

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

EDILEIA GONÇALVES LEITE

ADOÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA
POR EMPRESAS ATUANTES NO BRASIL:
UM ESTUDO SOB A ÓTICA DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

SÃO LEOPOLDO

2013

Edileia Gonçalves Leite

ADOÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA
POR EMPRESAS ATUANTES NO BRASIL:
Um estudo sob a ótica da teoria da contingência

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.
Área de concentração: Controladoria e Finanças

Orientador: Dr. Carlos Alberto Diehl

São Leopoldo
2013

Ficha Catalográfica

L533a Leite, Edileia Gonçalves.
Adoção de práticas de controladoria por empresas atuantes no Brasil: um estudo sob a ótica da teoria da contingência / por Edileia Gonçalves Leite. – 2013.
145 f. : il. ; 30cm.
Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2013.
“Orientação: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl, Ciências Econômicas”.
1. Controladoria - Contabilidade. 2. Contabilidade gerencial. 3. Teoria da contingência. 4. Desempenho. I. Diehl, Carlos Alberto. II. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos. III. Título.

Catlogação na Publicação:
Bibliotecária Camila Quaresma Martins - CRB 10/1790

EDILEIA GONÇALVES LEITE

ADOÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA
POR EMPRESAS ATUANTES NO BRASIL:
Um estudo sob a ótica da teoria da contingência

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Aprovada em: 28 / 08 / 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof. Dr. Tiago Wickstrom Alves – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof. Dr. Carlos Eduardo Facin Lavarda – Universidade Regional de Blumenau

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl (Orientador)

Visto e permitida a impressão.

São Leopoldo, ____/____/_____

Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan
Coordenadora Executiva do PPG em Ciências Contábeis

A Deus, meu refúgio e minha fortaleza.

À minha mãe Irene Gonçalves Leite (*in memoriam*), grande presente que o Senhor me concedeu, por toda sua dedicação, amor e exemplo de vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por guiar os meus pensamentos e as minhas atitudes.

Também à minha mãe Irene (*in memoriam*), que na sua simplicidade sempre valorizou os estudos, por sua sabedoria e por ter sido minha grande amiga.

Ao meu pai Nicolau, aos meus irmãos Benail, Edilaine e Henrique por todo incentivo e por estarem sempre ao meu lado.

Aos queridos e amados Thaysa, Rayanne, Leonardo, Brenda, Enzo Gabriel, Rita de Cássia e Vitor Rafael, por todo amor, carinho e por compreenderem a minha falta de tempo no período do mestrado.

Às minhas sobrinhas Rayanne por suas palavras oportunas e Thaisa por sofrer comigo as angústias iniciais do mestrado.

Às minhas avós, madrinhas, ao meu padrinho, meus tios e primos por fazerem parte da minha história de vida. Em especial aos que estiveram ao meu lado no momento de grande sofrimento e aos que acompanharam minha vida de estudante, incentivando-me nesta caminhada.

Às senhoras Cecília, Maria e Neide, pela atenção, carinho e palavras sábias.

À Universidade do Estado de Mato Grosso pela oportunidade de realizar este curso.

À Universidade do Vale do Rio dos Sinos pelas parcerias com a Universidade do Estado do Mato Grosso que proporcionam a qualificação de docentes e técnicos.

Ao meu orientador Carlos Alberto Diehl, por toda confiança, dedicação, amizade, aprendizado e por todo crescimento tanto pessoal como acadêmico que me proporcionou.

Ao professor Marcos Antonio de Souza pelos ensinamentos, pelas críticas construtivas e pela amizade.

Ao professor Tiago Wickstrom Alves pelo aprendizado, pelas contribuições oportunas e especialmente por uma palavra que muito contribuiu para o desenvolvimento da minha dissertação.

Aos professores Adolfo Alberto Vanti, Amarolinda Saccol, Clóvis Antônio Kronbauer, Ernani Ott e Guilherme Luís Roehe Vaccaro por todo conhecimento transmitido durante as aulas.

À Luciana Grimaldi, Patrícia, Ana Zilles, Claudia e demais funcionárias da secretaria dos programas *stricto sensu* do centro de ciências econômicas, pela atenção e profissionalismo no atendimento aos discentes.

Aos colegas do mestrado que vivenciaram comigo este desafio. Especialmente, Antonio, Cleuza e Ramão.

Aos colegas de orientação Ana, Cristiano, Edson, Fabiano, Lucas, Luiz Marquezan, Ramão, Sinara e Vanessa pelas conversas e contribuições.

As bolsistas de iniciação científica Letícia e Rodaika que me auxiliaram na atualização do banco de dados do Anuário Valor 1000.

Ao meu amigo Rogério, pelo conselho e auxílio em um dos momentos mais importante da minha vida.

Aos amigos Rosenil e Ronaldo, pelas palavras de refrigério proferidas no momento de maior angústia e sofrimento.

Aos meus amigos Alexandre, Edila, Ernandes, Eva, Gustavo, Iraci, Jocilei, Kele, Maxwell, Rafael, Ricardo, Rodrigo e Valdirene pelo apoio e incentivo durante o mestrado.

Às professoras Áurea Regina, Carla Galbiati e Carolina Joana pelo apoio e conselhos.

Aos colegas da Pró-reitoria de Pesquisa e Pós-graduação da Universidade do Estado de Mato Grosso por compartilharem comigo diversas horas do dia.

Enfim, agradeço a todas as pessoas que torceram por mim e que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

*“Provai e vede como o Senhor é bom,
feliz o homem que se refugia junto dele.”*

(Salmos 33, 9)

RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo analisar as práticas de controladoria adotadas por empresas atuantes no Brasil sob a ótica da teoria da contingência. Ela busca identificar as práticas adotadas pelas empresas, as características dos fatores contingenciais, os valores das variáveis de desempenho e analisar a relação entre as práticas, os fatores e o desempenho. A amostra da pesquisa é composta por 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000 – Edição 2012. Os dados foram coletados por meio de questionário. A análise foi realizada através de distribuição de frequência, da análise de *cluster*, do teste Exato de Fisher, do Kruskal-Wallis e da Mediana. Os principais resultados, sob a percepção dos gestores das empresas, apontam que as práticas de controladoria mais utilizadas são: orçamento operacional, avaliação de desempenho e planejamento tributário. Os ambientes da maioria das empresas são marcados por dinamismo, diversidade, complexidade e hostilidade. A estrutura é mecanicista. Os processos são rotineiros, complexos e padronizados. Possuem núcleos de tecnologia que visam maior eficiência nos processos. O maior desempenho das empresas do *Cluster 3* pode ter sido favorecido pelo fator ambiente, pelo alinhamento entre os fatores ambiente e estratégia, ambiente e estrutura, estratégia e tecnologia, e pelo grau de adoção do orçamento de capital e do valor econômico adicionado. O desempenho intermediário das empresas do *Cluster 1* pode ter sido decorrente do ajuste entre os níveis do ambiente e a estratégia prospectora, entre esta e a tecnologia e o alto grau de adoção do orçamento de capital, visto que apresentam falta de ajuste entre os fatores estrutura e tecnologia, estrutura e estratégia, e os maiores graus de adoção do custeio meta e padrão que são incoerentes com a estratégia adotada. O menor desempenho das empresas do *Cluster 2* pode ser decorrente do desajuste entre o fator estratégia com os fatores estrutura e tecnologia, e pelos menores graus de adoção do orçamento de capital e do valor econômico adicionado. Conclui-se que o maior alinhamento entre os fatores contingenciais e a adoção de práticas de controladoria pode influenciar o desempenho das empresas.

Palavras-chave: Práticas de controladoria. Fatores contingenciais. Desempenho.

ABSTRACT

This research aims to analyze the controllership practices adopted by firms operating in Brazil from the perspective of contingency theory. It seeks to identify practices adopted by the firms, characteristics of contingent factors, values of the performance variables and analyze the relationship between practices, factors and performance. The survey sample consists of 73 firms listed in the yearbook Valor 1000, in its 2012 edition. Data were collected through a questionnaire. The analysis was conducted through frequency distribution, cluster analysis, Fisher's exact test, Kruskal-Wallis, and Median. Our main results, from the firms' managers viewpoint, indicate that the most used controllership practices are the following: operating budget, performance evaluation, and tax planning. The environments of most firms are marked by dynamism, diversity, complexity, and hostility. Their structure is mechanistic. Their processes are routine, complex and standardized. They have core technology aimed at greater efficiency in the process. The higher performance of the firms in the Cluster 3 may have been favored by the factor environment, and by the alignment between the factors environment and strategy, environment and structure, strategy and technology, the degree of adoption of capital budget and the economic value added. The intermediate performance of firms in the Cluster 1 may have been due to the alignment between environment and prospector strategy, and between this strategy and the high degree of adoption of capital budget, since they show lack of fit between the factors structure and technology, structure and strategy, as well as higher degrees of adoption of target costing and standards inconsistent with the adopted strategy. The lower performance of firms in the Cluster 2 may be due to the mismatch between the factor strategy with the factors structure and technology, as well as by smaller degrees of adoption of capital budget and economic value added. It follows that a greater alignment involving contingent factors and the adoption of controllership practices can affect the firms' performance.

Keywords: Controllership practices. Contingent factors. Performance.

LISTA DE FIGURA E QUADROS

Figura 1 – Passos da metodologia <i>Delphi</i> via correio eletrônico.....	69
Quadro 1 – Práticas de controladoria por estágio.....	45
Quadro 2 – Estudos relacionados sobre teoria da contigência e práticas de controladoria.....	56
Quadro 3 – Variáveis de práticas de controladoria abordadas nas publicações.	66
Quadro 4 – Categorias e variáveis da pesquisa	68
Quadro 5 – Comparação dos resultados desta pesquisa com estudos relacionados	113

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Coeficiente Alfa de Cronbach – questões com quatro níveis de escala e a opção NS/NQR	74
Tabela 2 – Coeficiente Alfa de Cronbach – questões com três níveis de escala e a opção NS/NQR	74
Tabela 3 – Coeficiente Alfa de Cronbach – questões com três níveis de escala	74
Tabela 4 – Empresas por posição no <i>ranking</i>	80
Tabela 5 – Empresas por Estado do Brasil	81
Tabela 6 – Empresas por setor de atividade	82
Tabela 7 – Tempo de atuação das empresas no mercado brasileiro	82
Tabela 8 – Cargos ocupados pelos respondentes	83
Tabela 9 – Outros cargos ocupados pelos respondentes	84
Tabela 10 – Gênero dos respondentes	84
Tabela 11 – Formação dos respondentes	85
Tabela 12 – Tempo de atuação na empresa e experiência na função	85
Tabela 13 – Medidas estatísticas das variáveis de desempenho	86
Tabela 14 – Frequências relativas dos níveis das dimensões do ambiente	87
Tabela 15 – Frequência relativa do tipo de estratégia	88
Tabela 16 – Frequências relativas do grau de delegação e nível de especificação	88
Tabela 17 – Frequências relativas dos níveis de formalização e tomada de decisão	89
Tabela 18 – Frequências dos níveis de rotina, complexidade e padronização dos processos desenvolvidos pela empresa	90
Tabela 19 – Frequência do número e finalidade da tecnologia adotada no desenvolvimento dos processos	91
Tabela 20 – Medidas estatísticas do fator porte	92
Tabela 21 – Frequência do grau de utilização das práticas de controladoria do primeiro estágio	93
Tabela 22 – Frequência do grau de utilização das práticas de controladoria do segundo estágio	93
Tabela 23 – Frequência do grau de utilização das práticas de controladoria do terceiro estágio	94

Tabela 24 – Frequência do grau de utilização das práticas de controladoria do quarto estágio	94
Tabela 25 – Variáveis de desempenho	98
Tabela 26 – Frequência do fator ambiente	99
Tabela 27 – Frequência do fator estratégia	100
Tabela 28 – Frequência do fator estrutura.....	100
Tabela 29 – Frequência do fator tecnologia	101
Tabela 30 – Médias e medianas do fator porte.....	102
Tabela 31 – Práticas de controladoria do primeiro estágio	103
Tabela 32 – Práticas de controladoria do segundo estágio.....	103
Tabela 33 – Práticas de Controladoria do terceiro estágio	104
Tabela 34 – Práticas de controladoria do quarto estágio	105
Tabela 35 – Principais resultados dos <i>clusters</i> formados	106

