeis, administrativos e operacionais, seja da matriz ou das filiais.

Mosimann e Fisch (1999) defendem que a Controladoria desempenha, simultaneamente, função de linha e de *staff*, visto que, no meio de suas prerrogativas, sobressaem: obter dados referentes às questões de ordem econômica; sugerir aos gestores caminhos de execução para equacionar problemas apurados em suas áreas; e coordenar o processo de planejamento e controle, sempre observando o rumo da gestão econômica. Análoga compreensão, vê-se em Souza (1993), ao perceber que a Controladoria é capaz de apropriar-se das duas posições na mesma organização.

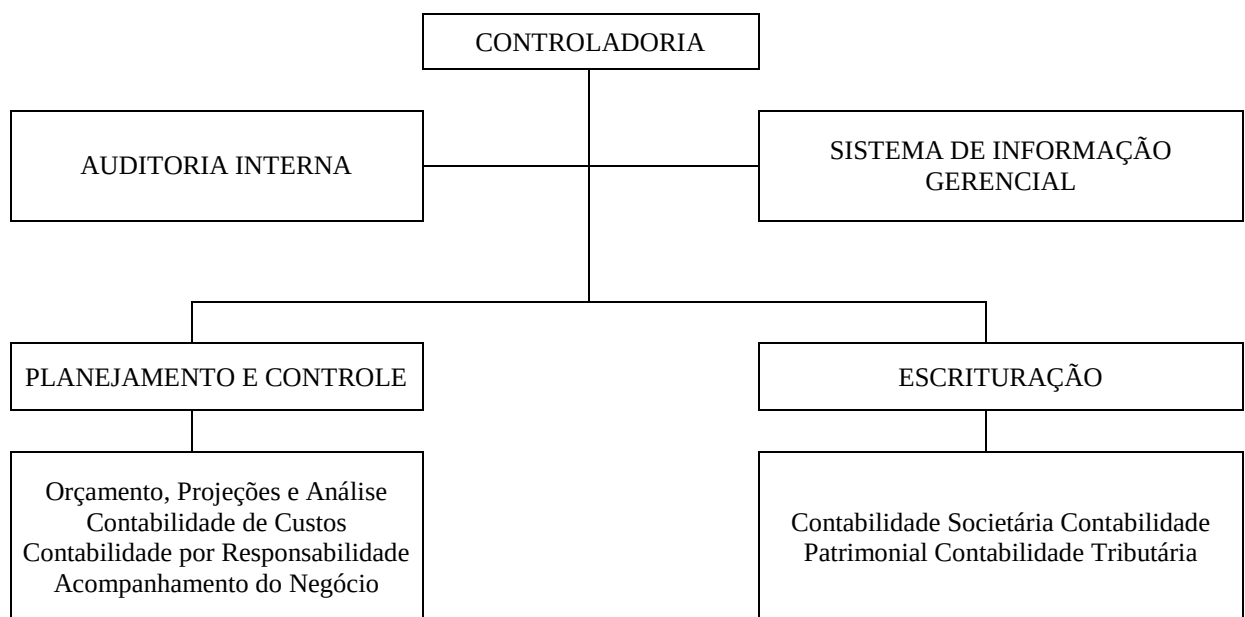
Do ponto de vista hierárquico, Lunkes, Schnorrenberger (2009) trazem a percepção que o posicionamento da Controladoria nas organizações se apresenta de modo distinto de acordo com o entendimento de cada autor. É possível percebê-la como um órgão de assessoria, apoiando a presidência e, neste contexto, ela não comanda, apenas assessora o comando, sendo *staff* da organização, contudo, é possível percebê-la também como órgão de linha, ou seja, com comando e autoridade, um setor com outros setores subordinados. E por fim, é possível enxergá-la com órgão subordinado, por exemplo, à diretoria financeira ou contábil.

Segundo Peleias (2002), é imprescindível a Controladoria ser um órgão independente, porque neste cenário, ela oferece, de forma autônoma, informações gerenciais ao comando da

organização para o desenvolvimento do negócio. Este autor assevera a efetiva liberdade na definição de sua estrutura, seus setores, matérias abordadas e sua posição no organograma da organização.

Pelo menos um setor, segundo Padoveze (2003), precisa ter a fundamental responsabilidade de guiar o negócio empresarial. Assim, a Controladoria comanda as informações, sob bases estatísticas, empregadas no estudo do mundo dos negócios, na análise ambiental, nas influências de mercados, bem como na elaboração e acompanhamento de projetos, na análise de investimentos etc. Sugere a estrutura, apresentada na figura 1, a qual emprega amplamente os sistemas de informações no suporte às operações, conduzindo a participação do *controller* ao aspecto fundamental do planejamento estratégico.

Figura 1 - Funções de Controladoria



Fonte: Padoveze (2003, p. 37)

Em consequência de a Controladoria objetivar resultado favorável para a organização, torna-se mister destacar que a Controladoria é responsável pelo sistema de informação gerencial, intervindo em cada fase do processo de gestão, reconhece as funções gerenciais, e também as funções normativas. Dessarte, a Controladoria se apresenta alicerçada em duas áreas importantes, a contábil/fiscal e de planejamento/controle (PADOVEZE, 2003).

Oliveira (2005) segue nessa linha e concebe a Controladoria como uma estrutura sólida de forma a atender as necessidades da gestão sobre práticas habituais no processo de gestão da organização. A estruturação da Controladoria deve se vincular aos sistemas de informações

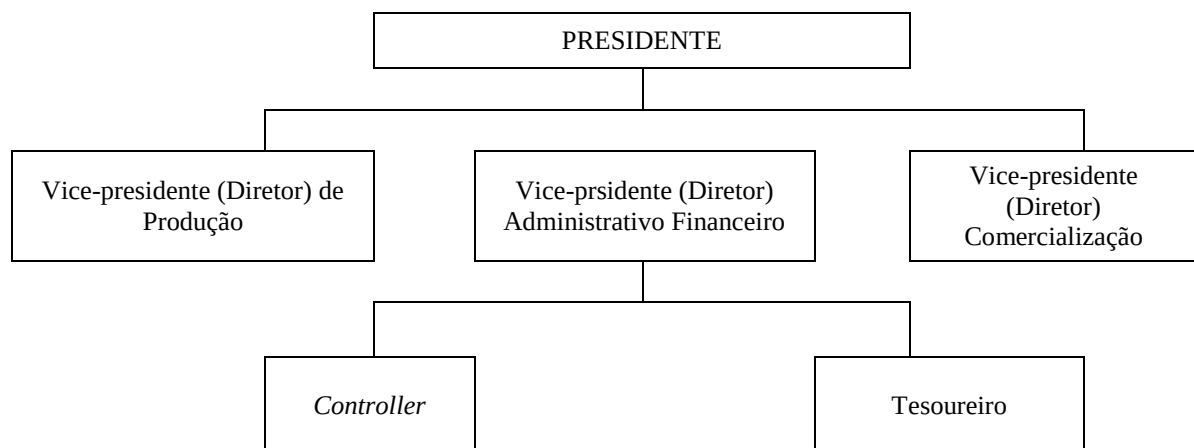
indispensáveis à gestão, ora na rotina, ora no ambiente gerencial e estratégico. À vista disso, observa-se a Controladoria estruturada em dois grandes segmentos: (a) contábil e fiscal: em que são exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional, como escrituração contábil e fiscal com geração de relatórios para fins societários, fiscais, publicações, auditorias, etc.; e (b) planejamento e controle: englobam as atribuições concernentes à gestão de negócios, como questões orçamentárias, projeções, simulações, aspectos estratégicos de apuração e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidade, planejamento tributário, etc.

Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2005, p. 1) expõem que “a Controladoria é, geralmente, formada pelos departamentos econômico, financeiro, contábil, envolvendo as atividades de planejamento, execução, controle e análise da performance da gestão”.

Portanto, inexistente unanimidade sobre o posicionamento da unidade organizacional de Controladoria. Seu posicionamento irá variar a partir de diversos aspectos, como porte da organização, segmento em que atua e complexidade de sua estrutura gerencial. Pode ser concebida a subordinação da Controladoria na estrutura organizacional, à presidência; à ou vice-presidência de finanças; à diretoria ou vice-presidência administrativa e financeira, entre outras (BORINELLI, 2006).

A figura 2 trazida por Padoveze (2011) sustenta que a dianteira da gestão organizacional não compete à Controladoria, ela mantém o comando informado para que este tome as decisões mais adequadas.

Figura 2 - Estrutura Hierárquica de Controladoria

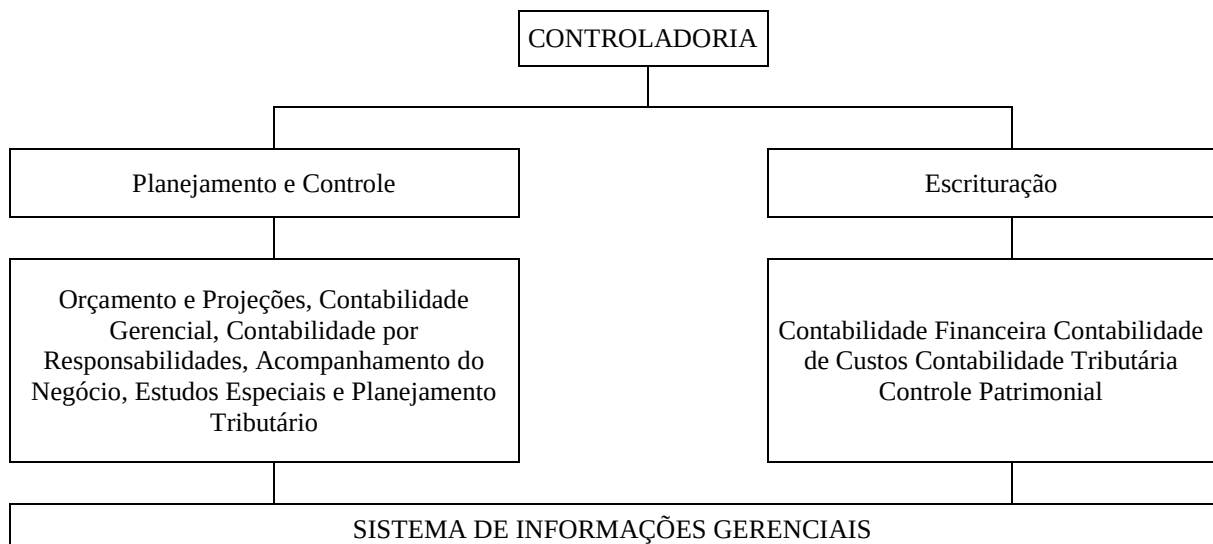


Fonte: Padoveze (2011, p. 48)

Para Padoveze (2011), compete à Controladoria assegurar, usando ferramentas de assessoramento, o êxito da empresa, monitorando as operações e seu planejamento.

A figura 3 traz a posição hierárquica da Controladoria sob o pondo de vista de Oliveira, Perez Jr e Silva (2011) os quais sustentam que a Controladoria deve ajudar no acompanhamento das etapas de gestão organizacional. Assim, a área contábil e fiscal responde pela Contabilidade Societária, fornecendo diagnósticos da organização para fins societários, tendo potencial para controle dos direitos e gestão tributária. Contudo, a área de Planejamento e Controle abraça a gestão orçamentária, projeções e custos da organização.

Figura 3 - Funções de Controladoria



Fonte: Oliveira; Perez Jr; Silva (2011)

Não obstante, a Controladoria também pode se apresentar informalmente nas organizações. Nesse sentido, os estudos de Fernandes (2000) afirmam a existência da Controladoria independente de haver órgão formal, visto que a Controladoria consiste em agrupamento processos organizados em harmonia com a gestão da empresa, e nesta linha, independe de ser um departamento formal. Corroborando com esta linha de pensamento, Mambrini, Beuren e Colauto (2002) afirmam a existência da Controladoria com ou sem unidade administrativa devidamente estabelecida na organização.

Ou seja, qualquer empresa que busca, segundo Garcia (2003), deliberar ações de gestão do negócio, está também empregando o conceito de Controladoria.

2.4 COMPETÊNCIAS

2.4.1 Conceito de Competências

Resende (2000) argumenta que o conceito de competência tradicional agregou contemporâneos significados, sobretudo na década de sessenta nos Estados Unidos, entendendo que a competência organizacional é a soma das competências das pessoas. Nesta linha, Werner e Segre (2001) defendem que as competências organizacionais são formadas por um conjunto de conhecimentos e habilidades de uma organização, em integração com a gestão voltada para resultados. Para Fleury e Fleury (2004), competência é a capacidade de movimentar recursos organizacionais, sejam eles tangíveis ou intangíveis ou sejam também de indivíduos.

Para Fleury e Fleury (2008):

A definição de competência consiste em um saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos, habilidades, que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo (FLEURY e FLEURY, 2008, p.30).

Segundo Toni *et al.* (2009), competência consiste no conjunto denominado CHA: Conhecimentos, Habilidades e Atitudes, que influencia o desempenho profissional. Zarifian (2001) traz outros aspectos que alicerçam a definição de competências: a da autonomia do indivíduo, ponto de vista que envolve a atitude para assumir responsabilidades exigidas no mundo dos negócios; o processo de aprendizagem, ponto de vista que envolve conhecimentos adquiridos através das situações práticas; e, por fim, a habilidade de trabalhar em equipe, ponto de vista que compartilha atitudes, assumindo e distribuindo responsabilidades. Já Bitencourt (2010) reconhece a importância das mudanças de natureza produtiva e social que impactaram as economias industrializadas a partir da década de 1980, por isso eleva-se o nível de importância da temática “competências” nas empresas.

Em virtude de a modernidade estar presente no contexto produtivo organizacional, as habilidades, competências e atitudes fazem parte de temas bastante abordados no ambiente de negócios. Na atualidade, as empresas anuem a relevância da carência do desenvolvimento de habilidades e competências no processo de gestão de pessoas. Nesta linha, Mascarenhas (2008) declara que o conceito de competência surgiu, com veemência, da era da tecnologia e da concorrência, em razão de as empresas se depararam com recém utilizadas lógicas de trabalho. Para Almeida (2006), a competência retrata o saber e a habilidade vinculados à prática, ou seja, saber fazer.

2.4.2 Tipologia das Competências

As competências são abordadas, segundo Prahalad e Hamel (1990), na conjuntura empresarial, sob os seguintes tópicos: essenciais, funcionais e individuais. As Competências Essenciais consistem nas competências imprescindíveis à manutenção da empresa e criam a imagem da organização diante dos *stakeholders*; as Competências Funcionais são as competências particulares dos setores primordiais das organizações; e Competências Individuais consistem as competências próprias dos indivíduos, sincronizadas às competências gerenciais e organizacionais.

As competências conservam diversos tipos, porém Fleury e Fleury (2004) apontam uma classificação basilar: Competências Individuais e Competências Organizacionais, as competências individuais são divididas em três classes: Competências de Negócios, que são associadas aos riscos, pontos fortes e fracos da organização; as Competências Técnico-Profissionais que são *expertise* profissional do trabalhador no exercício da função; e as Competências Sociais, que ressaltam a relação dos indivíduos no âmbito organizacional, já as competências organizacionais abordam a atividade profissional não apenas como agrupamento de afazeres pertinentes a um cargo, mas se torna a extensão da competência que o indivíduo provoca em uma conjuntura profissional cada vez mais competitiva.

Sandberg e Pinnington (2009) asseveram a discordância sobre o conceito de competências dos indivíduos no âmbito de pesquisas nas empresas. Contudo, asseguram as competências individuais sob três prismas: 1 – condição educacional por conta de treinamentos que habilitam o profissional à determinada função; 2 – comportamento compatível com o propósito da organização para o alcance de resultados; 3 – capacidade específica para prática tarefas. Assim, a competência de um indivíduo é resultado do modo de agir da pessoa e da interação social. Reconhecem que o saber do indivíduo, aliado à compreensão de suas atividades profissionais, resultam em diferentes formas de expressão das competências dos indivíduos nas empresas.

Ruas (2005) aponta uma classificação de competências organizacionais em distintos cenários de concorrência. E, nessa conjuntura, a continuação da organização também se dá por meio das competências seletivas, que propiciam a distinção dos ambientes competitivos, e pelas competências básicas, que qualificam a organização a sobreviver no ambiente de negócio.

Portanto, competência vai além do agrupamento das qualidades do indivíduo trabalhador, é a transição da compreensão à execução; da habilidade de solucionar questões do negócio e do

alcance dos objetivos, é aptidão de transformar projetos em resultados efetivos, no ambiente organizacional de numerosos desafios (DUTRA, 2010).

A Petrobras destaca as suas competências organizacionais como: responsabilidade socioambiental, orientação para mercado, gestão empresarial, inovação e tecnologia para os negócios, gestão de pessoas, gestão da cadeia de suprimentos, gestão de processos, e gestão de portfólios, programas e projetos. Estas competências organizacionais se associam com as competências individuais de seus funcionários, na busca em construir vantagens competitivas no mercado de petróleo. E esses dois tipos de competências (organizacionais e individuais) se harmonizam com sua missão – “Atuar de forma segura e rentável, com responsabilidade social e ambiental, nos mercados nacional e internacional, fornecendo produtos e serviços adequados às necessidades dos clientes e contribuindo para o desenvolvimento do Brasil e dos países onde atua” – e com visão da companhia – “Ser uma das cinco maiores empresas integradas de energia do mundo e a preferida pelos nossos públicos de interesse” (Petrobras, 2018).

2.4.3 Competências dos Contadores

Ao longo das últimas décadas, a globalização, o avanço tecnológico, as mudanças de mercado, entre outros fenômenos, têm requerido do contador novas habilidades, atitudes e competências. E, para enfrentar os desafios deste cenário contemporâneo, o contador, atingido por exigências do mercado, tem se renovado, abraçando novas competências.

É perceptível, segundo Weber (2011) que, o contador tem transitado da postura de “contador de feijão” para “parceiro de negócios” e isto conduz o profissional a sair da zona clássica da burocracia contábil para percorrer o caminho mais próximo da tomada de decisão e estratégia organizacional. As novas competências exigidas dele, levam-no a se debruçar sobre a corrente de processos gerenciais, capacitando-o trabalhar no cerne informacional da organização.

Vários autores, em especial Cardoso (2009), trazem, ao contador, um conjunto de competências suficientes à sua sobrevivência no mercado. Este autor destaca as competências relacionadas ao autocontrole, à comunicação, ao empreendedorismo, ao senso estratégico, à integridade, à negociação, ao planejamento, à gestão de pessoas, à gestão da informação, ao relacionamento externo, à informática, ao conhecimento técnico, às ferramentas de controle, às tarefas rotineiras, à capacidade analítica e à confiança. Castro, Echternacht e Brito (2009) também salientam que o conhecimento em informática é muito importante para o contador

porque a compreensão e a divulgação das informações são as principais funções da contabilidade.

Schilindwein (2007), salientam as competências que mais se destacam para os contadores são: proatividade, coragem, ética, antecipação a mudanças, negociação, agilidade, julgamento profissional, flexibilidade e capacidade de inovação e criação, principalmente voltadas para sua área de atuação. Fari e Nogueira (2007) lembram que para enfrentar as novas exigências o contador precisa entender, adequar-se aos novos processos, desenvolver seu potencial criativo e ampliar seus conhecimentos não apenas na sua área de atuação.

Pires, Ott e Damacena (2010) e Ott et al. (2011) defendem que nesse novo contexto, novas competências são necessárias aos contadores para se adaptarem às mudanças, relacionadas à comunicação, informática, conhecimentos globais, análise e capacidade de aperfeiçoamento.

No ambiente da Controladoria, Lunkes e Schnorrenberger (2009) salientam que para suprir as novas demandas do mercado, não é suficiente concentrar-se apenas nas funcionalidades da Contabilidade, a exigência da multidisciplinariedade atinge também o contador contemporâneo que atua na Controladoria.

Pressupõe-se que a compreensão das competências do Contador, aprimora a atuação deste profissional no mercado, propiciando amplitude do seu desempenho nas organizações, fortalecendo sua capacidade de identificação da relação causa-efeito, questões imprescindíveis à otimização de resultados.

2.5 FUNÇÕES E COMPETÊNCIAS DO CONTROLLER

Talvez um dos mais antigos autores a estudar a Controladoria, no século XX, tenha sido Kanitz (1976), o qual sustenta que são diversas as atribuições de um *controller*, sua abrangência e heterogeneidade baseiam-se nas especificidades e dimensões da organização e da filosofia que orienta seus gestores. Por sua vez, Atkinson (1997, p.1) aponta o *controller* como “o executivo de finanças e contabilidade em uma organização, que prepara e interpreta informações financeiras para administradores, investidores e credores”. Já Schmidt (2002) assevera que o *controller* deve ter capacidade técnica para executar as incumbências que lhe são designadas, assim como coordenar a equipe de trabalho a ele subordinada. Especificamente para o autor,

É ao *controller*, mais do que a qualquer outro profissional, que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle das atividades empresariais, visto ser ele o responsável pelo sistema de informações da empresa.

No entanto, não é atribuição sua dirigir a organização, pois essa tarefa é dos gestores, mas é de sua competência mantê-los informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa (SCHMIDT, 2002, p.23).

Roehl-Anderson e Bragg (2000, p.6) defendem que o *controller* tem muitas habilidades que não são percebidas em qualquer indivíduo. São imprescindíveis ao *controller* as atribuições referentes à acurácia das demonstrações financeiras e do processo de transação, visto que essas duas áreas mantêm-se no âmago da função contábil, eis:

- a) análise da informação - o *controller* procura compreender com profundidade a informação financeira para naturalmente interpretar as variações dos índices e o que eles impactam para a organização;
- b) habilidade de comunicação – um dos esteios para a função do *controller* é sintetizar informações e conduzir aos gestores. Havendo uma adequada síntese das informações, é preciso verificar as compreensões por parte dos *stakeholders* da gestão organizacional, e havendo a interpretação inadequada, o *controller* busca aperfeiçoar uma habilidade de comunicação com a finalidade de transmitir a informação financeira relevante aos gestores;
- c) conhecimento da organização – comumente os sistemas contábeis são adaptáveis às especificidades da empresa, ou seja, sofrem alterações, por conseguinte, o *controller* deve perceber adequadamente as operações realizadas na empresa e seu impacto no departamento contábil;
- d) habilidade gerencial - o *controller* ocupa, por conjectura, um cargo de staff e ele tem pleno controle sobre a produtividade do grupo. Assim, exige-se do *controller* domínio nas áreas de planejamento, organização, direção e mensuração das funções necessárias à coordenação da Controladoria; empregando métodos eficazes para concluir cada tarefa, priorizando as mais urgentes;
- e) senso de urgência e custo efetivo do serviço - o *controller* destina especial atenção aos métodos eficientes para conclusão das tarefas e devido ao suporte gerencial;
- f) conhecimento técnico – prática de leitura das demonstrações contábeis com visão crítica para usar a informação financeira legítima, assim, do *controller* exige-se significativo estudo das normas contábeis.

Em seus estudos, Oliveira (2001) percebe as funções do *controller* como rotinas internacionais de negócios, monitoramentos orçamentários, planejamento estratégico, habilidade de venda, persuasão e inovação, destreza em se relacionar, controle das emoções,

propensão para tarefas em grupo, influência no comando, comunicação objetiva tanto escrita como verbal, atitude, cultura, princípios e sociabilidade são características indispensáveis ao *controller*.

Observa-se uma ocupação gradativa, por parte do *controller*, de outras posições dentro da empresa, passando de posto basicamente de cunho contábil, para outro de marca profissional peremptória na gestão empresarial (CALIJURI, 2004).

Nas primeiras pesquisas sobre o perfil do *controller*, este não exercia atividades em relação ao processo de gestão das organizações, por outro lado, nas pesquisas mais recentes, o *controller* se apresenta como protagonista no desempenho de tarefas em linha direta com o processo de tomada de decisão, em apoio à gestão organizacional (ZONI e KENNETH, 2007)

No Brasil, grande parte dos profissionais que desempenha funções relacionadas à Controladoria nas organizações é denominada *controller*. Para Lunkes e Schnorrenberger (2009), Lunkes *et al.* (2009) e Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010), o *controller* é um profissional que pode exercer diferentes atividades, dependendo da organização, como planejamento, controle, sistema de informações e contábil, entre outras.

Para obter um eficiente trabalho, o *controller* necessita de um bom entendimento de toda área administrativa e deve estar por dentro de tudo que envolve o mercado financeiro. Segundo Monteiro *et al.* (2015), contudo, atualizar-se é a melhor maneira para que nenhum dado seja esquecido ou mesmo fique fora dos padrões contábeis (MONTEIRO *et al.*, 2015)

Então, a Controladoria disponibiliza aos gestores das organizações as informações necessárias para o atingimento dos objetivos empresariais, e assim, enxerga-se a Controladoria com objetivos básicos de medir, transmitir a informação e auxiliar nos rumos do negócio. Em meio a este ambiente de atenção voltada às funções da Controladoria, surge o profissional da Contabilidade, na posição de *controller*, com funções e habilidades específicas e com incumbências de grande magnitude nas organizações. Neste contexto, apenas a formação de terceiro grau não se mostra satisfatória frente às imposições do mercado de trabalho, veem-se mais exigências no que tange a competências e habilidades deste profissional.

O *controller* precisa compreender, de antemão, as transformações de mercado e do ambiente, aberto às inovações, segundo Küpper (2005), buscando descobrir alternativas de saídas ou respostas, usando métodos de reconhecimento antecipado, processos de planejamento e controle estratégicos, bem como, técnicas de criatividade para atender as demandas internas e

externas. Segundo Lunkes *et al.* (2009), apoiados em obras de referência nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, os autores expõem funções variadas do *controller* e, conseqüentemente, das qualificações e competências exigidas para o eficaz exercício dessa atividade. Os Quadros 5, 6 e 7 resumem as funções da Controladoria, segundo os autores e países estudados.

Quadro 5 - Resumo das Funções de Controladoria, extraídas das obras pesquisadas, Lunkes *et al.* (2009) nos Estados Unidos

País	AUTORES	FUNÇÕES																			
		Planejamento	Controle	Sistema de Informação	Elab. Relat. e Interpretação	Contábil	Auditoria	Administração dos Impostos	Controle Interno	Avaliação e Deliberação	Avaliação e Consultoria	Relatórios Governamentais	Proteção de Ativos	Processamento de Dados	Mensuração de Riscos	Organização	Direção	Desenvolver Pessoal	Análise e Avaliação Econômica	Atender Agentes de Mercado	Coordenação
Estados Unidos	Jackson (1949)				X	X	X	X													
	Financial Executives Institute (1962)	X			X			X		X		X	X						X		
	Cohen e Robbins (1966)	X	X					X			X	X	X						X	X	
	Heckert e Willson (1963)	X	X		X	X													X		
	Vancil (1970)	X	X			X								X							
	Anderson, Schmidt e McCosh (1973)		X		X	X							X		X						
	Willson e Colford (1981)	X	X		X		X	X													
	Roehl-Anderson e Bragg (1996)	X				X										X	X				
	Anthony e Govindarajan (2002)	X	X		X		X		X				X					X	X		
	Horngren, Sundem e Stratton (2004)	X	X		X								X						X		
	Total (EUA)		8	7	0	7	5	3	4	1	1	1	2	5	1	1	1	1	1	5	1

Fonte: Funções da Controladoria de acordo com as obras e manuais de referência dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil (Lunkes *et al.*, 2009).

Quadro 6 - Resumo das Funções de Controladoria, na Alemanha, extraídas das obras pesquisas, Lunkes *et al.* (2009)

País	AUTORES	FUNÇÕES																		
		Planejamento	Controle	Sistema de Informação	Elab. Relat. e Interpretação	Contábil	Auditoria	Administração dos Impostos	Controle Interno	Avaliação e Deliberação	Avaliação e Consultoria	Relatórios Governamentais	Proteção de Ativos	Processamento de Dados	Mensuração de Riscos	Organização	Direção	Desenvolver Pessoal	Análise e Avaliação Econômica	Atender Agentes de Mercado
Alemanha	Mann (1973)	X	X	X																
	Bramsemann (1980)	X	X	X											X					
	Welge (1988)	X	X	X						X										
	Serfling (1992)	X			X						X		X						X	X
	Reichmann (2001)	X	X	X																X
	Hahn (2001)	X	X	X												X				X
	Schwarz (2002)	X			X						X		X					X	X	
	Weber (2004)	X	X	X																X
	Küpper (2005)	X	X	X												X		X		
	Horváth (2006)	X	X	X													X			X
	Total (Alemanha)	10	8	8	2	0	0	0	0	1	2	0	2	0	0	2	2	1	2	2

Fonte: Funções da Controladoria de acordo com as obras e manuais de referência dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil (Lunkes *et al.*,2009).

Quadro 7 - Resumo das Funções de Controladoria, no Brasil, extraídas das obras pesquisadas, Lunkes *et al.* (2009)

BANKS et al. (2005)																					
País	AUTORES e FUNÇÕES	FUNÇÕES																			
		Planejamento	Controle	Sistema de Informação	Elab. Relat. e Interpretação	Contábil	Auditoria	Administração dos Impostos	Controle Interno	Avaliação e Deliberação	Avaliação e Consultoria	Relatórios Governamentais	Proteção de Avitos	Processamento de Dados	Mensuração de Riscos	Organização	Direção	Desenvolver Pessoal	Análise e Avaliação Econômica	Atender Agentes de Mercado	Coordenação
Brasil	Tung (1974)	X	X		X	X	X					X									
	Kanitz (1976)	X	X	X		X				X											
	Yoshitake (1984)		X		X	X							X		X						
	Mossiman e Fish (1999)	X	X		X	X															
	Almeida, Parisi e Pereira (2001)	X	X	X						X									X	X	
	Peleias (2002)	X	X	X																X	
	Beuren (2002)		X	X													X				
	Brito (2003)	X	X		X	X														X	
	Padoveze e Benedicto (2005)	X	X		X	X															
	Nascimento e Reginato (2007)	X	X	X								X									
	Total (Brasil)	8	10	5	5	6	1	0	0	2	1	0	1	1	1	0	1	0	1	3	0
		TOTAL GERAL	26	25	13	14	11	4	4	1	4	4	2	8	2	2	3	4	2	8	6

Fonte: Funções da Controladoria de acordo com as obras e manuais de referência dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil (Lunkes *et al.* 2009).

Nesses quadros, percebe-se que as funções de Planejamento e Controle estão presentes nas obras de praticamente todos os autores. Contudo, as funções de Controle Interno, Relatórios Governamentais, Processamento de Dados, Mensuração de Riscos e Desenvolver Pessoal são os menos presentes nas obras dos autores.

A função Contábil, no Brasil, é lembrada por seis autores; nos Estados Unidos, cinco; e na Alemanha, não está presente em nenhum dos autores pesquisados. Nos Estados Unidos, há uma preocupação com a função de Análise e Avaliação Econômica, o que não acontece no Brasil, nem na Alemanha. Na escala decrescente, as sete funções de Controladoria mais lembradas pelos autores dos três países são: Planejamento, Controle, Sistema de Informação, Elaboração de Relatórios e Interpretação, Contábil e Proteção de Ativos.

Percorrendo linha semelhante de pensamento, Souza (2012) aponta que o *controller*, no desempenho de suas funções, deve possuir habilidades para implantar sistemas de informação, motivar, coordenar, avaliar, planejar. Corroborando, Nascimento e Reginato (2010) indicam as habilidades do *controller* em conhecer sistematicamente as atividades organizacionais como imprescindível, igualmente entender as peculiaridades dos subsistemas de uma organização, ou melhor, compreender o funcionamento como um todo. Ademais, Oliveira (2009 p. 26) assevera: “o *controller* como um profissional generalista precisa ter competências e habilidades relacionadas a conhecimento estratégico, atitude crítica, formação humana e capacidade de articulação com os especialistas das áreas funcionais”.

Perseguindo o estudo sobre o perfil do *controller*, é bastante perceptível a atribuição de munir a gestão com as informações relevantes para apoiá-la no processo decisório, objetivando resultados planejados na organização. Nesta missão, exige-se capacidade de análise do desempenho e dos resultados passados com vistas a identificar ações de aperfeiçoamento (HECKERT; WILLSON, 1963 *Apud* MACHADO, LUNKES e PETRI, 2010).

Desse modo, a função de direcionamento de objetivos requer, comumente, um conhecimento importante dos métodos de planejamento e controle. Para o direcionamento dos indivíduos e membros de equipes de trabalho, é necessário suggestionar o seu comportamento em relação aos objetivos da organização, ou seja, influenciar com conhecimentos sobre teorias comportamentais e instrumentos de motivação. Assim, tem-se a necessidade de junção de conhecimentos técnico-econômicos e conhecimentos de teorias comportamentais para se exercer, efetivamente, as atividades da Controladoria (KÜPPER, 2005).

O Quadro 8 detalha as competências técnicas e comportamentais que Küpper (2005) defende ser especiais para o *controller*.

Quadro 8 - Exigências Técnicas e Pessoais do Controller, Küpper (2005)

Exigências Técnicas		Exigências pessoais
Tipos de conhecimentos técnicos e experiências	Conteúdos dos objetos	
Teorias econômicas ligadas ao sistema de gestão e desempenho Instrumentos de coordenação • Objetivos e sistemas de indicadores • Sistemas orçamentários • Sistemas de direcionamento e controle Métodos de planejamento e controle Teorias comportamentais Instrumentos de motivação Métodos de conhecimento prévio Técnicas de criatividade	Sistema de informações • Contabilidade de custo e desempenho (Contabilidade financeira, do balanço social e do capital humano) • Equipamentos do sistema de informações	Inteligência Raciocínio analítico Flexibilidade Comportamento social • Sociabilidade • Capacidade de persuasão Capacidade de inspirar confiança em relação à sua competência Habilidades de gestão
	Planejamento e controle • Sistemas • Processos • Instrumentos	
	Sistema de objetivos • Solução de conflitos de objetivos • Identificação de objetivos	
	Gestão de pessoas • Estilos de gestão • Sistemas de incentivo • Determinação do comportamento humano	
	Organização	
	Interdependência no sistema de desempenho	

Fonte: Küpper (2005) *apud* Machado, Lunkes e Petri, 2010, p.4

A função de coordenação propicia a identificação das técnicas inerentes ao *controller*, e assim, observa-se a relação de entendimentos conceituais e metodológicos.

Segundo Machado, Lunkes e Petri (2010), observa-se que uma adequada gestão de controle é alicerçada por um bom sistema contábil, metodologia financeira relacionadas às responsabilidades e autoridade outorgada ao *controller*, assim conferem-lhe um relevante apoio de trabalho. Então, vincula-se às qualificações pertinentes à função, a imaginação construtiva, iniciativa, espírito de imparcialidade e sinceridade.

Portanto, para fins deste estudo e baseado na obra de Borinelli (2006), entende-se que as principais funções de Controladoria são: elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização; coordenar esforços de gestores das áreas; desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento e orçamento; desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais; prover suporte ao processo de gestão com informações;

elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas; atender os *stakeholders*; desenvolver e gerenciar sistema de custos; realizar o registro e controle patrimonial; elaborar, coordenar e assessorar a avaliação de desempenho; realizar análise financeiras de riscos e retorno.