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	17
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	19
1.3 OBJETIVOS.....	19
1.3.1 Objetivo Geral	19
1.3.2 Objetivos Específicos	19
1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO.....	19
1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA	21
1.6 ESTRUTURAÇÃO DA DISSERTAÇÃO	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1 CONTROLADORIA	23
2.2 PRÁTICAS DE CONTROLADORIA	24
2.2.1 Análise CVL (Custo-Volume-Lucro)	25
2.2.2 Análise da Cadeia de Valor	26
2.2.3 Análise da Terceirização (<i>Outsourcing</i>)	27
2.2.4 Análise do Retorno Sobre o Investimento (<i>Return On Investment – ROI</i>)	28
2.2.5 Análise do Valor Presente (VPL)	29
2.2.6 Avaliação de Desempenho	29
2.2.7 Balanced Scorecard (BSC)	30
2.2.8 Controle Interno na Proteção de Ativos	31
2.2.9 Gestão Baseada em Valor (<i>Value Based Management – VBM</i>)	31
2.2.10 Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	32
2.2.11 Indicadores-chave de Performance (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)	33
2.2.12 Planejamento Tributário	34
2.2.13 Preço de Transferência	34
2.2.14 Sistema de Gestão Econômica (GECON)	35
2.2.15 Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	36
2.2.16 Valor Econômico Adicionado (<i>Economic Value Added – EVA</i>)	37
2.2.17 Métodos e Sistemas de Custeio	37

2.2.17.1 Custeio ABC	38
2.2.17.2 Custeio por Absorção	39
2.2.17.3 Custeio Direto	39
2.2.17.4 Custeio Kaizen	40
2.2.17.5 Custeio Meta	41
2.2.17.6 Custeio Padrão	41
2.2.17.7 Custeio Variável.....	42
2.2.18 Orçamento	42
2.2.18.1 Processo Orçamentário	42
2.2.18.2 Orçamento De Capital	43
2.2.18.3 Orçamento Operacional	43
2.3 CLASSIFICAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA POR ESTÁGIO	44
2.4 TEORIA DA CONTINGÊNCIA	47
2.5 FATORES CONTINGENCIAIS	48
2.5.1 Ambiente	48
2.5.2 Estratégia	50
2.5.3 Estrutura.....	51
2.5.4 Tecnologia.....	53
2.5.5 Porte	54
2.6 DESEMPENHO.....	54
2.7 ESTUDOS RELACIONADOS SOBRE TEORIA DA CONTINGÊNCIA E PRÁTICAS DE CONTROLADORIA	55
3 METODOLOGIA DE PESQUISA	64
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	64
3.2 DEFINIÇÃO DE VARIÁVEIS DE PESQUISA.....	65
3.2.1 Validação das Práticas de Controladoria.....	68
3.2.1.1 Escolha dos Especialistas	60
3.2.1.2 Rodadas da Pesquisa	70
3.3 CONSTRUÇÃO E VALIDAÇÃO DO INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	71
3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA	76
3.5 COLETA DE DADOS	77
3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	77
3.7 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	78

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	80
4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS	80
4.2 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES	83
4.3 ANÁLISE DESCRITIVA GERAL	85
4.3.1 Variáveis de Desempenho	85
4.3.2 Fatores Contingenciais	86
4.3.2.1 Ambiente	86
4.3.2.2 Estratégia	87
4.3.2.3 Estrutura	88
4.3.2.4 Tecnologia	89
4.3.2.5 Porte.....	92
4.3.3 Práticas de Controladoria	92
4.4 ANÁLISE QUANTITATIVA POR GRUPOS DE EMPRESAS	96
4.4.1 Variáveis de Desempenho por Grupos de Empresas	97
4.4.2 Fatores Contingenciais por Grupos de Empresas	99
4.4.3 Práticas de Controladoria por Grupos de Empresas	102
4.4.3.1 Práticas de Controladoria do Primeiro Estágio	102
4.4.3.2 Práticas de Controladoria do Segundo Estágio	103
4.4.3.3 Práticas de Controladoria do Terceiro Estágio	104
4.4.3.4 Práticas de Controladoria do Quarto Estágio	104
4.4.4 Interpretação dos Resultados e Comparação com Outros Estudos .	105
4.4.4.1 Interpretação dos Resultados do <i>Cluster 1</i>	99
4.4.4.2 Interpretação dos Resultados do <i>Cluster 2</i>	99
4.4.4.3 Interpretação dos Resultados do <i>Cluster 3</i>	100
4.4.4.4 Comparação dos Resultados com Outros Estudos	101
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	114
5.1 CONCLUSÃO	114
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS.....	116
REFERÊNCIAS	118
APÊNDICE A – PRIMEIRA RODADA METODOLOGIA DELPHI	133
APÊNDICE B – SEGUNDA RODADA METODOLOGIA DELPHI	134
APÊNDICE C – TERCEIRA RODADA METODOLOGIA DELPHI	135
APÊNDICE D – CONVITE	136
APÊNDICE E – CONVITE	137

APÊNDICE F – CONVITE.....	138
APÊNDICE G – CONVITE	139
APÊNDICE H – QUESTIONÁRIO	140

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

O contexto organizacional é caracterizado por diversos fatores, os quais os gestores necessitam conhecer e, na medida do possível, ajustar. De acordo com Otley (1980), as organizações, ao conhecerem os fatores que podem ser controláveis, procuram adotar uma configuração organizacional que proporcione um maior desempenho. Visando ao alcance dos seus objetivos, torna-se necessário que as organizações tenham a capacidade de identificar os fatores que possam impactar nas suas atividades e de adaptar o seu sistema de gestão. (MOLINARI; GUERREIRO, 2004).

Nesse sentido, Junqueira (2010) cita alguns fatores que demandam uma análise constante do processo de gestão e que geralmente promovem ajustes na estrutura das organizações, entre eles estão: o crescimento da concorrência, o surgimento de novas tecnologias e a complexidade dos arranjos de produção.

No que tange ao processo de gestão, Oliveira e Beuren (2009) afirmam que as práticas de controladoria tornam-se necessárias para que os gestores possam planejar e colocar em prática as atividades do contexto organizacional bem como acompanhá-las e mensurar os resultados obtidos.

A implementação das práticas de controladoria pode ser compreendida de acordo com o contexto das organizações. Isso porque, quando essas práticas são implementadas em desacordo com esse contexto, elas podem não ser utilizadas e não fornecem as informações necessárias para as finalidades às quais foram concebidas. (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006).

Ao discorrerem sobre a influência do ambiente na estrutura organizacional, Fachini, Bezerra e Silva (2010) afirmam que, para adoção das práticas de controladoria, as empresas devem considerar as influências desse ambiente e as necessidades de informações decorrentes das contingências com as quais elas se deparam.

Além do ambiente em que as empresas estão inseridas, Mantovani (2012) cita também a estratégia, a estrutura adotada por elas e o seu porte como sendo fatores que influenciam na adoção das práticas de controladoria.

Para Espejo (2008), pesquisadores da área contábil têm voltado sua atenção para abordagem contingencial em virtude da sua importância no processo de tomada de decisão. Outra observação mencionada pela autora é que apesar do uso de práticas sofisticadas de gestão, não há uma garantia do alcance de um bom desempenho organizacional por meio do uso dessas práticas. Tillema (2005) afirma que o uso adequado de práticas de controladoria contemporâneas depende do contexto no qual elas são empregadas, o que leva à necessidade do uso de uma perspectiva da teoria da contingência.

A teoria da contingência se baseia na premissa segundo a qual as organizações procuram se ajustar de acordo com os diversos fatores que podem impactar no seu contexto organizacional. (GORLA; LAVARDA, 2012).

Essa teoria parte do pressuposto de que diferentes contextos pedem diferentes estruturas organizacionais que podem influenciar no sistema de gestão. Também apregoa que variações no ambiente ou na tecnologia provocam variações na estratégia e na estrutura organizacional. As pesquisas baseadas nessa teoria objetivam analisar as relações entre os diversos fatores organizacionais de modo a definir arranjos entre eles. (GUERRA, 2007).

As pesquisas sobre teoria da contingência podem ser classificadas em três tipos: seleção, interação e sistema. As pesquisas do tipo seleção analisam o contexto e a estrutura das organizações sem associá-los ao desempenho organizacional. Já as pesquisas do tipo interação analisam a influência de um número limitado de fatores contingenciais no desempenho, enquanto que as pesquisas do tipo sistema procuram analisar a influência dos múltiplos fatores contingenciais no desempenho. (DRAZIN; VAN DE VEN, 1985).

Gerdin (2005) argumenta que são poucas as pesquisas que analisam simultaneamente os efeitos de diversos fatores contextuais sobre o sistema de gestão. Em seu estudo, foram constatadas influências da interdependência departamental e da estrutura organizacional no sistema de gestão.

Também são poucas as pesquisas empíricas sobre a teoria da contingência com o foco nos sistemas estratégicos de gestão. Essa situação é agravada pelas interpretações inconsistentes sobre esse sistema. Entretanto, o entendimento adequado torna-se necessário para compreender as práticas de controladoria estratégicas. (CADEZ; GUILDING, 2008).

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Com base no contexto apresentado, esta pesquisa foi norteadada pela seguinte questão: **Qual a relação das práticas de controladoria adotadas por empresas atuantes no Brasil com os fatores contingenciais e o desempenho?**

1.3 OBJETIVOS

Para responder ao problema de pesquisa, apresentam-se o objetivo geral e os específicos.

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar as práticas de controladoria adotadas por empresas atuantes no Brasil sob a ótica da teoria da contingência.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar as práticas de controladoria adotadas pelas empresas atuantes no Brasil.
- b) Identificar as características dos fatores contingenciais presentes nestas organizações: ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte.
- c) Identificar os valores das variáveis de desempenho: retorno sobre patrimônio líquido, retorno sobre ativo total e lucratividade das empresas.
- d) Analisar a relação entre práticas de controladoria, fatores contingenciais e o desempenho.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO

A justificativa e a contribuição deste estudo são de ordem prática e teórica e se baseiam nos apontamentos de Chenhall (2003), Espejo (2008) e

Junqueira (2010), que realizaram estudos sobre a teoria da contingência e indicaram as lacunas existentes sobre o tema.

Para Chenhall (2003), as pesquisas sobre sistema de controle gerencial baseadas na teoria da contingência precisam, para manterem sua relevância, focar nas dimensões contemporâneas desse sistema, no contexto e nos resultados organizacionais e sociais.

Diante dessa recomendação, a presente pesquisa busca analisar tanto as práticas caracterizadas como tradicionais como as contemporâneas e associá-las a cinco fatores contingenciais, entre eles a estratégia e o desempenho. Essa análise permite conhecer quais práticas são mais utilizadas pelas empresas e em qual contexto.

Espejo (2008), ao afirmar que o número de estudos voltados para usuários internos são inferiores aos voltados para usuários externos e os estudos realizados têm um caráter mais descritivo, ressalta que há muito que ser feito na área de contabilidade gerencial, o que se torna um desafio aos pesquisadores da área.

Nesse sentido, esta pesquisa busca compreender a adoção das práticas no intuito de trazer contribuições empíricas e teóricas para o desenvolvimento da área de contabilidade gerencial.

Junqueira (2010) ressalta que são poucas as pesquisas que abordam as características do sistema de controle gerencial de forma empírica, e são raras as pesquisas que contemplam de forma ampla tanto as práticas de contabilidade gerencial quanto os fatores contingenciais.

Com base nessa constatação, este estudo, ao analisar um conjunto de 27 práticas de controladoria e associá-las a um conjunto de cinco fatores contingenciais (ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte), procura juntamente com outras pesquisas já realizadas diminuir a lacuna existente.

Diante do exposto, este estudo busca contribuir com o desenvolvimento das pesquisas sobre controladoria e teoria da contingência no Brasil assim como fornecer informações aos gestores das empresas sobre quais contextos determinadas práticas de controladoria são mais utilizadas.

1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Considerando o objetivo geral da pesquisa, este estudo não aborda outras práticas além daquelas caracterizadas como de controladoria pela literatura e nem recomenda as melhores práticas a serem adotadas pelas empresas.

Quanto aos fatores contingenciais, apesar de haver diversos fatores que podem impactar na adoção das práticas de controladoria, neste estudo foram analisados: ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte, selecionados com base em Otley (1980), Brignall et al. (1991) e Guerra (2007).

Quanto ao termo controladoria, nesta pesquisa ele é usado como sinônimo de contabilidade gerencial, pois, de acordo com Padoveze (2009), a controladoria, sob o enfoque da escola americana, seria o que se denomina de contabilidade gerencial.

Este estudo integra a linha de pesquisa Controle de Gestão do mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, com área de concentração em Controladoria e Finanças e está vinculado ao grupo de pesquisa “CONTEST – Implementação e Controle Estratégico”. Este grupo de pesquisa se propõe a estudar os processos que auxiliam nas estratégias estabelecidas pelas empresas.

1.6 ESTRUTURAÇÃO DA DISSERTAÇÃO

Este estudo está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo é composto da introdução do trabalho, com a contextualização do tema, a definição do problema, os objetivos, a justificativa e a delimitação do estudo.

O segundo capítulo aborda o referencial teórico, que é composto por sete tópicos: controladoria, práticas de controladoria, classificação das práticas de controladoria por estágio, teoria da contingência, fatores contingenciais, desempenho e estudos relacionados sobre teoria da contingência e práticas de controladoria.