2.6 FORMAÇÃO DO PROFISSIONAL DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E SUA RELAÇÃO COM A CONTROLADORIA

2.6.1 A Graduação em Ciências Contábeis

O Curso de Ciências Contábeis nasceu formalmente no Brasil, segundo Peleias *et al.* (2007), com o Decreto-Lei nº 7.988 de 1945, conferindo o grau de Bacharel ao concluinte de nível superior. Um ano depois, através do Decreto-Lei nº 9.295 de 1946, a profissão foi regulamentada no Brasil com a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Um importante marco no desenvolvimento do ensino da Contabilidade, que propiciou a criação de um pólo pioneiro de pesquisa contábil no Brasil, foi o Decreto-lei nº 15.601/46, do governo de São Paulo, criando a Faculdade de Ciências Econômicas e Administração – FCEA.

De acordo com dados do CFC (2014), existiam 491 mil profissionais de Contabilidade registrados e 82 mil escritórios ativos, bem como 313.717 alunos matriculados nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil. A região Sudeste concentra mais da metade dos contadores, seguida do Sul, Nordeste, Centro-Oeste e Norte.

Do total de contadores e técnicos em contabilidade registrados nos 27 Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), cerca de 135 mil estão na faixa etária de até 35 anos. O sexo feminino ocupa 41% do mercado na área da Contabilidade e de 491 mil profissionais, 202 mil são mulheres (CFC, 2014).

Para exercer a profissão de Contador, os bacharéis em Ciências Contábeis devem se submeter e serem aprovados no Exame de Suficiência, instituído em setembro de 2010, pela Lei n.º 12249/10. Para isto, é necessário acertar pelo menos 50% das questões do exame, oferecido em duas edições em cada ano.

No Brasil, apenas a OAB (Ordem dos Advogados do Brasil) no curso de Direito e o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) no Curso de Ciências Contábeis aplicam mecanismo de aferição do conhecimento profissional inicial para o exercício da carreira. Aprovado no Exame de Suficiência, o futuro profissional conquista o direito/habilitação ao registro no Conselho Regional de Contabilidade.

Segundo o CFC, Conselho Federal de Contabilidade (2014), o Brasil possui mais de mil cursos de graduação em Ciências Contábeis, distribuídos por 103 instituições de ensino superior públicas e 790 instituições de ensino superior privadas. Além disso, há 3.264 mestres e 275 doutores em Ciências Contábeis, bem como 500 mil profissionais em plena atividade, sendo 189.904 técnicos em Contabilidade e 311.803 contadores.

Observando dados mais recentes CFC (2019), existem 521 mil profissionais registrados, 40% de mulheres e 60% de homens. A região sudeste concentra 271 mil, o que representa 52% do total. O estado da federação com maior concentração de contadores e técnicos em Contabilidade é São Paulo, com 152 mil, o que representa 29% do total. O estado de Pernambuco concentra 16 mil (3% dos profissionais de Contabilidade do Brasil).

As Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN), para o curso de graduação em Ciências Contábeis, definem um mínimo de 4 e um máximo de 8 anos para conclusão do curso, conforme Resolução do Conselho Nacional de Educação – CNE – nº. 10, de 28 de dezembro 2004, exigem que os projetos pedagógicos devem contemplar os seguintes campos interligados de formação:

Art. 5º - [...]

I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e Controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III - específicos do curso, principalmente direcionados para especialidades na conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade.

Como pode ser verificado, nos conteúdos de formação profissional, está prevista a abordagem de Controladoria, sendo único curso de bacharelado que prever nas DCN's. Ao elaborar o currículo do Curso de Ciências Contábeis, as instituições deverão estabelecer o perfil do profissional a ser formado, em virtude das prerrogativas legais que lhe serão conferidas, das características regionais, das características da própria instituição e dos interesses dos graduandos e do mercado. A formação acadêmica direciona o discente a várias áreas de atuação da contabilidade, por exemplo, financeira ou auditoria, em que o aspecto técnico e

atualização técnica e legal são bastante destacadas; ou para controlaria econômico-financeira, que intenta avaliar o uso mais congruente com a otimização dos recursos da organização e onde as competências gerenciais são mais requeridas (KRAEMER, 1998).

Assim, seguindo as Diretrizes Nacionais Curriculares, o Curso de Ciências Contábeis deve ter disciplinas técnicas e humanísticas, de formação básica, profissional e específica, que serão escolhidas e dimensionadas pelos docentes que participarem da elaboração do projeto pedagógico (NOSSA, FONSECA e TEIXEIRA, 2002).

Koliver (2005) assevera que a posição de *controller* no Brasil, vem revelando sua importância no ambiente de ensino de terceiro grau, como também em cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*, pois o mercado busca mão de obra especializada, com percepção de gestão, planejamento gerencial, fiscal, de finanças e contábil.

A correlação da formação contábil com a Controladoria já era examinada por Kanitz (1976), ao asseverar que os primeiros *controllers* foram selecionados dentre coordenadores de departamento de Contabilidade ou pelo departamento financeiro das empresas, baseados nas seguintes premissas: (a) os contadores e os administradores financeiros dispõem, em decorrência das atividades que exercem, uma visão ampla da organização, o que os capacita a observar amplamente as dificuldades e sugerir soluções; (b) a Controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência da empresa. Por conseguinte, infere-se ser racional escolher para a função de *controller* um profissional com amplos conhecimentos, como acontece com os administradores e contadores; (c) as informações direcionadas ao *controller* são, prevalentemente, de natureza quantitativa e esses profissionais tem intimidade com números.

Pelo exposto, a formação em Ciências Contábeis é a que mais se aproxima do cargo de *controller*, Martin (2002, p.24) conclui que “a Controladoria deve ser vista como um pináculo da carreira do contador numa empresa e o caminho natural de sua ascensão à direção”.

Segundo Silva (2006), os avanços tecnológicos se mostram impactantes no trabalho dos profissionais da área contábil, permutando funções mecanicistas por funções mais nobres, estratégicas. Nesta linha de argumentação, a formação acadêmica do contador-*controller* reivindica conhecimentos de teoria e prática e de outras áreas afins. Ademais, conhecimentos gerais e tecnológicos, bem como de gestão de pessoas. Contudo, não é ponto pacífico de que a formação do *controller* seja apenas em Ciências Contábeis.

Dessarte, Hendriksen e Van Breda (1999) já afirmavam que a Contabilidade é transformadora no processo de comunicação da informação útil à gestão do negócio, usada pela alta administração ou não. Assim, a Contabilidade se apresenta como a ciência que oferece informações gerenciais, controla e estuda o patrimônio das organizações, características que a aproximam da Controladoria, mais do que as outras ciências, segundo Padoveze (2009), há uma tendência a predominância do contador na área de Controladoria. Devido a isto, o foco deste estudo será o entendimento ou percepção dos contadores na atuação da Controladoria da Petrobras, sobre a atuação do órgão.

3 METODOLOGIA

Para este estudo, adota-se uma sistematização do tipo estudo de caso, de natureza qualitativa e com aspectos quantitativos, descritiva e interpretativa, detalhados a seguir.

3.1 A ORGANIZAÇÃO ESTUDADA

Segundo o site da organização estudada, a criação da Petrobras na década de 50 se deu por sociedade anônima de capital aberto comandada pelo Governo Federal do Brasil. Opera na exploração e produção, refino, comercialização e transporte de óleo e gás natural, petroquímica, distribuição de derivados, energia elétrica, biocombustível e outras fontes renováveis de energia. É apoiada por mais de trezentas subsidiárias, coligadas e controladas partícipes do Sistema Petrobras.

Na década de 50, iniciou a produção de 2.663 barris, que equivalia a 1,7% do consumo nacional. Nasceu em 5 de outubro de 1953, através da Lei 2.004, no governo de Getúlio Vargas, impulsionada pela política do “Petróleo é Nosso” de 1946 (PARGENDLER, MUSACCHIO e LAZZARINI, 2013). Assim, Vargas, em seu novo governo, buscou resolver a dificuldade do tema petróleo no país, sugerindo a criação de uma empresa de capital híbrido (estatal e privado), sob o controle do Estado, e encarregada da exploração, refino, comercialização e transporte do petróleo e derivados; sem, no entanto, garantir o monopólio do Estado (ARAÚJO, 1992).

A Câmara dos Deputados na época, sob postura nacionalista, protegia o monopólio estatal em cada estágio da produção e era contrária ao capital privado na constituição da companhia, por acreditar na vulnerabilidade dos interesses nacionais ante os estrangeiros, ligados às grandes empresas do setor. No entanto, o Senado Federal acreditava que o país necessitava de capital estrangeiro e recursos técnicos para desenvolver o setor petrolífero nacional (COHN, 1968). Após período de discussões no Congresso Nacional, triunfou o argumento dos senadores e do monopólio estatal.

Na década de 60, a Petrobras construiu a Refinaria de Duque de Caxias (Reduc), a maior do Sistema Petrobras atualmente. Também nesta década, criou a subsidiária, Petrobras Química S/A (Petroquisa), alicerce no atendimento às necessidades tecnológicas na conjuntura mundial.

Ao longo dessa década, ocorreu a autossuficiência na produção de importantes derivados com a implantação de três grandes refinarias: uma no Rio de Janeiro, a Reduc, uma em Minas Gerais, a Regap - Refinaria Gabriel Passos e uma no Rio Grande do Sul, a Refap – Refinaria Pasqualini.

Foi também nesta década que o Brasil, através da Petrobras, obteve bons resultados em negociações de divisas, por instaurar o monopólio na importação de petróleo e derivados. Este decêndio ficou marcado na história da companhia pelo nível de 100.000 barris de petróleo produzidos por dia. E no final dele, a descoberta de petróleo marítimo, no litoral de Sergipe, propiciando o desenvolvimento de promissoras atividades *offshore* (PETROBRAS, 2018).

As operações *offshore*, segundo Moraes (2013), consistem naquelas que envolvem estruturas de assentadas em alto mar, são operadas para extração de petróleo em oceanos profundos, plataformas para extração de grandes reservas de petróleo, comumente distante do continente, são construídas em terra, embarcas, transportadas, içadas e, conforme o tipo de plataforma, flutuam sobre o campo de extração de petróleo.

Na década de 70, foi criada a Petrobras Distribuidora com objetivo de comercializar e distribuir derivados de petróleo que, em meados desta década, alcançou a liderança do mercado.

Em 1974, a descoberta da Bacia de Campos, extensão territorial de mais de 100.000 quilômetros quadrados do norte do Rio de Janeiro até o sul do Espírito Santo, proporciona 80% da produção nacional de petróleo. Nesta época, a produção da Petrobras era de 10.000 barris por dia. Com a política do Pró-álcool, Programa Nacional do Álcool concebido por Ernesto Geisel no seu governo (1975) com propósito de diminuir as importações de petróleo, em meados desta década, a Petrobras atua também no abastecimento e distribuição do etanol.

Outro grande marco da década de 70 foi a ampliação da política de investimento da Petrobras para atender a carência de derivados de petróleo no mercado interno. Assim, foi iniciada a criação da Replan (Refinaria Paulínia) em São Paulo, e do setor industrial de lubrificantes da Refinaria de Duque de Caxias.

Dezenas de descobertas de petróleo, no mar de diversos estados, marcaram este decêndio. E também a grande crise de petróleo que assolou os países exportadores do grupo OPEP (Organização dos Países Exportadores de Petróleo), provocando altas significativas nos valores do mercado mundial, período conhecido como “Choque do Petróleo”. Nesta época, a

companhia intensificou a demanda por renovar matrizes energéticas com condições de sobrepor os derivados de petróleo e, assim, atender o mercado interno (PETROBRAS, 2018).

Na década de 80, precisamente em janeiro de 1985, a Petrobras descobre o campo de Marlin, na Bacia de Campos, na costa do Rio de Janeiro, e assim passou a produzir 50% do petróleo consumido no Brasil, percentual bem acima dos apontados no final da década anterior.

Na metade desta década, a companhia criou o Procap (Programa de Capacitação Tecnológica de Águas Profundas), e com ele, buscou petróleo a quatrocentos metros de profundidade.

Ainda em meados desta década, descobriu petróleo de boa qualidade na bacia do Rio Solimões, no campo de Urucu, na Amazônia, entrando em operação em 1988.

A Bacia de Campos foi fundamental, nesta década, para elevar a produção de petróleo da Petrobras. A companhia recorreu a tecnologia internacional para extrair petróleo em águas a cento e vinte metros de profundidade, e atingiu a produção de 675.135 barris por dia, no final desta década, com o adicional produtivo na Amazônia – Rio Urucu – (PETROBRAS, 2018).

Na década de 90, o Congresso Nacional Brasileiro aprova a quebra do monopólio estatal de petróleo, com a Lei 9.478 que regulamentou o tema. Assim, a Petrobras competia em livre mercado, amplo e com absoluta autonomia corporativa.

A Petrobras, no final dessa década, já se situava entre as quinze maiores petrolíferas mundiais, fruto de um desenvolvimento tecnológico interno e externo, que propiciou produção de petróleo em águas ultra profundas. E neste cenário, a empresa desceu a 500 metros no mar, um pioneirismo que marcou o negócio de petróleo no mundo, e foi além, avançou em profundezas de até 1.000 metros com êxito, chegando no início deste decênio a mais de mil e oitocentos metros de profundidade na Bacia de Campos. O desenvolvimento tecnológico, a cada ano, propiciou à empresa, estabelecer metas de produção de petróleo a 3.000 metros no fundo do mar (PETROBRAS, 2018).

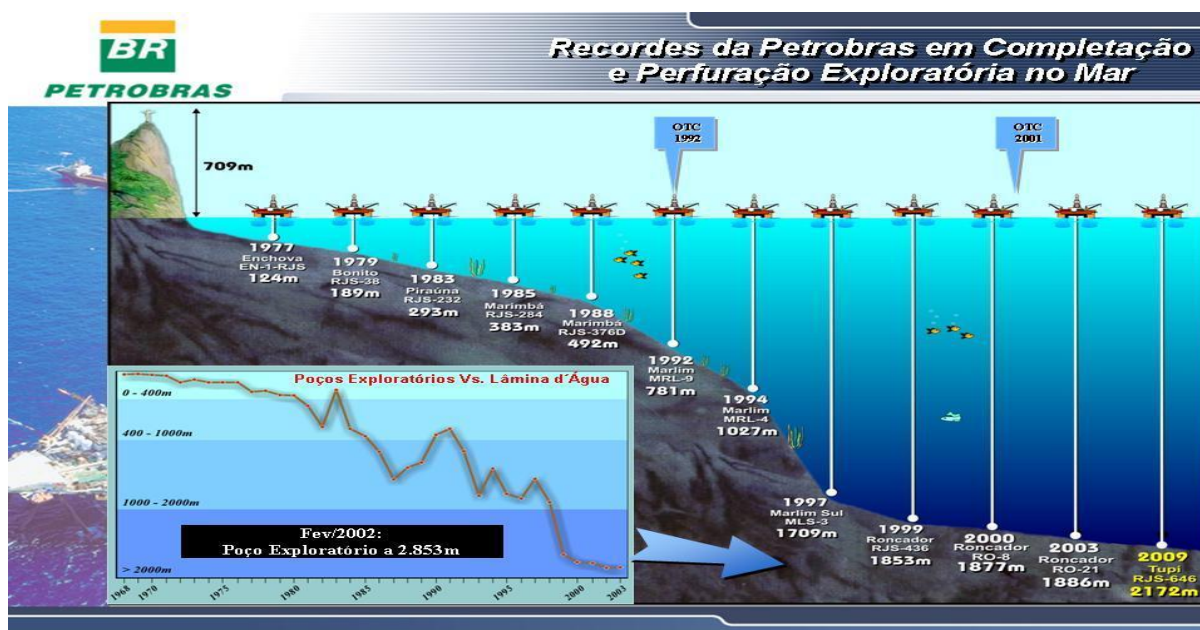
Na década de 2000, a Petrobras investiu em termelétricas, permitindo a ampliação da matriz energética do país, incentivando a transformação do gás em energia elétrica. Em 2003, aniversário de 50 anos da companhia, registra-se a produção 2.000.000 de barris/dia. Já em 2004, inaugura-se a primeira usina eólica de Macau, no Rio Grande do Norte, com investimento da Petrobras. E em 2005, a Petrobras perfura 6.915 metros além do fundo do mar na Bacia de Santos.

Ainda em meados dessa década, as plataformas P-34 e P-50 ajudam o país na consecução da autossuficiência de petróleo e gás com produção de 1.900.000 barris/dia. E assim, exportando mais petróleo e gás, do que importando.

No final dessa década, a Petrobras aponta a exploração de petróleo na área de Tupi, Bacia de Campos, em secções de pré-sal. A descoberta coloca o Brasil em posição de destaque mundial. E ainda no final desta década, a companhia anuncia a criação da subsidiária Petrobras Biocombustível, aumentando a produção de biodiesel e etanol (PETROBRAS, 2018).

A figura 4 mostra que, em virtude dos avanços tecnológicos obtidos pela área de engenharia de poços e dos investimentos na aquisição de dados geológico e sísmicos, inclusive ao longo do tempo, de terceira dimensão, foi possível o alcance de vários recordes da companhia na completção e perfuração exploratória em águas marítimas (MORAIS, 2013).

Figura 4 - Recordes da Petrobras em Completção e Perfuração Exploratória no Mar



Fonte: <https://diariodopresal.files.wordpress.com>

A descoberta do pré-sal permitiu a Petrobras fortalecer a liderança na produção de petróleo em mar profundo e assentar o país no patamar de importante exportador, objetivando aumentar a produção em mais 100% até o final da década, o que significou produzir 4.200.000 de barris de petróleo diários. Isto equivale a um investimento de mais de duzentos e trinta bilhões de dólares, considerando quase 1.000 projetos para este fim. Nesta década, o cenário da concessão exploratória mudou, porque por determinação legal, a Petrobras

anunciou participação de no mínimo 30% nos consórcios exploratórios do pré-sal (PETROBRAS, 2018).

3.1.1 A Controladoria da Petrobras

No ambiente de negócio da Petrobras, a Controladoria é encarregada de assegurar o acompanhamento e o diagnóstico dos resultados empresariais da Companhia, coordenar a concepção do Plano Anual de Negócios da companhia, objetivando a geração de valor e eficiência de capital no Sistema Petrobras (PETROBRAS, 2018).

Na estrutura hierárquica da companhia, cinco gerências acomodam as funções da Controladoria da Petrobras: Desempenho do Negócio; Gastos Operacionais; Avaliação e Monitoramento de Investimentos; Planejamento, Orçamento e Projeções de Curto Prazo; e Controladoria de Funções Corporativas e Desenvolvimento da Produção e Tecnologia – DP&T, conforme Quadro 9.

Quadro 9 - Atividades das Gerências da Controladoria da Petrobras

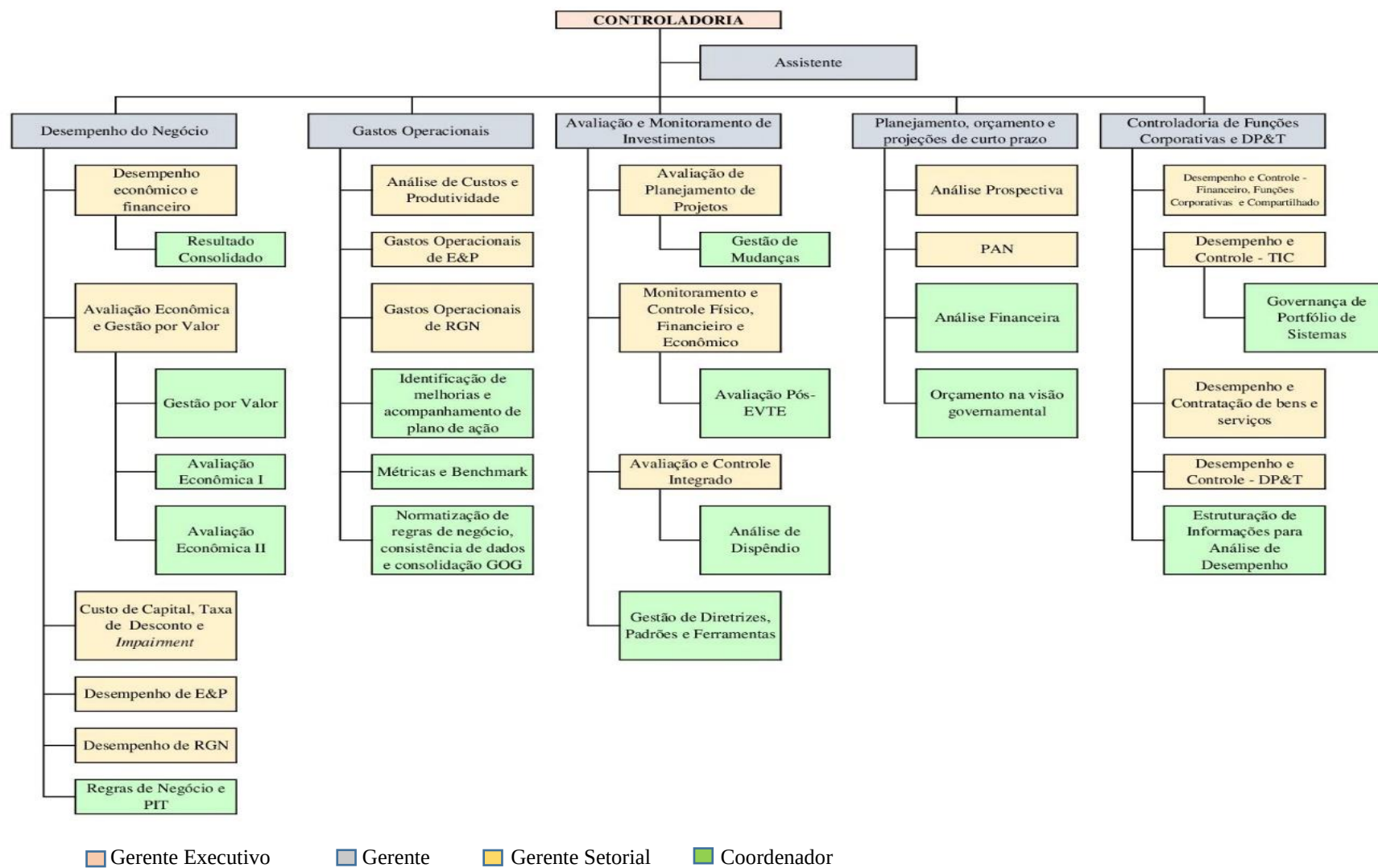
Gerências	Atividades
Gerência de Desempenho do Negócio	Relacionadas em gerir a avaliação econômica de ativos e empresas para aquisições e desinvestimentos, o processo de avaliação, monitoramento e reporte da geração de valor e resultados econômicos e financeiros dos negócios, segmentos e ativos/empresas do Sistema Petrobras, provendo informações e ferramentas para tomada de decisão dos gestores e da Direção Superior.
Gerência de Gastos Operacionais	Monitoramento e avaliação dos gastos operacionais do Sistema Petrobras visando sua racionalização e eficiência, garantindo a competitividade da Companhia frente aos seus concorrentes e suportando a tomada de decisão da Alta Administração.
Gerência de Avaliação de Monitoramento de Investimentos	Responsável pela definição e disseminação de diretrizes, métricas, padrões e ferramentas corporativas de gerenciamento físico e financeiro de Projetos de Investimento, pela avaliação do planejamento dos projetos nas passagens de fase e reavaliações, pela avaliação dos dispêndios e pelo monitoramento e avaliação física, financeira e econômica (pós-EVTE) dos Projetos de Investimentos, além do controle orçamentário integrado da carteira visando garantir o alinhamento ao Plano de Negócio e Gestão e fornecer subsídios para tomada de decisão da Alta Administração.
Gerência de Planejamento, Orçamento e Projeções de Curto Prazo	Responsável por gerir o processo de planejamento anual da companhia e elaborar projeções do resultado econômico-financeiro de curto e médio prazos.
Gerência de Controladoria de Funções Corporativas e DP&T	Responsável gerir o processo de avaliação do desempenho da Área Financeira e de Relacionamento com Investidores, da Área da Presidência, da Área de Governança, Risco e Conformidade, da Área de Recursos Humanos, SMS e Serviços e da Área de Desenvolvimento da Produção e Tecnologia, sua orçamentação e avaliação de gastos, em comparação com referenciais de mercado, maximizando a relação custo/benefícios, em articulação com os respectivos gestores.

Fonte: Petrobras, 2018

Cada gerência superior do quadro 9 compõe-se de outras várias funções conforme estabelece a figura 5, com detalhamento de outras gerências setoriais.

O modelo de Controladoria como órgão de linha adotado na Petrobras, apresentado na figura 5, está sob o comando de um gerente executivo, cinco gerentes a ele subordinados, dezessete gerentes setoriais e dezesseis coordenadores/assistentes.

Figura 5 - Estrutura Hierárquica da Controladoria da Petrobras



Fonte: Sítio Petrobras (2018)

A gerência do Desempenho do Negócio está estruturada com outras cinco gerências a ela subordinadas: a primeira é a Gerência de Desempenho Econômico e Financeiro, responsável por analisar e avaliar os resultados econômicos-financeiros e gerenciais do Sistema Petrobras; a esta gerência está subordinada a Coordenação de Resultado Consolidado, encarregada de analisar os resultados consolidados com o propósito de assegurar fidedignidade entre as análises de resultados dos negócios e a análise do resultado consolidado, comparando-os com os resultados de empresas pares, bem como de assegurar a análise dos resultados não operacionais.

A segunda gerência é a Avaliação Econômica e Gestão por Valor, encarregada de comandar os processos de avaliação econômica (*valuation*) no que tange a aquisições e alienação de ativos e empresas do Sistema Petrobras, objetivando a potencialização de valor e assegurar o sistema medição de valor e para a gestão dos negócios e ativos, e assim, oferecer informações relevantes à tomada de decisão dos administradores e Direção Superior. Esta segunda gerência apresenta três coordenações, a primeira coordenação é Gestão por Valor, unidade com missão de consolidar os relatórios de gestão por valor e avaliar a performance entre ativos, intra e entre segmentos, e contra as pares, com a finalidade de indicar impulsos de produção de valor. A segunda coordenação é a Avaliação Econômica I, incumbida de liderar os projetos de *valuation*, e estabelecer metodologia a ser empregada e assegurar a padronização nos processos e produtos para compras e alienações de ativos e empresas do Sistema Petrobras. A terceira coordenação é a Avaliação Econômica II, com as mesmas responsabilidades.

Custos de Capital, Taxa de Desconto e *Impairment* é a terceira gerência setorial subordinada à Gerência de Desempenho do Negócio, esta gerência setorial estabelece a metodologia de cálculo do custo de capital, taxas de desconto e organização dos testes de *impairment*, com o propósito de recomendar as taxas de desconto essenciais para todo o Sistema Petrobras e assegurar a execução dos testes de *impairment* nas várias áreas envolvidas.

A gerência de Desempenho do Negócio conta com a gerência setorial Desempenho de E&P (Exploração e Produção), a quarta na sua estrutura, esta apresenta-se como responsável por examinar e avaliar as operações essenciais do E&P e seus efeitos nos demonstrativos financeiros, com a finalidade de garantir a compatibilidade do resultado do E&P a partir da visão consolidada ao nível do ativo, para a tomada de decisão da Alta Administração.

A gerência setorial Desempenho de RGN (Refino e Gás Natural), quinta na estrutura da Gerência de Desempenho do Negócio, é encarregada de analisar as principais operações da

Área de Refino e Gás Natural e seus repercussões nos demonstrativos financeiros, com a finalidade de assegurar consistência na análise do resultado do RGN, dos relatórios fornecidos à Alta Administração.

E por fim, a Gerência de Desempenho conta com a coordenação: Regras de Negócio e PIT (Preços Internos de Transferência) a ela diretamente subordinada sem gerência intermediária. Esta coordenação é responsável por definir a metodologia das regras de negócios intra e entre segmentos e pelo cálculo dos preços internos de transferência (PIT), garantindo a consistência e integridade da análise de desempenho e resultado dos diferentes negócios.

A Gerência de Gastos Operacionais conta com três gerências setoriais e três coordenações. A Análise de Custos e Produtividade, primeira gerência setorial na estrutura, é encarregada de estruturar o monitoramento dos gastos operacionais, através de centros de custos de custo e pela consolidação das informações das unidades da Companhia e empresas do Sistema Petrobras, visando sua otimização e eficiência. A segunda gerência setorial, Gastos Operacionais de E&P (Exploração e Produção), se apresenta com a incumbência de analisar os gastos operacionais do E&P, *benchmarks* e planos de ação, objetivando a racionalização. A terceira gerência setorial, Gastos Operacionais de RGN, se apresenta como unidade de análise dos gastos operacionais da Área de Refino e Gás Natural, considerando, *benchmarks* e planos de ação, buscando a otimização. A primeira coordenação desta estrutura, Identificação de Melhorias e Acompanhamento de Plano de Ação se apresenta como responsável por coordenar o processo de identificação de oportunidades de otimização e elaboração e acompanhamento dos planos de ação, visando a racionalização e eficiência nos gastos da Companhia. A segunda coordenação, Métricas e *Benchmark*, unidade designada a constituir métricas para análise de desempenho e confrontar a eficiência em gastos operacionais entre ativos e segmentos e contra pares da indústria, tendo como objetivo o reconhecimento de implusos para otimização de gastos. E por fim, a terceira coordenação: Normatização de Regras de Negócio, Consistência de Dados e Consolidação GOG (Governança, Organização e Gestão), setor designado a estabelecer e conduzir a classificação gerencial das apropriações contábeis visando garantir a conformidade da informação.

A Gerência de Avaliação e Monitoramento de Investimentos conta com três gerências setoriais e quatro coordenações, a primeira gerência setorial: Avaliação de Planejamento e Projetos, setor com missão de analisar o planejamento físico e financeiro dos Projetos de Investimento nas solicitações de aprovação de cada estágio e reavaliações sujeitas ao crivo da Diretoria Executiva, responsável também pela definição e acompanhamento do processo

corporativo de gestão de mudança e pelas diretrizes corporativas relacionadas a métricas internacionais e internas à Petrobras, visando aprimorar as práticas de gerenciamento de projetos na Companhia e suportar a governança dos Projetos de Investimento. Subordinada a esta gerência setorial, se apresenta a coordenação de Gestão de Mudanças, setor responsável pela apresentação de diretrizes, monitoramento e *upgrade* de processo corporativo de gestão de mudança dos Projetos de Investimento, além do apoio às unidades da Companhia, promovendo o alinhamento das mudanças dos projetos ao processo padronizado, com ferramentas apropriadas às necessidades do processo decisório formal.

Já a gerência setorial: Monitoramento e Controle Físico, Financeiro e Econômico se apresenta como responsável pela análise da progressão física, financeira e econômica dos Projetos de Investimento do Sistema Petrobras, avaliando e reportando indicadores corporativos de avaliação de desempenho e análises de tendências, visando aprimorar o resultado dos projetos e reportar resultados dos ciclos de avaliação econômica de Pós-EVTE para apreciação da Alta Administração. Subordinada a esta gerência setorial, apresenta-se a coordenação de Avaliação Pós-EVTE, setor que busca lhe dar suporte.

Por sua vez a gerência setorial: Avaliação e Controle Integrado monitora o orçamento integrado de Projetos de Investimento do Sistema Petrobras, analisando e redirecionando os desvios, tendências e resultados da carteira frente à dotação orçamentária aprovada no Plano Anual de Negócios (PAN) e no Plano de Negócios e Gestão (PNG), além da função de análise das solicitações de recursos associados aos Projetos de Investimento submetidos à Diretoria Executiva. Subordinada a esta gerência setorial, a coordenação de Análise de Dispendio.

A Gerência de Avaliação e Monitoramento de Investimentos ainda conta com a coordenação: Gestão de Diretrizes, Padrões e Ferramentas, setor responsável pela definição, disseminação e melhoria contínua das diretrizes e padrões corporativos de gestão físico e financeira de Projetos de Investimento, pela identificação das melhores práticas de gerenciamento de projetos no mercado e no Sistema Petrobras e pela estruturação do processo de lições aprendidas relacionadas ao planejamento e monitoramento dos Projetos de Investimento, visando aprimorar a gestão de projetos da companhia.

A Gerência de Planejamento, Orçamento e Projeções de Curto Prazo está estruturada com duas gerências setoriais e duas coordenações. A Gerência Setorial Análise Prospectiva se apresenta como responsável pela elaboração de projeções econômico-financeiras de curto prazo consolidadas do Sistema Petrobras. A Gerência Setorial PAN (Plano Anual de Negócio)

é responsável pelo monitoramento e elaboração do PAN no âmbito da companhia, interagindo com as diferentes Áreas, níveis hierárquicos e empresas. Quanto às coordenações, observa-se a primeira: Análise Financeira, setor responsável por coordenar os processos de projeção econômico-financeiro e do PAN. A segunda, a Coordenação de Orçamento na Visão Governamental, setor encarregado de coordenar a articulação externa junto a entidades governamentais nos assuntos relativos aos Planos e Programas de Governo.

E por fim, a Gerência Controladoria de Funções Corporativas e DP&T conta com quatro gerências setoriais e três coordenações. A primeira, Desempenho e Controle - Financeiro, Funções Corporativas e Compartilhado avalia o desempenho da Área Financeira e de Relacionamento com Investidores, da Área da Presidência, da Área de Governança, Risco e Conformidade e da Área de Recursos Humanos, SMS (Segurança, Meio Ambiente e Saúde) e Serviços (excluindo a TIC e Contratação de Bens e Serviços), sua orçamentação e avaliação de gastos, em comparação com parâmetros de mercado, potencializando a relação custo/benefícios, em articulação com os respectivos gestores. A segunda gerência setorial, Desempenho e Controle – TIC (Tecnologia da Informação e Telecomunicações) tem como missão avaliar o desempenho da gerência executiva de Tecnologia da Informação e Telecomunicações, seu orçamento e avaliação de gastos. Subordinada a esta gerência setorial, apresenta-se a coordenação Governança de Portfólio de Sistemas, responsável pela consolidação, seleção e priorização de demandas de tecnologia de informação na Companhia, avaliando a contribuição e aderência dos projetos e sistemas às prioridades e diretrizes corporativas. A terceira gerência setorial, Desempenho e Controle de Contratação de Bens e Serviços

A segunda gerência setorial, Desempenho e Controle – TIC, tem a missão de avaliar a performance da gerência executiva de Tecnologia da Informação e Telecomunicações, seu comportamento orçamentário e a importância dos gastos, em confrontação com os parâmetros de mercado, potencializando relação custo/benefícios, em harmonia com tomada de decisão de cada gestor. Esta gerência setorial conta com a coordenação: Governança de Portfólio de Sistemas, esta tem a responsabilidade de consolidar, selecionar as demandas de tecnologia de informação na Companhia, analisando o quão contributivos são os projetos e os sistemas em relação às prioridades e diretrizes corporativas.

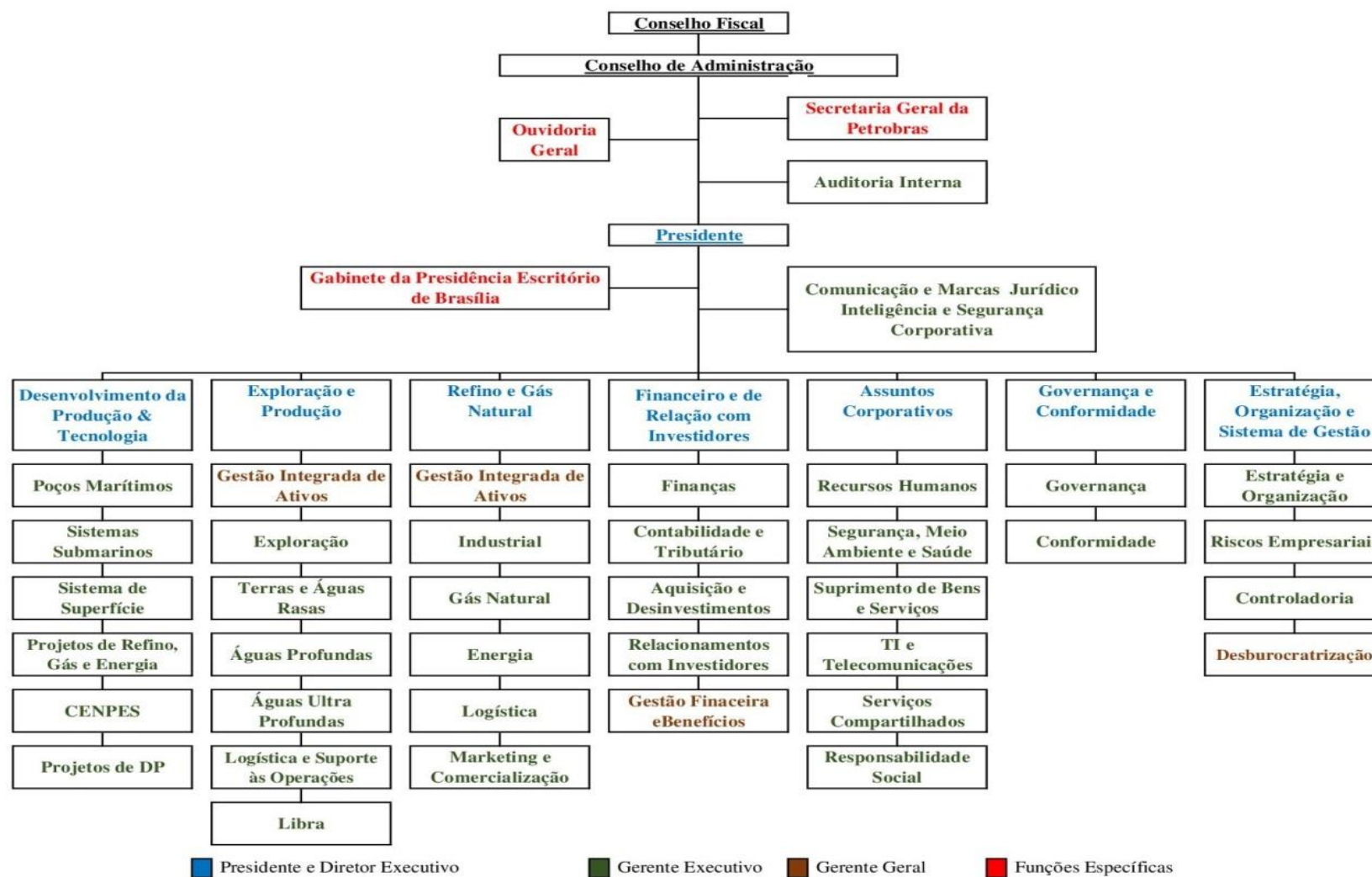
Desempenho e Contratação de Bens e Serviços é terceira gerencial setorial, esta é encarregada de avaliar o desempenho da gerência executiva de Contratação de Bens e Serviços, seus gastos em comparação com mercado.

Para avaliar o desempenho da Área de Desenvolvimento da Produção e Tecnologia, a responsável é a gerência setorial: Desempenho e Controle – DP&T.

Por fim, subordinada diretamente à gerência Controladoria de Funções Corporativas e DP&T, encontra-se a coordenação: Estruturação de Informações para Análise de Desempenho, que consolida os resultados de desempenho econômico-financeiros, operacionais e corporativos, monitorados pela Alta Administração, com atenção no monitoramento de curto prazo, e pela estruturação de relatórios e cenários de custos, oferecendo informações relevantes aos gestores (PETROBRAS, 2018).

A figura 6 demonstra que ocorreu, na companhia, o entendimento da imprescindibilidade de readequação das unidades de negócio com sete diretorias basilares: Desenvolvimento da Produção & Tecnologia; Exploração e Produção; Refino e Gás; Financeiro e de Relação com Investidores; Assuntos Corporativos; Governança e Conformidade; e Estratégia, Organização e Sistema de Gestão.

Figura 6 - Estrutura Hierárquica da Petrobras



Fonte: sítio da Petrobras (2018)

Nesse novo desenho organizacional, a Controladoria se apresenta na Diretoria de Estratégia, Organização e Sistema Organizacional, encarregada de assegurar o acompanhamento e a análise dos resultados empresariais da Companhia, objetivando a geração de valor e eficiência de capital em todo o Sistema Petrobras.

3.2 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

O procedimento técnico para este trabalho foi o estudo de caso, tendo como objeto de estudo a Controladoria da Petrobras, sob a ótica de seus contadores. Considerando a complexidade e imprecisão do tema, a Controladoria da Petrobras foi escolhida para buscar o melhor entendimento do papel importante deste setor em uma companhia de grande porte. Segundo Triviños (1987), o estudo de caso é uma espécie de pesquisa com foco em uma unidade que se analisa intensamente, com objetivo de investigar determinada realidade.

Nessa mesma linha de pensamento, o estudo de caso é definido por Gil (2007, p.54): “estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, permitindo seu amplo e detalhado conhecimento”. Nas áreas de Ciências Contábeis e Administração, este delineamento de pesquisa tem sido comumente aplicado por propiciar descrição e investigação sobre realidade social específica. Gil (2007) ainda afirma que, no estudo de caso, a elaboração do problema de pesquisa guia o estudo, e em decorrência dele, dá-se o planejamento dos trabalhos. Assim, a pesquisa busca responder ao interrogatório, cerne de determinado fenômeno, e a motivação, para escolher o caso a ser estudado, é a possibilidade fática.

Minayo (2000, p. 21-22), traz que:

A pesquisa qualitativa responde a questões muito particulares. Ela se preocupa, nas ciências sociais, com um nível de realidade que não pode ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com um universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização das variáveis (MINAYO, 2000, p. 21-22).

O estudo de caso, segundo Stake (2000), consiste numa estratégia de pesquisa que evidencia aspectos individuais do fenômeno estudado, difere do exame amplo, mesmo na abordagem qualitativa ou quantitativa, um caso é uma secção específica em um conjunto de partes interligadas.

Já Martins (2006, p.3) afirma que

o sucesso de um Estudo de Caso, em muito, depende da perseverança, criatividade e raciocínio crítico do investigador para construir descrições, interpretações, enfim,

explicações originais que possibilitem a extração cuidadosa de conclusões e recomendações (MARTINS, 2006, p.3).

Enfim, o mundo contemporâneo estabeleceu transformação de modelo ao atual andamento das pesquisas na área da Controladoria no país, esta nova conjuntura propicia, neste processo de mudança, o imprescindível debate sobre a utilidade das estratégias de pesquisa na análise e na construção do conhecimento, em particular na estratégia do estudo de caso (LIMA *et al.*, 2012).

3.3 MÉTODO DA PESQUISA

A metodologia empregada neste estudo pertence inicialmente ao método qualitativo, em virtude das características e da natureza do problema, evidenciando a interpretação baseada nos processos investigados e na natureza de um fenômeno social. Entretanto, nesta pesquisa, o enquadramento é quali-quantitativo, uma vez que foram aplicados métodos quantitativos e qualitativos.

As características essenciais de uma pesquisa qualitativa são apresentadas por Moreira (2002): a interpretação dos dados se sobrepondo à quantificação, ou seja, a subjetividade no lugar da objetividade, transigência interpretativa no processo de condução da pesquisa, sentido relevante para o processo, sobrepondo-se ao resultado.

Nessa linha de pensamento, Richardson (2007, p.90) assevera:

A pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.

Na pesquisa qualitativa, é imprescindível observar suas potencialidades, na investigação cuidadosa, bem estruturada, voltada a uma linha coesa de pesquisa que pode conter aspectos quantitativos, mas que são suplantados pelas referências qualitativas (SOFAER, 1999).

Já para Deslauriers *et al. apud* Nasser (2008), na pesquisa qualitativa, o pesquisador ocupa concomitantemente a posição de sujeito e objeto da pesquisa, e nesta conjuntura, o resultado da pesquisa não é previsível, pois o conhecimento do pesquisador não é completo, a pesquisa qualitativa busca gerar informações novas, mesmo que o objeto de sua amostra seja diminuto ou amplo.

Richardson (1999) já afirmava que nos trabalhos quantitativos, a generalização é estabelecida na amostra fortuita e na estatística imparcial, porém esses procedimentos são desimportantes à pesquisa qualitativa.

Já para Corbin & Strauss (2008), o método de pesquisa qualitativo possibilita o acolhimento das experiências dos partícipes, bem como permite ao pesquisador empregar as suas próprias experiências para selecionar fatos investigados, e convertê-los em informações inteligíveis.

O questionário, aplicado na pesquisa, apresenta parte quantitativa e parte qualitativa na pesquisa, quando da análise das percepções dos contadores sobre a Controladoria da Petrobras. Foi aplicado durante o segundo semestre de 2018 nos vários setores que compõem as cinco gerências basilares da Controladoria. O questionário elaborado especificamente para esta pesquisa foi dividido em seis blocos. Do Bloco 1 ao 5 foram explorados aspectos quantitativos; no bloco 6, qualitativos. No Bloco 1, foram levantados aspectos relativos a gênero, faixa etária, escolaridade, experiência profissional e conhecimento em idiomas. No Bloco 2, utilizando uma escala *Likert* de 5 pontos, em que 1 representa discordância plena, e 5 representa concordância plena, solicitou-se aos respondentes, sob diversos aspectos, o conhecimento sobre as funções da Controladoria, que fosse marcado o nível de concordância com cada frase apresentada. No Bloco 3, seguindo a mesma escala, foi solicitado aos respondentes seu nível de conhecimento sobre Sistema de Informações (SI) da Petrobras. No Bloco 4, ainda com a mesma escala, foi solicitado aos respondentes, marcar o nível de concordância para cada uma das frases relativas à Controladoria da Petrobras. No Bloco 5, também com a mesma escala, foi solicitado aos respondentes, marcar o nível de concordância para cada uma das frases relativas às competências dos contadores da Petrobras. E, por fim, no Bloco 6, formado por quatro questões abertas relativas às características da Controladoria da Petrobras, em que deveriam ser citados três atividades mais relevantes e três que deveriam ser desenvolvidas pelo setor. Além disso, deveriam ser citados três pontos fortes e três pontos fracos da Controladoria da Petrobras (Apêndice 7.1).

3.4 COLETA DE DADOS

Segundo Creswell (2003), vários pontos da pesquisa indicam a seleção de mecanismos de coleta e análise de dados, como questionários, entrevistas, dinâmicas em equipe *etc.*

Assim, este estudo se propõe caracterizar o perfil dos contadores da Controladoria da Petrobras; a identificar a percepção sobre o setor e as competências de seus profissionais; a

descrever a percepção sobre o sistema de informações utilizado; a analisar a significância das relações entre o perfil dos profissionais e suas percepções acerca de controladoria, das competências dos profissionais; e a analisar a atuação da Controladoria na gestão da companhia.

Inicialmente foi desenvolvida uma pesquisa documental sobre as características e peculiaridades da Controladoria da Petrobras, organização escolhida para realização do estudo de caso, a partir dos dados disponibilizados em organogramas, números de produção de petróleo, histórico, entre outros; pela companhia, na internet.

Segundo Eisenhardt (1989), a determinação do caso a ser investigado configura a base essencial para o rumo e efetivação do estudo, nesta linha de pensamento, optou-se por estudar a área de Controladoria da Petrobras e como sua contribuição para a gestão da companhia é percebida por seus contadores.

O questionário utilizado na pesquisa foi submetido, inicialmente, a um pré-teste, com dois contadores vinculados à Controladoria da Petrobras, com objetivo de identificar possíveis lacunas no entendimento e interpretação dos dados solicitados.

A técnica de coleta de dados, por meio de questionário, foi realizada com perguntas principalmente fechadas que, segundo Richardson (2007), são mecanismos em que as inquirições ou assertivas apontam tipos de respostas fixas ou preestabelecidas.

A primeira tentativa de obtenção das respostas foi por correio eletrônico, em que 28 contadores lotados na Controladoria da Petrobras foram convidados. Contudo, frustrada a obtenção de respostas, em um mínimo satisfatório, fez-se, então, uma segunda tentativa por contato telefônico, a qual também não foi obtido um número significativo de respostas. E, por fim, fez-se necessária uma visita à sede da empresa, no Rio de Janeiro, no mês de novembro de 2018, quando foram alcançados um total de 68% de adesão à pesquisa.

3.5 MÉTODOS DE ANÁLISE DA PESQUISA

3.5.1 Método para Análise Quantitativa

Os contributos alcançados com testes estatísticos em pesquisas científicas são de grande valia para centros acadêmicos e pós-acadêmicos. Neste estudo, foram utilizadas análises descritiva e de *cluster*. Segundo Reis (1996), a estatística descritiva representa seleção, análise e compreensão de dados quantitativos por meio de tabelas, gráficos e indicadores.

Por outro lado, Huot (2002) a conceitua como “o conjunto das técnicas e das regras que resumem a informação recolhida sobre uma amostra ou uma população, e isso sem distorção nem perda de informação”.

Quanto a abordagem do problema, este estudo é quali-quantitativo. Raupp e Bauren (2003), conceituam este tipo de abordagem de pesquisa como instrumentos de análise e interação entre as variáveis de comunidades profissionais (RAUPP e BEUREN, 2003).

No questionário utilizado para coleta dos dados, as variáveis V1 a V63 foram tratadas quantitativamente no *software* específico de estatística: *Spearman* com o auxílio do Excel. O teste estatístico de *Spearman* é adequado para construir correlação entre duas variáveis indicando semelhança e diferenças em seus comportamentos. Esta técnica foi escolhida por medir a intensidade entre duas variáveis, sendo alta quando as observações tiverem uma classificação semelhante ou idêntica, exemplo: correlação igual a 1, e baixa quando observações tiverem uma observação dessemelhante, exemplo: correlação igual a -1.

As perguntas foram apresentadas possibilitando a graduação das respostas utilizando uma escala *Likert* de cinco pontos.

3.5.2 Método para Análise Qualitativa

Para analisar qualitativamente os dados da pesquisa, o excel foi instrumento utilizado, as perguntas de respostas livres, variáveis V64 a V75, foram categorizadas e postas em dois pólos: respostas positivas e respostas negativas, como analisado no Gráfico 57. Discutiu-se, assim, as categorias a fortes e as a serem melhoras.

Nas pesquisas qualitativas, segundo Richardson (2012), faz-se relevante o vínculo do pesquisador com os respondentes, característica pela qual se constrói a facilitação do alcance às respostas legítimas do questionário.

Gil (2007), assevera que o estudo de caso é adequado ao aprofundamento de poucos objetos da pesquisa, propiciando cenário de detalhamento maior, fortalecendo validação e a interpretação da pesquisa.

3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Segundo Yin (2005), o estudo de caso, nas pesquisas científicas, apresenta aspectos que podem ser classificados como fatores de limitação, a supressão de retidão metodológica, dificuldade de generalização da pesquisa, ou mesmo o tempo destinado à pesquisa.

O presente estudo apresenta resultados limitados ao caso investigado, as respostas que foram apresentadas não permitem livre ampliação das conclusões, em função do delineamento qualitativo da pesquisa, todavia, podem favorecer pesquisas ulteriores na área de Controladoria em outras realidades organizacionais.

Pode também haver limitações por conta de dados suprimidos ou não fidedignos apresentados pelos respondentes, por incerteza, imprecisão, ou mesmo convicção pessoal.

O cenário brasileiro, no período pesquisado, é de forte perspectiva de política de privatização do Governo Federal que inclui a venda da sociedade de economia mista: Petróleo Brasileiro S/A, o Pré-sal e suas subsidiárias. Assim, foi percebido no ambiente de coleta de dados, um significativo receio nas respostas às questões apresentadas por alguns respondentes.

O presente trabalho não abarca aspectos meramente legalistas que envolvem o ambiente dos contadores e que não influenciam diretamente no modelo de gestão da Petrobras e na missão da Controladoria.

Após a investigação proposta por este estudo, houve o oferecimento de informações importantes sobre o perfil dos profissionais do setor e sua percepção sobre controladoria; a percepção sobre o setor de controladoria da Petrobrás e as competências dos profissionais do setor; a percepção do sistema de informações utilizado pelo setor de controladoria da Petrobras; a significância das relações entre o perfil dos profissionais e suas percepções acerca de controladoria, do setor de controladoria, das competências dos profissionais e do sistema de informações utilizado; e sobre a percepção dos contadores sobre a atuação da Controladoria na gestão da Petrobras.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A pesquisa foi realizada nas Unidades da Federação do Brasil, onde a Controladoria da Petrobras atua, no período de novembro e dezembro de 2018. A investigação deste estudo se deu com os contadores atuantes na Controladoria da Petrobras, conforme descrito anteriormente.

A análise dos resultados foi estruturada em seis blocos de variáveis, os quais serão apresentados e detalhados a seguir:

Bloco 1: Perfil dos respondentes.

Bloco 2: Conhecimento sobre Controladoria.

Bloco 3: Perfil do Sistema de Informações da Controladoria da Petrobras.

Bloco 4: Controladoria do Sistema Petrobras.

Bloco 5: Competências dos Contadores da Controladoria.

Bloco 6: Característica Específicas da Controladoria da Petrobras, cujos achados serão detalhados.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Os contadores da Controladoria da Petrobras não têm grande disparidade em relação ao sexo, com pequena maioria masculina. A faixa etária indica um público acima dos 31 anos, todos graduados e a maioria com pós-graduação, em nível de especialização.

Quadro 10 - Perfil dos Respondentes

Gênero - V1		Faixa Etária - V2				Escolaridade - V3			
Masculino	Feminino	Até 30	31 a 40	41 a 50	Mais de 50	Graduação	Especialização	Mestrado	Doutorado
53%	47%	0%	37%	47%	16%	16%	63%	16%	5%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Quanto ao tempo de experiência na Controladoria da Petrobras, que já existia com outra nomenclatura (Desempenho do Negócio) há oito anos, o setor ganhou o nome de Controladoria, há três anos.

A maioria dos funcionários pesquisados tem entre 2 e 5 anos experiência na Controladoria. Contudo, em termos de experiência na empresa, a maioria tem de 11 a 20 anos. Isto

demonstra que são profissionais que conhecem bem a Petrobras, sendo contadores pós-graduados e que assim, podem contribuir para o cumprimento da missão da Controladoria na empresa.

Quadro 11 - Experiência no Sistema Petrobras e Experiência na Controladoria da Petrobras

Experiência na Petrobras – V4				Experiência na Controladoria da Petrobras – V5				
Até 5	6 a 10	11 a 20	Mais de 20	Até 1	2 a 5	6 a 9	10 a 13	+ de 14
5%	26%	58%	11%	0%	89%	11%	0%	0%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ainda no Bloco 1 (Perfil dos Respondentes), os achados versam sobre o nível de conhecimento em idiomas que possuem os contadores da Petrobras. Nesta seção, foram perguntados os níveis de inglês e espanhol dos respondentes, e em termos de fluência em outro idioma, a maioria dos contadores da Controladoria tem o inglês (53%).

Quadro 12 - Nível de Inglês e Espanhol dos Respondentes do Setor de Controladoria da Petrobras

Inglês – V6			Espanhol – V7		
Básico	Intermediário	Fluente	Básico	Intermediário	Fluente
32%	16%	53%	89%	11%	0%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

4.2 CONHECIMENTOS SOBRE CONTROLADORIA

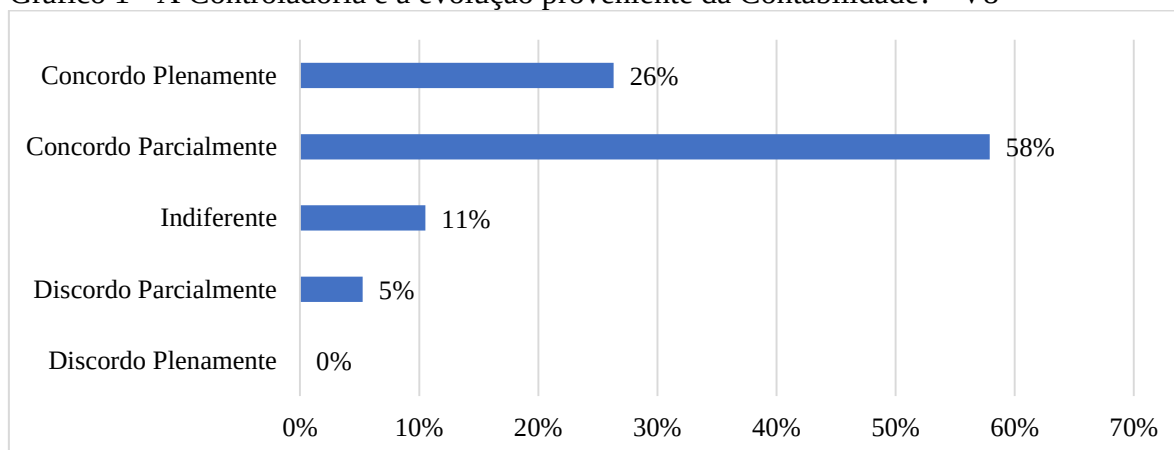
Neste Bloco 2, foram feitas 12 perguntas, variáveis de 8 a 19, utilizando uma escala *Likert* de cinco pontos: concorda plenamente, concorda parcialmente, indiferente, discorda parcialmente e discorda plenamente. As variáveis utilizadas objetivam caracterizar a percepção dos respondentes sobre Conhecimento de Controladoria.

Quando questionados se a Controladoria é a evolução da Contabilidade, a grande maioria concorda que sim. Este resultado vem ao encontro do que defende Martin (2002), o qual preconiza que a Controladoria é uma evolução necessária do modelo básico contábil-financeiro para um modelo amplo e flexibilizado que oferece informações importantes para a gestão das empresas. A Controladoria não abandona a perspectiva contábil, mas vai além dela, propicia simulações e projeções de resultados em cenários diferentes, contemplando o

contador tradicional para a função estratégica e assim, oferecendo informações relevantes aos *stakeholders*.

E também Caggiano (2006), que entende a Controladoria como a evolução de conhecimentos contábeis, por conta da necessidade de fornecer informações propícias à alta administração, informações gerenciais, e demais informações de comando.

Gráfico 1 - A Controladoria é a evolução proveniente da Contabilidade? - V8

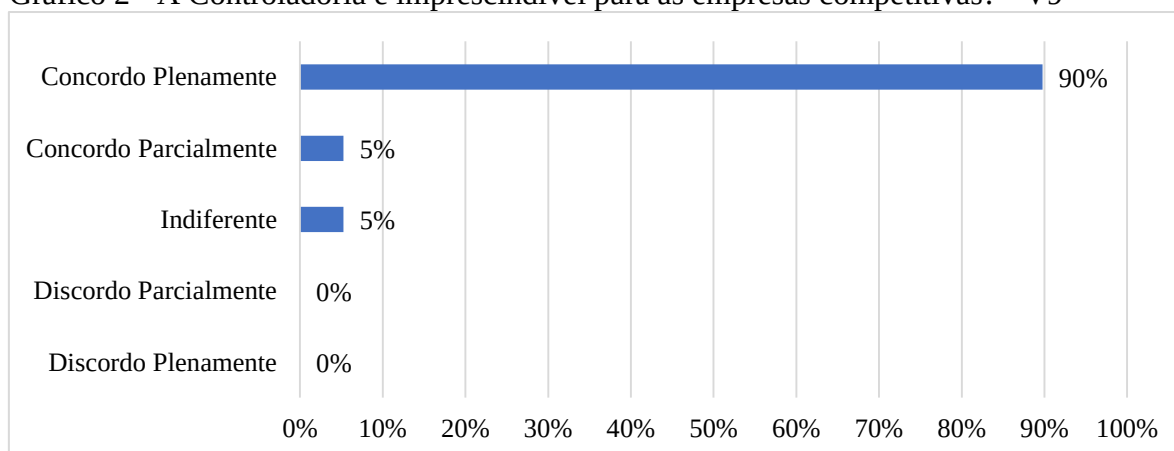


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao serem perguntados sobre percepção quanto à imprescindibilidade da Controladoria para que a empresa seja competitiva, quase todos concordam que sim.

Mais uma vez essa percepção concorda com Martin (2002), ao defender que a Controladoria, muito fortemente, a partir do século XXI, apresenta-se como modelo de auxílio à gestão nas mais relevantes decisões do mundo empresarial competitivo.

Gráfico 2 - A Controladoria é imprescindível para as empresas competitivas? - V9

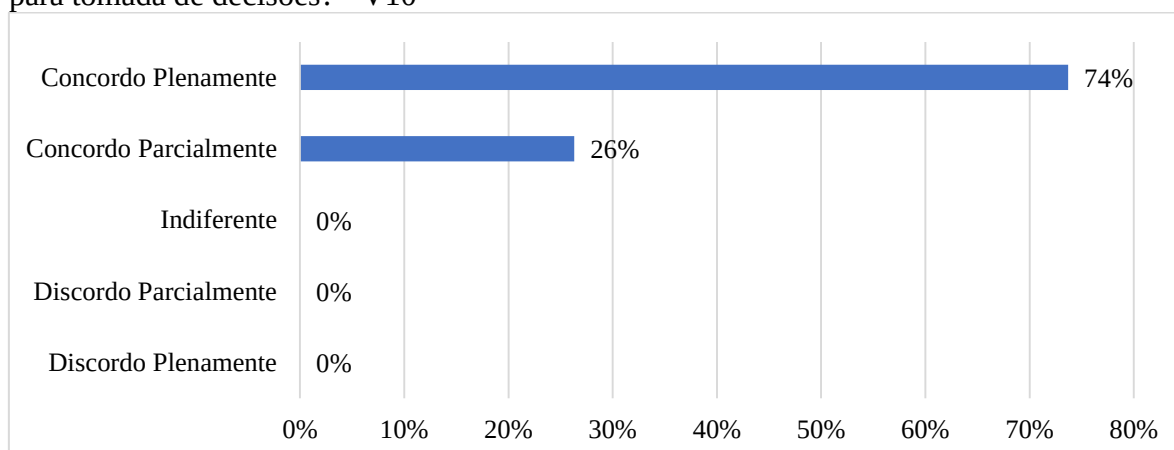


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Em termos de percepção dos contadores quanto ao tipo de informações oferecidas pela Controladoria da Petrobras, a maioria concorda totalmente que são fornecidas informações

financeiras e não financeiras relevantes para tomada de decisão dos gestores. Isto vem confirmar o que Borinelli (2006) e Lunkes e Schnorrenberger (2009), dentre outros, defendem como funções por parte da Controladoria não se restringem aos aspectos financeiros.

Gráfico 3 - A Controladoria fornece informações, financeiras e não financeiras, aos gestores para tomada de decisões? - V10

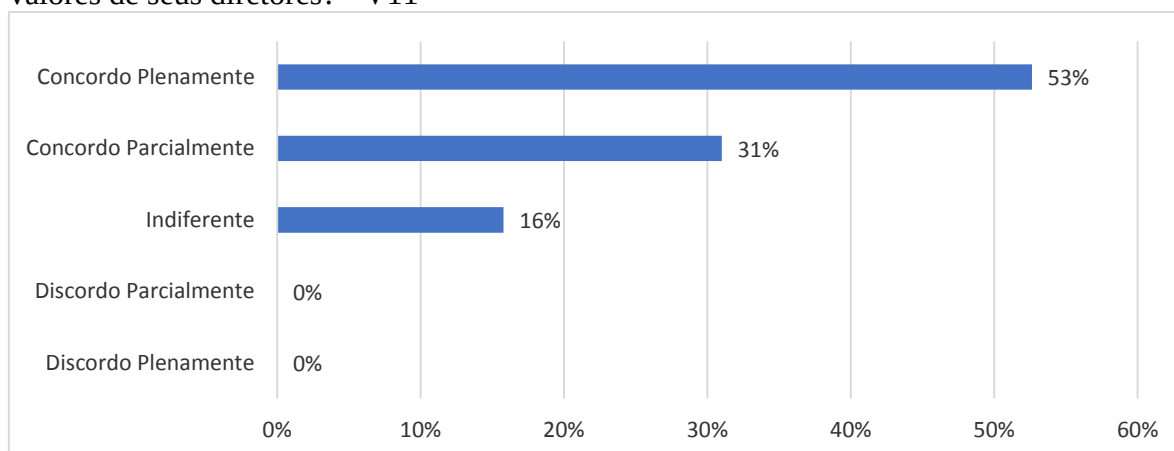


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Já sobre a Controladoria ser construída conforme a missão da empresa, suas crenças e valores dos seus dirigentes, pouco mais da metade dos respondentes concordou plenamente, conquanto a maioria concorde.

Esse resultado pode sugerir que talvez seja necessária uma adequação da missão da Controladoria à da Petrobras, ou mesmo uma maior divulgação e discussão sobre os valores da unidade em relação à da companhia.

Gráfico 4 - A Controladoria é construída conforme a missão da empresa, suas crenças e valores de seus diretores? - V11



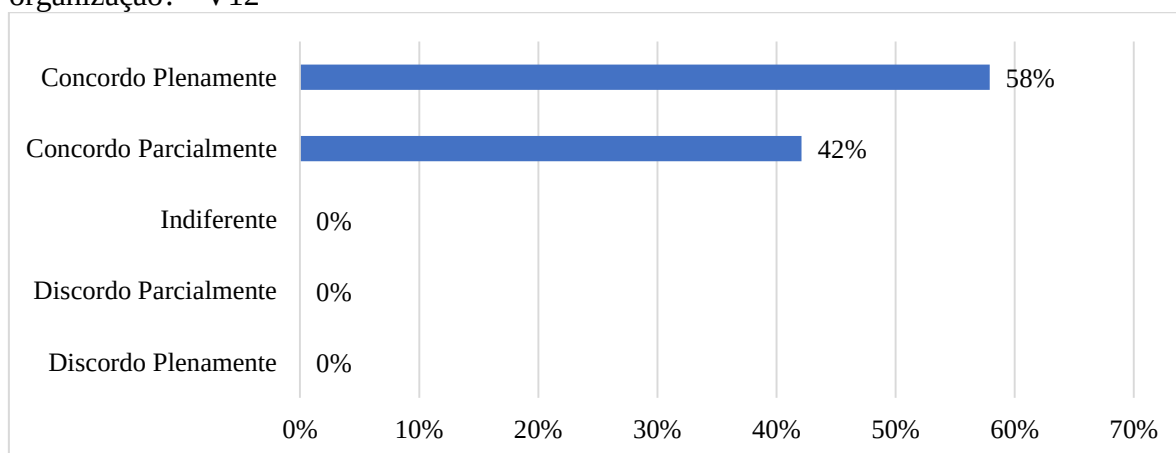
Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Quando questionados se a Controladoria tem como missão assegurar a otimização dos resultados da organização, resultados semelhantes foram obtidos, com pouco mais metade dos respondentes concordar plenamente.

Ou seja, para 100% dos respondentes, há concordância plena ou parcial de que a Controladoria tem como missão assegurar a otimização dos resultados da organização.

Isso corrobora com Pieve (2010), quando afirmam que a missão da Controladoria é guardar a perenidade da empresa, assegurando a otimização de seus resultados, prestando informações relevantes à administração, e mensurando atividades financeiras e econômicas.

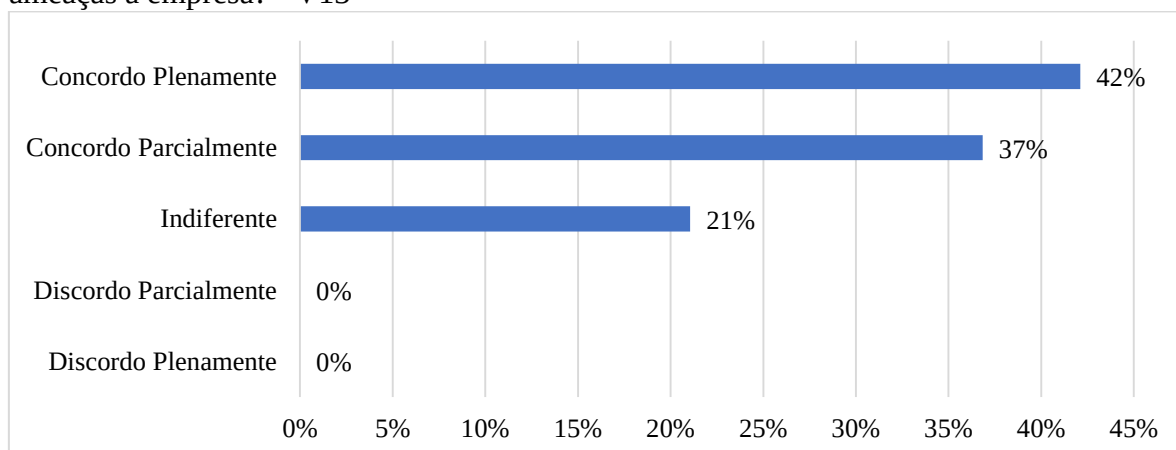
Gráfico 5 - A Controladoria tem como missão assegurar a otimização de resultados da organização? - V12



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Sobre o ambiente externo, quando questionados se a Controladoria o avalia para identificar oportunidades e ameaças à empresa, houve maioria em concordância plena, mas 21% se mostraram indiferentes.

Gráfico 6 - A Controladoria avalia o ambiente externo para identificar oportunidades e ameaças à empresa? - V13

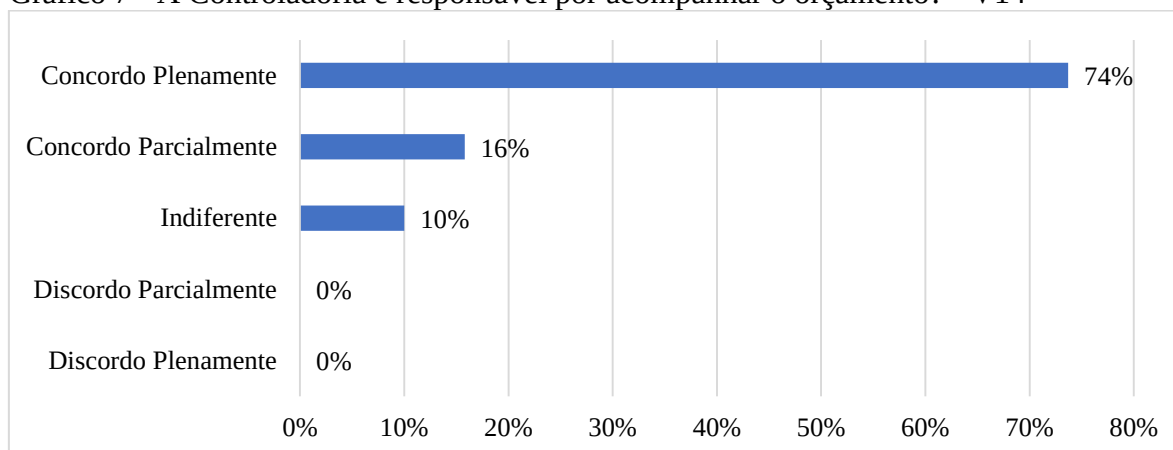


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Segundo Padoveze (2011) a Controladoria possui um papel influenciador na organização. Isto acontece também em virtude da captação de informações do ambiente externo, e neste contexto, associa o conhecimento acadêmico à gestão empresarial, levando em consideração os interesses dos investidores e o plano de ação da organização, mas isto não é identificado efetivamente por parte dos respondentes.