O terceiro capítulo contempla a metodologia da pesquisa, contendo o seu delineamento, a definição das variáveis, a construção e validação do instrumento

de coleta de dados, a população e amostra, a técnica de coleta de dados, o tratamento e análise de dados, e as limitações do método.

O quarto capítulo apresenta a análise dos resultados da pesquisa, enquanto que o quinto capítulo apresenta as conclusões do estudo e sugestões para estudos futuros sobre o tema. Na sequência, são elencadas as referências e os apêndices.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo está dividido em sete tópicos. Nesses tópicos são abordados os seguintes temas: controladoria, práticas de controladoria, classificação das práticas de controladoria por estágio, teoria da contingência, fatores contingenciais, desempenho e por último os estudos relacionados.

2.1 CONTROLADORIA

A controladoria surgiu para atender às necessidades de planejamento e controle do complexo processo de gestão das empresas que atuam num mercado que exige delas um avanço constante. Nesse sentido, é papel da controladoria monitorar as transformações do mercado que podem causar impacto nas atividades da organização. (CAVALCANTE et al., 2012).

A controladoria pode ser caracterizada como ramo do conhecimento e como órgão ou área da organização. Enquanto ramo do conhecimento, Borinelli (2006, p. 105) a caracteriza como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. Já enquanto órgão da organização, Borinelli (2006, p. 198) caracteriza como “o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial”.

Padoveze (2009), ao analisar as definições da ciência contábil nas visões da escola italiana, que enfoca a perspectiva do controle econômico do patrimônio e suas mutações, e da escola americana, que aborda a perspectiva do processo de comunicação da informação econômica, afirma que a controladoria configura como o atual estágio evolutivo da contabilidade. Para o referido autor pode-se afirmar que a ciência controladoria seria a ciência contábil sob o foco controlístico da escola italiana e pela escola americana a contabilidade gerencial é o que se denomina controladoria. Dessa forma, neste estudo a controladoria é tida também como sinônimo de contabilidade gerencial.

A forma de estruturação e organização do órgão controladoria deve ser definida, considerando-se a existência e as demandas de outras áreas, de

acordo com as características específicas de cada empresa. (MÜLLER; BEUREN, 2010).

Para Lima Filho (2010), a controladoria representa um avanço da contabilidade e tem por objetivo:

- a) avaliar e controlar o desempenho das diversas áreas da organização;
- b) e fornecer suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão com a finalidade de manter os gestores informados sobre os eventos ocorridos, o desempenho atual e a trajetória futura da organização.

O desenvolvimento da área de controladoria ocorreu quando ela deixou de apenas reunir informações para atuar no gerenciamento das informações com vistas a obter o alinhamento estratégico das empresas. Ou seja, quando houve maior participação da controladoria no processo de formulação das estratégias organizacionais. (LUNKES; SCHNORRENBARGER; GASPARETTO, 2010).

Para atingir seus objetivos, a controladoria utiliza-se de práticas que auxiliam no processo de gestão.

2.2 PRÁTICAS DE CONTROLADORIA

Isidoro et al. (2012), ao ressaltarem a importância da contabilidade para o correto processo de decisão e, conseqüentemente, para o alcance dos objetivos organizacionais, afirmam que através das práticas de controladoria é que as informações sobre o contexto interno das empresas podem ser levantadas com precisão, tempestividade e veracidade, características que são essenciais para um processo de decisão eficaz.

Para atender às demandas e aos objetivos das organizações, a prática da controladoria deve ser contínua, utilizando-se das informações contábeis no processo de gestão, com a finalidade de assegurar o controle e alcance dos resultados da empresa. (MÜLLER; BEUREN, 2010).

Com os avanços da contabilidade gerencial foram apresentadas novas práticas que procuram fornecer um conjunto de informações adequadas que auxiliam gestores no processo de tomada de decisão para que

consequentemente conduzam às empresas ao melhor caminho. (GORLA; LAVARDA, 2012).

O *Balanced Scorecard* e a gestão baseada em atividades são exemplos dessas novas práticas. Para muitos especialistas, essas práticas impactaram em todo processo de gestão, tais como: planejamento, controle, comunicação e tomada de decisões. Dessa forma, muda-se o objetivo de simplesmente determinar os custos e realizar o controle financeiro para ir além e ter como objetivo a criação de valor para as empresas. (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

Entretanto, a obtenção de êxito na utilização de práticas de controladoria contemporâneas pode ser impactada pelas características organizacionais e pelo ambiente no qual as organizações estão inseridas. (TILLEMA, 2005).

Na sequência, são apresentadas as práticas de controladoria abordadas nesta pesquisa.

2.2.1 Análise CVL (Custo-Volume-Lucro)

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 44), “a análise de custo-volume-lucro (CVL) propicia uma ampla visão financeira do processo de planejamento. Ela examina o comportamento das receitas totais, dos custos totais e do lucro à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade, no preço de venda ou nos custos fixos.”

Moraes e Wernke (2006) afirmam que a análise CVL tem sido utilizada há muitos anos para análise dos resultados operacionais de empresas de vários segmentos, pois, ao contemplar os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, ela permite que gestores fundamentem suas decisões.

A margem de contribuição é o valor monetário que sobrou da receita depois de serem deduzidos os custos e as despesas variáveis. Esse valor contribui para cobrir os custos fixos e gerar o lucro. Dessa forma, os produtos que tiverem maiores margens de contribuição são os que proporcionam maiores lucros. (BARTZ et al., 2012).

O Ponto de equilíbrio é o ponto no qual a receita da empresa se iguala aos seus custos e despesas, ou seja, neste ponto através da sua receita a empresa consegue cobrir todos seus custos e despesas. A partir do momento

em que o nível da receita for superior ao ponto de equilíbrio, começa a gerar lucros. (HOFER et al., 2006).

A margem de segurança corresponde à quantidade, valor ou percentual de vendas que excede o ponto de equilíbrio da organização. Essa margem permite analisar o quanto as vendas podem diminuir sem que a organização tenha prejuízo. (SILVA; LOURENÇO, 2011).

2.2.2 Análise da Cadeia de Valor

Para Porter (1989, p. 53), “a cadeia de valores é um instrumento básico para diagnosticar a vantagem competitiva e descobrir maneiras de criá-la e sustentá-la”. Nesse sentido, o autor afirma que a cadeia de valor permite que a empresa compreenda o comportamento dos seus custos e suas fontes de diferenciação, pois uma empresa obtém vantagem competitiva realizando suas atividades de maneira mais barata ou melhor que seus concorrentes.

A cadeia de valor é uma composição de atividades primárias e de apoio. As atividades primárias são relacionadas com o processo de criação do produto, venda e pós-venda. Já as atividades de apoio fornecem suporte às atividades primárias de forma a agregar valor ao produto. (SANTOS; BORNIA; LEITE, 2010).

Uma das técnicas utilizadas pelas empresas para o entendimento do seu posicionamento e de seus relacionamentos com outros agentes econômicos é a análise da cadeia de valor. Essa análise contempla:

- a) os processos de uma unidade organizacional;
- b) os relacionamentos com fornecedores e clientes;
- c) e as ligações entre as unidades internas da organização. (SOUZA; MELO, 2011).

A análise da cadeia de valor decompõe as etapas que um produto segue desde o início do processo produtivo até a chegada desse produto ao cliente final, principalmente onde há elos críticos entre as diversas organizações da cadeia. Essa análise busca identificar pontos de ineficiência ou ineficácia por meio da categorização das atividades e dos seus custos, para posteriormente

verificar onde se pode ampliar o valor por meio de melhorias nos processos. (RIEPLÉ; SINGH, 2010).

2.2.3 Análise da Terceirização (*Outsourcing*)

A terceirização compreende a utilização de recursos externos à empresa para realização das atividades que, antes, eram realizadas internamente. A terceirização pode ser analisada com o foco no produto ou no processo. O foco no produto trata da produção de bens e serviços que são transferidos para terceiros. Já o foco no processo trata da transferência da realização de atividades ou processos para terceiros. (HÄTÖNEN; ERIKSSON, 2009).

O termo terceirização foi inserido na linguagem empresarial na década de 1980. Originou-se da necessidade de as empresas reduzirem seus custos e obterem melhoria de qualidade. Nesse processo, as empresas terceirizadas focam em suas atividades principais e deixam para empresas terceirizadoras a execução das atividades que demandam certas especialidades e investimentos. Os objetivos deste processo são:

- a) realizar as atividades fins com maior eficácia;
- b) e realizar as atividades meio com maior experiência e custos menores. (RAMALHO et al., 2011).

Freitag, Clarke e Evald (2012) abordam o processo de terceirização sob três perspectivas que devem ser consideradas para decisão de qual estratégia de terceirização seguir:

- a) *perspectiva dos custos* – com base na teoria econômica dos custos de transação, esta perspectiva apregoa que caso os custos de determinadas atividades da empresa não sejam semelhantes aos de outras empresas, essas atividades devem ser terceirizadas;
- b) *perspectiva da competência* – baseada na teoria dos recursos, esta perspectiva considera que para o alcance e sustentação da vantagem competitiva não é necessário que os recursos sejam administrados por uma única organização;

- c) *perspectiva do relacionamento* – de acordo com esta perspectiva, a terceirização é uma questão de especialização, interdependências e de estratégias. Dessa forma, ao realizar as atividades por meio de redes tende-se a melhorar a produtividade e a inovação.

2.2.4 Análise do Retorno Sobre o Investimento (*Return On Investment* – ROI)

O retorno sobre o investimento é um indicador que permite analisar a eficácia da administração na geração de lucros com base nos seus ativos. Para análise deste indicador, considera-se que quanto maior o retorno sobre o investimento, melhor. (GITMAN, 2010).

Hansen e Mowen (2001) apresentam vantagens e desvantagens da utilização deste indicador para avaliar o desempenho das divisões da empresa. As vantagens são:

- a) motiva os gestores a manterem o foco na relação entre vendas, despesas e investimento para o alcance dos melhores resultados;
- b) busca pela eficiência em custos;
- c) e evita investimentos excessivos em ativos operacionais.

Já como desvantagens, os autores apresentam as seguintes:

- a) desanima os gestores a investirem em projetos que diminuem o retorno da divisão, mas que poderiam ampliar a lucratividade da empresa;
- b) e incentiva os gestores a focarem no curto prazo.

Nesse sentido, Ensslin et al. (2009) afirmam que este indicador tem sido utilizado para analisar a eficiência do centro de responsabilidade, pois ele contempla as variáveis que afetam a rentabilidade da organização.

Para Bruni (2011), o retorno sobre o investimento representa a relação entre os resultados obtidos pela empresa e o volume de recursos nela investidos

por seus sócios e terceiros. Recursos este representado pelo ativo total da empresa.

2.2.5 Análise do Valor Presente (VPL)

O valor presente líquido é um método de análise de investimento no qual, segundo Garrison e Noreen (2001, p. 466), “o valor presente de todas as entradas de caixa de um projeto de investimento é comparado ao valor presente de todos os seus desembolsos”. Os autores complementam que “a diferença entre o valor presente dos dois fluxos de caixa, que é chamado de valor presente líquido, determina se o projeto é um investimento aceitável ou não”.

O valor presente líquido é uma técnica de análise de investimento que adota uma fórmula para determinação do valor presente de pagamentos futuros descontados a uma taxa de juros adequada, menos o custo do investimento. Essa técnica permite calcular os valores atuais dos futuros pagamentos acrescidos de um custo inicial. (ROMANO; HERMOSILLA; SILVA, 2010).

2.2.6 Avaliação de Desempenho

Avaliar o desempenho em uma organização consiste em atribuir valor a determinadas atividades desenvolvidas levando-se em consideração a estratégia da empresa, verificando em qual nível de desempenho ela se encontra e a qual nível pretende chegar por meio de aperfeiçoamento e melhorias constantes. (DUTRA, 2005).

A avaliação de desempenho de uma organização e dos seus gestores é um processo relacionado com a fase de execução e controle que fornece aos gestores informações que possibilitam corrigir os desvios entre os resultados previstos e os realizados. A organização, ao adotar um sistema de avaliação de desempenho, seja para o seu desempenho operacional ou para o seu desempenho gerencial, deve divulgá-lo a todos que possam ser atingidos por esse sistema. Assim, este sistema deve ser baseado em princípios bem definidos. (NASCIMENTO; REGINATO; LERNER, 2008).

Para Atkinson et al. (2011), a avaliação de desempenho proporciona uma ligação entre o planejamento que define os objetivos da organização, concebe as

estratégias e os meios para alcançá-los, e o controle que permite aos membros da organização mantê-la no caminho rumo ao alcance de seus objetivos.

2.2.7 Balanced Scorecard (BSC)

O *Balanced Scorecard* (BSC) é um instrumento de controle gerencial que traduz a missão e a estratégia da organização em medidas de desempenho que dão sustentação para um sistema de avaliação e gestão estratégica. Ele aborda tanto as medidas financeiras como as medidas não financeiras da organização. A análise é realizada por meio de quatro perspectivas, a saber:

- a) financeira;
- b) do cliente;
- c) dos processos internos da empresa;
- d) e do aprendizado e crescimento. (KAPLAN; NORTON, 1997).