Ao serem perguntados se a Controladoria é responsável por acompanhar o orçamento, a maioria concorda plenamente com esta função. Isto também é salientado por Rana (2010), quando afirma que a Controladoria é consolidadora dos orçamentos das unidades de negócios, bem como dos setores da organização, gerando a visão do todo em peças orçamentárias unificadas.

Gráfico 7 - A Controladoria é responsável por acompanhar o orçamento? - V14



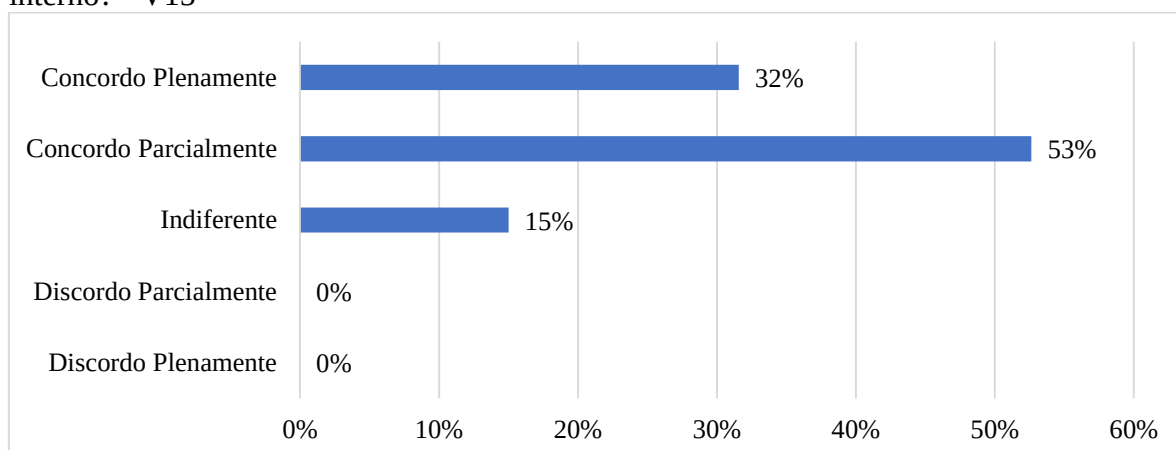
Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao serem questionados se a Controladoria auxilia levantamento de pontos fortes e fracos no ambiente interno, a maioria dos participantes só concordou parcialmente.

Esse é um ponto que merece ser discutido pelos responsáveis pela Controladoria da Petrobras, pois seria importante o apoio nesse sentido, para efetivo apoio aos resultados organizacionais, em seus processos internos também, como é salientado por Weber (2011), os funcionários da Controladoria devem deixar de ser apenas “contadores de feijão”, ou seja, atuarem nos processos operacionais, para serem “parceiros de negócios”, em que a análise e levantamento de pontos fortes e fracos deve ocorrer no nível interno e externo.

Padoveze (2010) também destaca que a Controladoria evidencia possíveis ameaças e oportunidades através da investigação dos pontos fortes e pontos fracos da organização, oferecendo assim informações à gestão do negócio.

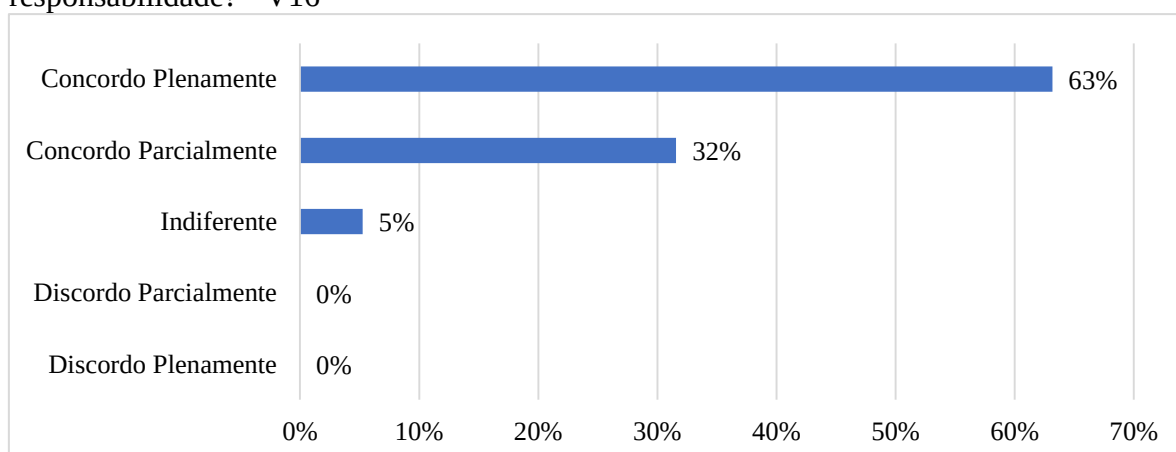
Gráfico 8 - A Controladoria auxilia levantamento de pontos fortes e fracos no ambiente interno? - V15



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

O questionário também abordou se a Controladoria promove a integração dos planos orçamentários por área de responsabilidade e a maioria concorda que sim. Isto é interessante e comunga com Borineli (2006) ao afirmar que os orçamentos das áreas de responsabilidades ficam a cargo dos respectivos gerentes, tendo a Controladoria o papel de coordenação e planejamento dos planos orçamentários, no rumo desejado pela organização.

Gráfico 9 - A Controladoria promove a integração dos planos orçamentos por área de responsabilidade? - V16



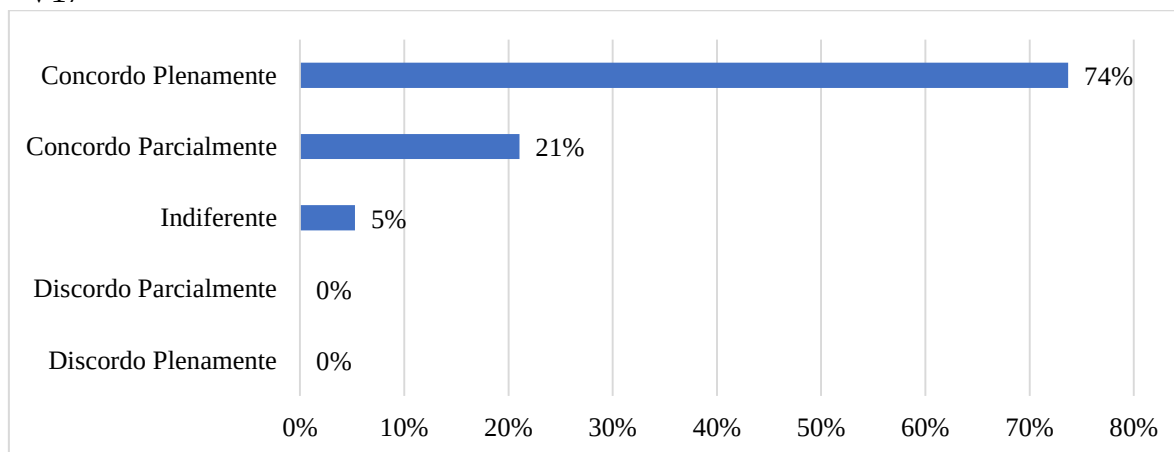
Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Em termos de a Controladoria permitir elaborar indicadores de metas estabelecidas pelas áreas, a maioria dos contadores respondeu que concorda plenamente.

Isso é positivo e Padoveze (2010) salienta que a Controladoria não cria um rumo da organização, coordena como instrumento de bússola, área de auxílio à gestão, contribuindo pela perenidade da organização, e possibilitando melhores resultados coletivos. Infere-se,

então, que é apropriada a elaboração de indicadores de acordo com as metas estabelecidas pelas áreas, como a maioria entende que a Controladoria da Petrobras faça.

Gráfico 10 - A Controladoria permite elaborar indicadores de metas estabelecidas pelas áreas? - V17

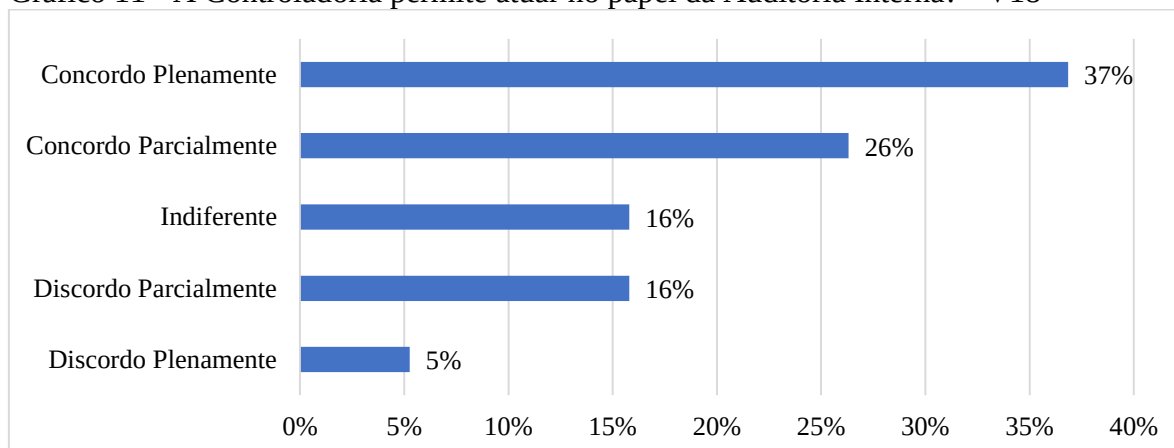


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Em termos de a Controladoria atuar no papel de auditoria interna, pouco mais de um terço concorda plenamente. Pela primeira vez neste ponto de análise, foi indicado um grupo de respondentes que discorda parcialmente ou plenamente.

É interessante salientar que esse resultado vem ao encontro de que as funções de auditoria interna não devem ser confundidas com as de Controladoria, segundo Borinelli (2006). Entretanto, segundo Garcia (2010), a Controladoria mostra conexão direta com controles internos, campo de atuação da auditoria interna, para obtenção de informações relevantes ao processo decisório. Nesta mesma seara, Martin (2002) assevera que a Controladoria, enquanto setor atuante na área gerencial, também absorve a auditoria interna. Portanto, é um ponto que não há unanimidade de entendimento entre os autores.

Gráfico 11 - A Controladoria permite atuar no papel da Auditoria Interna? - V18

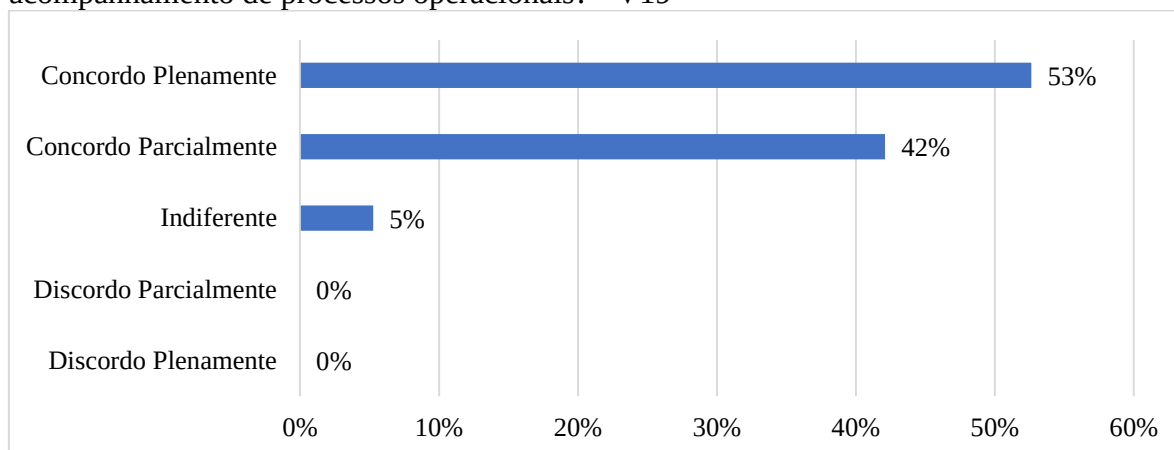


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Já, ao serem questionados sobre a Controladoria permitir elaborar modelos de relatórios próprios de acompanhamento de processos operacionais, os contadores em sua maioria concordam plenamente.

Esse aspecto, Tung (1993) já trazia a Controladoria como setor de auxílio ao controle e à gestão do negócio, fornecendo informações diversas, com modelos de relatórios gerenciais com maior amplitude e/ou especificidades que os relatórios legais.

Gráfico 12 - A Controladoria permite elaborar modelos próprios de relatórios de acompanhamento de processos operacionais? - V19



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Concluindo o Bloco 2 sobre os conhecimentos dos contadores em relação à Controladoria, faz-se necessário trazer a análise o Coeficiente de Correlação de postos *Spearman*, o qual foi analisado.

O coeficiente de correlação de postos de *Spearman*, é uma medida não paramétrica de correlação de postos (dependência estatística entre a classificação de duas variáveis). Sua escala varia de -1 a 1. Um coeficiente de correlação *Spearman* positivo corresponde a uma tendência monotônica crescente entre X e Y e um coeficiente de correlação *Spearman* negativo corresponde a uma tendência monotônica decrescente entre X e Y.

Utilizando a ferramenta *Spearman*, e correlacionando o Bloco 1 (Perfil dos Respondentes) com o Bloco 2 (Conhecimento sobre Controladoria), percebe-se que a Variável 2 (Idade) correlacionada com a Variável 19 (Modelos próprios de Relatórios) e apresenta o coeficiente de correlação negativo -0,564412, indicando que quanto mais idoso é o respondente, a tendência é que responda que concorda menos que Controladoria permite elaborar modelos próprios de relatórios de acompanhamento de processos operacionais, nesta proporção.

Isso pode significar que, entre os contadores mais idosos, integrantes da Controladoria, há um nível de criticidade maior com relação aos tipos de relatórios produzidos pelo setor em que atuam.

Assim, os achados sugerem uma análise e levantamento dos tipos de relatórios que estão sendo utilizados, bem como as informações produzidas por eles.

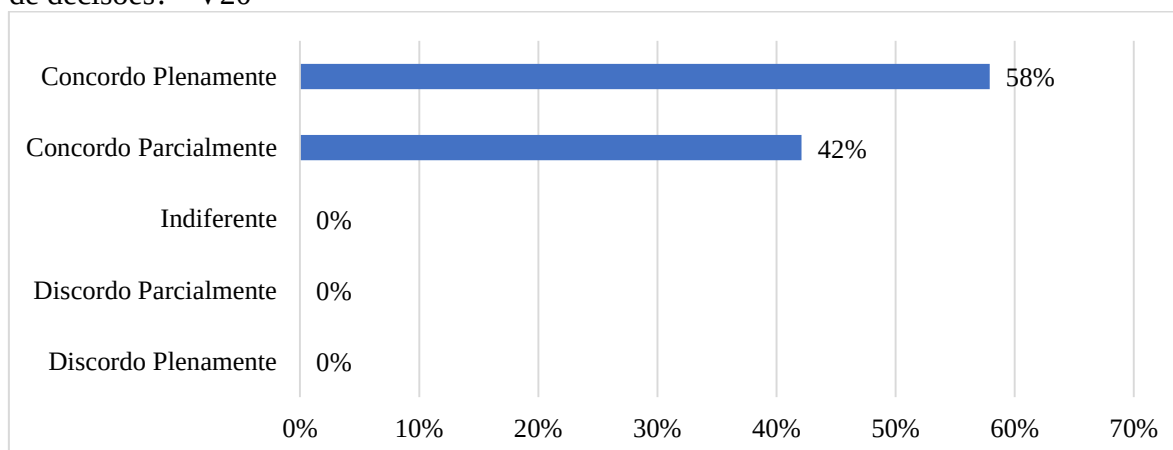
4.3 PERFIL DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DA CONTROLADORIA

Neste tópico, foram feitas 4 perguntas, variáveis de 20 a 23, utilizando a mesma escala *Likert*. As variáveis utilizadas objetivam descrever a percepção dos contadores sobre o sistema de informações utilizado no setor de Controladoria da Petrobras.

Todos os respondentes concordam, plena ou parcialmente, que o sistema de informações da Petrobras oferece informações para tomada de decisões.

Sobre a importância dos sistemas de informações, Oliveira (2011) afirma serem imprescindíveis porque propiciam informações céleres e importantes à tomada de decisão no dinâmico mundo dos negócios, informações estas contempladas por indicadores de desempenho nas diversas áreas da organização.

Gráfico 13 - O sistema de informações da Petrobras oferece informações relevantes na tomada de decisões? - V20

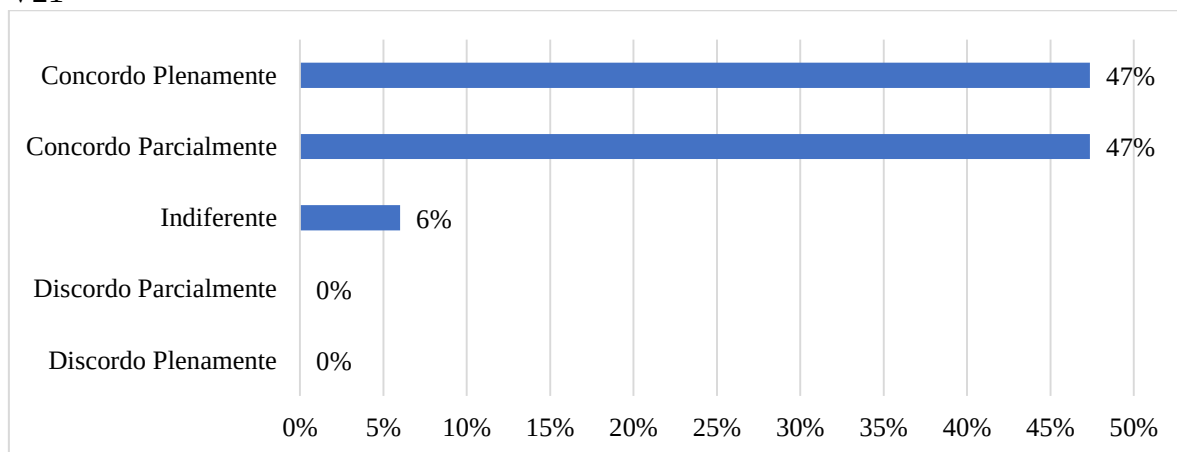


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Questionados se o sistema de informações da Petrobras ajuda a organização a atingir as metas, 94% dos respondentes concordaram parcial ou plenamente. Isto é positivo, uma vez que para Stair (1998), o desígnio de um sistema de informação é apoiar a organização na consecução de suas metas, oferecendo à administração particularidades, propiciando ferramentas de

controle organização e planejamento na otimização de resultados, o que aparentemente está ocorrendo na Petrobras.

Gráfico 14 - O sistema de informações da Petrobras ajuda a organização a atingir as metas? - V21

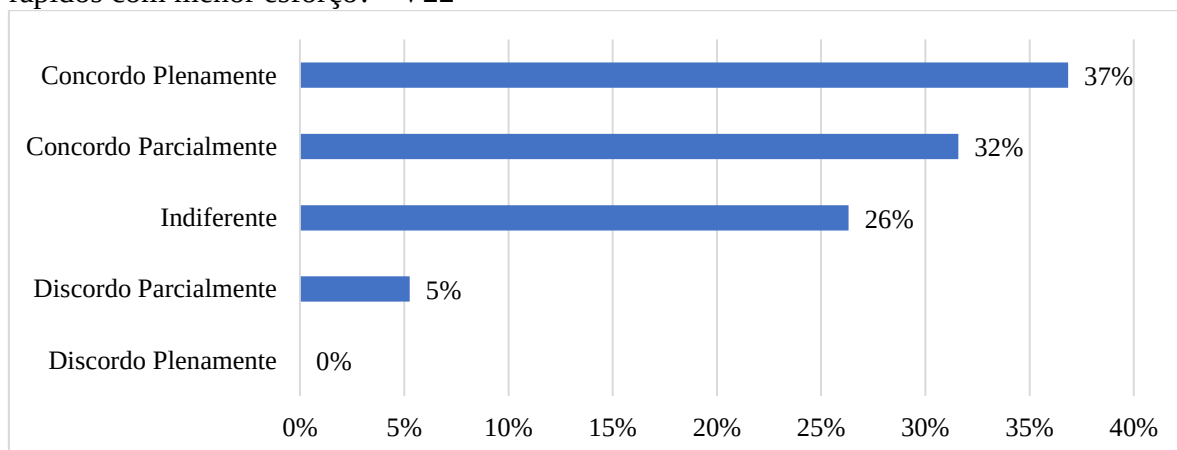


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Em relação ao sistema de informações da Petrobras propiciar relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço, 69% dos respondentes concordam plena ou parcialmente. Contudo, 26% tem opinião indiferente e 5% discordam parcialmente.

Isso pode ser um ponto a ser analisado pela equipe gestora de Controladoria para observar quais aspectos não estão contribuindo para efetividade dos relatórios.

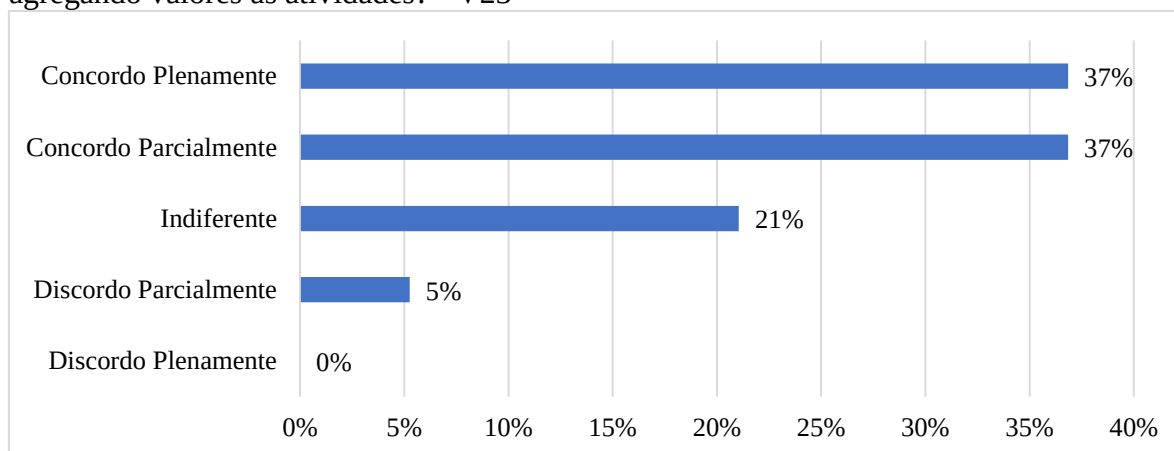
Gráfico 15 - O sistema de informações da Petrobras propicia relatórios mais precisos e rápidos com menor esforço? - V22



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Novamente ao serem questionados se o sistema de informações da Petrobras reduz os limites de tempo de respostas, agregando valores às atividades, 26% dos respondentes posicionam em discordância, o que pode ser um indicador que confirma a necessidade de um estudo sobre a causa dessa percepção dos contadores.

Gráfico 16 - O sistema de informações da Petrobras reduz os limites de tempo de respostas, agregando valores às atividades? - V23



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Concluindo o Bloco 3, sobre o sistema de informações, faz-se necessário trazer a análise também do Coeficiente de Correlação de postos *Spearman*.

Utilizando esta ferramenta, e correlacionando o Bloco 2 (Conhecimento sobre Controladoria) com o Bloco 3 (Perfil de Informações da Controladoria da Petrobras), percebe-se que a Variável 2 (Idade) correlacionada com a Variável 21 (Sistema de Informação para Metas) apresenta o coeficiente de correlação negativo -0,486275, indicando que quanto mais idoso é o respondente, a tendência é que responda que concorda menos que o sistema de informações da Petrobras ajuda a organização atingir as suas metas, nesta proporção.

Esse resultado reforça a sugestão de criticidade dos contadores mais velhos da Controladoria em relação ao sistema de informações da Petrobras, o que pode indicar a necessidade de uma análise específica por parte da equipe de gestão da Controladoria da companhia.

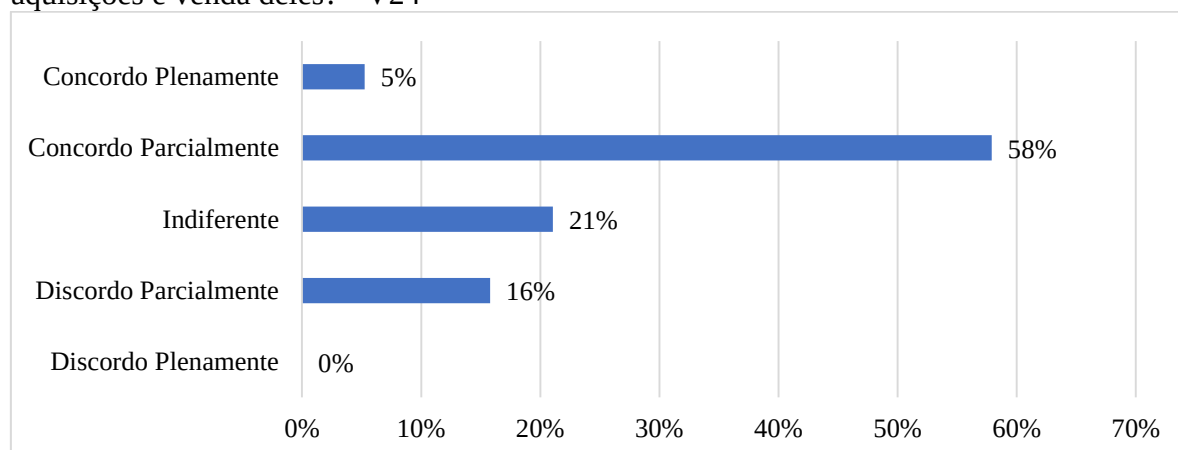
4.4 A CONTROLADORIA DO SISTEMA PETROBRAS

Neste tópico, foram feitas 23 perguntas, variáveis de 24 a 46, utilizando a mesma escala *Likert*. As variáveis utilizadas objetivam descrever a percepção dos contadores sobre a atuação da Controladoria na gestão da Petrobras.

Ao serem perguntados se a Controladoria da Petrobras é gestora de avaliação econômica de ativos para aquisição e venda deles, a maioria respondeu que concorda parcialmente, e mais de um terço respondeu indiferente ou negativamente.

É possível que tenha havido influência dos respondentes por conta da política de desinvestimentos praticada pela Petrobras no ano de 2018. E é possível ainda, haver influência também do anúncio do fortalecimento desta política nos próximos quatro anos pelo novo governo, gerando certa hesitação dos respondentes.

Gráfico 17 - A Controladoria da Petrobras é gestora de avaliação econômica de ativos apra aquisições e venda deles? - V24

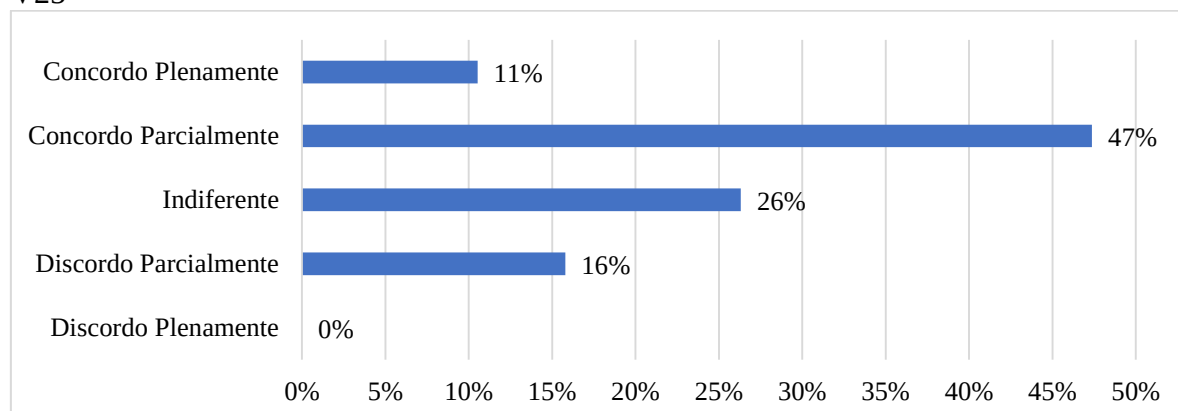


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Resultado semelhante ao anterior foi identificado, quando os contadores da Controladoria da Petrobras foram questionados sobre a Controladoria da companhia ser gestora de avaliação interna para *impairment*.

Observam-se concordância de 63% e significantes percentuais de indiferentes e discordantes parciais. Essa relevante discordância contrasta com que aponta Borinelli (2006), ao afirmar que a avaliação de ativos da empresa, por fazer parte do controle de acúmulo de riqueza patrimonial e integrar o processo de gestão organizacional, está também no escopo de atribuições conferidas à Controladoria.

Gráfico 18 - A Controladoria da Petrobras é gestora de avaliação interna para *impairment*? - V25

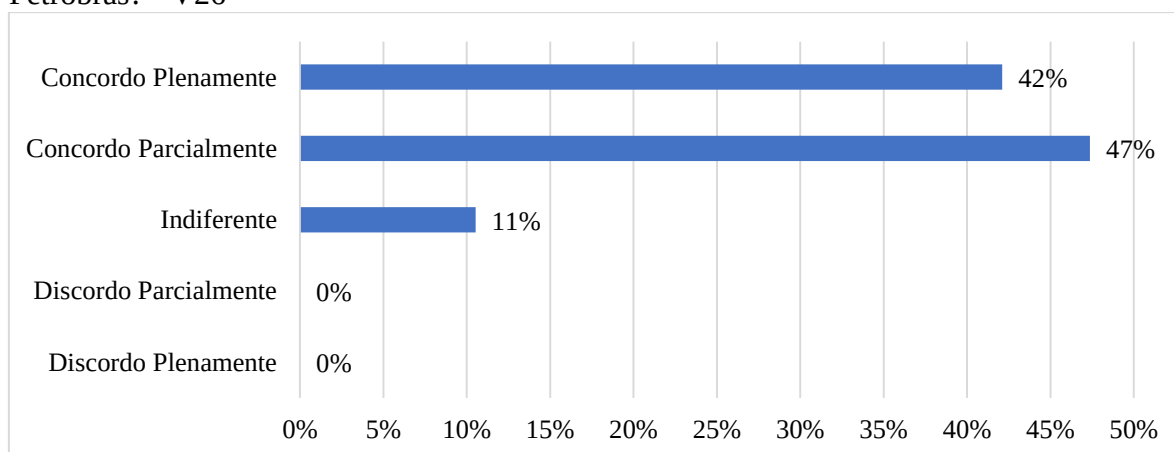


Fonte: Dados de Pesquisa, 2018

Questionados se a Controladoria da Petrobras é gestora de avaliação e monitoramento dos resultados econômicos e financeiros das unidades de negócios que compõem o Sistema Petrobras, a maioria concorda parcial ou plenamente.

Por ser um segmento único, Clô (2000) afirma que a indústria petrolífera traz características distintas dos outros tipos de indústria, dificultando a ação gerencial da Contabilidade. A indústria petrolífera enfrenta riscos não percebidos em outros segmentos, como risco de descobrir poços de petróleo pouco rentáveis, o risco de somente auferir lucros depois de muitos anos da descoberta da reserva, entre outros. Há uma complexidade natural de monitoramento de todas as unidades de negócios da companhia, mas mesmo assim a percepção dos respondentes foi positiva sobre este aspecto.

Gráfico 19 - A Controladoria da Petrobras é gestora de avaliação e monitoramento dos resultados econômicos e financeiros das unidades de negócios que compõem o Sistema Petrobras? - V26



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

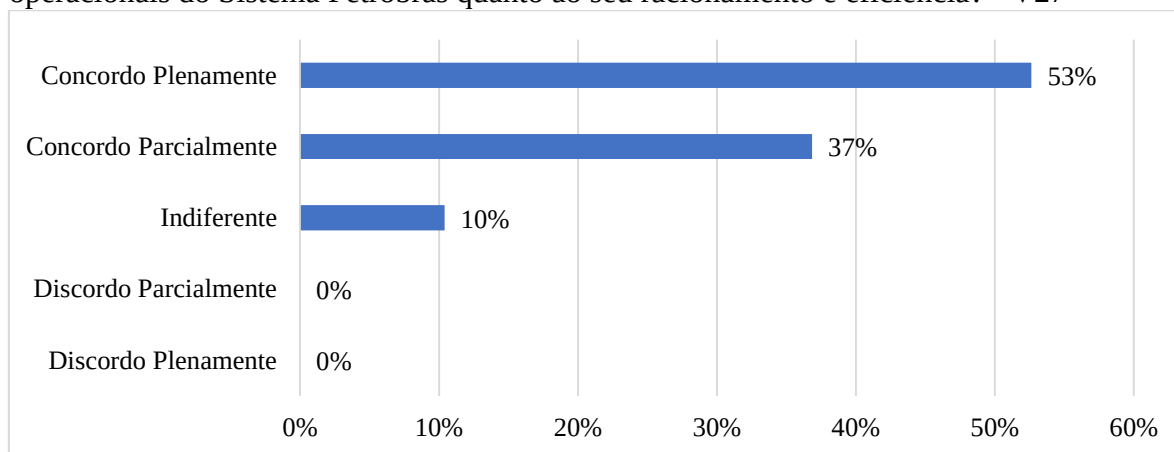
A percepção dos contadores da Petrobras no tocante aos gastos operacionais da empresa, perguntados se a Controladoria é centro de monitoramento e controle dos gastos operacionais, a maioria concorda que sim.

Isso é positivo porque para que a contenção de custos seja eficiente, é preciso dar-lhe o caráter perene e disseminado, é recomendável que não seja uma política sazonal, e é compreensível que à Controladoria caiba este papel de monitoramento.

No mundo contemporâneo de negócios, a Controladoria ganhou incumbência imprescindível, segundo Padoveze (2003), para redução de custos e maximização dos lucros. O mercado impõe o preço de venda, comumente a organização não comanda internamente o preço de

mercado, entretanto, comanda os custos e, sobre eles, mantém monitoramento, e propõe a melhores resultados de forma contínua.

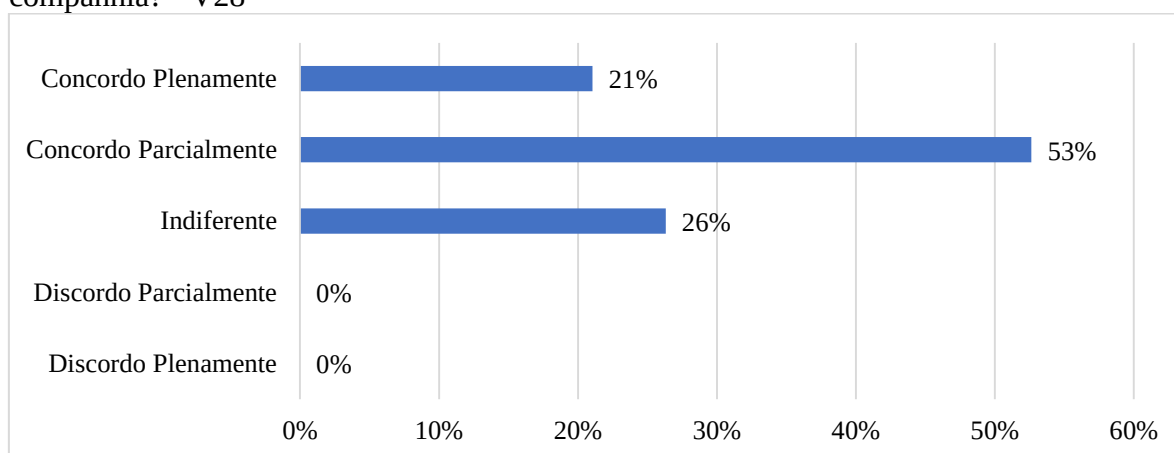
Gráfico 20 - A Controladoria da Petrobras é centro de monitoramento e controle dos gastos operacionais do Sistema Petrobras quanto ao seu racionamento e eficiência? - V27



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Em termos da Controladoria ser instrumento garantidor de competitividade da Petrobras, a maioria concorda parcialmente, o que vem a corroborar com Santos *et al.*(2007), os quais defendem que o bom desempenho da Controladoria propicia ganhos significativos para a estratégia da organização. Isto seguramente propicia competitividade, a partir do seu domínio sobre sua performance interna e externa, e é capaz de estabelecer preferências estratégicas para melhor se posicionar no mundo dos negócios.

Gráfico 21 - A Controladoria da Petrobras é instrumento garantidor de competitividade da companhia? - V28



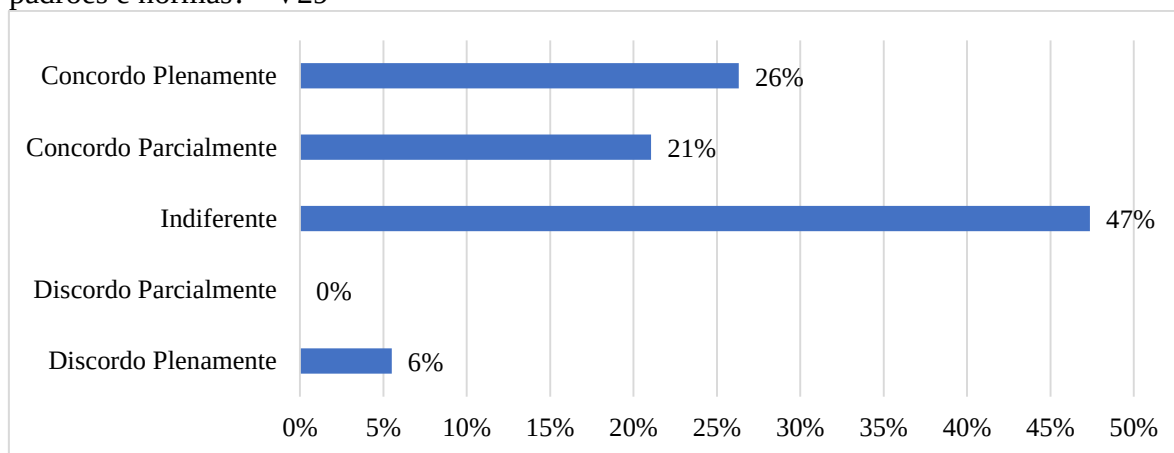
Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Se a Controladoria da Petrobras é instrumento de divulgação e disseminação de padrões e normas, foi um aspecto que obteve avaliação de quase metade dos respondentes como indiferente, o que não deixa de ser uma resposta tendendo a ser mais negativa do que positiva.

Isto sugere que talvez o sistema de comunicação da Controladoria com o restante da empresa não esteja atendendo bem, e que seria importante uma análise pelos gestores da Controladoria.

Nesse sentido, observa-se, nas questões abertas - Bloco 6 deste estudo – que os respondentes sinalizaram a falta de alinhamento do setor de Controladoria com as outras unidades com relação à divulgação das normas e padrões da companhia. Isto não atende ao que Catelli (2001) defende como objetivos da Controladoria, uma vez que ele preconiza que a Controladoria investiga, quantifica, divulga e toma decisão, sempre procurando otimizar resultados para a organização.

Gráfico 22 - A Controladoria da Petrobras é instrumento de divulgação e disseminação de padrões e normas? - V29

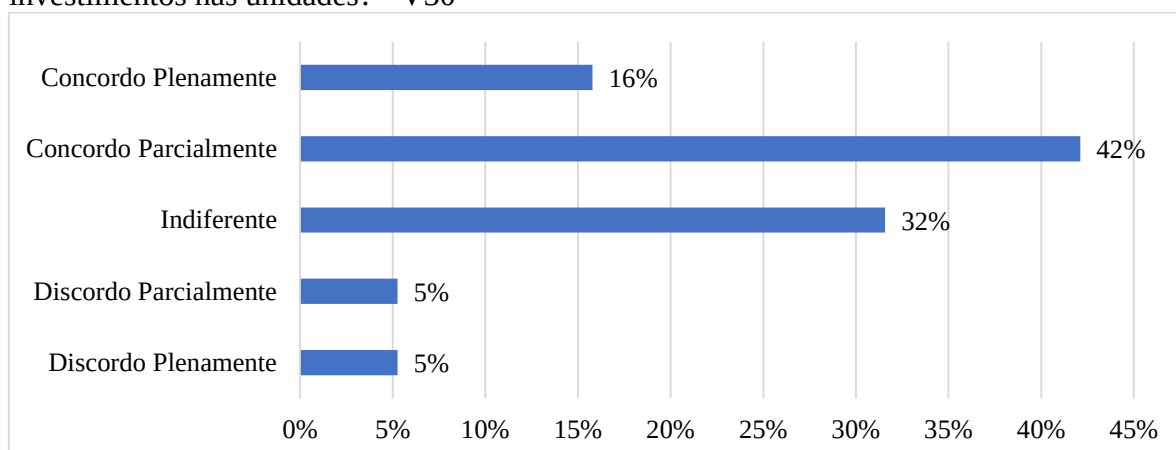


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Em termos da Controladoria da Petrobras ser ferramenta de gerenciamento de projetos de investimentos nas unidades, novamente mais de um terço dos respondentes foi indiferente ou discordou parcialmente.

Esse aspecto é trazido por Torreão (2013) ao afirmar que gerenciar projetos com competência, no mundo contemporâneo dos negócios, é imprescindível para perenidade das organizações, e requer energia e empenho de toda a força de trabalho, inclusive os líderes dos projetos, é preciso persuadir os envolvidos a acreditarem no êxito dos projetos.

Gráfico 23 - A Controladoria da Petrobras é ferramenta de gerenciamento de projetos de investimentos nas unidades? - V30

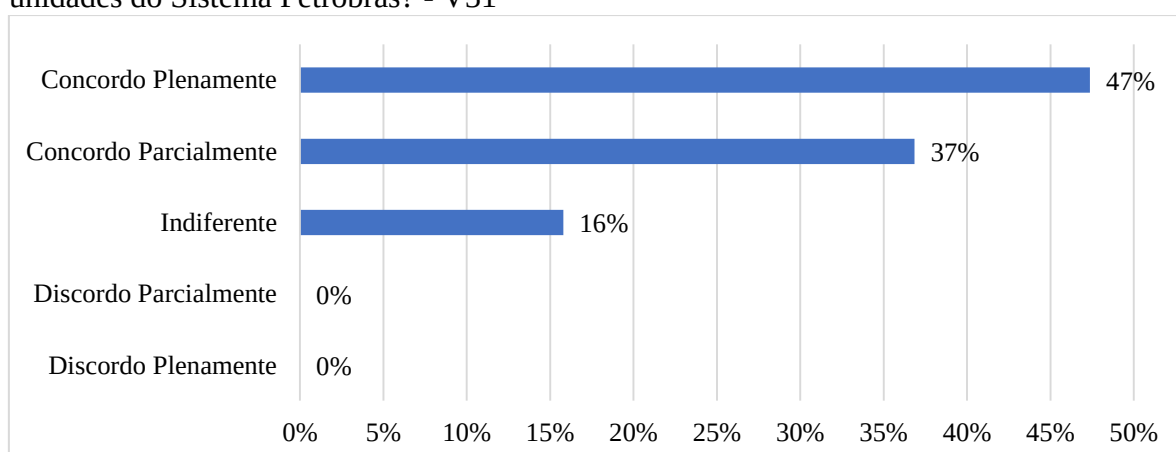


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Para saber se a Controladoria da Petrobras é instrumento de controle orçamentário das unidades do Sistema Petrobras, foi questionado aos contadores sobre suas percepções, e a maioria concordou parcial ou plenamente.

Isso vem ao encontro do que defendem Nascimento e Reginato (2015), ao asseverarem que a Controladoria é o centro de oferecimento de informações na organização, e assume o papel de coordenação em todas as etapas de construção do orçamento, promovendo, assim, a otimização de resultados para a empresa em um ambiente de repartição equilibrada de atribuições.

Gráfico 24 - A Controladoria da Petrobras é instrumento de controle orçamentário das unidades do Sistema Petrobras? - V31

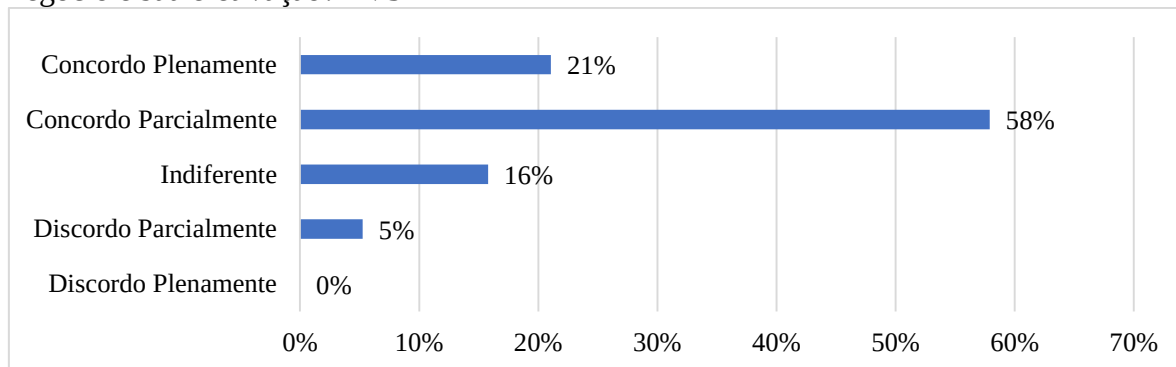


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Quanto a Controladoria da Petrobras ser órgão garantidor de alinhamento entre plano de negócio e sua efetivação, a maioria dos respondentes concorda parcialmente, embora 21% sejam indiferentes ou discorde parcialmente.

Para alguns autores, como Dolabela (2008), o plano de negócios é a bússola da organização, instrumento para conhecimento e análise do próprio negócio, meio para controle dos riscos, ferramenta de auxílio a definição dos rumos a seguir, sejam eles de redução ou ampliação do negócio. Portanto, importante para o desempenho organizacional é a Controladoria ter o papel de contribuir para esse alinhamento.

Gráfico 25 - A Controladoria da Petrobras é órgão garantidor de alinhamento entre plano de negócio e sua efetivação? - V32

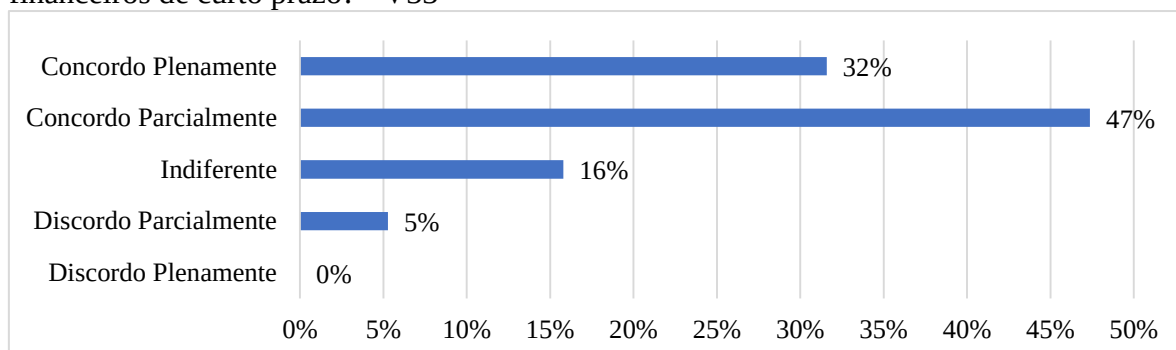


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Resultado semelhante foi obtido ao perguntar se a Controladoria da Petrobras é unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de curto prazo, com concordância plena ou parcial por maioria.

Mambrini, Beuren e Colauro (2002) defendem que a Controladoria deve ser vista como apoio efetivo aos rumos do negócio, principalmente em ambientes imprecisos, como está ocorrendo no Brasil atualmente, em curto e longo prazo.

Gráfico 26 - A Controladoria da Petrobras é unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de curto prazo? - V33



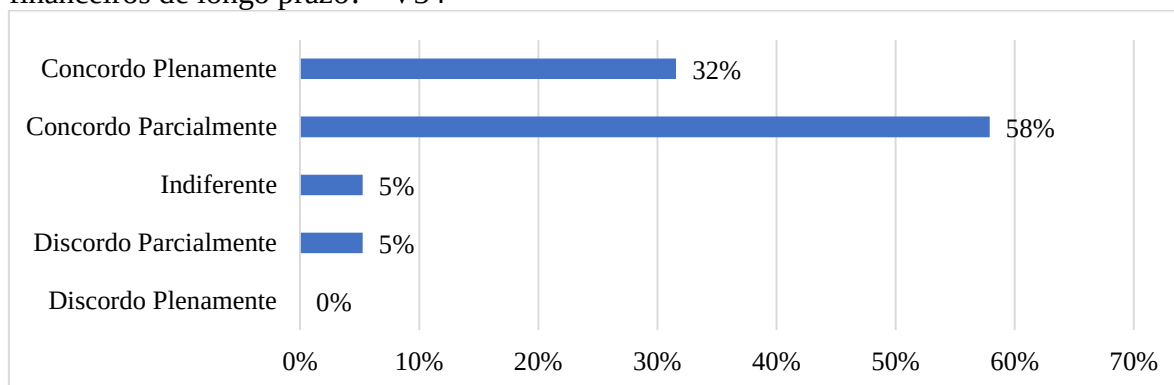
Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Em termos da Controladoria da Petrobras ser unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de curto prazo, as respostas apresentam maioria que concorda parcialmente e apenas 10% de indiferentes ou discordantes.

Quinn (1999) afirma que projetar resultados, inclui indicar oportunidades e riscos resultantes dos mercados consumidor e fornecedor e suas causas.

É função da Controladoria apoiar a organização na sua visão de futuro, proteção de ativos, função gerencial-estratégica, dentre outras, salientada por Borinelli (2006) e Lunkes e Schnorrenberger (2009), que lembram serem funções da Controladoria em nível operacional, gerencial e estratégico.

Gráfico 27 - A Controladoria da Petrobras é unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de longo prazo? - V34

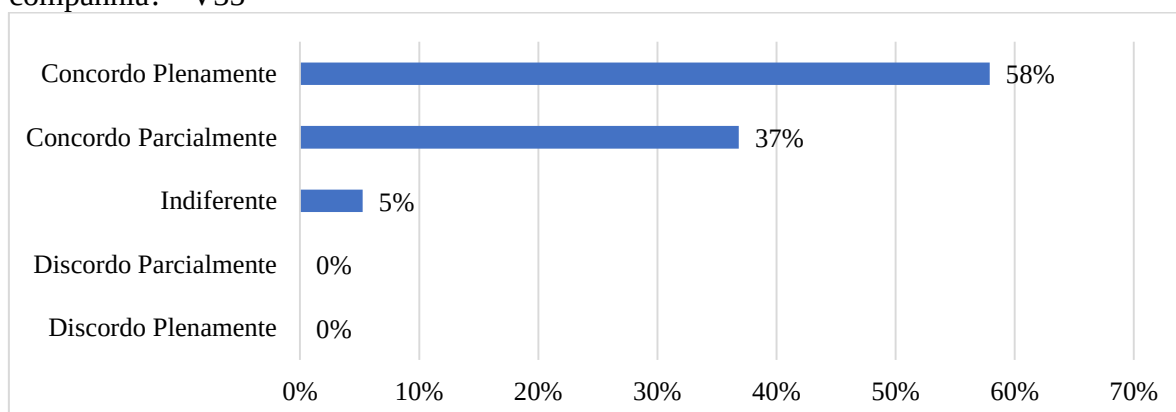


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

A maioria dos pesquisados concorda que a Controladoria da Petrobras é a unidade de elaboração do plano anual da companhia. Isto deve ser visto como bastante positivo, uma vez que o apoio à gestão com informações precisas e atuais se constitui importante função da Controladoria.

Isso é percebido no ponto de vista de Mambrini, Beuren e Colauto (2002) ao imputarem à Controladoria, o ofício de conduzir o processo de planejamento, uma vez que, por ser área de apoio à tomada de decisão, mensura, classifica e escolhe os melhores projetos.

Gráfico 28 - A Controladoria da Petrobras é unidade de elaboração do plano anual da companhia? - V35

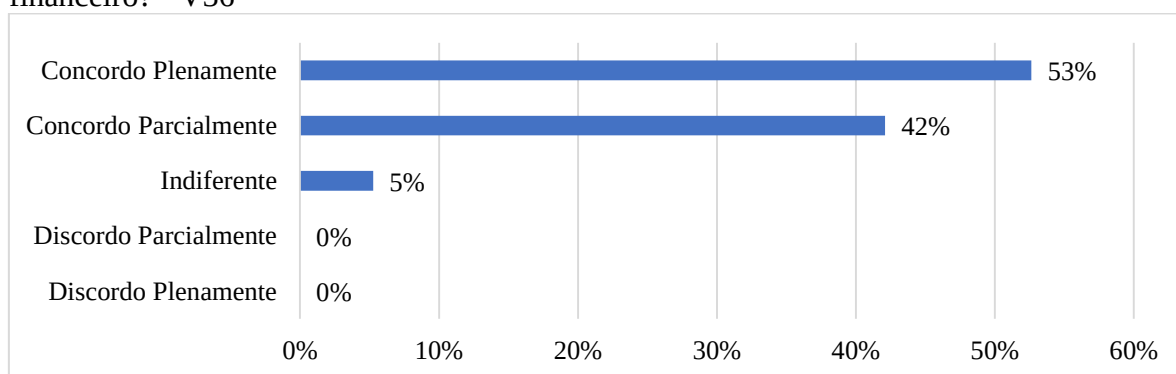


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao serem questionados se a Controladoria da Petrobras é instrumento de avaliação de desempenho financeiro, a maioria concordou plenamente.

Essa realidade confirma o que autores como Borinelli (2006), Almeida, Parisi e Pereira (2001) e Lunkes e Schnorrenberger (2009) de que a avaliação de desempenho financeiro é uma das funções da Controladoria.

Gráfico 29 - A Controladoria da Petrobras é instrumento de avaliação de desempenho financeiro? - V36

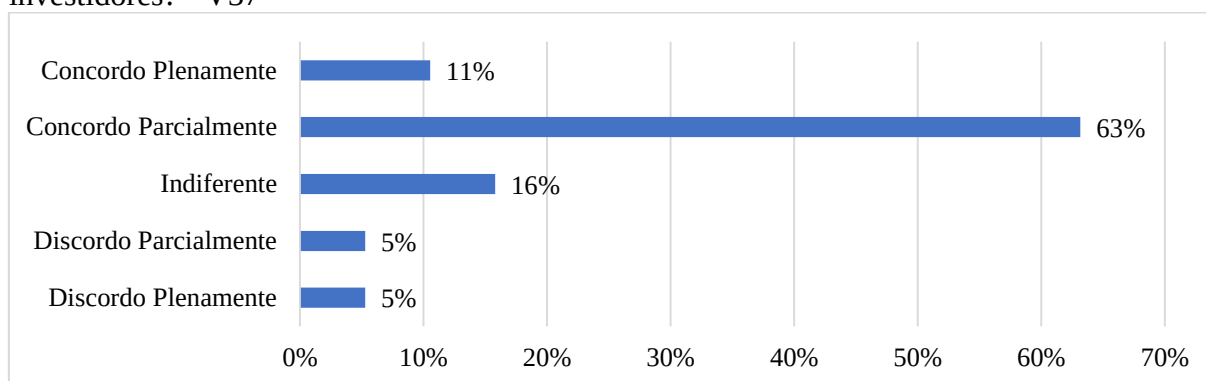


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao perguntar se a Controladoria da Petrobras é departamento de informações para investidores, a maioria dos respondentes concordou plena ou parcialmente.

Isso possibilita avaliar como respostas positivas por conta do que assevera Gonçalves (2009), de que os instrumentos de avaliação de desempenho financeiro, usados pela Controladoria, têm objetivo de monitorar a estratégia também na perspectiva financeira, levando em consideração os interesses dos investidores.

Gráfico 30 - A Controladoria da Petrobras é departamento de informações financeiras para investidores? - V37

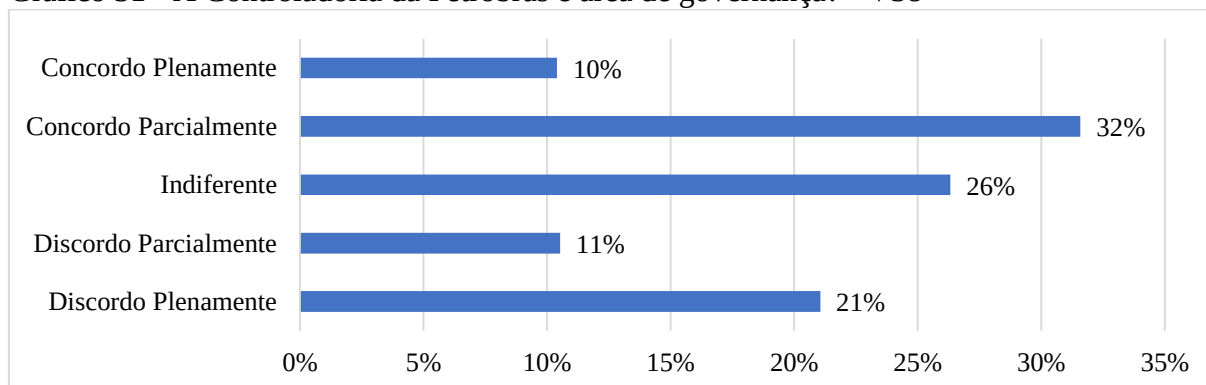


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao serem questionados se a Controladoria da Petrobras é área de Governança, as respostas, pela primeira vez, foram mais negativas do que positivas.

Isso representa que grande parte dos contadores que trabalham na Controladoria não considera como área de governança e assim, discordam do que asseveram Shleifer e Vishny (1997) de que a governança corporativa pode se apresentar como um agrupamento de dispositivos de gestão, usados pela Controladoria e pelos parceiros que investiram seus capitais na organização para que recebam o retorno satisfatório de suas aplicações financeiras.

Gráfico 31 - A Controladoria da Petrobras é área de governança? - V38



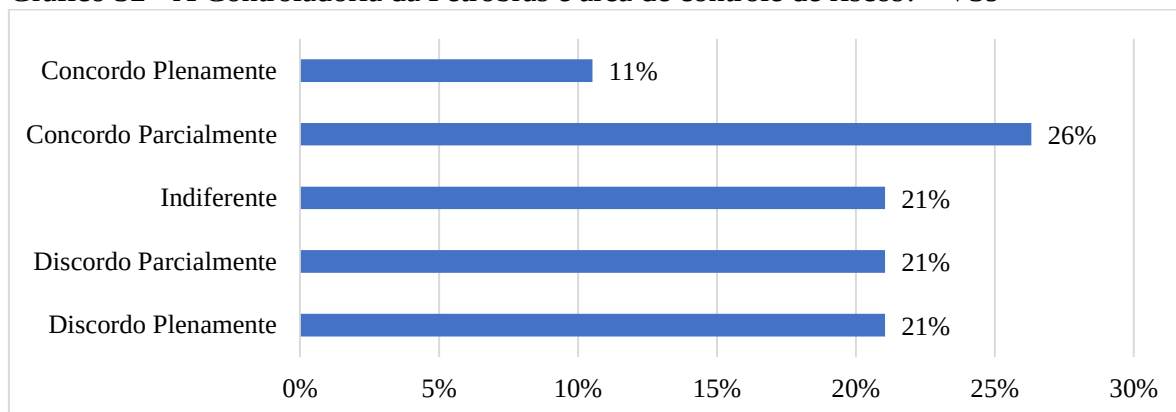
Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Novamente resultados semelhantes à questão anterior, foram identificados, ao se questionar se a Controladoria da Petrobras é área de controle de riscos. A maioria dos respondentes é indiferente ou discordante que a Controladoria seja área de controle de riscos.

Essa constatação difere do que defende Mendonça Neto (2001), o qual entende que a Controladoria tem, dentre objetivos, o monitoramento do sistema de gestão de riscos. Assim, a Controladoria projeta, institui e monitora sistemas de informações habilitados a responder

satisfatoriamente demanda informacionais do plano estratégico. Borinelli (2006) também defende que o controle de riscos deve ser uma das funções básicas da Controladoria.

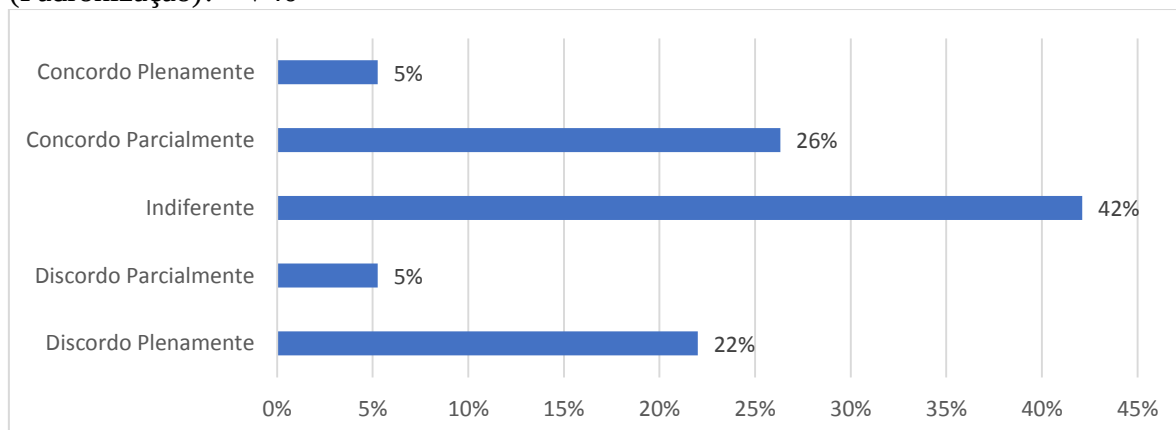
Gráfico 32 - A Controladoria da Petrobras é área de controle de riscos? - V39



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Os pesquisados também não acham que a Controladoria da Petrobras seja área de controle de normas de conformidade. O controle de conformidade consiste na harmonização de processos que respeita as especificidades das organizações e uniformiza critérios, segundo Niyama (2009). Assim, este monitoramento também apoia a condução dos rumos do negócio, e neste particular, também se encaixa nas funções da Controladoria.

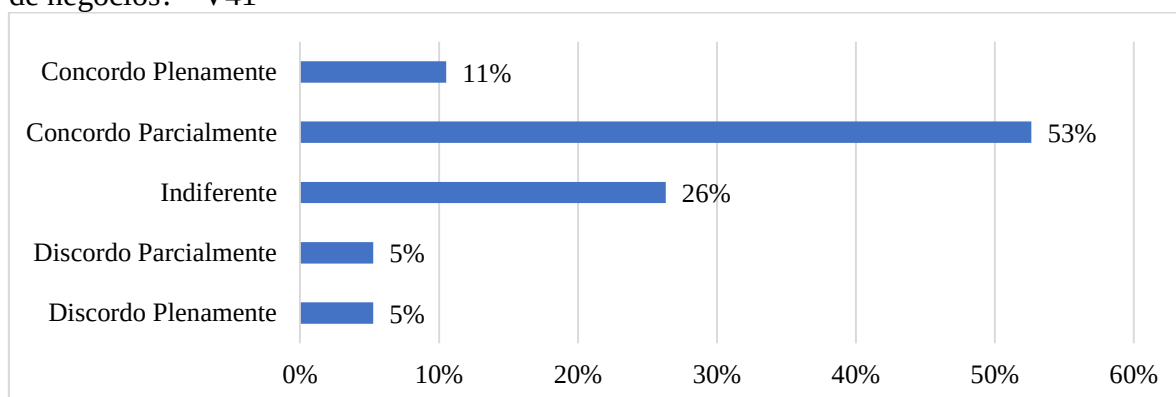
Gráfico 33 - A Controladoria da Petrobras é área de controle de normas de conformidade (Padronização)? - V40



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao serem perguntados se a Controladoria da Petrobras é área de integração informacional entre as unidades de negócios, a maioria concorda parcialmente. Isto significa que a Controladoria cumpre a função de prover as unidades com informações necessárias que auxiliam integração entre elas, em prol dos resultados organizacionais.

Gráfico 34 - A Controladoria da Petrobras é área de integração informacional entre unidades de negócios? - V41

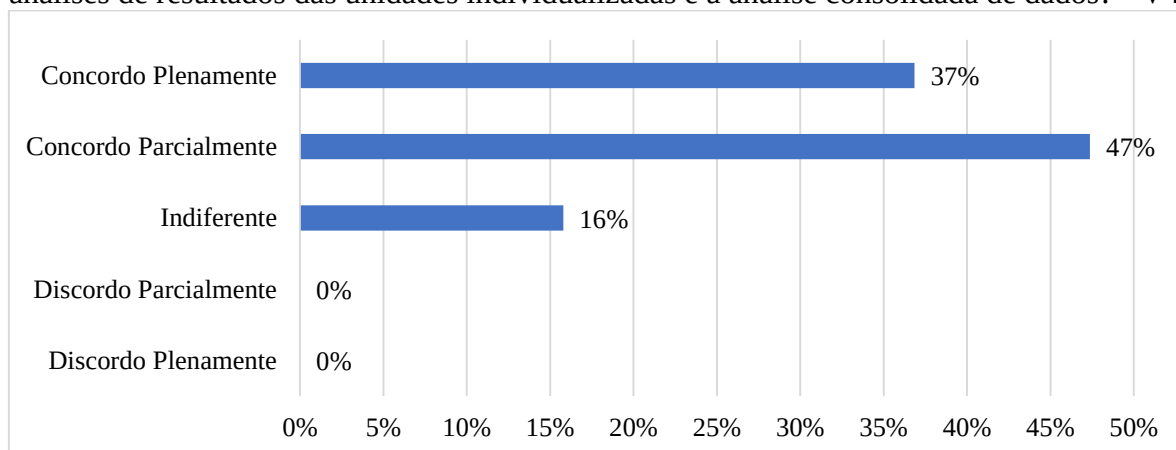


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

A maioria dos contadores respondentes concorda parcial ou plenamente que a Controladoria da Petrobras é unidade que assegura fidedignidade entre as análises de resultados das unidades individualizadas e análise consolidada de dados.

Esse resultado corrobora com Borinelli (2006) que salienta o papel consolidador de dados da Controladoria, função que permite a visão unificada do negócio.

Gráfico 35 - A Controladoria da Petrobras é unidade que assegura fidedignidade entre as análises de resultados das unidades individualizadas e a análise consolidada de dados? - V42

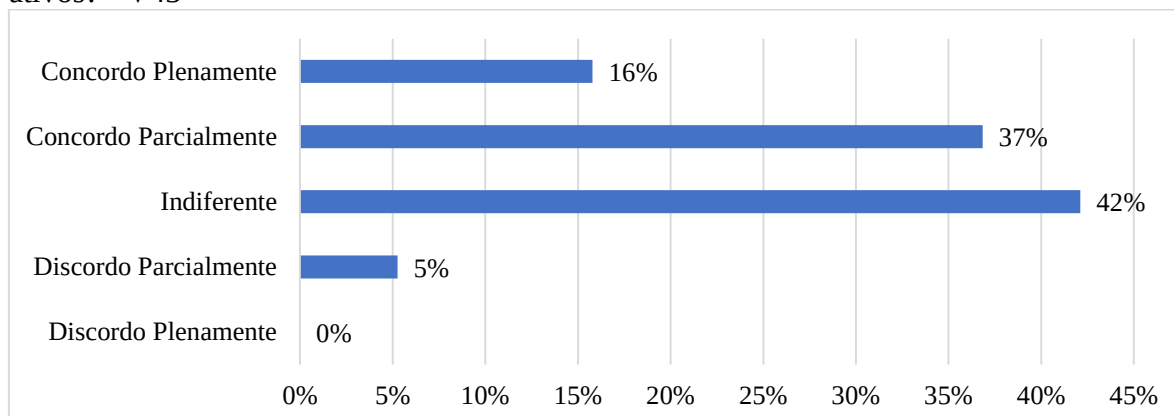


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Questionados sobre a Controladoria ser unidade impulsionadora de performance de ativos, mais da metade dos respondentes concordam que sim.

Autores, como Borinelli (2006) e outros, não são precisos ao atribuir à Controladoria a função impulsionadora da performance dos ativos, embora afirmem que à Controladoria cabe o controle de ativos.

Gráfico 36 - A Controladoria da Petrobras é unidade impulsionadora de performance de ativos? - V43

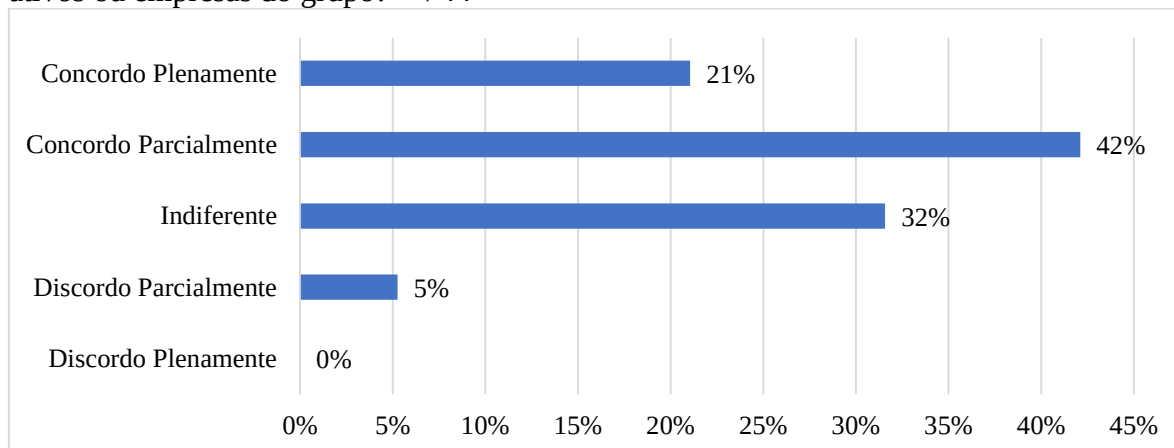


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Questionados sobre a Controladoria ser unidade consultiva para processos de venda de ativos ou empresas do grupo, a maioria das respostas foram de discordâncias, embora 37% tenham concordado plena ou parcialmente.

Quando comparamos esses achados com que assevera Borinelli (2006) sobre controle de ativos, embora este autor não detalhe o aspecto da venda de empresas, é possível atribuir esta função à Controladoria.