De acordo com Gassenferth e Soares (2007), a perspectiva financeira possibilita que os objetivos financeiros tornem-se explícitos e ajustados às unidades de negócio nas diferentes fases do seu crescimento e ciclo de vida. Já a perspectiva do cliente possibilita o alinhamento das organizações com segmentos específicos de clientes e mercados, utilizando medidas de resultados relacionadas aos clientes, tais como: participação de mercado, captação de clientes, imagem e reputação. Na perspectiva dos processos internos, os objetivos e as medidas derivam de estratégias explícitas voltadas para o atendimento das expectativas dos acionistas e clientes-alvo. Já na perspectiva do aprendizado e crescimento, são ofertadas estruturas necessárias para o alcance dos objetivos das outras três perspectivas.

O BSC não é apenas um conjunto de indicadores críticos ou fatores-chave de sucesso. As diversas medidas que o compõem devem representar uma série articulada de objetivos e medidas coerentes que se reforcem mutuamente e estabeleçam um conjunto de relações de causa e efeito, a fim de escrever a estratégia e a trajetória do alcance de objetivos organizacionais. (FERNANDES et al., 2009).

2.2.8 Controle Interno na Proteção de Ativos

O controle interno é o conjunto de medidas adotadas pela organização no intuito de proteger seu patrimônio, fornecendo registros contábeis fidedignos que possibilitam uma correta tomada de decisão. (MATTOS; MARIANO, 1999).

Diante da possibilidade de as pessoas inseridas no contexto organizacional adotarem uma conduta que possa prejudicar a preservação do patrimônio da empresa e os interesses dos acionistas ou proprietários da empresa, surge a necessidade da implantação de sistema de controles internos que devem ser projetados para evitar e detectar possíveis fraudes. (LUNKES, 2008).

Segundo Attie (2011), o controle interno tem quatro objetivos principais:

- a) *proteção dos interesses da organização* - referente à proteção do patrimônio da empresa;
- b) *exatidão e confiabilidade dos relatórios* - relacionado com a geração de informações adequadas e oportunas;
- c) *incentivo à obtenção da eficiência operacional* - referente ao fornecimento de meios necessários para realização das tarefas;
- d) *e adesão às políticas existentes* - relacionado com a garantia de que a vontade da administração seja obedecida pelo pessoal.

2.2.9 Gestão Baseada em Valor (*Value Based Management – VBM*)

A gestão baseada em valor é um processo que orienta a tomada de decisões com o objetivo de criar valor para toda organização e que precisa estar presente em todos os níveis hierárquicos. (CABELLO; PARISI, 2008).

O conceito de gestão baseada em valor baseia-se nos princípios da criação de valor e tem por objetivo maximizar o valor para o acionista através de elementos de estratégia corporativa, remuneração dos gestores e sistemas de controle vinculados a recompensas. Os indicadores de desempenho mais adotados por este conceito de gestão são aqueles que consideram o custo de oportunidade, tal como o valor econômico adicionado. (BASTOS et al., 2009).

Ao questionarem a importância de criação de valor para empresa, Cabello e Parisi (2008) apontam as seguintes respostas:

- a) preservação dos investimentos dos acionistas;
- b) captação de recursos;
- c) e crescimento da organização e de seus empregados.

A gestão baseada em valor é uma prática que procura alinhar todos os processos para aumentar o valor da organização através de uma abordagem multidimensional que envolve:

- a) a seleção de estratégias de acordo com o maior valor gerado para o *portifólio* da empresa;
- b) o fornecimento de informações referentes aos direcionadores de valor não financeiro e/ou indicadores-chave de desempenho (KPIs);
- c) a capacitação e desenvolvimento das atividades de acordo com o KPIs;
- d) a definição de metas longo prazo para criação de valor;
- e) o desenvolvimento de uma mentalidade baseada em valor entre todos os trabalhadores. (BURKERT; LUEG, 2013).

2.2.10 Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)

O processo de terceirização das atividades empresariais, tanto dos setores público quanto do privado, levou empresas a se envolverem em novas formas de cooperação com outras empresas. Essa situação gerou um crescente interesse no tema de gestão interorganizacional de custos que envolve ações de cooperação entre compradores e fornecedores, com o objetivo de reduzir custos e criação de valor. (COAD; CULLEN, 2006).

A gestão interorganizacional de custos possibilita que as organizações implementem a gestão estratégica de custos de forma compartilhada e criem novas tecnologias para:

- a) reduzir os custos dos produtos e serviços;

- b) melhorar a tecnologia de produção;
- c) aumentar as funcionalidades dos produtos e serviços transacionados;
- d) desenvolver alternativas de substituição de insumos;
- e) e ofertar produtos competitivos, que agreguem valor sob a ótica do cliente. (AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008).

Segundo Faria et al. (2010), a gestão interorganizacional de custos é uma prática que vai além do paradigma da gestão de custos com foco somente na redução de preços e fornece alternativas baseadas na criação de valor através da realização de atividades entre as empresas da cadeia.

Para que a gestão interorganizacional de custos ocorra, torna-se necessário a adoção da prática de *open book accounting*. De acordo com Kulmala (2002) esta prática permite que uma organização demonstre sua estrutura de custos para outra organização parceira com a finalidade de firmar um compromisso, fortalecer sua posição perante a concorrência, conhecer as operações da outra organização e conduzir os esforços conjuntos para reduzir o custo total de um produto da cadeia de suprimentos.

A prática de *open book accounting* surgiu com a disseminação da produção enxuta na década de 1990 e o seu funcionamento depende de diversos fatores ambientais e do contexto no qual as organizações estão inseridas, tais como o grau de competição e o porte da empresa. (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

2.2.11 Indicadores-chave de Performance (Key Performance Indicators – KPI)

O indicador-chave de desempenho é uma medida que pode ser comparada com uma meta interna ou um alvo externo a ser alcançado que indica o grau de desempenho atingido. Essa medida pode ser relacionada a qualquer processo ou atividade da empresa, sendo que a seleção das medidas de desempenho de uma empresa precisa estar de acordo com suas intenções estratégicas considerando o ambiente no qual atua e a natureza do seu negócio. (AHMAD; DHAFR, 2002).

Esses indicadores têm sido muito usados como ferramenta de avaliação de desempenho e representam um índice quantitativo que revela os principais fatores de sucesso de uma organização. Dessa forma, a seleção desses indicadores deve basear-se no contexto de uma organização e cada um desses indicadores precisa ser equipado com as metas organizacionais que devem ser quantificadas. (TSAI; CHENG-TIEN, 2012).

2.2.12 Planejamento Tributário

O planejamento tributário é uma prática eficaz para racionalizar a carga tributária através de um conjunto de procedimentos que a organização utiliza para reduzir os gastos nesta área por meios legais. (FERREIRA; DUARTE, 2005).

A gestão tributária é um processo lícito na busca de economia por parte das empresas. Caso este processo não esteja amparado por lei, configura-se sonegação tributária não podendo ser considerada gestão tributária. (ESNOLDE et al., 2009).

2.2.13 Preço de Transferência

O preço de transferência é um valor estipulado em termos monetários a fim de registrar as transferências de bens e serviços que ocorrem entre os centros de responsabilidade ou divisões de uma mesma empresa. (GRUNOW; BEUREN; HEIN, 2010).

O sistema de preços de transferência é um instrumento do controle de gestão que possibilita restringir as assimetrias de informações no ambiente interno da empresa, pois cria incentivos para que os gestores troquem informações sobre suas atividades, com vistas a obter maior eficiência. Dessa forma, o sistema de preços de transferência motiva os gestores a informarem os dados das suas transações aos demais gestores bem como para a alta administração. (CONSENZA; ALEGRÍA; LAURENCEL, 2011).

Para Warren, Reeve e Fess (2001), os preços de transferência podem ser classificados em três métodos:

- a) *preço de mercado* – neste método o preço de transferência é aquele ao qual o produto ou serviço poderia ser vendido a compradores externos;
- b) *preço negociado* – este método possibilita que os gestores de unidades descentralizadas cheguem a um acordo sobre o preço de transferência. Uma desvantagem desse método é que o preço de transferência alcançado pode ser inferior ao preço de mercado, porém maior que os custos variáveis unitários da unidade de suprimento;
- c) *preço de custo* – neste método, os custos são utilizados para definir os preços de transferências. Aqui, vários tipos de custos podem ser utilizados, tais como: custos reais ou padrão.

2.2.14 Sistema de Gestão Econômica (GECON)

O GECON foi desenvolvido por pesquisadores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Consiste numa prática de administração por resultado que objetiva otimizar os resultados da empresa através da melhoria da produtividade e da eficiência operacional. Este sistema busca demonstrar em termos econômico-financeiros o que acontece nas atividades operacionais da organização. (CATELLI, 1999).

O sistema de gestão econômica é um modelo conceitual de gestão que demonstra de forma quantitativa o empenho realizado por uma empresa para obter a eficácia organizacional. Sendo que esta é obtida através de cada transação operacional realizada com eficácia. (VELLANI et al., 2007).

De acordo com este modelo de gestão, a eficácia organizacional é alcançada por meio da eficácia de cada uma das transações realizadas. Ele requer a apuração do resultado econômico no menor nível da transação realizada. Os pesquisadores desse sistema, com base nos conceitos da teoria econômica, buscam apurar e atribuir o resultado econômico das transações e áreas internas da organização de modo a beneficiar o processo de gestão voltado para eficácia organizacional. (BONACIM et al., 2008).

2.2.15 Teoria das Restrições (*Theory Of Constraints – TOC*)

Goldratt e Cox (1995) abordam o conceito de produtividade como a capacidade de a empresa alcançar a sua meta ou ficar mais próxima dela de modo que possa melhorar seu desempenho. Para isso torna-se necessário que a empresa busque identificar as restrições do sistema, ou seja, os problemas que possam prejudicar o seu desempenho.

Além da atividade de identificação das restrições do sistema, Goldratt e Cox (1995) citam os seguintes passos subsequentes: decidir como explorar as restrições do sistema, subordinar tudo à decisão anterior de como explorar as restrições do sistema e elevar as restrições dos sistemas, como atividades que norteiam a filosofia da teoria das restrições.

A teoria das restrições é uma prática gerencial que tem o foco nas ações que restringem o desempenho das organizações e que busca alcançar um processo de melhoria contínua. Esta prática fornece algumas métricas de avaliação de desempenho e uma série de princípios que visam otimizar a produção e minimizar o impacto das restrições existentes de modo a contribuir para o alcance das metas da empresa. (SILVA; ALVES; COGAN, 2007).

Boschetto et al. (2009) afirmam que a filosofia de trabalho da teoria das restrições busca alcançar um processo cíclico de melhoria contínua e descrevem a seguir os passos dessa teoria:

- 1) *identificação da restrição do sistema* – essa restrição pode ser física ou gerencial, mas na maioria das vezes tende a ser gerencial. Ao identificar cada restrição é preciso priorizá-la conforme o impacto que pode provocar no objetivo pretendido;
- 2) *decisão de como explorar a restrição do sistema* – caso a restrição seja física, busca-se torná-la mais eficaz possível. Entretanto, se a restrição for gerencial deve ser eliminada e substituída por outra que torne viável o processo;
- 3) *subordinação de tudo à decisão acima* – corresponde ao ajuste de cada componente do sistema no intuito de suportar a eficácia máxima da restrição;

- 4) *melhoria da restrição do sistema* – caso a restrição for ainda mais crítica no sistema, os esforços de melhoria nessa restrição aumentarão seu desempenho por meio do relaxamento ou da eliminação dessa restrição;
- 5) e retorno ao passo 1, no caso de interrupção de algumas das etapas anteriores.

2.2.16 Valor Econômico Adicionado (*Economic Value Added* – EVA)

O valor econômico adicionado (EVA) é uma medida que permite aos gestores avaliar quais decisões podem aumentar o lucro econômico e proporcionar maior riqueza aos acionistas. Esta medida baseia-se na cobrança pelo uso do capital que a empresa utiliza, valor este que os economistas denominam de custo de oportunidade. (EHRBAR, 1999).

Para Bassan e Ferreira (2010), o valor econômico adicionado é uma medida financeira de desempenho que avalia a criação de valor aos proprietários do capital, valor este criado quando o resultado de uma organização for superior ao somatório dos custos operacionais e do custo do capital próprio.

Marx e Soares (2008), ao comentar a fórmula do EVA, descritas abaixo, ressaltam que um dos pontos mais importantes desta medida é a cobrança pelo uso do capital. Sendo que quando o valor do EVA é positivo, indica que a organização gerou valor para o acionista. Caso o valor do EVA seja negativo, o valor foi destruído.

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - \text{C\% (TC)}$$

Nesta fórmula, o NOPAT = lucro operacional líquido após os impostos, o C% = custo do capital em percentual; e o TC = valor do capital total.

2.2.17 Métodos e Sistemas de Custeio

Os métodos de custeio definem como os custos do processo produtivo serão considerados, ou seja, definem a relação dos custos com o seu objeto.

(SOUZA; DIEHL, 2009). Nesta pesquisa, são abordados os seguintes métodos de custeio:

- a) ABC;
- b) absorção;
- c) direto;
- d) e variável.

Já os sistemas de custeio estão relacionados com a dimensão da unidade de mensuração e indica as opções de mensuração após adoção de determinado método de custeio. (PADOVEZE, 2009). Os sistemas de custeio abordados nesta pesquisa são:

- a) kaizen;
- b) meta;
- c) e padrão.

2.2.17.1 Custeio ABC

O custeio baseado em atividades focaliza os recursos e as atividades como geradores de custos, enquanto que o custeio tradicional focaliza os produtos como geradores de custos. Sua abordagem difere do método de custeio tradicional, pela maneira como os custos são acumulados. O sistema tradicional adota um modelo de acumulação de dois estágios. Primeiramente, os custos são acumulados por função ou departamento e posteriormente rateados pelos produtos por meio de um fator de volume de medição. (COGAN, 2006).

O custeio baseado em atividades adota a técnica de rastreamento dos recursos e das atividades com a finalidade de identificar e mensurar os custos. Nesse método, os direcionadores de custos demonstram o quanto cada atividade consome de recursos. Considerando que as atividades necessitam de recursos para serem realizadas, entende-se que o direcionador é a causa dos custos. Dessa forma, o direcionador deve refletir a causa da atividade e a existência de seus custos. (MACOHON et al., 2009).

O custeio baseado em atividades diferente de outros métodos de custeio, que alocam os custos por critério de rateio, procura identificar a causa dos custos para alocá-los aos objetos. A adoção deste método é indicada para empresas que possuam grande diversidade de produtos e/ou parte elevada de custos indiretos, o que geralmente ocorre nas empresas prestadoras de serviços e nas indústrias que utilizam alto grau de tecnologias de produção avançadas. (DIEHL; SOUZA, 2008).

2.2.17.2 Custeio por Absorção

O custeio por absorção surgiu no início do século passado. Dentre os métodos de custeio, é o que recebe mais críticas entre os especialistas por sua carência de informações para o processo decisório e por utilizar técnicas de rateio arbitrárias para alocação dos custos fixos que podem distorcer os resultados ao penalizar alguns produtos e beneficiar outros. (SEVERIANO FILHO; MELO, 2006).

O custeio por absorção é proveniente da necessidade de atender aos princípios contábeis geralmente aceitos. No Brasil, este método de custeio é abordado através do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis n. 16, que trata da valoração de estoques. (MARTINS, 2010).

O custeio por absorção é amplamente utilizado pelas organizações por focar nos princípios contábeis e atenderem a legislação fiscal e societária. Este método obedece à seguinte sequência: 1) as despesas são apropriadas diretamente ao resultado do período; e 2) os custos fixos e variáveis são apropriados aos produtos. Sendo que os custos são lançados ao resultado do período somente quando ocorre a venda do produto. (VASCONCELOS et al., 2012).

2.2.17.3 Custeio Direto

O custeio direto não utiliza critérios de rateio. Nesse método, são apropriados os custos e despesas, sejam fixos ou variáveis, relacionados diretamente com o objeto de custeio, desde que sejam identificáveis com o objeto custeado. Quando não há uma identificação com o objeto custeado, esses

custos e despesas são atribuídos ao resultado do período. (VARTANIAN, 2000 apud BLEIL; SOUZA; DIEHL, 2008).

Este método surgiu para corrigir a deficiência do custeio variável, que não considera que pelo menos alguma parcela dos custos e/ou despesas fixas pode existir única e exclusivamente por conta de determinado produto. Nesse sentido, no custeio direto os custos e as despesas fixas são analisados com a finalidade de verificar sua relação de existência com o produto. Dessa forma, os custos e despesas passam a ser classificados em:

- a) custos e despesas fixos diretos;
- b) e custos e despesas fixos indiretos. (SOUZA; DIEHL, 2009).

2.2.17.4 Custeio Kaizen

Kaizen é uma palavra japonesa que significa melhoria constante. Por meio desta filosofia busca-se a melhoria da qualidade e o aumento da produtividade. O kaizen auxilia as empresas a baixarem seu ponto de equilíbrio, pois através da melhoria contínua dos processos possibilita a redução dos custos. (IMAI, 1992).

O custeio kaizen envolve gerentes e operários como forma de interação dos diversos níveis hierárquicos da organização. Este sistema de custeio busca reduzir o custo de fabricação por meio de melhorias que proporcionam o aumento da eficiência do processo. (ROCHA; WIENHAGE; SCARPIN, 2010).

Para que este sistema de custeio alcance bons níveis de qualidade e sucesso, torna-se necessário que a organização utilize de sistemas auxiliares que apoiem a sua implantação e continuidade com a finalidade de identificar o fluxo da cadeia de valor do produto, tais como a verificação das atividades que agregam valor e a identificação das causas de desperdício. (LAURINDO et al., 2006).

2.2.17.5 Custeio Meta

O custeio meta, também conhecido como custeio alvo, é um processo de gestão de custos que visa a alcançar o custo alvo que é definido pelo mercado. (CAMACHO; ROCHA, 2007).

Antes da adoção do custeio meta, torna-se necessário conhecer os fatores adversos tanto internos quanto externos à empresa, para que o custeio meta seja estruturado de forma eficaz e, dessa forma, atenda os fins de gerenciamento estratégico de custos a que se propõe. (BASTOS; ALMEIDA, 2006).

O custeio meta pressupõe que a qualidade, a funcionalidade e o custo de um produto sejam em sua maioria definidos na sua fase de concepção. Dessa forma, nesta fase a organização utiliza uma sistemática de mercado para definição dos seus custos e, conseqüentemente, para planejar o seu lucro. (AX; GREVE; NILSSON, 2008).

2.2.17.6 Custeio Padrão

O custeio padrão possui como característica principal o estabelecimento dos padrões de custo antes de sua ocorrência. Os registros de custos são efetuados com base nos padrões estabelecidos e, de tempo em tempo, realizada a comparação com os custos reais. A divergência entre os dois é o que tem sido denominada variação ou variância de custo. (BASTOS; ALMEIDA, 2006).

Este sistema de custeio classifica os custos em três, a saber:

- a) *custo-padrão ideal* – estabelecido com base nas situações ideais de qualidade dos materiais, eficiência da mão de obra e menor desperdício de recursos;
- b) *custo-padrão estimado* – estabelecido com base no histórico dos custos, apresenta como desvantagem o fato de não considerar as ineficiências do passado;
- c) e *custo-padrão corrente* – situa-se entre o ideal e o estimado. (SILVA et al., 2008).

A definição do tipo de custo padrão, dependendo do objetivo a que se propõe, pode ser realizada como maior ou menor flexibilidade. Sendo que um padrão mais apertado, geralmente alcançado em condições ideais de fabricação e com foco no longo prazo, pode causar problemas de motivação devido à dificuldade de atingi-lo no curto prazo. (BORNIA, 2010).

2.2.17.7 Custeio Variável

O método de custeio variável considera apenas os custos que variam de acordo com o volume de produção, ou seja, quanto maior o volume de produção maiores serão os custos. Nesse método, há uma relação direta de proporcionalidade entre quantidade produzida e os custos variáveis. (VASCONCELOS et al., 2012).

Este método permite ao gestor conhecer a margem de contribuição dos produtos, margem esta que fornece informações para que possibilitem analisar o impacto das mudanças nos lucros e nas vendas, bem como auxiliar na decisão de compras, produção e a aquisição de equipamentos. (SILVA; LOURENÇO, 2011).

Souza e Diehl (2009), ao abordarem este método de custeio, discordam do uso da terminologia deste como sinônimo do método de custeio direto em grande parte da literatura nacional e internacional. A discordância dos autores baseia-se na inclusão dos custos variáveis indiretos para definição dos custos nesse método e no fato de não mensurar o custo total de um objeto de custo ao não considerar os custos fixos.

2.2.18 Orçamento

2.2.18.1 Processo Orçamentário

A elaboração do orçamento inicia-se com o processo orçamentário que, para Simas, Costa e Moritz (2008), consiste na estruturação do planejamento e controle das atividades na qual são definidas as projeções de vendas, produção, custos e despesas. Este processo auxilia no processo decisório e no alcance de um melhor desempenho organizacional.

Segundo Lavarda e Almeida (2013), o processo orçamentário é a maneira como a empresa realiza seu orçamento e pode variar de empresa para empresa, conforme sua estrutura operacional, de capital, tecnológica e humana. Nesse sentido, Lunkes (2003) afirma, entre os diversos tipos de orçamento, que a empresa deve basear sua escolha no que melhor se adequar aos seus objetivos, à sua filosofia de gestão, ao seu sistema de avaliação e ao seu processo de controle.

No presente trabalho, são abordados dois tipos de orçamentos:

- a) orçamento de capital;
- b) e orçamento operacional.

2.2.18.2 Orçamento de Capital

Para Atkinson et al. (2011), o orçamento de capital é um instrumento de gestão que possibilita que as empresas avaliem investimentos em ativos de longo prazo ou de capital. A análise de orçamento de capital focaliza a possibilidade de os fluxos de caixa crescentes que a empresa espera que o ativo forneça um retorno que justifiquem seu investimento. As ferramentas e métodos utilizados no orçamento de capital consistem em comparar o investimento e o retorno de um ativo de longo prazo.

Através do orçamento de capital, as organizações podem analisar as diversas opções de investimento que têm à disposição para implantar ou expandir a sua capacidade produtiva e a comercialização dos produtos. (CUNHA; SOARES, 2010).

2.2.18.3 Orçamento Operacional

Para Atkinson et al. (2011, p. 469), os orçamentos operacionais “especificam as exigências esperadas e os resultados de qualquer atividade de venda, de gasto de capital, de produção, de compras e administrativas durante o período de planejamento”.

O orçamento operacional contempla as receitas, as despesas e os custos de uma organização previstos para o período de um ano. Para sua maior

efetividade deve-se haver um alinhamento entre o orçamento operacional com os objetivos e metas estabelecidos pela organização. Este orçamento é composto pelo orçamento de vendas, de produção, de despesas, de caixa e pela projeção da demonstração do resultado (CUNHA; SOARES, 2010).

2.3 CLASSIFICAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA POR ESTÁGIO

De acordo com a International Federation of Accountants (IFAC, 1998), as atividades relacionadas à contabilidade gerencial foram desenvolvidas através de quatro estágios, sendo que cada estágio representa uma evolução que consiste na adaptação a um novo conjunto de condições com as quais as organizações se deparam. Ou seja, cada estágio é uma combinação do estágio anterior e do novo. A seguir são descritas as características de cada estágio:

- 1) *estágio 1* – compreende o período anterior ao ano 1950, no qual o foco era na determinação dos custos e controle financeiro, através do uso do orçamento e da contabilidade de custos;
- 2) *estágio 2* – em 1965, o foco mudou para o fornecimento de informações para o planejamento e controle de gestão, por meio do uso de análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
- 3) *estágio 3* – em 1985, o foco estava na redução dos desperdícios de recursos no processo operacional, através do uso da análise de processo e gestão dos custos;
- 4) *estágio 4* – em 1995 até os dias de hoje, o foco mudou para a criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos, alcançado através da utilização de direcionadores de valor para os clientes, para o acionista e inovação organizacional.