Gráfico 37 - A Controladoria da Petrobras é unidade consultiva para processos de venda de ativos ou empresas do grupo? - V44



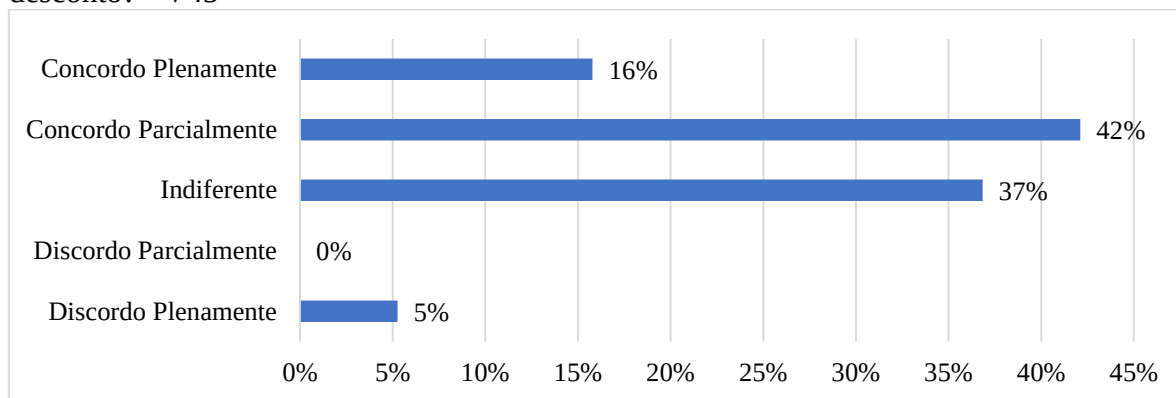
Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Perguntados se a Controladoria da Petrobras é unidade de cálculo de custos de capital e taxas de desconto, a maioria dos respondentes concorda que sim, embora o percentual de indiferentes seja bastante significativo e, ainda, 5% de contadores parcialmente discordantes.

Por se tratar de um tema bastante específico, é possível que os respondentes, que se posicionaram como indiferentes, não trabalhem diretamente na construção do custo de capital

e taxas de desconto na Companhia. Ainda assim, as respostas concordantes corroboram com Borinelli (2006) por incluir as funções redução de custos (operacionais ou de investimentos) no rol das funções da Controladoria.

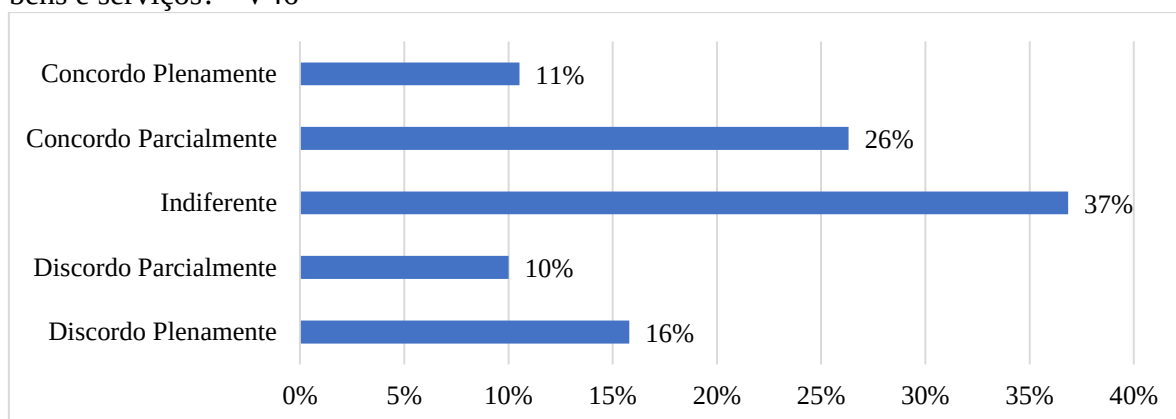
Gráfico 38 - A Controladoria da Petrobras é unidade de cálculo de custos de capital e taxas de desconto? - V45



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Quando questionados sobre a Controladoria ser unidade monitoramento de contratação de bens e serviços, as respostas discordantes e indiferentes apresentadas compõem 63%. O que vem de encontro ao que afirmam Carvalho (1995) e Borinelli (2006) ao incluir o tema abordado no campo de atuação da Controladoria.

Gráfico 39 - A Controladoria da Petrobras é unidade de monitoramento de contratação de bens e serviços? - V46



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Concluindo a análise do o Bloco 4, que trata das percepções dos contadores sobre a Controladoria da Petrobras, faz-se necessário trazer a análise o Coeficiente de Correlação de postos *Spearman*. Utilizando esta ferramenta, e correlacionando o Bloco 1 (Perfil dos Respondentes) com o Bloco 4 (Perfil da Controladoria do Sistema Petrobras), percebe-se que a Variável 4 (Experiência na Petrobras) correlacionada com a Variável 38 (Governança) apresenta o coeficiente de correlação negativo -0,486176, indicando que quanto mais o

respondente é experiente no Sistema Petrobras, a tendência é que responda que concorda menos que a Controladoria é área de governança, nesta proporção.

Esses achados podem reforçar o nível de criticidade dos contadores mais experientes no Sistema Petrobras. A área de Governança, segundo Hitt, Ireland e Hoskisson (2003), compreende as ações dos investidores controlam a estratégia da organização e, assim monitoram o desempenho da empresa, por ser a Petrobras uma sociedade de economia mista comandada pelo Governo Federal, ou seja, uma empresa de comando político, talvez seja essa uma das razões que expliquem esses achados.

Outra correlação que merece ênfase, é a da Variável 5 (Experiência na Controladoria da Petrobras) com a Variável 33 (Projeções de Resultados), porque também apresenta um coeficiente de correlação negativo de -0,540055, indicando que quanto mais experiente o respondente é na Controladoria da Petrobras, a tendência é que responda que concorda menos que a Controladoria da companhia seja unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de curto prazo, nesta proporção.

Percebe-se, mais uma vez, a criticidade dos contadores mais experientes na Controladoria da Petrobras. Assim, este resultado sugere uma análise mais apuradas, por parte da equipe de liderança do setor, em relação à construção e estrutura informacional dos relatórios de projeção de resultados da Petrobras.

4.5 COMPETÊNCIAS DOS CONTADORES DA CONTROLADORIA DA PETROBRAS

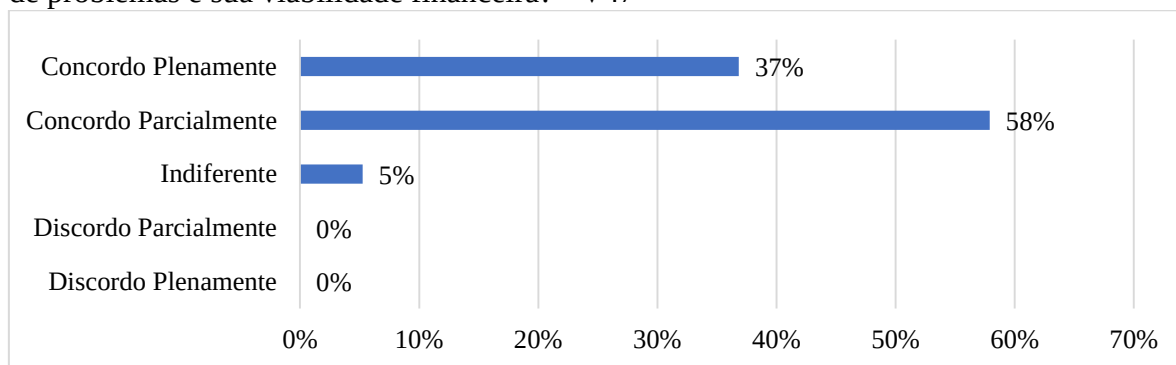
Neste tópico, foram feitas 17 perguntas, variáveis de 47 a 63, utilizando a escala *Likert*, já apresentada. As variáveis utilizadas objetivam descrever as competências dos contadores que atuam na Controladoria da Petrobras, a partir da percepção deles próprios.

Ao serem questionados se é competência dos contadores da Petrobras a capacidade analítica para soluções de problemas e sua viabilidade financeira, a maioria respondeu que concorda parcialmente, seguida de parte que concordou plenamente.

Isso é significativo, pois seguindo vários autores estudados, a capacidade analítica para soluções de problemas é função da Controladoria e seus membros precisam ter essa competência. Dentre esses autores, evidencia-se Cardoso (2006), quando afirma que é competência do contador a capacidade crítica para respostas aos problemas, instituindo

vínculos para elaborar caminhos e valor das soluções exequíveis numa boa gestão organizacional.

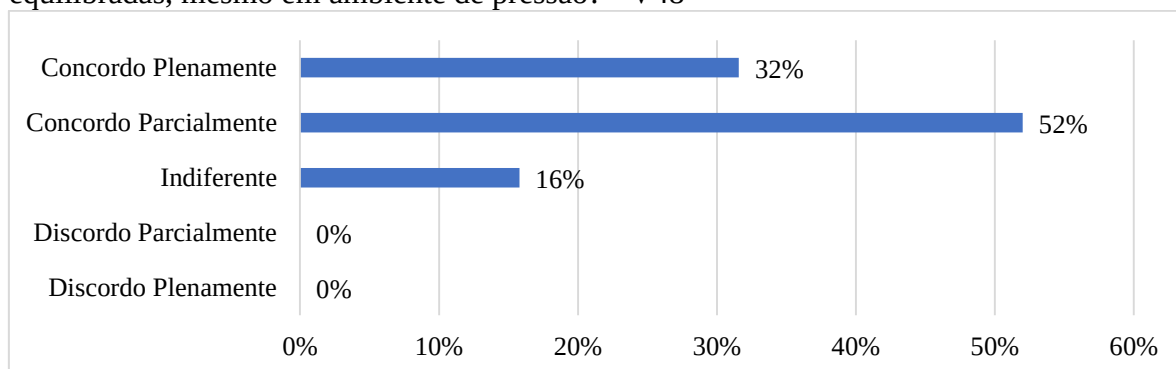
Gráfico 40 - É competência dos contadores da Petrobras a capacidade analítica para soluções de problemas e sua viabilidade financeira? - V47



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Os participantes, em sua maioria, também concordam parcial ou plenamente que os contadores da Controladoria da Petrobras têm competência para ofertar informações diretas e equilibradas à gestão organizacional, mesmo em ambientes de pressão. O autocontrole é competência dos contadores, segundo Cardoso (2006), nesta linha, ele deve preservar a performance mesmo em cenários adversos, agindo sem precipitação.

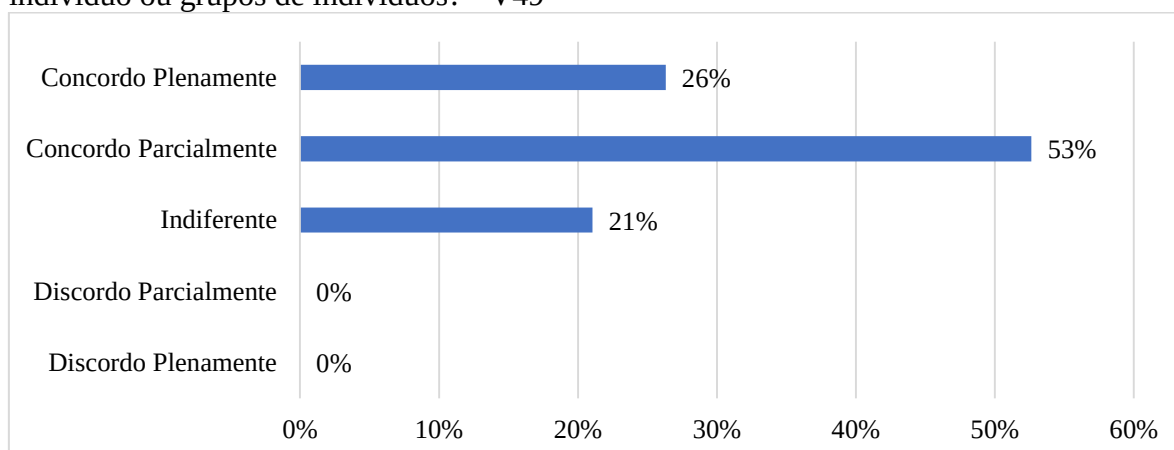
Gráfico 41 - É competência dos contadores da Petrobras a oferta de informações diretas e equilibradas, mesmo em ambiente de pressão? - V48



Fonte: Dados de Pesquisa, 2018

Questionados se é competência dos contadores da Petrobras a comunicação persuasiva com indivíduo ou grupo de indivíduos, a maioria respondeu que concorda parcialmente e plenamente. Sem dúvidas, este aspecto é positivo porque vai ao encontro do que defendem Antunes e Formigoni (2005), ao sinalizarem que é competência dos contadores a comunicação verbal e escrita, possibilitando que o contador compartilhe com diversas áreas, exerça ações em grupo para propagar informações úteis, contribuindo com a gestão do negócio, especialmente se atuam na Controladoria.

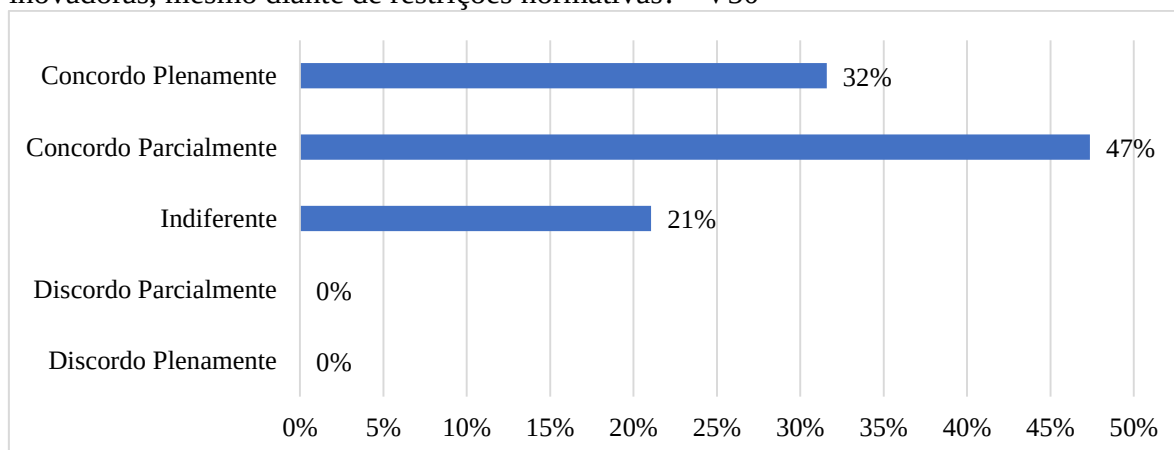
Gráfico 42 - É competência dos contadores da Petrobras a comunicação persuasiva com indivíduo ou grupos de indivíduos? - V49



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Os respondentes, também em maioria, afirmam que é competência dos contadores da Petrobras a apresentação de soluções inovadoras, mesmo diante de restrições normativas. Esta constatação corrobora com Teixeira e Alves (2014), que asseveram que uma das competências mais procuradas no mercado de trabalho atual é a inovação.

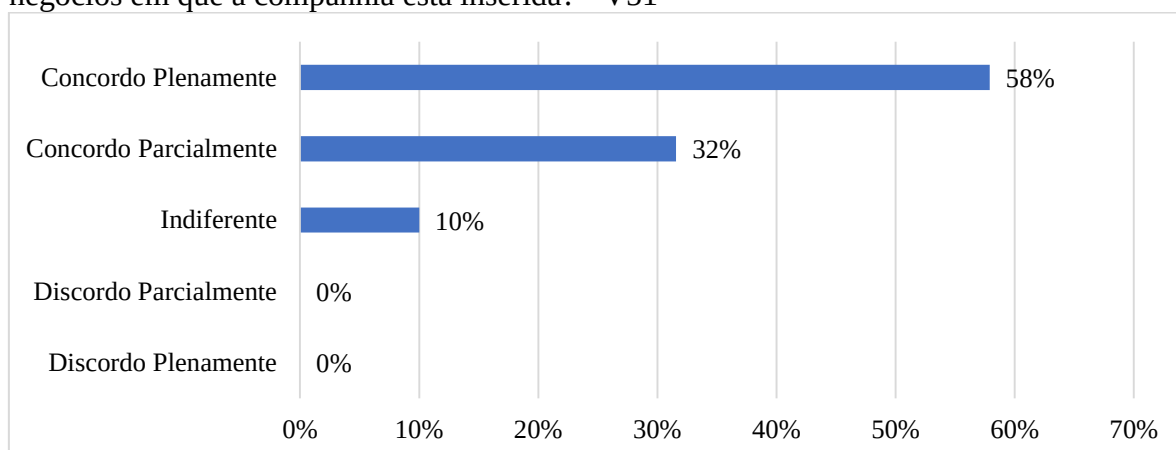
Gráfico 43 - É competência dos contadores da Petrobras a apresentação de soluções inovadoras, mesmo diante de restrições normativas? - V50



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Questionados se é competência dos contadores da Petrobras a visão do macro ambiente de negócios em que a companhia está inserida, a maioria concorda plenamente, talvez exatamente porque entendem a importância da atuação da Controladoria em nível estratégico, indo ao encontro do que Reis et al. (2015) defendem que no desempenho das atividades do contador, é importante a competência da visão sistêmica e multidisciplinar da atividade contábil, em nível mais abrangente e não apenas operacional.

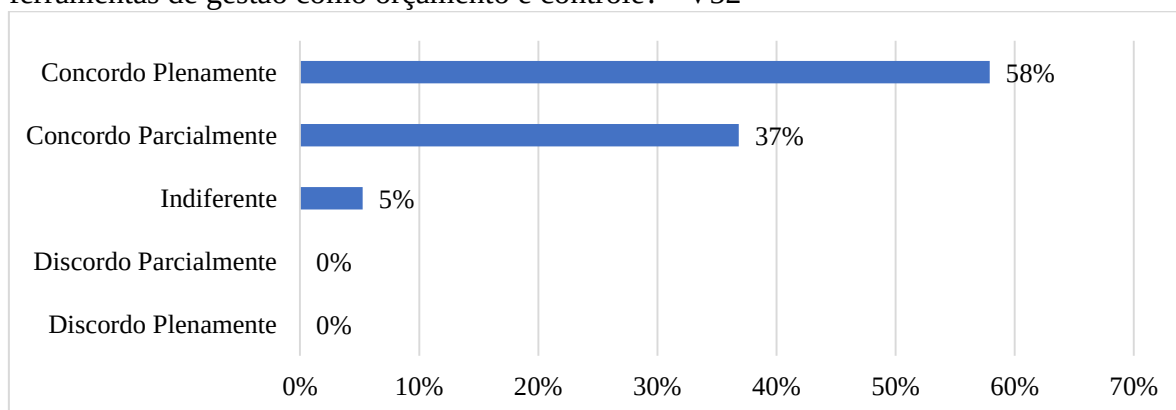
Gráfico 44 - É competência dos contadores da Petrobras a visão do macro ambiente de negócios em que a companhia está inserida? - V51



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao perguntar se é competência dos contadores da Petrobras a compreensão da utilidade das ferramentas de gestão como orçamento e controle, a maioria dos contadores da Controladoria da Petrobras concorda plena ou parcialmente que sim. Isto corrobora mais uma vez com Borinelli (2006) e outros, quando afirma haver uma forte ligação das atividades de gestão orçamentária com atividades de controle, o que coloca estas atividades no rol das competências dos contadores e das funções da Controladoria.

Gráfico 45 - É competência dos contadores da Petrobras a compreensão da utilidade das ferramentas de gestão como orçamento e controle? - V52



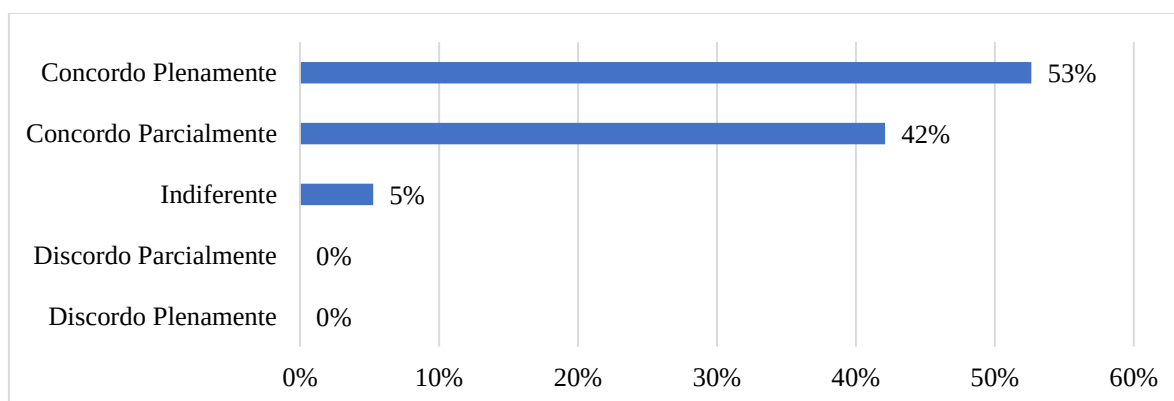
Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao serem perguntados se é competência dos contadores da Petrobras a compreensão da utilidade das ferramentas de gestão como planejamento e custos, a maioria concorda plenamente.

Isso é interessante, pois reforça o que Cardoso (2006) preceitua, que é competência dos contadores a utilização de dispositivos de gestão, como plano orçamentário, fluxo de caixa,

entre outros. Lunkes e Schnorrenberger (2009) também defendem o planejamento e controle como funções que devem ser desempenhadas pela Controladoria.

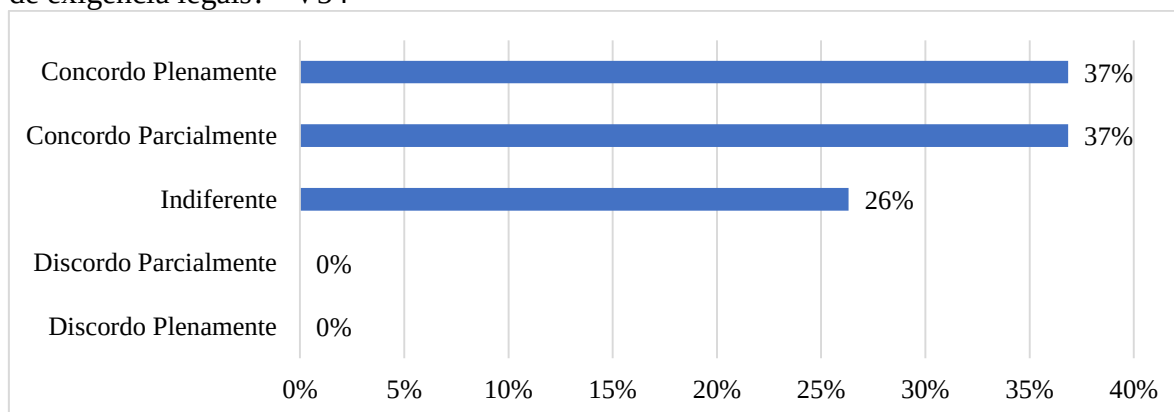
Gráfico 46 - É competência dos contadores da Petrobras a compreensão da utilidade das ferramentas de gestão como planejamento e custos? - V53



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Questionados se é competência dos contadores da Petrobras o cumprimento de tarefas rotineiras de exigências legais, a maioria dos respondentes concorda plena ou parcialmente. Este resultado vem ao encontro do que afirma Cardoso (2006), ao salientar que é competência dos contadores o acompanhamento e execução de atividades legais, inclusive de atendimento aos fiscos: municipal, estadual e federal.

Gráfico 47 - É competência dos contadores da Petrobras o cumprimento de tarefas rotineiras de exigência legais? - V54

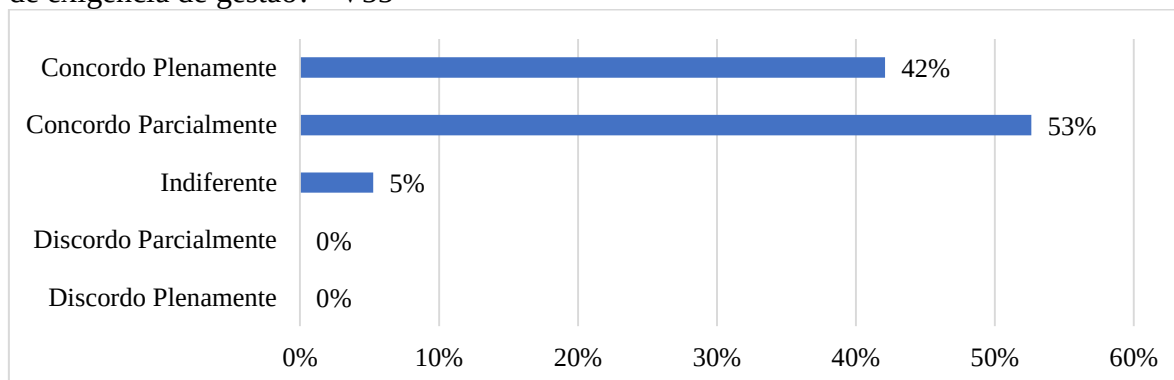


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Em termos de percepção dos contadores da Controladoria da Petrobras sobre terem competência com o cumprimento de tarefas rotineiras de exigência de gestão, a maioria concorda plena ou parcialmente. Isto confirma o que destacam Needles *et al.* (2001) ao incluir o planejamento e a estratégia entre as competências dos contadores, entendendo a imprescindibilidade de conhecimentos operacional e financeiro envolvidos na atividade.

Araújo *et al.* (2014) sustentam que o desenvolvimento do ofício do contador nas organizações está vinculado ao crescimento da empresa, partindo do mecanicista operacional para uma postura mais dinâmica-gerencial, que requer competências contemporâneas.

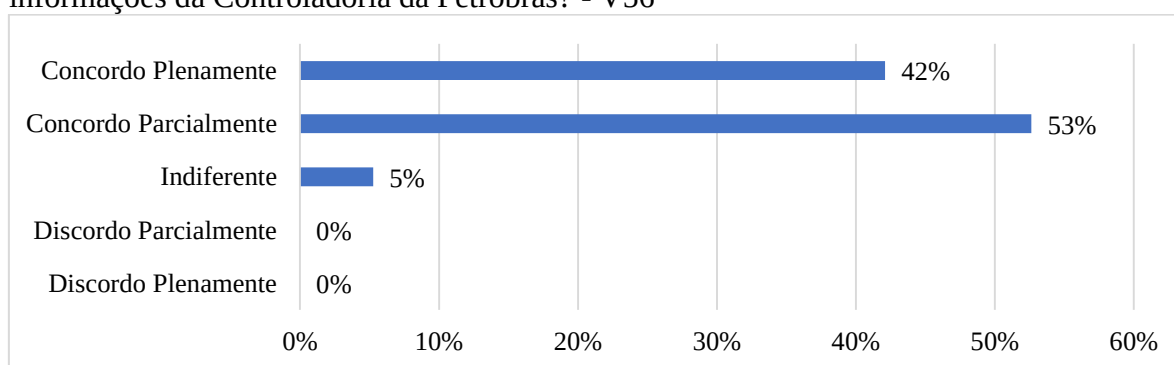
Gráfico 48 - É competência dos contadores da Petrobras o cumprimento de tarefas rotineiras de exigência de gestão? - V55



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Quando perguntados se é competência dos contadores da Petrobras o conhecimento dos sistemas de informação da Controladoria da empresa, 95% dos respondentes concordaram plena ou parcialmente. Resultado que corrobora com Siegel e Sorensen (1999), quando afirmam que o conhecimento das ferramentas de controle integra o rol de competências do contador, visto que para o exercício de suas atividades, há notadamente o manuseio de informação obtida através de sistemas.

Gráfico 49 - É competência dos contadores da Petrobras o conhecimento dos sistemas de informações da Controladoria da Petrobras? - V56

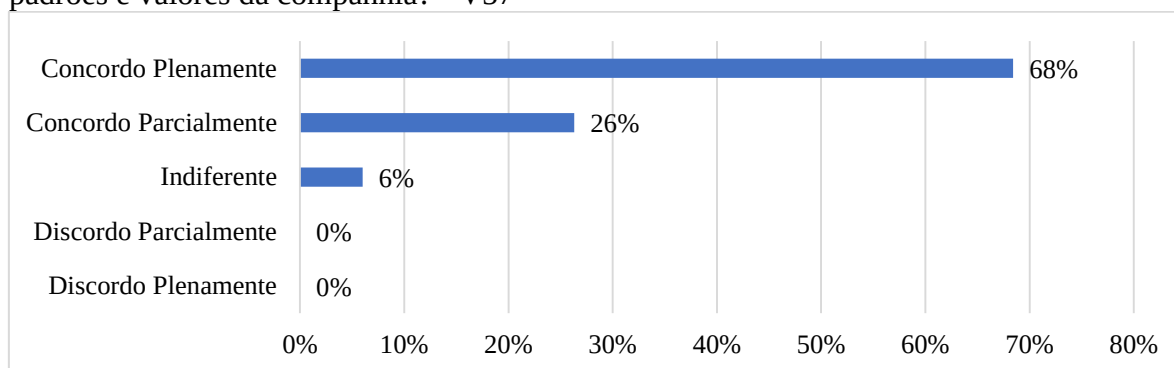


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao serem questionados sobre a confiabilidade ética baseada em padrões e valores da companhia ser competência dos contadores, a maioria (96%) concordou plena ou parcialmente.

Isso confirma os dizeres de Kullberg e Gladstone (1989), que já mencionavam a integridade e confiança como competência dos contadores, entendendo que intrinsecamente os atos informacionais pertinentes às atividades contábeis refletem preceitos individuais correlacionados com padrões da organização.

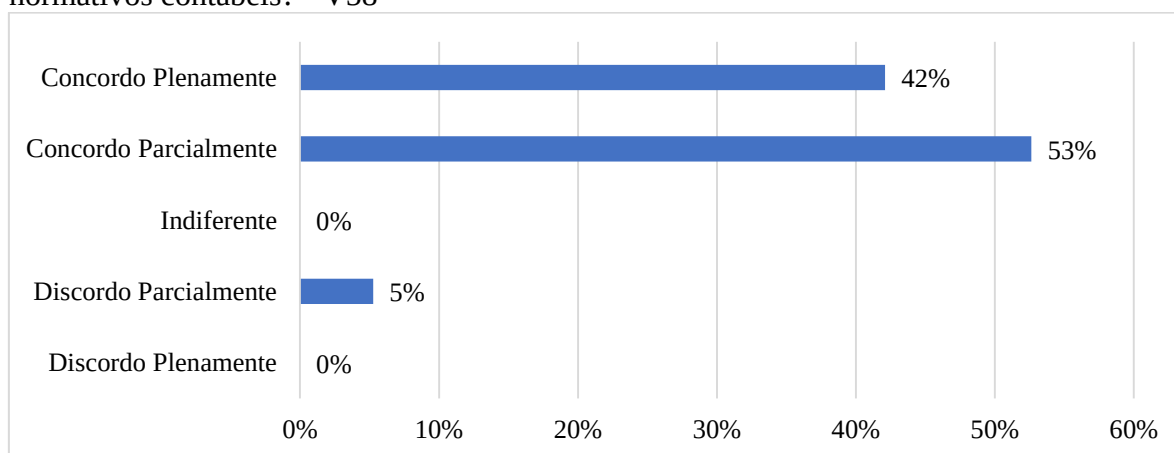
Gráfico 50 - É competência dos contadores da Petrobras a confiabilidade ética baseada em padrões e valores da companhia? - V57



Fonte: Dados de Pesquisa, 2018

Já em termos de competência dos contadores da Petrobras relativa à capacidade interpretativa de normativos contábeis, a maioria concorda parcialmente e, grande parte, plenamente. Confirmando assim, as assertivas de Cardoso (2006), que aproxima a capacidade analítica das competências do contador por perceber que atualizações permanentes de normativos geram procedimentos rotineiros novos às atividades contábeis.

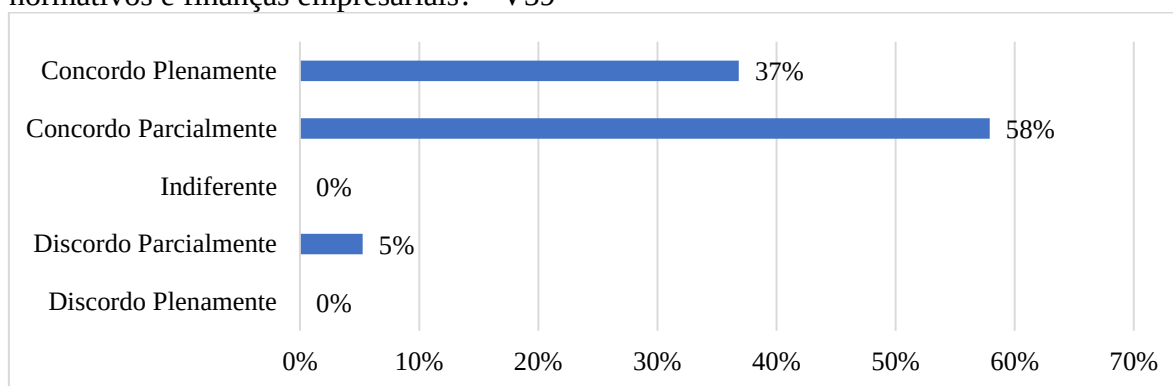
Gráfico 51 - É competência dos contadores da Petrobras a capacidade interpretativa de normativos contábeis? - V58



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Os pesquisados também concordam que é competência deles a capacidade interpretativa de normativos de finanças empresariais. Principalmente, segundo Weissenberger (2009), a partir da difusão das normas internacionais de contabilidade em âmbito mundial.

Gráfico 52 - É competência dos contadores da Petrobras a capacidade interpretativa de normativos e finanças empresariais? - V59

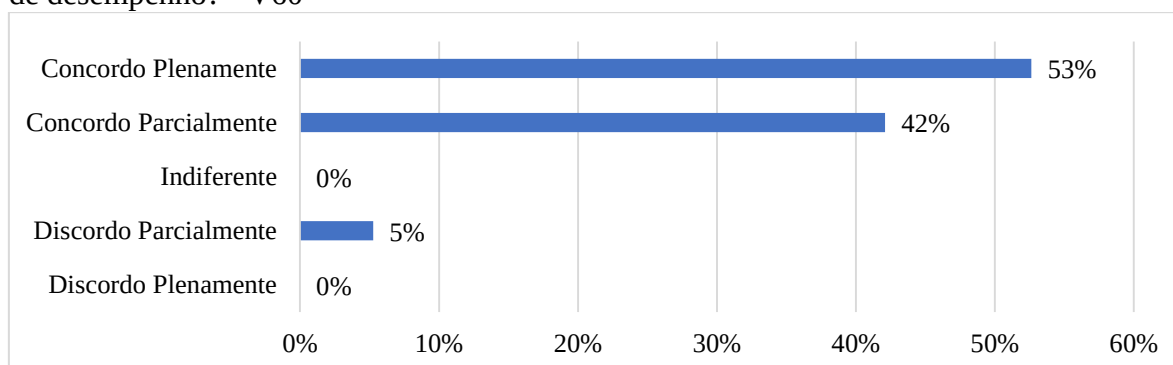


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Quando questionados se é competência dos contadores da Petrobras a capacidade analítica de mensuração de desempenho, a maioria concorda plenamente que sim.

É certo que esta constatação vem corroborar com Atkinson *et al.* (2000) quando asseguram que a avaliação de desempenho proporciona uma conexão analítica acerca do planejamento e do controle, ligada às finalidades da organização, bem como às estratégias, e isto deve ser desenvolvido pelos contadores, especialmente os que atuam na Controladoria por ser essa parte integrante de suas funções.

Gráfico 53 - É competência dos contadores da Petrobras a capacidade analítica de mensuração de desempenho? - V60

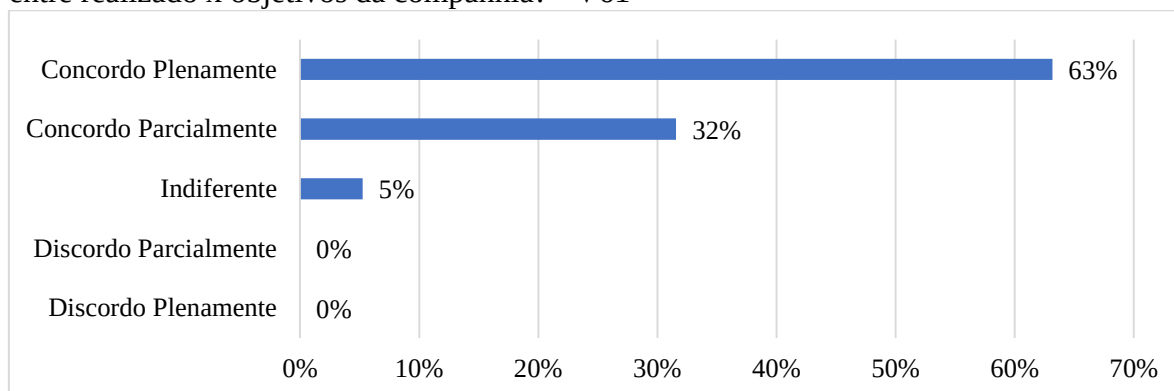


Fonte: Dados de Pesquisa, 2018

A maciça maioria dos contadores respondentes concorda que é competência dos contadores da Petrobras a comparabilidade da informação útil entre realizado x objetivos da companhia. Certamente este tipo de competência vem favorecer ao que Catelli (2001) delinea, que a comparação entre os números realizados e os traçados pela organização oferece o reconhecimento dos desvios e seus motivos, e os rumos a serem tomados. Beuren (2002) também assegura que a Controladoria abrange a função de fonte de informações econômicas e

financeiras úteis ao bom resultado da organização, provendo eficiência e eficácia nos rumos do negócio.

Gráfico 54 - É competência dos contadores da Petrobras a comparabilidade da informação útil entre realizado x objetivos da companhia? - V61

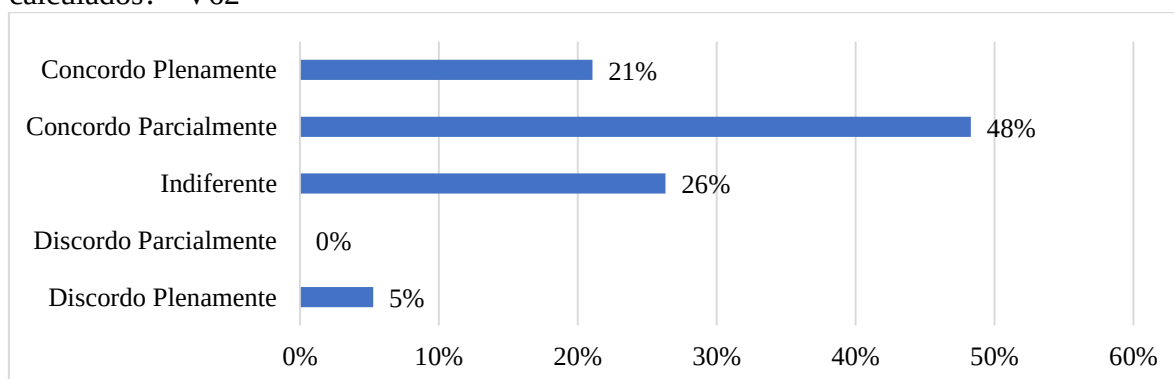


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Em termos do questionamento quanto ser competência dos contadores da Controladoria da Petrobras a capacidade de assumir riscos calculados, observa-se maior discrepância nas respostas, com mais de um terço dos respondentes se posicionando negativamente ou indiferentes.

Isso talvez sugira que os contadores não desejam assumir riscos, mesmo que controlados. Podoveze (2010) revela que instituir condutas operacionais para mitigar a possibilidade de acontecimentos desfavoráveis eleva muito os custos da companhia ou a enfraquece, e talvez não seja prática na Controladoria da Petrobras.

Gráfico 55 - É competência dos contadores da Petrobras a capacidade de assunção de riscos calculados? - V62

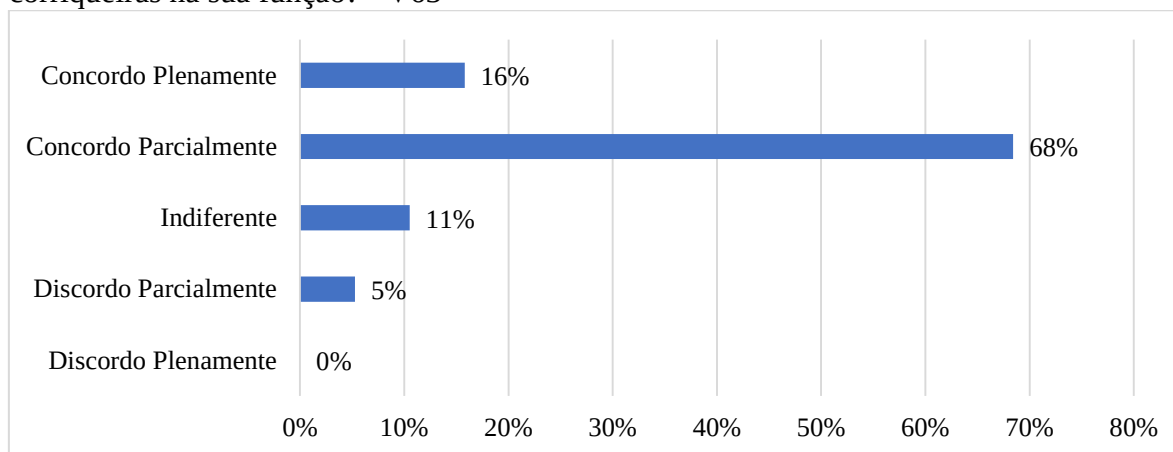


Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao serem perguntados se é competência dos contadores da Petrobras o senso detalhista de atividades corriqueiras, a grande maioria concorda parcialmente. Isto pode ser confirmado por Ribeiro *et al.* (2009) ao resguardarem que os contadores precisam ser preparados

tecnicamente como solucionadores das demandas, no campo de atuação profissional, por meio de aprimoramento de suas competências profissionais.

Gráfico 56 - É competência dos contadores da Petrobras o senso detalhista de atividades corriqueiras na sua função? - V63



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Concluindo o Bloco 5 (Competências dos Contadores da Petrobras), faz-se necessário trazer a análise o Coeficiente de Correlação de postos *Spearman*. Utilizando esta ferramenta, e correlacionando o Bloco 1 (Perfil dos Respondentes) com o Bloco 5 (Competências dos Contadores da Controladoria da Petrobras), percebe-se que a Variável 5 (Experiência na Controladoria da Petrobras) correlacionada com a Variável 48 (Equilíbrio em Ambiente de Pressão) apresenta o coeficiente de correlação negativo -0,552884, indicando que quanto mais experiente na Controladoria da Petrobras, a tendência é que responda que concorda menos que é competência dos contadores da Petrobras a oferta de informações diretas e equilibras em um ambiente de pressão, nesta proporção.

Outra correlação que merece ênfase, é a da Variável 3 (Escolaridade) com a Variável 61 (Comparabilidade Realizado x Planejado), em que também apresenta um coeficiente de correlação negativo de -0,540055, indicando que quanto mais experiente o respondente é na Controladoria da Petrobras, a tendência é que responda que concorda menos que é competência do contador da Petrobras a comparabilidade da informação útil entre o realizado x objetivos da companhia, nesta proporção.

Quadro 13 – Visão Global – Perfil, Conhecimento Controladoria e Sistema de Informações

BI	Variável	Percentuais				
Bloco 1	V1 Gênero	53% Masculino 47% Feminino				
	V2 Faixa Etária	37% De 31 a 40 47% De 41 a 50 16% Mais de 50 anos				
	V3 Escolaridade	16% Graduação 63% Especialização 16% Mestrado 5% Doutorado				
	V4 Experiência na Petrobras	5% < 6 anos 26% Entre 6 e 10 anos 58% Entre 11 e 20 anos 11% > 20 anos				
	V5 Experiência na Controladoria da Petrobras	89% Entre 2 e 5 anos 11% Entre 6 e 9 anos				
	V6 Conhecimento de Inglês	32% Básico 16% Intermed. 53% Fluente				
	V7 Conhecimento em Espanhol	89% Básico 11% Fluente				
Bloco 2	A Controladoria:	1	2	3	4	5
	V8 É a evolução proveniente da Contabilidade	0%	5%	11%	58%	26%
	V9 É imprescindível para as empresas competitivas	0%	0%	5%	5%	90%
	V10 Fornece informações financeiras e não financeiras aos gestores para tomada de decisão	0%	0%	0%	26%	74%
	V11 É construída conforme a missão da empresa, suas crenças e valores de seus dirigentes.	0%	0%	16%	31%	53%
	V12 Tem como missão assegurar a otimização do resultado econômico da organização	0%	0%	0%	42%	58%
	V13 Avalia o ambiente externo para identificar oportunidades e ameaças à empresa	0%	0%	21%	37%	42%
	V14 É responsável por acompanhar o orçamento	0%	0%	10%	16%	74%
	V15 Auxilia levantamento de pontos fortes e fracos no ambiente interno	0%	0%	15%	53%	32%
	V16 Promove a integração dos planos orçamentários por área de responsabilidade	0%	0%	5%	32%	63%
	V17 Permite elaborar indicadores de metas estabelecidas pelas áreas	0%	0%	5%	21%	74%
	V18 Permite atuar no papel da Auditoria Interna	5%	16%	16%	26%	37%
	V19 Permite elaborar modelos próprios de relatórios de acompanhamento de processos operacionais	0%	0%	5%	42%	53%
Bloco 3	O Sistema de Informações da Petrobras:	1	2	3	4	5
	V20 Oferece informações relevantes na tomada de decisões	0%	0%	0%	42%	58%
	V21 Ajuda uma organização a atingir as suas metas	0%	0%	6%	47%	47%
	V22 Propicia relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço	0%	5%	26%	32%	37%
	V23 Reduz os limites de tempo de respostas (agregando valores as atividades)	0%	5%	21%	37%	37%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Quadro 14 – Visão Global – Controladoria do Sistema Petrobras

BI	Variável	Percentuais				
		1	2	3	4	5
Bloco 4	A Controladoria do Sistema Petrobras é:					
	V24 Gestora de avaliação econômica de ativos para aquisições e venda deles	0%	16%	21%	58%	5%
	V25 Gestora de avaliação interna para <i>impairment</i>	0%	16%	26%	47%	11%
	V26 Gestora de avaliação e monitoramento dos resultados econômico e financeiro das unidades de negócios que compõe o sistema Petrobras	0%	0%	11%	47%	42%
	V27 Centro de monitoramento e controle dos gastos operacionais do sistema Petrobras quanto ao seu racionamento e eficiência	0%	0%	10%	37%	53%
	V28 Instrumento garantidor de competitividade da companhia	0%	0%	26%	53%	21%
	V29 Instrumento de divulgação e disseminação de padrões e normas	6%	0%	47%	21%	26%
	V30 Ferramenta de gerenciamento de projetos de investimentos nas unidades	5%	5%	32%	42%	16%
	V31 Instrumento de controle orçamentário das unidades do sistema Petrobras	0%	0%	16%	37%	47%
	V32 Órgão garantidor de alinhamento entre o plano de negócio e sua efetivação	0%	5%	16%	58%	21%
	V33 Unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de curto prazo	0%	5%	16%	47%	32%
	V34 Unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de longo prazo	0%	5%	5%	58%	32%
	V35 Unidade de elaboração do plano anual da companhia	0%	0%	5%	37%	58%
	V36 Instrumento de avaliação de desempenho financeiro	0%	0%	5%	42%	53%
	V37 Departamento de informações financeiras para investidores	5%	5%	16%	63%	11%
	V38 Área de Governança	21%	11%	26%	32%	11%
	V39 Área de controle de Risco	21%	21%	21%	26%	11%
	V40 Área de controle de normas de conformidade (padronização)	22%	5%	42%	26%	5%
	V41 Área de integração informacional entre as unidades de negócio	5%	5%	26%	53%	11%
	V42 Unidade que assegura fidedignidade entre as análises de resultados das unidades individualizadas e a análise consolidada dos dados	0%	0%	16%	47%	37%
	V43 Unidade impulsionadora de performance dos ativos	0%	5%	42%	37%	16%
	V44 Unidade a consultiva para processos de venda de ativos ou empresas do grupo	0%	5%	32%	42%	21%
	V45 Unidade de cálculo de custo de capital e taxa de desconto	5%	0%	37%	42%	16%
	V46 Unidade de monitoramento de contratação de bens e serviços	16%	10%	37%	26%	11%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Quadro 15 – Visão Global – Competência dos Contadores da Controladoria

BI	Variável	Percentuais				
Bloco 5	São Competências dos Contadores da Controladoria da Petrobras	1	2	3	4	5
	V47 Capacidade analítica para soluções de problemas e sua viabilidade financeira	0%	0%	5%	58%	37%
	V48 Oferta de informações diretas e equilibradas, mesmo em ambiente de pressão	0%	0%	16%	53%	32%
	V49 Comunicação persuasiva com indivíduo ou grupos de indivíduos	0%	0%	21%	53%	26%
	V50 Apresentação de soluções inovadoras, mesmo diante de restrições normativas	0%	0%	21%	47%	32%
	V51 Visão do macro ambiente de negócio em que a companhia está inserida	0%	0%	10%	32%	58%
	V52 Compreensão da utilidade das ferramentas gestão como orçamento e controle	0%	0%	5%	37%	58%
	V53 Compreensão da utilidade das ferramentas gestão como planejamento e custos	0%	0%	5%	42%	53%
	V54 Cumprimento de tarefas rotineiras de exigências legais	0%	0%	26%	37%	37%
	V55 Cumprimento de tarefas rotineiras de exigências de gestão	0%	0%	5%	53%	42%
	V56 Conhecimento dos sistemas de informações da Controladoria Petrobras	0%	0%	5%	53%	42%
	V57 Confiabilidade ética baseada em padrões e valores da companhia	0%	0%	6%	26%	68%
	V58 Capacidade interpretativa de normativos contábeis	0%	5%	0%	53%	42%
	V59 Capacidade interpretativa de normativos de finanças empresariais	0%	5%	0%	58%	37%
	V60 Capacidade analítica de mensuração de desempenho	0%	5%	0%	42%	53%
	V61 Comparabilidade da informação útil entre realizado x objetivos da companhia	0%	0%	5%	32%	63%
	V62 Capacidade de assunção de riscos calculados	5%	0%	26%	48%	21%
	V63 Senso detalhista de atividades corriqueiras na sua função	0%	5%	11%	68%	16%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

4.6 CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DA CONTROLADORIA DA PETROBRAS

Neste tópico, foram feitas 4 perguntas abertas, de respostas livres. Cada pergunta com três possíveis respostas distintas, variáveis de 64 a 75. As variáveis utilizadas objetivam completar o entendimento de como os contadores da Petrobras percebem a Controladoria da companhia. As perguntas abertas permitiram três respostas cada. São elas:

- Quais são as três atividades mais relevantes da Controladoria da Petrobrás a seu ver?
- Quais são as atividades que a Controladoria da Petrobras deveria desenvolver, mas não realiza?
- Cite três os pontos fortes da atuação da Controladoria da Petrobras, a seu ver.

d) Cite três os pontos fracos da atuação da Controladoria da Petrobras, a seu ver.

Na análise qualitativa, em princípio, as respostas foram classificadas como positivas (a e c) e negativas (b e d), e classificadas em 10 categorias:

- 1 – Orçamento;
- 2 – Treinamento;
- 3 – Custos;
- 4 – Desempenho;
- 5 – Controle;
- 6 – Gestão;
- 7 – Comunicação;
- 8 – Sistema de Informações;
- 9 – Tributária; e
- 10 – Outras.

A categoria Orçamento foi elaborada a partir das seguintes respostas:

Quadro 16 - Categoria Orçamento

Orçamento
Controle Orçamentário
Controle de orçamentos
Acompanhamento Orçamentário
Acompanhamento de realização orçamentária
Acompanhamento de realização orçamentária
No apoio as áreas operacionais para a fase de elaboração do orçamento
Na relação mais próxima da Contabilidade para um melhor acompanhamento da realização orçamentária
Acompanhamento orçamentário
Acompanhamento do orçamento
Elaboração do planejamento anual e plurianual em conjunto com a estratégia e outras áreas
Acompanhamento orçamentário
Controle de orçamento anual
Plano anual da companhia
Gerir o planejamento anual
Consolidação do planejamento anual
Plano orçamento anual

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

A categoria Treinamento aglutinou as seguintes respostas:

Quadro 17 - Categoria Treinamento

Implantar Treinamentos Sistemáticos
Incentivar treinamentos
Fazer mais treinamentos
Capacitação dos funcionários da Controladoria e áreas afins
Maiores investimentos em treinamentos em atividades específicas das áreas
Uma avaliação das capacidades e dos treinamentos necessários à força de trabalho
Criar um canal de treinamento ou orientações em conceitos básicos de Contabilidade
Plano de treinamentos aos empregados
Fazer mais treinamentos na Universidade Petrobras

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

A categoria Custos concentrou as seguintes respostas:

Quadro 18 - Categoria Custos

Evitar Desperdícios
Acompanhamento de Custos
Redução de Custos
Acompanhamento de custos
Controle de produtividade de custos operacionais
Planejamento Anual e Controle de Custos
Controle de custos de abandono
Apuração dos gastos e custos operacionais
Apuração de gastos da companhia
Otimização de recursos
Analisar desperdícios das áreas de negócios
Poucos trabalhos visando otimizar custos

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

A categoria Desempenho reuniu as seguintes respostas:

Quadro 19 - Categoria Desempenho

Consolidação do Resultado das Unidades
Medição do desempenho da companhia
Comparação e Análise de Resultados
Montagem de índices de desempenho
<i>Balanced Score Card</i>
Análise de cenários econômicos
Análise de oportunidades de negócios
Análise Financeira dos Investimentos
Viabilidade de projetos
Mensuração de ativos
Desempenho empresarial
Desempenho por campo de petróleo

Desempenho empresarial para atender ao governo
Avaliação econômico-financeira
Assegurar a correta divulgação dos resultados
Assegura o crescimento sustentável da companhia por meio de estudos de viabilidade técnica e econômica
Análise de resultados
Apoio na tomada de decisão com apuração dos indicadores físicos e financeiros das áreas de negócios
Apoio no <i>valuation</i> dos ativos da companhia
Uma visão externa de <i>benchmark</i> para melhor adequação dos indicadores de performance
Apoio no <i>valuation</i> dos ativos da companhia
Apoio na tomada de decisão com apuração dos indicadores físicos e financeiros das áreas de negócios
Análise dos resultados
Avaliação de desempenho
Análise de resultados
Análise dos macro processos da companhia
Auxilia no acompanhamento das metas do PNG
Acompanha a mensuração dos indicadores e gastos
Ainda tem muito viés de desempenho
Desempenho
Apuração de indicadores financeiros
Avaliação de <i>Impairment</i>
Comparabilidade com entidades externas
Calcular desempenho
Controlar e analisar desempenho econômico-financeiro
Consolidação e avaliação dos indicadores de desempenho físico
Consolidação de resultados
Avaliação de investimentos
Projeção de resultados
Harmonizar ações de desenvolvimento econômico com responsabilidade social

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

A categoria Controle aglutinou as seguintes respostas:

Quadro 20 - Categoria Controle

Controle Informações Relevantes
Controle
Controle de Patrimônio
Corrigir falhas com maior velocidade
Controle de Riscos dos Investimentos
Controle de ativos fixos (inventário)
Controle de Risco
Controle de Investimentos financeiros
Supervisão do fluxo de caixa da companhia
Controle de portfólio de investimentos
Controle de Investimentos
Um acompanhamento mais próximo das unidades operacionais para conhecer os gargalos dos processos

Controle do realizado versus previsto
Ação e acompanhamento de KPI's
Acompanhamento do processo operacional
Controle
Análise do planejado versus realizado
Fornecer informações fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

A categoria Gestão reuniu as seguintes respostas:

Quadro 21 - Categoria Gestão

Gestão da Informação
Suporte às Unidades
Elaborar relatórios de gestão
Elaboração de Plano de Negócios
Consolidação das informações das unidades de negócios
Elaboração de relatórios gerenciais
Coordenação da gestão econômica
Auxiliar os gestores das unidades
Interferência política (governo) na Controladoria
Aprimorar a gestão dos responsáveis pelas unidades de negócios
Suporte informacional à alta administração
Gestão financeira
Fechamento e consolidação contábil
Elaboração de relatórios
Centralização de atividades
Elaboração de relatórios
Centralização de atividades
Duplicidade de informações para elaboração dos relatórios
Falta de comparabilidade com processos semelhantes
Elaborar comparativos com o setor em que se insere
Suporte às decisões estratégicas da companhia
Ser "dona" de todos os relatórios de gastos que são acompanhados
Ter menos influências nas áreas de negócios
Consolidação das informações com análise de desvios
Buscar constante melhora na performance de informações

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

A categoria Comunicação concentrou as seguintes respostas:

Quadro 22 - Categoria Comunicação

Relacionamento fraco com outras áreas
Monitorar padrões da companhia
Divulgar melhor os impactos de mudanças das leis
Melhorar a divulgação de procedimentos no ambiente interno
Planejamento e Orientação das Informações
Desenvolver políticas normativas da controladoria para áreas de negócios
Propagar as informações da Controladoria na companhia
Divulgação dos normativos da controladoria com as unidades de negócios
Padronização das atividades em nível nacional
Uma melhor comunicação interna sobre processos relevantes e dos ganhos para a corporação
Padronização das análises
Maior entrosamento das gerências para não haver trabalho duplicado
Disseminação do conhecimento da Controladoria para toda a companhia
Ser mais atuante em conjunto Contabilidade Tributária
Contato com as áreas (deveria ser melhor)
Dependência das áreas de negócios
Comunicação
Interface com as áreas clientes
Alinhamento interno efetivo
As orientações serem divulgadas com ciência dos envolvidos internos
Interface com as áreas nos alinhamentos das decisões
Algumas áreas são proativas na solução dos clientes
Buscar além de dar respostas imediatas, dar respostas de qualidade
Demora para alguns alinhamentos internos
Prazos definidos sem alinhamentos internos
Orientações mais claras para os clientes dos nossos papéis e responsabilidades
Atualização de padrões normativos da Controladoria
Melhorar a divulgação de procedimentos no ambiente interno

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

A categoria Sistemas de Informação reuniu as seguintes respostas:

Quadro 23 - Categoria Sistema de Informações

Aperfeiçoamento dos Sistemas de Informações
Atualização de sistemas de informações
SAP (Sistema)
Melhorar sistemas de informações

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

A categoria Tributária aglutinou as seguintes respostas:

Quadro 24 - Categoria Tributária

Planejamento Tributário
Planejamento e orientação tributária
Otimizar a carga tributária da companhia
Orientação tributária às unidades de negócios
Redução da carga tributária

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

E ainda foi preciso reunir, na categoria Outros, respostas específicas:

Quadro 25 - Categoria Outros

Manutenção de arquivos financeiros
Apoiar a auditoria interna
Trabalho em conjunto com a Contabilidade e áreas de negócios (E&P, RGN)
Benchmarking interno e externo
Não tem muita força frente às diretorias técnicas
Muitos trabalhos conflitantes com outras áreas
Profissionais de alta qualidade
Profissionais experientes
Profissionais éticos
Documentação de rotina de atividades

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

Ao serem questionados sobre as atividades mais relevantes exercidas pela Controladoria e os três pontos mais fortes da atuação do setor (respostas positivas), percebe-se uma preponderância na categoria desempenho, destaca-se também o item orçamento e o tema custos como aspectos positivos na atuação da Controladoria da Petrobras.

Por outro lado, ao serem perguntados sobre as atividades que a Controladoria da Petrobras deveria desenvolver, mas não realiza e os três pontos mais fracos da atuação do setor (respostas negativas), verifica-se que a comunicação é destaque maior, seguida desempenho e treinamento.

Salienta-se que o quantitativo de respostas negativas foi bem menor do que as positivas.

Quadro 26 - Categorização e Quantificação de Respostas às Questões Qualitativas

Categorias	Respostas	
	Positivas	Negativas
1 - Orçamento	15	2
2 -Treinamento	0	9
3 – Custos	7	6
4 - Desempenho	32	9
5 – Controle	13	5

6 - Gestão	13	12
7 - Comunicação	5	24
8 - Sistemas de Informações	3	4
9 - Tributária	2	3
10 - Outros	4	7

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

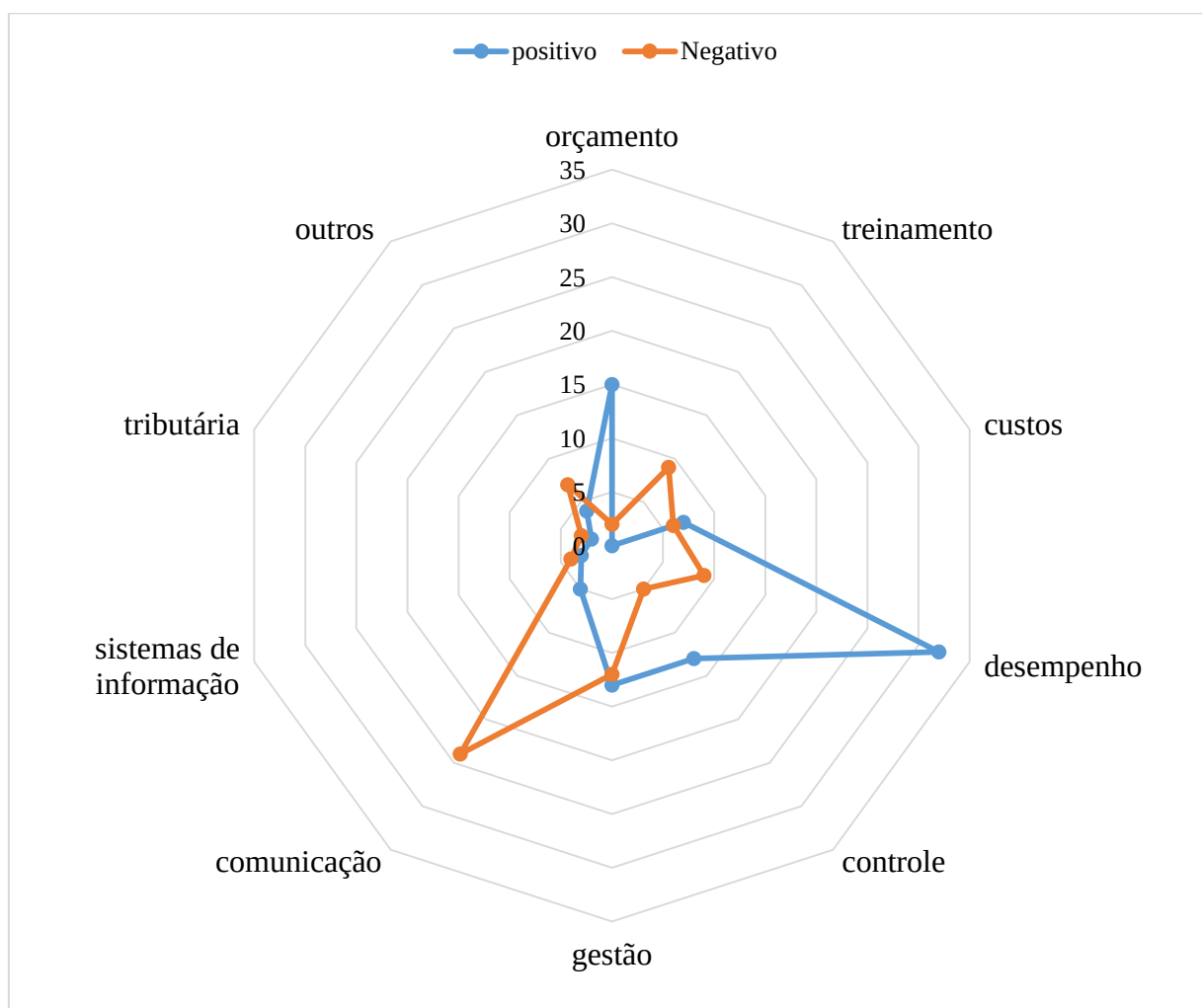
Percebe-se ainda que em relação à Categoria Gestão foi a única que praticamente houve um empate entre as opiniões positivas e negativas, com pouca preponderância para positivo, em relação ao negativo.

Para melhor entendimento e visualização sobre as respostas positivas e negativas na análise qualitativa das respostas abertas, foi elaborado um gráfico de rede, ou radial, em que são apresentadas as categorias em relação à incidência de respostas positivas e negativas.

Salienta-se que o maior número de respostas em uma mesma categoria foi 32, e ocorreu com a categoria Desempenho.

Contudo, houve categoria que não obteve nenhuma resposta positiva como no caso da categoria Treinamento que foi citada nove vezes, contudo relacionada de forma negativa, levando a pensar que é uma área considerada carente de melhorias por vários respondentes da Controladoria da Petrobras.

Gráfico 57 - Comparação das respostas positivas e negativas x categorias de análise



Fonte: Dados da Pesquisa, 2018

O gráfico radial de comparação das respostas positivas e negativas em relação às categorias de análise mostra claramente a preponderância da categoria desempenho sobre as demais, em termos negativos, confirmando algumas análises quantitativas sobre o desempenho da Controladoria da Petrobras, como quando a maioria dos contadores respondentes concorda parcial ou plenamente que a Controladoria da Petrobras é unidade que assegura fidedignidade entre as análises de resultados das unidades individualizadas e análise consolidada de dados.

E também quando os contadores da Controladoria da Petrobras concordam parcial ou plenamente que ela é gestora de avaliação e monitoramento dos resultados econômicos e financeiros das unidades de negócios que compõem o Sistema Petrobras.

Para todos os respondentes, há concordância plena ou parcial de que a Controladoria tem como missão assegurar a otimização dos resultados da organização.

Também acham bastante positivas as ações da Controladoria relacionadas à categoria Orçamento, com 15 respostas positivas.

Em termos de respostas negativas, o destaque está na categoria de comunicação, que é percebida como uma categoria a ser melhorada, melhorando a divulgação dos procedimentos no ambiente interno da companhia, padronizar as análises, fazer orientações mais claras e ser mais ágil em determinados alinhamentos internos.

A política de treinamento foi outra categoria que obteve várias avaliações negativas e pode ser aperfeiçoada, em que as respostas buscaram salientar a necessidade de ampliar os investimentos em treinamento, criar um canal direto de treinamento, bem como avaliar melhor as capacidades dos funcionários e resultados dos treinamentos.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo principal analisar a estrutura organizacional da Controladoria da Petrobras sob a perspectiva de seus contadores. Para atender este objetivo, foi aplicado questionário com 19 contadores, integrantes da Controladoria da Petrobras, nas Unidades da Federação onde o setor atua, bem como na sede da companhia, onde há maior concentração de contadores.

Diante de um setor relativamente novo, com 8 anos de funcionamento, e que formalmente tomou o nome de Controladoria há apenas três anos, percebeu-se que os respondentes, em sua maioria, possuem experiência de mais de uma década no Sistema Petrobras, portanto, conhecem bem a organização e também os conceitos gerais sobre Controladoria, presentes na literatura.

Verificou-se o entendimento sobre a imprescindibilidade da Controladoria em empresas competitivas, a exemplo da percepção dos contadores sobre a Controladoria se apresentar como cerne informacional das organizações, e também como responsável por otimizar resultados e mensurar desempenho do negócio.

Atestou-se ainda a percepção dos contadores, no âmbito de conhecimento sobre Controladoria, acerca da importância deste órgão no controle orçamentário, e estímulo à robustez das empresas, bem como a reavaliação dos pontos que precisam ser melhorados.

Por outro lado, o que muitos autores trazem como função não pertencente à Controladoria, significativa parte dos contadores pesquisados percebeu como atribuições do setor, com destaque para auditoria interna.

No campo de sistema de informações, verificou-se a percepção de que o sistema da Controladoria atende como ferramenta produtora de informações relevantes para a condução dos rumos da Petrobras, e que ele ajuda a atingir as metas da companhia. Entretanto, os achados da pesquisa, sinalizam a necessidade de ajustes para a celeridade da informação com menor esforço.

Ao analisar o setor de Controladoria da Petrobras, este estudo concluiu que na gestão de ativos, seja em seu controle, em sua avaliação ou na política de desinvestimento, ainda há percepções de que estas atribuições poderiam ser descentralizadas a outros setores.

Outrossim, a percepção dos pesquisados sobre a Controladoria da Petrobras como instrumento de monitoramento de resultados, financeiros ou não financeiro, controladora de gastos, operacionais ou não operacionais, coaduna-se com o que preceitua a literatura, bem como ser o setor, órgão de projeção de resultados e unidade de elaboração de plano de negócios.

Percebeu-se ainda que, quanto ao aspecto consolidador, a Controladoria da Petrobras é vista como órgão de integração dos vários resultados das unidades de negócios, propiciando a visão organizacional unificada do negócio.

Verificou-se, entretanto, em partes significativas, a percepção de que a Controladoria da Petrobras não se apresenta como unidade de Governança Corporativa, nem como unidade reguladora de normativos, nem mesmo como área de gestão de riscos.

Por meio das análises deste estudo, identificou-se também que os profissionais mais idosos, os quais atuam na área, apresentam um nível de criticidade maior em relação aos meios que a Controladoria extrai informações de sistemas e de outros setores.

Percebeu-se, de modo geral, congruência na percepção das competências dos contadores da Controladoria da Petrobras com o levantamento bibliográfico realizado, sob várias perspectivas, ao longo das últimas décadas. As competências contemporâneas exigidas do contador foram percebidas como importantes para os profissionais da Controladoria da Petrobras, dentre elas, destaca-se a comunicação persuasiva, a inovação, a visão do todo, o conhecimento dos sistemas de informações, o senso ético, a capacidade analítica para desempenho do negócio e para normas, contábeis e não contábeis.

Verifica-se, ainda, que a Controladoria da Petrobras é vista como importante unidade na avaliação de desempenho organizacional, planejamento, centro de informações, controle, consolidação e projeção de resultados da companhia.

Ainda conclui-se que, quanto ao aspecto de uniformização de procedimentos e comunicação com as unidades de negócios, a Controladoria apresenta pontos que precisam ser melhorados. E deste modo, sugere-se aperfeiçoar este aspecto de forma célere e persuasiva.

Como limitação reconhecida à pesquisa, frisa-se a lotação de contadores em áreas distintas dentro da própria Controladoria da Petrobras, então, as respostas ligadas às áreas em que o respondente não atua, podem apresentar menor precisão.

O fato de ser a Controladoria um setor relativamente novo dentro da companhia, não permitiu uma análise histórica vasta de ações desenvolvidas pelo setor, podendo levar também a respostas menos precisas.