Com base nesses estágios, Soutes (2006) e Abdel-Kader e Luther (2008) segregaram as práticas contempladas em suas pesquisas em quatro estágios. As segregações propostas por esses autores foram adaptadas para as práticas abordadas nesta pesquisa, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Práticas de controladoria por estágio

(continua)

Práticas / Estágio - Foco	Estágio 1	Estágio 2	Estágio 3	Estágio 4
	<i>Determinação dos custos e controle financeiro</i>	<i>Informações para o planejamento e controle gerencial</i>	<i>Redução do desperdício de recursos no processo operacional</i>	<i>Criação de valor através do uso eficaz dos recursos</i>
Análise CVL (Custo Volume Lucro)		X ¹		
Análise da cadeia de valor				X ¹
Análise da terceirização (Outsourcing)			X ³	
Análise do Retorno Sobre Investimento (Return On Investment ROI)	X ²			
Análise do Valor Presente (VPL)		X ^{1,2}		
Avaliação de Desempenho		X ³		
Balanced Scorecard (BSC)				X ²
Controle Interno na Proteção de Ativos		X ³		
Gestão Baseada em Valor (Value Based Management VBM)				X ²
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)				X ³
Indicadores Chave de Desempenho (Key Performance Indicators KPI)				X ³

Quadro 1 – Práticas de controladoria por estágio

(conclusão)

Práticas / Estágio - Foco	Estágio 1	Estágio 2	Estágio 3	Estágio 4
	<i>Determinação dos custos e controle financeiro</i>	<i>Informações para o planejamento e controle gerencial</i>	<i>Redução do desperdício de recursos no processo operacional</i>	<i>Criação de valor através do uso eficaz dos recursos</i>
Open Book Accounting (OBA)			X ³	
Planejamento Tributário		X ³		
Preço de Transferência		X ²		
Sistema de Gestão Econômica (GECON)				X ²
Teoria das Restrições (Theory Of Constraints TOC)				X ²
Valor Econômico Adicionado (Economic Added Value EVA)				X ^{1,2}
Custeio ABC			X ^{1,2}	
Custeio Absorção	X ²			
Custeio Direto	X ³			
Custeio Kaizen			X ²	
Custeio Meta			X ²	
Custeio Padrão	X ²			
Custeio Variável	X ²			
Orçamento de Capital		X ²		
Orçamento Operacional		X ²		

Fonte: Adaptado de Soutes (2006) e Abdel-Kader e Luther (2008)

Legenda: 1 = Abdel-Kader e Luther (2008) 2 = Soutes (2006) 3 = Classificação da Autora

Conforme observado no Quadro 1, as práticas de controladoria Análise do Valor Presente (VPL), Valor Econômico Adicionado (Economic Added Value EVA) e Custeio ABC foram contempladas nos estudos de Soutes (2006) e Abdel-Kader e Luther (2008).

Já as práticas Análise da Terceirização (*Outsourcing*), Avaliação de Desempenho, Controle Interno na Proteção de Ativos, Indicadores-chave de Desempenho (*Key Performance Indicators KPI*), *Open Book Accounting* (OBA) e Planejamento Tributário não foram abordadas nos estudos Soutes (2006) e

Abdel-Kader e Luther (2008). Dessa forma, nesta pesquisa foi proposta a classificação dessas práticas de acordo com os objetivos de cada estágio do International Federation of Accountants (IFAC).

2.4 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

As organizações são sistemas abertos que necessitam de uma gestão adequada para que possam manter o equilíbrio das necessidades internas e se ajustar às circunstâncias ambientais. A forma apropriada de se organizar precisa estar de acordo com as tarefas desenvolvidas e com o ambiente na qual está inserida. (MORGAN, 2002).

A teoria da contingência baseia-se no pressuposto de que não existe uma estrutura única e melhor que atenda todas as organizações, visto que cada estrutura organizacional é desenhada com base em diversos fatores do contexto de cada organização. (OTLEY, 1980).

Diferentes abordagens de gestão podem ser necessárias para execução de diferentes atividades em uma mesma empresa. Diferentes tipos de organizações tornam-se necessários em ambientes diferentes. Essas são as principais premissas em que se baseiam a abordagem contingencial da organização. (MORGAN, 2002).

Espejo (2008) afirma que, de acordo com a teoria da contingência, as informações necessárias para o processo de tomada de decisão não devem se restringir ao ambiente organizacional interno, pois esse processo pode ser afetado também por fatores contingenciais externos à organização, tais como: a tecnologia, o ambiente e a estratégia que podem afetar a estrutura organizacional bem como seu controle de gestão.

Brandt (2010) afirma que a teoria da contingência busca compreender e explicar as mudanças do contexto interno e externo das empresas e suas relações com os diversos fatores ambientais.

As organizações, para alcançar sua eficácia, buscam adotar características que sejam adequadas ao ambiente no qual estão inseridas. Nesse sentido, os sistemas de controle de gestão precisam suportar esse processo e seu desenho deve considerar o ambiente, a estratégia, a estrutura, a tecnologia e o porte das empresas. (MANTOVANI, 2012).

Para Jermias e Gani (2004), uma das principais abordagens da teoria da contingência consiste na análise das relações entre o tipo de estratégia, da estrutura organizacional e do sistema de contabilidade gerencial, denominada de adequação contingente.

O conceito de adequação contingente tem sido bastante utilizado pelas pesquisas que abordam a teoria da contingência. As pesquisas sobre adequação contingente têm buscado analisar a adequação entre o ambiente e os fatores organizacionais internos considerando a ideia de que quanto maior a adequação, melhor será o desempenho. (GUERRA, 2007).

2.5 FATORES CONTINGENCIAIS

Nesta pesquisa, foi analisada a influência dos fatores contingenciais: ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte na adoção das práticas de controladoria pelas maiores empresas atuantes no Brasil. Essas variáveis foram selecionadas com base em Otley (1980), Brignall et al. (1991), acrescida da sugestão de Guerra (2007) que, em sua dissertação, recomendou a inclusão do fator porte em pesquisas futuras.

2.5.1 Ambiente

O ambiente é um termo utilizado para analisar as diversas características do ambiente organizacional que influenciam no sistema de controle gerencial das empresas e incluem dinamismo, tecnologia e inovação, comportamento da concorrência, complexidade, incerteza e outros elementos. (LÖFSTEN; LINDELÖF, 2005).

O ambiente organizacional externo contempla todos os fatores externos da organização, tais como: tecnologia utilizada no mercado, natureza de seus produtos, clientes e concorrentes, sua localização geográfica, a conjuntura econômica, política e até situações meteorológicas em que a organização atua. (MINTZBERG, 2011).

Baines e Langfield-Smith (2003) pesquisaram empresas industriais com o objetivo de analisar as relações entre ambientes competitivos e diversas variáveis organizacionais. Os resultados dessa pesquisa apontaram que, em

ambientes competitivos, predomina o foco em estratégias de diferenciação e estes ambientes provocam mudanças na estrutura das organizações, na tecnologia de produção e nas práticas de controladoria avançadas.

As dimensões mais utilizadas para caracterizar o ambiente das empresas são dinamismo, hostilidade e diversidade. Isso porque estas dimensões representam os principais desafios enfrentados pelas empresas. (LÖFSTEN; LINDELÖF, 2005).

Nesta pesquisa, são analisadas as dimensões do ambiente relacionadas abaixo que foram propostas e definidas por Mintzberg (2011):

- a) *estabilidade* – o ambiente de uma organização pode variar de estável a dinâmico. O dinamismo possui relação com o imprevisto. São vários os fatores que trazem dinamismo ao ambiente organizacional, tais como: mudanças econômicas que não estavam previstas, mudanças inesperadas na demanda do cliente, rápidas mudanças tecnológicas etc.;
- b) *complexidade* – o ambiente de uma organização pode variar de simples a complexo. A complexidade refere-se ao número de variáveis envolvidas para compreensão do ambiente organizacional, ou seja, quanto mais fácil a compreensão do ambiente mais simples será, e quanto mais difícil sua compreensão mais complexo será;
- c) *diversidade de mercado* – os mercados de uma organização podem variar de uniformizado a diversificado. A diversidade de mercado está relacionada com a quantidade de produtos e serviços ofertados, diversidade de clientes, região geográfica atendida;
- d) *hostilidade* – o ambiente de uma organização pode variar de amigável a hostil. A hostilidade está relacionada com a disponibilidade de recursos, o nível da concorrência, com as relações da empresa com seus *stakeholders*. Os ambientes marcados pela hostilidade tendem a ser dinâmicos.

2.5.2 Estratégia

A estratégia para Ansoff e McDonnell (1993, p. 70) “é um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização”. Corroborando com essa ideia Bhimani e Langfield-Smith (2007) afirmam que estratégia é uma identificação da organização, tem um caráter proativo e é formulada antes do processo de tomada de decisão e da realização de ações.

Ao alcançarem a compatibilidade entre a estratégia, a estrutura organizacional e os sistemas de controle de gestão, as organizações podem alcançar um bom desempenho organizacional, bem como melhorá-lo. (JERMIAS; GANI, 2004).

De acordo com Abdel-Kader e Luther (2008), três tipologias genéricas têm sido utilizadas nas pesquisas sobre estratégia no contexto organizacional, sendo que essas tipologias não são totalmente diferentes e há possibilidade de conciliá-las. Abdel-Kader e Luther (2008) relacionam as tipologias aos seus respectivos autores conforme descrito a seguir:

- a) *Miles e Snow (1978)* – que as caracterizam como prospectoras, analisadoras, defensoras e reativas;
- b) *Gupta e Govindarajan (1984)* – caracterizadas como construtoras, mantenedoras e colhedoras;
- c) *Porter (1980)* – caracterizadas como diferenciação, liderança em custos e enfoque.

Para este estudo, utiliza-se a taxonomia proposta por Miles et al. (1978), que baseia-se na inter-relação entre estratégia, estrutura e processo, por meio da qual se busca a adaptação organizacional que consiste na definição das estratégias e das estruturas e processos necessários para alcançar essas estratégias. Esta taxonomia foi escolhida por contemplar os fatores contingenciais estrutura, tecnologia e estratégia.

As características da tipologia genérica de Miles et al. (1978) são apresentadas a seguir:

- a) *estratégia prospectora* – as organizações que adotam este tipo de estratégia atuam em um ambiente mais dinâmico e objetivam ser pioneiras no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos/serviços, mesmo que seus esforços para atingir seus objetivos não sejam altamente rentáveis. A estrutura orgânica é a que melhor se adequa às suas características;
- b) *estratégia analista* – empresas com este tipo de estratégia mesclam as características da estratégia prospectora e defensora. Essas empresas objetivam atender novos mercados e oferecer novos produtos/serviços após a demonstração de sua viabilidade. Geralmente elas adotam uma estrutura matricial;
- c) *estratégia defensora* – as organizações que adotam este tipo de estratégia se esforçam para encontrar e manter o domínio estável de um nicho de produtos/serviços. Para manter esse domínio procuram oferecer produto de qualidade com preços competitivos. Nessas organizações a eficiência é alcançada por meio de uma estrutura mecanicista;
- d) *estratégia reativa* – empresas com este tipo de estratégia têm um padrão inconsistente de adequação ao ambiente no qual estão inseridas e, nesse sentido, respondem de forma inadequada às transformações do ambiente. Há que se ressaltar que esta não é exatamente um tipo estratégia, mas a falta dela.

2.5.3 Estrutura

A estrutura é a forma como as empresas demonstram a autoridade e as responsabilidades das pessoas, ou seja, como é realizada a divisão do trabalho e a atribuição de autoridade de modo a atingir seus objetivos. (MAXIMIANO, 2004).

A teoria da contingência indica que as incertezas do ambiente impactam na estrutura das organizações, e que os gestores definem o tipo de estrutura de organizacional, considerando as características do ambiente de modo que as empresas tenham capacidade de responder de forma mais eficaz ao ambiente na qual estão inseridas. (GORDON; NARAYANAN, 1984).

Para Motta e Vasconcelos (2006), a teoria da contingência apregoa diferentes estruturas e práticas administrativas para organizações com diferentes unidades organizacionais. Dependendo do contexto ambiental e do tipo de objetivo a ser alcançado, são possíveis diversas configurações organizacionais.

Gerdin e Greve (2004) afirmam que a teoria da contingência indica que a estrutura organizacional depende de fatores contextuais, tais como: estratégia, ambiente e porte.

Para esta pesquisa foi utilizada a classificação de estrutura organizacional proposta por Burns e Stalker (1961) que fora a mesma utilizada nos estudos de Gordon e Narayanan (1984) e Guerra (2007): estrutura mecanicista e orgânica.

As características dessas estruturas são:

- a) *mecanicista* – a estrutura mecanicista é mais burocrática, com grande divisão de trabalho e seus cargos são ocupados por especialistas. As decisões são centralizadas e concentradas na cúpula da organização. Este tipo de estrutura é mais adequada para um ambiente estável;
- b) *orgânica* – a estrutura orgânica é mais flexível, possui maior confiabilidade nas comunicações informais, pouca divisão de trabalho e suas decisões são descentralizadas e delegadas aos níveis inferiores. Este tipo de estrutura é mais adequada para o ambiente com alto grau de mudanças tecnológicas e de mercado. (BURNS; STALKER, 1961 apud OLIVEIRA; BEUREN, 2009).

Para Gorla e Lavarda (2012), geralmente as pesquisas sobre estrutura organizacional com foco na teoria da contingência abordam o grau de descentralização como característica do tipo de estrutura organizacional, ou seja, uma maior descentralização caracteriza uma estrutura orgânica e uma menor descentralização caracteriza uma estrutura mecanicista.

Uma das formas de verificar e analisar a estrutura adequada de um sistema de controle gerencial é através da análise do seu relacionamento com o desempenho organizacional e outras variáveis contingentes tais como o ambiente, tecnologia, estratégia etc., sendo que uma estrutura adequada seria aquela relacionada ao maior desempenho. (AGUIAR; FREZATTI, 2007).

2.5.4 Tecnologia

A tecnologia compreende um conjunto de ações que uma pessoa realiza em um objeto com ou sem o uso de instrumentos ou ferramentas mecanizadas, com a finalidade de realizar alguma transformação nesse objeto. (PERROW, 1967).

Há diversos significados para o termo tecnologia no contexto organizacional. Normalmente, refere-se ao modo como são realizados os processos da empresa e inclui também hardware, software, pessoas e conhecimento das atividades. (CHENHALL, 2003). Com base nos estudos de Perrow (1967), Daft e Macintosh (1978), e Miles et al. (1978), na presente pesquisa o termo tecnologia refere-se à forma como os processos são realizados.

A tecnologia possui duas dimensões que variam de maneira independente:

- a) a variedade ou exceções dos processos;
- b) e o grau de compreensão desses processos.

Nas organizações onde os processos possuem um grande número de exceções e não são bem compreendidos, os processos são considerados não rotineiros. Já nas organizações onde os processos possuem poucas exceções e são bem compreendidos, os processos são considerados rotineiros. (PERROW, 1967).

Daft e Macintosh (1978) abordam a variedade e compreensão dos processos no desenvolvimento de sistemas de informações e afirmam que a compreensão dos processos possibilita a sua padronização, ou seja, para a realização dos processos que são bem compreendidos é possível seguir instruções, normas, programas e o conhecimento técnico convencional.

Considerando a tipologia estratégica proposta por Miles et al. (1978), as empresas podem adotar diferentes núcleos de tecnologia em seus processos, conforme descrito a seguir, com o objetivo de alcançar o tipo de estratégia pretendida:

- a) *estratégia prospectora* – para atingir seu objetivo, as organizações que que buscam este tipo de estratégia adotam múltiplos núcleos de tecnologia com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos;
- b) *estratégia analista* – as empresas com este tipo de estratégia adotam mais de um núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderadas nos processos;
- c) e *estratégia defensora* – para manterem seu domínio as empresas adotam um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência nos processo.

2.5.5 Porte

As pesquisas sobre sistema de controle gerencial que abordam o porte como variável contingencial são poucas. Geralmente, os estudos analisam as grandes empresas com a justificativa de que elas procuram adotar práticas incorporadas a um sistema de controle gerencial mais formal. Entretanto, os estudos não consideram as diferenças de porte entre essas empresas. Dessa forma, torna-se interessante analisar as diferenças de porte entre as grandes empresas. (CHENHALL, 2003).

O porte é um fator que pode impactar na estrutura e nos mecanismos de controle das empresas. Outro ponto relacionado ao porte é que as empresas maiores possuem mais recursos do que as organizações menores para adoção de práticas mais sofisticadas. (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Nesse sentido, Mantovani (2012) afirma que empresas de grande porte geralmente são as primeiras a adotarem um sistema de controle de gestão contemporâneo.

2.6 DESEMPENHO

A análise do desempenho organizacional nesta pesquisa baseia-se na dimensão financeira. (BRIGNALL et al., 1991). As variáveis utilizadas foram: rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo bruto e lucratividade. Essas variáveis de desempenho foram utilizadas no estudo de Soutes (2006),

que aborda o uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.

A rentabilidade do patrimônio líquido representa a remuneração do capital próprio investido pelos sócios na empresa. Já a rentabilidade do ativo bruto compreende a capacidade operacional de gerar de lucro antes dos impostos e juros, e a lucratividade representa o lucro líquido em percentual sobre as vendas líquidas. (PADOVEZE, 2009).

2.7 ESTUDOS RELACIONADOS SOBRE TEORIA DA CONTINGÊNCIA E PRÁTICAS DE CONTROLADORIA

Neste tópico, são abordados alguns estudos relacionados aos temas pesquisados. Para levantar esses estudos, foram consultadas teses e dissertações de programas de pós-graduação *stricto sensu* e bases de dados tais como: o portal de períodos da Capes e a Science Direct. Foram selecionados os estudos que abordassem as práticas de controladoria, a teoria da contingência no contexto organizacional e prioritariamente os que abordassem simultaneamente os dois temas.

Os critérios estabelecidos para busca dos estudos foram: a) que abordassem o tema teoria da contingência e/ou práticas ou artefatos de controladoria ou de contabilidade gerencial no título, no resumo ou nas palavras-chaves; b) que abordassem os fatores contingenciais e as práticas ou artefatos abordados nesta pesquisa; e c) que fossem publicados a partir de 2003 (últimos dez anos) por instituições de ensino superior que possuem programas de *stricto sensu* em ciências contábeis, revistas acadêmicas ou periódicos.

Quadro 2 – Estudos relacionados sobre teoria da contingência e práticas de controladoria

(continua)

Autor	Título	Objetivo	Tratamento dos dados
Baines e Langfield-Smith (2003)	Antecedents to management accounting change: a structural equation approach.	Analisar se as mudanças no ambiente levaram a mudanças na estratégia, na estrutura organizacional, na tecnologia de fabricação avançada e nas práticas de contabilidade de gerencial.	Modelagem de equações estruturais e testes de hipóteses
Chenhall (2003)	Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future	Apresentar uma revisão crítica dos resultados de pesquisas baseadas na teoria da contingência realizadas desde o início de 1980, decorrente de uma série de proposições relacionadas ao sistema de controle gerencial para o contexto organizacional.	Os dados foram tratados de forma qualitativa, através de uma revisão crítica da literatura
Jermias e Gani (2004)	Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach	Mensurar o ajuste contingente entre as prioridades estratégicas e suas variáveis contextuais, e analisar a associação entre o nível de ajuste contingente e a eficácia nos níveis das unidades de negócios.	Estatística descritiva e teste de correlação de Spearman
Soutes (2006)	Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras	Verificar a utilização de artefatos, tradicionais e modernos, de contabilidade gerencial em empresas brasileiras.	Teste Mann-Whitney e teste Kruskal-Wallis
Guerra (2007)	Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência	Identificar tanto nas empresas de melhor desempenho quanto nas de desempenho inferior, alguns arranjos promovidos pelo encaixe entre o sistema de contabilidade gerencial e determinadas variáveis situacionais, de maneira que se possa entender em que contexto específico cada atributo do sistema contábil gerencial é mais ou menos apropriado.	Análise de <i>cluster</i>

Quadro 2 – Estudos relacionados sobre teoria da contingência e práticas de controladoria

(continua)

Autor	Título	Objetivo	Tratamento dos dados
Abdel-Kader e Luther (2008)	The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis	Identificar as características úteis para explicar a variação entre as empresas que adotam diferentes níveis de avanço de práticas de contabilidade gerencial, e verificar se os níveis de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial são significativamente influenciados pelas características da empresa.	Análise de <i>cluster</i> e teste Kruskal-Wallis
Cadez e Guilding (2008)	An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting	Analisar o efeito de escolhas estratégicas, orientação para o mercado e tamanho da empresa em duas dimensões distintas de contabilidade gerencial estratégica, e o efeito desta no desempenho da empresa.	Modelagem de equações estruturais
Espejo (2008)	Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada	Compreender os atributos do sistema orçamentário a partir das variáveis contingenciais, considerando determinados níveis de desempenho.	Estatística descritiva, teste de hipóteses não paramétricos, modelagem de equações estruturais, análise fatorial e de <i>clusters</i>
Junqueira (2010)	Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência	Compreender a influência dos fatores contingenciais: ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia da informação e estágio do ciclo de vida organizacional, no desenho do sistema de controle gerencial, e a deste no desempenho das empresas brasileiras de grande porte.	Estatística descritiva, modelagem de equações estruturais análise fatorial e de <i>clusters</i>

Quadro 2 – Estudos relacionados sobre teoria da contingência e práticas de controladoria

(conclusão)

Autor	Título	Objetivo	Tratamento dos dados
Mantovani (2012)	Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: Um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência	Investigar os relacionamentos entre os atributos do sistema de contabilidade focado nos clientes, os fatores contingenciais, a intensidade do uso desses sistemas e o seu desempenho.	Estatística descritiva, avaliação do modelo de mensuração (confiabilidade, validade convergente, validade discriminante) e avaliação do modelo estrutural (coeficientes estruturais, R^2 , efeitos diretos, indiretos e totais)

Fonte: Dados da pesquisa

O artigo de Baines e Langfield-Smith (2003) teve uma amostra efetiva de 141 respostas de indústrias de manufatura da Austrália. Dentre os principais resultados desta pesquisa, constata-se que:

- a) empresas que atuam em ambientes competitivos adotam estratégia de diferenciação;
- b) a adoção da estratégia de diferenciação resultará em mudanças na estrutura da organização, com maior uso de trabalho em equipe;
- c) a adoção da estratégia de diferenciação resultará em aumento do uso de tecnologia de produção avançada;
- d) a adoção da estratégia de diferenciação resultará no aumento da utilização de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

O artigo de Chenhall (2003) analisou questões relacionadas com a finalidade dos sistemas de controle gerencial, os elementos desse sistema, o significado e medição de variáveis contextuais e questões relativas ao desenvolvimento da teoria da contingência. Entre os principais resultados decorrentes das preposições das pesquisas realizadas, constata-se que:

- a) quanto mais hostil for o ambiente externo maior será a confiança nos controles formais e maior ênfase será dada aos orçamentos tradicionais;
- b) quanto maior o uso das tecnologias caracterizadas por processos padronizados mais formalizado serão os controles e maior será o uso dos orçamentos tradicionais com menor folga orçamental;
- c) a estrutura organizacional descentralizada está relacionada com as características do sistema de controle gerencial mais interativo;
- d) as organizações de maior porte estão associadas com estruturas organizacionais mais divisionalizadas;
- e) estratégias do tipo defensoras estão mais associadas com controles formais, com o foco no controle de custos e controle orçamentário mais rígido.

No artigo de Jermias e Gani (2004), a amostra é composta por 106 indústrias de bens de consumo. De acordo com os principais resultados deste estudo, constata-se que:

- a) quanto maior o ajuste entre a estratégia adotada pelas empresas e as variáveis contextuais, melhor o desempenho da unidade de negócios;
- b) quanto maior o ajuste entre a estratégia do tipo diferenciação e as variáveis contextuais da empresa, melhor o desempenho da unidade de negócios;
- c) quanto maior o ajuste entre a estratégia do tipo liderança em custo e as variáveis contextuais da empresa, melhor o desempenho da unidade de negócios;
- d) empresas com estratégia de diferenciação tendem a utilizar de forma mais intensa medidas de desempenho não financeiro do que as empresas com estratégia de baixo custo.

A dissertação de Soutes (2006) teve como amostra 90 empresas. Sendo 29 empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAPI-SERASA e 61 empresas listadas no Anuário 500 Melhores e Maiores da Revista Exame, edição julho/2005. Neste estudo, constatou-se que a utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial implica em desempenho diferenciado.

A dissertação de Guerra (2007) obteve 104 respostas válidas de empresas listadas no Anuário Melhores e Maiores da Revista Exame, edição/2006. Neste estudo foram formados três clusters:

- a) no primeiro *cluster* o ambiente era mais competitivo, a estratégia era de diferenciação, a estrutura muito orgânica e a tecnologia menos padronizada e mais avançada em termos de produção e valor agregado ao produto, e os atributos do sistema de contabilidade gerencial apresentaram-se mais sofisticados com alto uso de práticas gerenciais contemporâneas;
- b) no segundo *cluster*, o ambiente era menos competitivo e mais hostil a novos concorrentes, a estratégia de liderança em custos, a estrutura

orgânica, a tecnologia padronizada e pouco avançada em termos de produção, e as práticas gerenciais adotadas eram tradicionais;

- c) no terceiro *cluster*, os resultados não foram tão consistentes, pois, embora a sofisticação dos atributos do sistema de controle gerencial estivessem adequadas ao ambiente competitivo das empresas, não estava em relação à estratégia de liderança em custo e à estrutura mecanicista. Os resultados deste estudo constataram a importância dos fatores estrutura e estratégia no arranjo organizacional, pois no *cluster* com menor desempenho faltou ajuste entre esses fatores.

O artigo de Abdel-Kader e Luther (2008) obteve 245 respostas válidas dos gestores das indústrias do setor de alimentos e bebidas do Reino Unido. De acordo com os principais achados deste estudo, constata-se que:

- a) as empresas que percebem um maior grau de incerteza ambiental adotam práticas mais sofisticadas do que as empresas que percebem menor incerteza ambiental;
- b) as empresas com estrutura descentralizada adotam práticas mais sofisticadas do que as empresas com estrutura centralizada;
- c) grandes empresas adotam práticas mais sofisticadas do que as pequenas empresas.

O artigo de Cadez e Guilding (2008) teve como amostra 193 grandes empresas da Eslovênia. Os principais resultados deste artigo apontam que:

- a) o desempenho organizacional depende do ajuste entre o contexto no qual as organizações estão inseridas e a sua estrutura;
- b) a participação de contadores no processo de tomada de decisão estratégica é positivamente associada com a estratégia do tipo prospectora;
- c) o uso da contabilidade gerencial estratégica está positivamente associada com a estratégia do tipo prospectora e o tamanho da empresa;

- d) o uso da contabilidade gerencial estratégica está positivamente associada com o desempenho.