Assim, este estudo se mostra limitado ao caso investigado. Sua conclusão não possibilita livre interpretação, entretanto, pode contribuir com estudos futuros na área de Controladoria em outras empresas e realidades semelhantes.

Para estudos futuros, sugere-se uma investigação mais ampla, que envolva mais respondentes e organizações, que possibilite análises distintas das observadas neste trabalho. Sugerem-se, também, alguns aspectos, os quais não foram estudados nesta pesquisa, a exemplo do levantamento das experiências profissionais anteriores ao ingresso na área, bem como o desenvolvimento de competências específicas de atuação em um setor de Controladoria, a partir de capacitações e formação continuada em termos de pós-graduação *lato e stricto sensu*. Isto contribuiria para uma maior abrangência das análises relativas à área em estudo.

Percebeu-se, portanto, como contribuição deste estudo, uma análise específica do perfil dos contadores inseridos no setor de Controladoria de uma companhia aberta e de grande porte, bem como esta área é percebida pelos profissionais da área contábil que nela atuam, e sua relação com o alcance dos objetivos organizacionais.

6 REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI A. (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- AMARAL, M. S.; RODRIGUES, M. S. O ensino da disciplina de controladoria nos programas de pós-graduação em nível de especialização em ciências contábeis e o profissional atuante no mercado de trabalho. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 25, n. 3, p. 17-28, 2006.
- ANDERSON, D. R. The Function of Industrial Controllershship. **The Accounting Review**, v. 19, n. 1, p. 55-65, 1944.
- ANDERSON, D.R.; SCHMIDT, L.A.; MCCOSH. A.M. **Practical controllership**. 3ª ed. Howewood, 1973.
- ANDREATTA, A.; SILVEIRA, A.; OLINQUEVITCH, J. L. A controladoria nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí/SC. **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 5., 2005, São Paulo, USP, 2005.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo, 2002.
- ANTUNES, M. T. P.; MORAIS, J. F.; FORMIGONI, H.; LEITE, R. S. Tecnologias Educacionais em cursos de contabilidade avaliados no exame nacional de cursos (ENC)/ 2003 com conceitos A e B. UnB Contábil - **Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília**, Brasília, v. 8, n. 1, p. 61 a 80, 2005.
- ARAÚJO, M. C. S. **O segundo governo Vargas: democracia, partidos e crise política**. 2ª ed., São Paulo: Ática, 1992.
- ARAÚJO, J. G. R., CALLADO, A. L. C., CAVALCANTI, B. S. B. Habilidades e Competências do *Controller*: Um estudo com Alunos de Cursos de Pós-graduação em Controladoria. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, V.13, n.38, p.52-64, 2014
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Management Accounting**. 2ª ed. New Jersey: Prentice Hall, 1997.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M.. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio M. C. Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BARRETO, L. K. S.; SOUZA, L. A.; TIMENI, S. H.; SILVA, H. C. X.; SILVA, K. B. Ferramentas Estratégicas de Controladoria: Estudo de Caso Múltiplo em Cinco Escritórios de Contabilidade na Cidade de Natal – **Revista de Informação Contábil** - v. 9, n. 2, p. 77-94, 2015.

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

BEUREN, I. M. **O papel da controladoria no processo de gestão**. Controladoria agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

BEUREN, I. M.; CZESNAT, A. F. O.; SILVA, M. Papel da controladoria na adequação às contingências ambientais das agroindústrias de carne e derivados listadas na Bovespa. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 15, n. 3, p. 381-396, 2013..

BITENCOURT, C. C. **Gestão contemporânea de pessoas: novas práticas, conceitos tradicionais**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

BORINELLI, M. L. Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BOWER, J. B. A profession of accounting-or of accountancy?. **The Accounting Review**, v. 32, p. 194-199, apr. 1957.

BRAMSEMAN, R. **Handbuch controlling: methoden und techniken**. 2. ed. Auflage, München, 1980.

BRITO, Osias. **Controladoria de Risco: Retorno em Instituições Financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAGGIANO, P. C. **Controladoria Teoria e Prática**. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2006.

CALIJURI, M. S. S. *Controller* - O perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 150, p.38-53, 2004.

CALIJURI, M. S. S.; SANTOS, N. M. B. F.; SANTOS, R. F. Perfil do *controller* no contexto organizacional atual brasileiro. **Congresso Internacional de Custos - Florianópolis**, n.9, p.28 2005.

CALLADO, A. A. C.; AMORIM, T. N. G. F. Competências da Função de Controller em Hotéis de Grande Porte da Região Metropolitana do Recife. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 5, n. 2, p. 57-73, 2017..

CARDOSO, R. L. Competências do contador: um estudo empírico. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L.; ALBUQUERQUE, L. G. Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. **Revista de Administração**, v. 44, n. 4, p. 365-379, 2009.

CARVALHO, M. F. Uma Contribuição ao Estudo da Controladoria em Instituições Financeiras Organizadas sob a Forma de Múltiplo Banco. São Paulo:,1995. **Dissertação** Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. FEA/USP, 1995.

CASTRO, R. C. S.; ECHTERNACHT, T. H. S.; BRITO, C. A. O. Desenvolvimento de habilidades e competências para a prática contábil: uma pesquisa empírica numa instituição pública brasileira. **Revista de Informação Contábil**. América do Sul, v. 3, n. 2, p. 61-82, 2009.

CATELLI, A. **Controladoria – Uma Abordagem na Gestão Econômica – GECON**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2001.

CATELLI, A. **Controladoria – Uma abordagem da Gestão Econômica** GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CAVALCANTE, D. S.; LUCA, M. M. M. de; PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM & F Bovespa. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 8, p. 113-134, 2012.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade, 2014. Disponível em:
<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=13912>. Acesso em jun de 2018.

CLÔ, A. Oil Economics and Policy. Boston: **Kluwer Academic Publishers**, 2000.

COHEN, J.B., ROBBINS, S.M. **The financial manager: basic aspects of financial Administration**. New York: Evanston & London, 1966.

COHN, Gabriel. **Petróleo e Nacionalismo**. São Paulo : Difusão Européia do Livro, 1968.

CORBIN, J.; STRAUSS, A. (2008). **Basics of Qualitative research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory**, 3ª ed., Los Angeles, 2008.

CORNACHIONE J. E. B. **Planejamento de resultados de empresas: aplicação de um modelo de estudo de preços**. São Paulo, Atlas, 2001.

CRESWELL, J. **Research design: qualitative, quantitative, and mixed methods approaches**. Thousand Oaks: Sage, 2003.

CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **XII Convenção de Contabilistas do Estado do Paraná**. Maringá: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná e a Universidade Estadual de Maringá, 1999.

DESLAURIERS, J. P.; POUPART, J.; GROULX, L. H.; LAPERRIÈRE, A.; MAYER, R.; PIRES, A.; NASSER, A. C. **A Pesquisa Qualitativa – Enfoques Epistemológicos e Metodológicos**, Editora Vozes, 2008.

DOLABELA, F.; **Uma Ideia, uma Paixão e um Plano de Negócios: Como Nasce o Empreendedor e se Cria uma Empresa**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Sextante, 2008.

DUTRA, J.S., HIPÓLITO, A. M., SILVA, C.M. Gestão de pessoas por competência: o caso de uma empresa do setor de telecomunicações. **Revista de Administração Contemporânea**. V.4, n.1, p. 161-176, 2009.

DUTRA, J. S. **Competências: conceitos e instrumentos para gestão de pessoas na empresa moderna**. São Paulo, Atlas, 2010.

ECO, U. **Plano de trabalho e fichamento. Como se Faz uma Tese**. São Paulo, Perspectiva, 2002.

EDWARDS, P.; BIRKIN, F. K.; WOODWARD, D. G. Extending the boundaries of annual reporting: A challenge to the accountant and her profession. **Journal of Applied Accounting Research**, v.5, n.1, p. 37-67, 1999.

EDWARD, J. D. **The antecedents of american public accounting.** In: CHATFIELD, M. Contemporary studies in the evolution of accounting thought. Dickenson Publishing, 1968.

EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **Academy of Management Review**, v.14, n.4, p.2-10, 1989.

FARI, M. A.; NOGUEIRA, V. Perfil do profissional contábil: relações entre formação e atuação no mercado de trabalho. **Perspectiva Contemporânea**. Campo Mourão, v. 2, n. 1, p. 117-131, 2007.

FAYOL, H. **Administração Industrial e Geral: Previsão, Organização, Comando, Coordenação e Controle.** 10ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FERNANDES, F. C. Uma contribuição à estruturação da atividade de Controladoria em Entidades Fechadas de Previdência Privada: Uma Abordagem da Gestão Econômica. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis) – FEA/USP, São Paulo, 2000.

FERREIRA, G. **O Papel da Controladoria no Processo Decisório.** Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade de Santa Catarina (2000).

FISTAROL, C. F.; SILVEIRA, A.; FERNANDES, F. C. **Informações nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí,** SC, Brasil Associação Nacional de programas de Pós Graduação. São Paulo: ANPCONT, 2007.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. **Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeças caleidoscópico da indústria brasileira.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FLEURY, A., & FLEURY, M. T. L. **Gestão estratégica do conhecimento: integrando aprendizagem, conhecimento e competências.** São Paulo: Atlas, 2008.

FREZATTI, F.; KASSAI, S.; Estudo do Impacto de um Curso de MBA em Controladoria na Evolução dos Egressos. **Revista Contabilidade & Finanças.** v.14, n. spe, p. 54-65, São Paulo 2003.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.

FRIGA, P. N., BETTIS, R. A. & SULLIVAN, R. S. Mudanças no Ensino de Administração: novas estratégias para o século XXI. **Revista de Administração de Empresas**. v. 44, n.1, p.99-115, 2004.

GARCIA, E. A. R. Modelo de Controladoria para Empresas do Ramo de Construção Civil, Subsetor Edificações sob a Ótica da Gestão Econômica. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) FEA/USP. São Paulo, 2003.

GARCIA, A. S. **Introdução à controladoria: instrumentos básicos de controle de gestão das empresas**. 3ª ed. São Paulo, Atlas, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª ed., São Paulo, Atlas, 2007.

GOMES, C. V.; SOUZA, P. de; LUNKES, R. J. O perfil do profissional da Controladoria solicitado por empresas brasileiras. GCG - **Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade**, Madrid, v. 8, n. 1, p.34-50, 2014.

GONÇALVES, L. D. Desafios Na Economia Do Conhecimento – O Caso Do BNDES. **Dissertação** apresentada à Escola Brasileira de Administração, 2009.

HAHN, D.; HUNGENBERG, H. **Puk-wertorientierte controllingkonzepte**. 6ª ed., Wiesbaden, 2001.

HECKERT, J.B.; WILLSON, J. D. **Controllership**. New York: Ronald Press Co, 1963.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F.; SANVICENTE, A. Z. **Teoria da contabilidade**. São Paulo, Atlas, 1999.

HENNING, D. A; MOSELEY, R. L. Authority role of a functional manager: accountants and controller. **The Accounting Review**, v. 52, n.3, p. 578-597, 1970.

HITT, A. M.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. **Administração Estratégica: competitividade e globalização**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN C. T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Editora Prentice-Hall do Brasil: 1985.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM Gary L., STRATTON, Willian O. **Contabilidade gerencial**. 12ª ed. São Paulo: Pearson, 2004.

HORVÁTH, P., GAYDOUL P., HAGEN W.J. **Bestandsaufnahme zur Controllingpraxis in deutschen Unternehmen**. Frankfurt: DB, 1978.

- HORVÁTH, Péter. **Controlling**. 10ª ed. München: Verlag Vahlen, 2006.
- HUOT, **Métodos Quantitativos para as Ciências Humanas**. Lisboa: Instituto Piaget, 2002.
- JACKSON, J. H. **The comptroller: his function and organization**. Cambridge: Mass, 1949.
- JOHNSON, E. A. The controllership function. **Management Accounting**, v. 53, n. 9, p. 45-48, 1971.
- JUNIOR, C. V. O.; ROCHA, J. S.. Controladoria no Brasil: Um Estudo a Partir da Perspectiva dos Pesquisadores Brasileiros. **VI Simpósio de Gestão e Estratégia em Negócios**. v.6, n. 6, p 2-15, 2008.
- KANITZ, Stephen C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.
- KATZ, Daniel; KAHN, Robert L. **Psicologia social das organizações**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- KOLIVER, O. **A contabilidade e a controladoria: tema atual e de alta relevância para a profissão contábil**. Rio Grande do Sul, CRC-RS, 2005.
- KRAEMER, M. E. P. Harmonização dos requisitos e prerrogativas do exercício profissional do contabilista nos Países que integram o MERCOSUL. **Dissertação** - Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Braga, Portugal / Univali, Itajaí, SC, Brasil, 1998.
- KULLBERG, D. R.; GLADSTONE, W. L. **Perspective on education: Capabilities for success in the accounting profession** (The big 8 white paper), The big 8 firms. New York: Emerald Group Publishing Limited, 1989.
- KÜPPER, Peter. **Controlling: konzeption, aufgaben und instrumente**. 4ª. ed., Auflage. Berlin: MSG, 2005.
- LAWLER III, E. E. From job-based to competency-based organizations. **Journal of Organizational Behavior**, Chichester, v. 15, n. 1, p. 3-15, J. 1994.
- LIMA, J. P. C.; ANTUNES, M. T. P.; MENDONÇA NETO, O. R.; PELEIAS, I. R. Estudos de caso e sua aplicação: proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 127-144, 2012.
- LOPES DE SÁ, Antônio. **Controladoria e Contabilidade Aplicada à Administração**. Curitiba: Juruá, 2009.

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

LUNKES, R. J.; VICENTE, E. F. R.; FABRE, V. V.; SOUZA, C. M. de; TEIXEIRA, A. O.; JÚNIOR, J. C. T.. A Disciplina de Controladoria e sua Inclusão nos Cursos de Ciências Contábeis. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p.32-49, 2009.

LUNKES, Rogério J.; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, art. 6, p. 106-126, São Paulo, 2010.

LUNKES, R. J.; MACHADA, A. O.; ROSA, F. S. da; TELLES, J. Funções da Controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. **Anais**. Análise Psicológica. vol.29, n.2, p. 345-361, 2011.

MACHADO, A. O.; LUNKES, R. J.; PETRI, S. M. Competências do *Controller*: Um Estudo nas 100 Maiores Empresas de Santa Catarina. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v.12, n.47, p. 26-34, 2010.

MACHADO, D. G.; DAME, L. B.; ZUCATTO, L. C. O Perfil Profissional de Controladoria. **Revista do CRC-RS**, Porto Alegre, v.28, n.34, p. 20-26, 2017.

MAMBRINI, A.; BEUREN, I. M.; COLAUTO, R. D. A Controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**, Curitiba, v. 27, n. 133, p. 41-50, 2002.

MANN, R. **Die praxis des controlling**. München, 1973.

MENDONÇA NETO, O. R. Gestão integrada de riscos para empresas não financeiras: uma proposta de modelo para controladoria empresarial **Enanpad**. n.25, 2001.

MONTEIRO, E. L. M.; TAGAMI, M. Y.; COSTA, P. C. ; GOMES, A.; LAMEU, M. A.; LIMA, I. G.; A Controladoria e o *Controller* no Processo de Gestão, **Revista Eletrônica Gestão em Foco**, 2015.

MARTIN, N. C.; Da contabilidade a Controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**. FIPECAFI – FEA/USP, São Paulo, n. 28, p. 7-28, 2002.

MARTINS, G. A.; **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 2006.

MASCARENHAS, A. O.; **Gestão Estratégica de Pessoas**. São Paulo, Cengage Learning, 2008.

MINAYO, M. C. S.; **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 21ª ed., Petrópolis, Vozes, 2000.

MINTZBERG, H. & GOSLING, J. Educando Administradores Além das Fronteiras. **Revista de Administração de Empresas**, v. 43, n. 2, p. 29-43, 2003.

MORAIS, J. M. **Petróleo em Águas Profundas. Uma História Tecnológica da Petrobras na Exploração e Produção Offshore**. Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2013.

MOREIRA, D. A. **O método fenomenológico na pesquisa**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.

MOSIMANN, C. P.; ALVES, J. O. C.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: Editora da UFSC, Fundação Esag, 1993.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M. Um estudo sobre o papel da Controladoria no processo de redução de conflito de agência e de Governança Corporativa. **Congresso USP de Contabilidade e Controladoria**, São Paulo, 2005.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: um enfoque eficácia organizacional**. São Paulo, Atlas, 2007.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo, 2ª ed. Atlas, 2015.

NEEDLES JR., B.E.; CASCINI, K.; KRYLOVA, T.; MOUSTAFA, M. Strategy for implementation of IFAC International Education Guideline n. 9, **Journal of International Financial Management & Accounting**, Boston, 2001.

NICOLINI, A. O futuro administrador pela lente das novas Diretrizes Curriculares: cabeças “bem-feitas” ou “bem cheias”? Encontro dos Programas de Pós-graduação em Administração - **Enanpad**, Salvador, 2003.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2009.

NOSSA, S.N., FONSECA, C.R. da G., TEIXEIRA, A.J.C. Formação do Profissional de Ciências Contábeis: Multidisciplinar ou Interdisciplinar?. **XVI Convenção dos Contabilistas**, Vitória-ES, 2002.

OLIVEIRA, A. B. S. Planejamento, planejamento de lucro. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. São Paulo: Saraiva. 2009.

OLIVEIRA, L.; PEREZ J. J.; SILVA, C. **Controladoria estratégica**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2004.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ J. J. H.; SILVA, C. A. S.. **Controladoria Estratégica**. 3ª ed., Atlas. São Paulo, 2005.

OLIVEIRA, L.; PEREZ J. J.; SILVA, C. **Controladoria estratégica**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ORO, I. M.; DITTADI, J. R.; CARPES, A. M. S.; BENOIT, A. D. O perfil do profissional de Controladoria sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro. **Pensar Contábil**, v. 1, n. 44, p.5-15, Rio de Janeiro, 2009.

OTT, E.; CUNHA, J. V. A. da; JÚNIOR, E. B. C.; LUCA, M. M. M.; Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva dos estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, v. 22, n. 57, p. 338- 356, São Paulo, 2011.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação.** São Paulo, Pioneira Thomson, 2003.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação.** São Paulo, Cengage 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise.** 4ª ed. São Paulo, Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis L., BENEDICTO, Gideon C. **Controladoria Avançada.** São Paulo, Thomson, 2005.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Curso básico gerencial de custos.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação,** 2ª ed. São Paulo, Cengage Learning, 2011.

PARGENDLER, M.; MUSACCHIO, A.; LAZZARINI, S. In strange company: The puzzle of private investment in state-controlled firms. **Cornell Int'l LJ**, v. 46, p. 569, 2013.

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

PELEIAS, I. R., SILVA, G. P.; SEGRETI, J. B.; CHIROTTO, A. R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, v. 18, n. spe, p. 19-32, São Paulo, 2007.

PETROBRAS. **Petróleo Brasileiro S.A**, 2018. Disponível em: www.petrobras.com.br. Acesso em 01 de jul. de 2018.

PETROBRAS. **Petróleo Brasileiro S.A**, 2018. Disponível em: <http://exposicao60anos.agenciapetrobras.com.br>. Acesso em 03 de jul. de 2018.

PIEVE, E. A utilização da controladoria e os benefícios de um modelo de gestão: estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços. **Revista Contabilidade & Amazônia**, v. 3, n. 1, p. 2, Amazonas, 2010.

PIRES, C. B.; OTT, E.; DAMACENA, C. A Formação do contador e a demanda do mercado de trabalho na região metropolitana de Porto Alegre (RS). **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 7, n. 4, p. 315-327, 2010.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. The core competence of the corporation. **Harvard Business Review**, v. 68, n. 3, p. 79-91, 1990.

QUINN, J. B. Construindo a Empresa Inteligente: Alavancando os Recursos, os Serviços e a Tecnologia, **MBA Curso Prático – Estratégia**. Rio de Janeiro, Campus, 1999.

RANA, G. P.. O cumprimento do Orçamento como Indicador de Alcance da Estratégia. **Dissertação de Mestrado**. Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. PUC SP, 2010.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. São Paulo, Atlas, 2003.

REICHMANN, T. **Controlling und managementberichten**. 6ª ed. Auflage, München, 2001.

REIS, E. **Estatística descritiva**. Lisboa, Sílabo, 1996.

REIS, A. O.; SEDIYAMA, G. A. S., MOREIRA, V. S., MOREIRA, C. C.; Perfil do Profissional Contábil: habilidades, competências e imagem simbólica. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 95, São Paulo: 2015.

RESENDE, E. **O livro das competências: desenvolvimento das competências: a melhor auto-ajuda para pessoas, organizações e sociedade**. 2ª ed., Rio de Janeiro, Qualitymark, 2000.

RIBEIRO F., J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M.; **Estudando teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

RICARDINO F. Á. A. Do *steward* ao *controller*, quase mil anos de *management accounting*. **Tese** - Doutorado em Ciências Contábeis – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

RICHARDSON, R. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª ed. São Paulo, Atlas, 2007.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 5ª ed. São Paulo, Atlas, 2012.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **The controller's function: the work of the managerial accounting**. New York: John Wiley & Sons, 1996.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **The Controller's Function: the work of the managerial accountant**. 2ª ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

RUAS, R. **Gestão por competências: uma contribuição à estratégia das organizações**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

SANDBERG, J.; PINNINGTON, A. H. Professional competence as ways of being: An existential ontological perspective. **Journal of Management Studies**, Dubai, 2009.

SANTOS, S. M., SOARES, F. A, LIMA, C. A. C. J.; TENÓRIO, J. N. B. A Controladoria como Ferramenta de Apoio às Estratégias Competitivas: Estudo de Caso numa Empresa de Telefonia Móvel. **Revista de Negócios**, v. 12, n. 4, p. 18-31, Blumenau, 2007.

SCHILINDWEIN, A. C. O ensino de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino da Mesorregião do Vale do Itajaí/SC: uma análise das contribuições curriculares da Resolução CNE/CES N. 10/2004. **Dissertação** de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, 2007.

SCHWARZ, Wolfgang U. **Controlling: stragische unternehmensführung**, München, 2002.

SCHMIDT, P.; **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHMIDT, P.; **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SERFLING, K. **Controlling**. 2. ed. Auflage, Stuttgart, 1992.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. **The Journal of Finance**, 1997.

SIEGEL, G., KULESZA, C. **From Statement Preparer to Decision-Support Specialist: The Coming Changes in Management Accounting Education**. Management Accounting, 1996.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de Controladoria no mercado Brasileiro - Do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, v.16, n. 27, p. 66-77, São Paulo, 2001.

SILVA, C. A. T. Diretrizes curriculares nacionais para os cursos de Ciências Contábeis. *Revista Estudos - ABMES*, n. 22, 2006. Disponível em: <www.abmes.org.br>. Acesso em: 14 jul. 2007.

SOFAER, S., Qualitative methods: what are they and why use them?, **Health Services Research**, 1999.

SOUZA, B. C. BORINELLI, M. L. **Controladoria**, Curitiba/PR, IESDE Brasil, 2009.

SOUZA, M. V. Redes de microcomputadores: aplicações e utilidade para a Controladoria. 1993. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.

STAKE, R. “**Case study**” Handbook of Qualitative Research. 2000.

STAIR, R. M. **Princípios de sistemas de informação**. Rio de Janeiro, LTC, 1998.

STEWART, R. **Choises for the manager**. London, McGrawwHill, 1982.

STICKNEY, C.P.; WEIL, R.L. **Contabilidade Financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos**. São Paulo, Atlas, 2001.

TAYLOR , F. W. **Princípios de administração científica**. São Paulo: Atlas, 1995.

TEIXEIRA, O. C. Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do *controller* nas organizações. **Dissertação** – Mestrado em Ciências Contábeis – FEA/USP, São Paulo, 2003.

TEIXEIRA, Jéssica Mairy Alves; ALVES, Marcelo Evandro. Perfil dos Profissionais Contábeis dos Escritórios de Contabilidade de Tangará da Serra-MT. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 3, n. 5, p. 323-340, 2014.

TONI, D. de; MATTIA, A. A.; SILVA, M. G. R. da; FOCESATTO, S. A. O perfil dos gestores: um estudo exploratório dos modelos mentais e das competências dos gestores. **XXXIII Encontro Anual da ANPAD**. São Paulo, ANPAD, 2009.

TORREÃO, P. G. B. C. O Uso das Opções Reais na Gestão de Projetos: Uma Análise para Aquisição de Investimentos em um Novo Equipamento. **Caderno Profissional de Administração – Unimep**. – Gerenciamento de Projetos, 2003.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo, Atlas, 1987.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 2ª ed. São Paulo, Editora da Universidade de São Paulo, 1974.

TUNG, N. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 4ª ed. São Paulo, Edições Universidade Empresa Ltda, 1993.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**. 8ª ed. São Paulo, Edições Universidade Empresa, 1997.

VANCIL, R. F. **Controlling**. Homewood: Schäffer, 1970.

VILAS BOAS, A. A.; ANDRADE, R. O. B. **Gestão estratégica de pessoas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

WAHLMANN, G. C. Um estudo exploratório sobre a atividade de Controladoria nas microempresas na cidade de Ubatuba. **Monografia**, Faculdades Integradas Módulo, Caraguatatuba/SP, 2003.

WEBER, J. **Einführung in das controlling**. 10ª ed. Nördlingen: Schäffer Poeschel, 2004.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management Control**, Alemanha, v. 22, n. 1, p.25-46, 2011.

WEISSENBERGER, B. E. **Introduction to the controlling function**. Justus Liebig University Giessen, Department of Business Administration and Economics, 2009.

WERNER, A.; SEGRE, L. M. Estratégias. Competências e crescimento: uma visão sobre o segmento de supermercados. **XXV Encontro Anual da ANPAD**. Campinas: ANPAD, 2001.

WELGE, M. K. **Controlling**. Stuttgart: Schäffer, 1988.

WILLSON, J.D.; COLFORD, J.P. **Controllership**. 3. ed. New York, 1981.

WILSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Controllership: the work of the managerial accountant**. 5ª ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1995.

WILSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J.; BRAGG, S. M. **Controllership: The work of the managerial accounting**. 6ª ed. New York: John Wiley & Sons, 1999.

YOSHITAKE, M. **Manual de Controladoria Financeira**. São Paulo, IOB Informações Objetivas, 1984.

ZARIFIAN, P. **Objetivo Competência: Por Uma Nova Lógica**. São Paulo, Artmed Atlas, 2001.

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

ZORN, D. M. Here a chief, there a chief: The rise of the CFO in the American. **American Sociological Review**, 2004.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

YOSHITAKE, Mariano. **Manual de controladoria financeira**. São Paulo, IOB Informações Objetivas, 1984.

7 APÊNDICES

7.1 QUESTINÁRIO – PESQUISA DE CAMPO

PESQUISA DE CAMPO

1 - PERFIL DO RESPONDENTE:

Gênero: () Masculino () Feminino **Faixa Etária:** () Até 30 () De 31 a 40 () De 41 a 50 () Mais de 50

Escolaridade: () Especialização () Mestrado () Doutorado

Experiência na Petrobras: () Até 5 () Entre 6 e 10 () Entre 11 e 20 () Maior que 20

Experiência na Controladoria da Petrobrás: () Até 1 () De 2 e 5 () De 6 e 9 () De 10 a 13 () mais de 14 anos

Conhecimento em Idiomas? a) Inglês () básico () intermediário () fluente
b) Espanhol () básico () intermediário () fluente

2 – CONHECIMENTO SOBRE CONTROLADORIA

	Discordo Plenamente			Concordo Plenamente	
(Marque um X no número que corresponde ao seu nível de concordância)	1	2	3	4	5
A Controladoria:					
É a evolução proveniente da Contabilidade					
É imprescindível para as empresas competitivas					
Fornecer informações financeiras e não financeiras aos gestores para a tomada de decisão					
É construída conforme a missão da empresa, suas crenças e valores de seus dirigentes.					
Tem como missão assegurar a otimização do resultado econômico da organização					
Avalia o ambiente externo para identificar oportunidades e ameaças à empresa					
É responsável por acompanhar o orçamento					
Auxilia levantamento de pontos fortes e fracos no ambiente interno					
Promove a integração dos planos orçamentários por área de responsabilidade					
Permite elaborar indicadores de metas estabelecidas pelas áreas					
Permite atuar no papel da Auditoria Interna					
Permite elaborar modelos próprios de relatórios de acompanhamento de processos operacionais					

3 - PERFIL DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DA CONTROLADORIA DA PETROBRAS

	Discordo Plenamente			Concordo Plenamente	
(Marque um X no número que corresponde ao seu nível de concordância)	1	2	3	4	5
O Sistema de Informações da Petrobras:					
Oferece informações relevantes na tomada de decisões					
Ajuda uma organização a atingir as suas metas					
Propicia relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço					
Reduz os limites de tempo de respostas (agregando valores as atividades)					

4 – CONTROLADORIA DO SISTEMA PETROBRAS

	Discordo Plenamente			Concordo Plenamente	
(Marque um X no número que corresponde ao seu nível de concordância)	1	2	3	4	5
A Controladoria da Petrobras é:					
Gestora de avaliação econômica de ativos para aquisições e venda deles.					
Gestora de avaliação interna para impairment.					
Gestora de avaliação e monitoramento dos resultados econômico e financeiro das unidades de negócios que compõe o sistema Petrobras.					
Centro de monitoramento e controle dos gastos operacionais do sistema Petrobras quanto ao seu racionamento e eficiência.					
Instrumento garantidor de competitividade da companhia					
Instrumento de divulgação e disseminação de padrões e normas.					
Ferramenta de gerenciamento de projetos de investimentos nas unidades.					
Instrumento de controle orçamentário das unidades do sistema Petrobras.					
Órgão garantidor de alinhamento entre o plano de negócio e sua efetivação.					
Unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de curto prazo.					
Unidade de projeções de resultados econômicos e financeiros de longo prazo.					
Unidade de elaboração do plano anual da companhia.					
Instrumento de avaliação de desempenho financeiro.					

Departamento de informações financeiras para investidores.					
Área de Governança.					
Área de controle de Risco.					
Área de controle de normas de conformidade (padronização).					
Área de integração informacional entre as unidades de negócio.					
Unidade que assegura fidedignidade entre as análises de resultados das unidades individualizadas e a análise consolidada dos dados.					
Unidade impulsionadora de performance dos ativos.					
Unidade consultiva para processos de venda de ativos ou empresas do grupo.					
Unidade de cálculo de custo de capital e taxa de desconto.					
Unidade de monitoramento de contratação de bens e serviços.					

5 – COMPETÊNCIAS DOS CONTADORES DA CONTROLADORIA

	Discordo Plenamente			Concordo Plenamente	
(Marque um X no número que corresponde ao seu nível de concordância)	1	2	3	4	5
São Competências dos Contadores da Petrobras:					
Capacidade analítica para soluções de problemas e sua viabilidade financeira.					
Oferta de informações diretas e equilibradas, mesmo em ambiente de pressão.					
Comunicação persuasiva com indivíduo ou grupos de indivíduos.					
Apresentação de soluções inovadoras, mesmo diante de restrições normativas.					
Visão do macro ambiente de negócio em que a companhia está inserida.					
Compreensão da utilidade das ferramentas gestão como orçamento e controle.					
Compreensão da utilidade das ferramentas gestão como planejamento e custos.					
Cumprimento de tarefas rotineiras de exigências legais.					
Cumprimento de tarefas rotineiras de exigências de gestão.					

V 21	-0,486275	-0,241811	-0,232351	-0,281917	-0,029417	0,158506
V 22	-0,317939	-0,287774	-0,142440	-0,214219	0,092725	0,022714
V 23	-0,315606	-0,297406	-0,223697	-0,248508	0,023050	0,002404
CONJ. 3	V 2	V 3	V 4	V 5	V 6	V 7
V 24	-0,411748	-0,430618	-0,285875	0,210736	-0,116736	0,184735
V 25	0,114596	-0,231068	0,062382	0,385424	-0,178229	-0,128259
V 26	0,246987	0,260854	0,448832	0,380311	0,159808	0,356798
V 27	0,017044	0,020425	-0,069899	0,017446	0,441229	0,541079
V 28	-0,086092	0,167761	0,076488	0,034390	0,199896	0,240761
V 29	-0,262595	0,227280	-0,044520	0,470395	0,032204	0,422310
V 30	0,200387	0,349840	0,218578	0,348082	-0,088658	0,215247
V 31	0,204167	0,405016	0,202368	0,068241	0,292218	0,419575
V 32	0,102937	0,402633	0,418840	-0,316105	0,716707	0,582871
V 33	-0,100985	0,135565	0,093706	-0,540055	0,453959	0,433425
V 34	0,084623	-0,004623	0,068388	0,159916	0,170303	0,237187
V 35	-0,096625	0,088894	-0,283663	0,287730	0,070056	0,495761
V 36	-0,019462	0,253971	-0,030168	-0,159377	0,389281	0,549216
V 37	-0,573773	-0,166372	-0,418363	0,108848	-0,460491	0,040141
V 38	-0,167499	-0,047231	-0,486176	-0,177507	-0,680030	-0,335991
V 39	-0,109539	-0,156276	-0,492698	-0,096108	-0,733950	-0,465408
V 40	-0,211597	-0,249554	-0,502914	0,181527	-0,795945	-0,383707
V 41	0,083595	0,246555	-0,132276	0,119797	-0,211121	0,142160
V 42	0,016667	0,026631	-0,282024	0,136482	-0,196218	0,193079
V 43	-0,049088	-0,079526	-0,357196	0,117244	-0,285334	0,170116
V 44	0,156318	-0,072987	0,063984	0,299240	-0,092005	0,247846
V 45	0,241350	0,353508	-0,026420	0,100495	-0,195229	0,125764
V 46	0,013892	0,020083	-0,277360	0,016251	-0,455718	-0,146192
CONJ. 4	V 2	V 3	V 4	V 5	V 6	V 7
V 47	-0,223995	-0,024563	-0,129351	-0,215798	-0,130104	0,086106
V 48	-0,048527	0,138785	0,045786	-0,552884	0,016560	0,073954
V 49	-0,144886	-0,094505	0,109579	0,223537	-0,024455	0,305630
V 50	-0,142640	0,135981	0,345001	0,186214	0,203601	0,445196
V 51	0,002171	0,382751	0,341010	0,284457	0,288579	0,490121
V 52	0,140546	0,404701	0,145236	-0,359663	0,250200	0,296152
V 53	0,253012	0,253971	0,100560	-0,318754	0,152756	0,098281
V 54	-0,081325	0,334613	0,201693	-0,033298	0,195607	0,421542
V 55	0,032437	0,275855	0,110616	0,070834	0,226122	0,474702
V 56	-0,406549	0,120363	-0,245813	-0,247920	0,093624	0,474702
V 57	0,070430	0,577691	0,247451	0,230697	0,096291	0,397493
V 58	0,092987	0,120363	0,045811	0,070834	-0,034493	0,220329
V 59	-0,065881	0,133341	-0,292741	0,107899	-0,220176	0,285715
V 60	0,019462	0,098479	-0,030168	0,318754	-0,064059	0,294842
V 61	0,187211	0,566441	0,193458	0,258588	0,128491	0,445549
V 62	-0,041030	0,155708	-0,027560	-0,167998	-0,253994	0,092018
V 63	-0,009299	0,188205	0,198188	-0,285553	0,071807	0,254809