A tese de Espejo (2008) teve como amostra 122 indústrias paranaenses de médio e grande porte cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do Paraná. Neste estudo constatou-se que:

- a) o fator ambiente influencia diretamente nos fatores estrutura, tecnologia, estratégia e porte;
- b) os fatores contingenciais influenciam nos atributos do sistema orçamentário;
- c) que os fatores contingenciais influenciam no desempenho;
- d) a presença de determinados atributos orçamentários tem algum tipo de associação com o desempenho;
- e) é possível estabelecer um ajuste entre os fatores contingenciais, atributos do sistema orçamentário e o desempenho.

A tese de Junqueira (2010) obteve 120 respostas válidas a partir do banco de dados das 1000 maiores empresas cadastradas pelo banco de dados Anuário Melhores e Maiores da Revista Exame, de 2008. Este estudo encontrou associação:

- a) entre o fator contingencial externo ambiente e os fatores contingenciais internos da organização;
- b) direta entre o fator contingencial ambiente e os artefatos do sistema de controle gerencial para empresas comerciais e de serviço;
- c) entre os fatores contingenciais internos e os artefatos do sistema de controle gerencial da organização;
- d) o sistema de controle gerencial e o desempenho organizacional.

A tese de Mantovani (2012) teve como amostra 83 empresas, sendo 57 empresas listadas no Anuário 1000 Melhores e Maiores da Revista Exame, edição de 2008, e 26 empresas das quais seus gestores são alunos do mestrado profissional do Instituto Plesbiteriano Mackenzie e da Fundação Capixaba de

Ensino. A inclusão destas últimas foi uma estratégia adotada para aumentar o número de resposta para pesquisa. Dentre os principais achados deste estudo constatou-se que:

- a) o fator ambiente influencia nos fatores estratégia, estrutura, tecnologia e porte;
- b) o fator ambiente influencia de maneira discreta nos atributos do sistema de controle gerencial focados no cliente;
- c) os fatores contingenciais internos influenciam discretamente no desenho do sistema de controle gerencial focados no cliente;
- d) os atributos e o uso intensivo do sistema de controle gerencial focados no cliente influenciam o desempenho desse sistema.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

No presente capítulo são descritos os caminhos percorridos para realização da pesquisa: o delineamento, a definição de variáveis de pesquisa, a construção e validação do instrumento de coleta de dados, a população e amostra, a coleta, o tratamento e análise dos dados e as limitações do método da pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa é um levantamento da adoção de práticas de controladoria junto às maiores empresas atuantes no Brasil, sob a ótica da teoria da contingência, por meio de questionário.

Quanto aos resultados, esta pesquisa classifica-se como aplicada, pois busca analisar a adoção de práticas de controladoria pelas empresas. Segundo Collis e Hussey (2005), a pesquisa aplicada foi desenvolvida para direcionar suas descobertas a problemas específicos existentes.

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva, pois descreve e analisa as práticas de controladoria adotadas pelas empresas. De acordo com Cervo, Bervian e Silva (2007), a pesquisa descritiva busca observar, registrar, analisar e correlacionar fatos ou fenômenos sem manipulá-los. Procura também descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características.

Quanto aos procedimentos, ela classifica-se como levantamento (*survey*), que é caracterizado por solicitar informações referentes ao problema de pesquisa estudado a fim de analisá-las de forma quantitativa e chegar a uma conclusão compatível com os dados coletados. (GIL, 2010). Neste estudo foram levantadas informações sobre as práticas de controladoria adotadas pelas empresas, as características dos fatores contingenciais, os dados das empresas e dos respondentes.

A abordagem da pesquisa é quantitativa, pois se utilizou de análise estatística dos dados com o objetivo de quantificar as informações coletadas das empresas para posteriormente estabelecer relações entre as variáveis analisadas. Richardson (1999) afirma que a abordagem quantitativa geralmente

é utilizada em estudos descritivos, caracteriza-se pelo uso de técnicas estatísticas na coleta e/ou tratamento dos dados e tem por objetivo evitar distorções de análise e interpretação.

Considerando a classificação de pesquisa sobre teoria da contingência proposta por Drazin e Van de Ven (1985), classifica-se como de sistema, por analisar a influência dos múltiplos fatores contingenciais na adoção das práticas de controladoria e no desempenho das empresas.

3.2 DEFINIÇÃO DE VARIÁVEIS DE PESQUISA

Para definição das variáveis de práticas de controladoria, primeiramente foi realizada uma análise de teses e dissertações dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em ciências contábeis, artigos científicos nacionais e internacionais e livros que abordam categorias de práticas de controladoria. Foram selecionadas 14 publicações, dos quais seis são internacionais e oito nacionais.

O Quadro 3 elenca as variáveis abordadas por cada publicação. As variáveis mais abordadas nessas publicações foram: *Balanced Scorecard* (BSC), Custeio Meta, Custeio Padrão, Preço de Transferência e Processo Orçamentário.

Quadro 3 – Variáveis de práticas de controladoria abordadas nas publicações

(continua)

Práticas de controladoria	Autores													
	Grunow, Beuren e Hein (2010)	Borinelli (2006)	Catelli (1999)	Dittadi (2008)	Ittner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van Der Stede (2009)	Malmi e Brown (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Reginato (2009)	Oliveira, Perez Junior e Silva (2004)	Otley (2003)	Padoveze (2009)	Windolph e Moeller (2012)	Yalcin (2012)
Análise da Cadeia de Valor									X					
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)				X										X
Análise da Terceirização (<i>Outsourcing</i>)				X										
Análise do retorno sobre investimentos							X							
Análise do valor Presente							X							
Avaliação de desempenho						X		X		X				
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>			X	X			X		X					X
Controle interno	X								X					
Custeio ABC							X				X			X
Custeio Direto			X											
Custeio Kaizen							X							X
Custeio Meta	X						X				X			X
Custeio Padrão	X						X				X			X
Custeio por absorção	X						X				X			
Custeio Variável	X						X				X			
Gestão Baseada em Valor (<i>Value Based Management – VBM</i>)					X									
Gestão Interorganizacional de Custos													X	
Indicadores de Desempenho (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)							X							
<i>Open Book Accounting (OBA)</i>													X	
Orçamento de capital														X
Orçamento operacional				X							X			
Planejamento tributário	X		X						X					

Quadro 3 – Variáveis de práticas de controladoria abordadas nas publicações

(conclusão)

Práticas de controladoria	Autores													
	Grunow, Beuren e Hein (2010)	Borinelli (2006)	Catelli (1999)	Dittadi (2008)	Iftner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van Der Stede (2009)	Malmi e Brown (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Reginato (2009)	Oliveira, Perez Junior e Silva (2004)	Otley (2003)	Padoveze (2009)	Windolph e Moeller (2012)	Yalcin (2012)
Preço de transferência	X	X	X					X						X
Processo orçamentário			X			X		X						X
Sistema de Gestão Econômica (GECON)			X									X		
Teoria das restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)			X					X						
Valor Econômico Adicionado (<i>Economic Value Added – EVA</i>)										X		X		X

Fonte: Dados da pesquisa

Após definição das variáveis, foi realizada uma consulta aos especialistas da área de controladoria através da metodologia Delphi. As etapas dessa metodologia são apresentadas no próximo subtópico.

Posteriormente, para elaboração do questionário da pesquisa foi necessário definir um conjunto de categorias e variáveis de pesquisa. No Quadro 4, são relatadas as categorias, as variáveis e as fontes de referência.

Quadro 4 – Categorias e variáveis da pesquisa

Categorias	Variáveis	Fontes de referência
Práticas de controladoria	Práticas de controladoria validadas pelos especialistas da área de controladoria através da metodologia Delphi	Práticas de controladoria contempladas no tópico do referencial teórico
Fator ambiente	Nível de estabilidade, nível de diversidade, nível de complexidade e nível de hostilidade	Adaptado de Mintzberg (2011) e Junqueira (2010)
Fator estratégia	Oferta de produto/serviço e penetração no mercado	Miles et al. (1978)
Fator estrutura	Grau de autoridade delegada, nível de especificação dos cargos e tarefas, nível de formalização dos direitos, deveres e obrigação dos funcionários, nível de decisão	Burns e Stalker (1961) e adaptado de Gordon e Narayanan (1984) e Guerra (2007)
Fator tecnologia	Nível de rotina dos processos, nível de complexidade dos processos, nível de padronização dos processos e número de finalidade da tecnologia adotada nos processos	Perrow (1967), Daft e Macintosh (1978), e Miles et al. (1978)
Fator porte	Ativo total	Abdel-Kader e Luther (2008)
Variáveis de desempenho	Rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo bruto e lucratividade	Soutes (2006) e Padoveze (2009)

Fonte: Com base nos autores pesquisados

3.2.1 Validação das Práticas de Controladoria

A validação das variáveis de práticas de controladoria através da metodologia *Delphi* surge da necessidade de definir quais seriam analisadas, visto que há certa dificuldade de consenso do que sejam práticas de controladoria.

De acordo com Lunkes, Schnnorrenberger e Gasparetto (2010) apesar da controladoria ter evoluído e passado a contribuir na formulação de estratégias e alcance dos objetivos organizacionais, ainda não há um consenso sobre as funções da controladoria. Para os autores, também se constata certa assimetria sobre qual seja o campo de estudo e atuação da controladoria.

Corroborando com a ideia sobre essa assimetria Beuren, Fachini e Nascimento (2010) afirmam que as abordagens sobre o papel da controladoria e suas funções nas empresas fomentam várias discussões acadêmicas, e a diversidade de entendimentos existentes muitas vezes é decorrente dos propósitos dos meios utilizados para a publicação desse tema, tais como livros, trabalhos publicados em anais de eventos científicos e em periódicos.

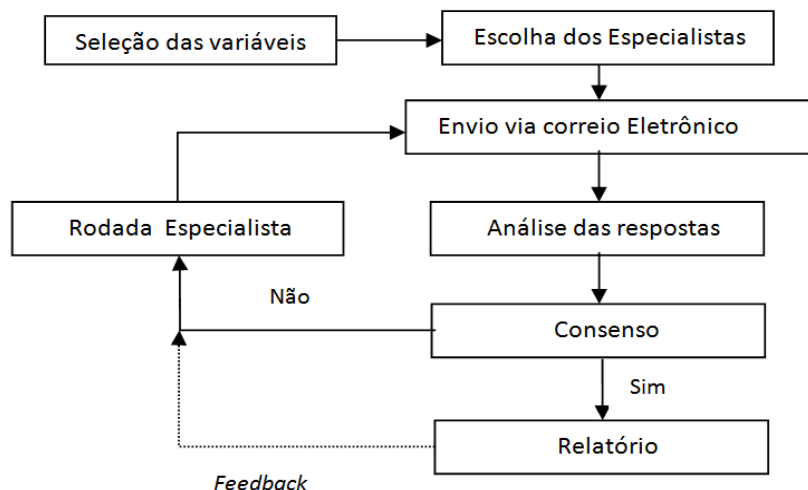
Diante dessa constatação, uma das alternativas é usar uma técnica de construção de consenso, entre elas a metodologia *Delphi*.

A metodologia *Delphi* busca um consenso progressivo entre especialistas de determinada área de conhecimento ou em pesquisa no qual o tema é complexo. O funcionamento dessa metodologia se dá por meio de consultas a um grupo de especialista sobre determinado tema, no qual os resultados de cada rodada anterior são informados aos especialistas. As rodadas são realizadas até que um consenso ou quase consenso seja atingido. (SANTOS; VIDOTTO; GIUBLIN, 2005).

O termo especialista destina-se a descrever pessoas com conhecimentos significativos sobre determinada área, que além da titulação e experiências comprovadas, são vinculados a programas de pós-graduação *stricto sensu*. (CUNHA; MARTINS; CORNACHIONE, 2008).

A Figura 1 ilustra as etapas seguidas para realização da metodologia *Delphi* através do envio de questionamentos por meio do correio eletrônico. A etapa referente à seleção das variáveis foi descrita anteriormente.

Figura 1 – Passos da metodologia *Delphi* via correio eletrônico



Fonte: Adaptado de Santos, Vidotto e Giublin (2005, p. 54)

3.2.1.1 Escolha dos Especialistas

Os especialistas foram escolhidos com base em quatro critérios:

- a) ser vinculado ao quadro docente de programas de pós-graduação *stricto sensu* em ciências contábeis;
- b) ter obtido o título de doutor há mais de cinco anos;
- c) atuar em linhas de pesquisa relacionada à controladoria;
- d) maior número de publicações em periódicos relacionadas ao tema controladoria nos últimos cinco anos.

Para identificação dos especialistas, foi realizada uma pesquisa junto ao portal da CAPES para verificar os programas de pós-graduação *stricto sensu* em ciências contábeis recomendados e posteriormente foi analisado o currículo Lattes dos docentes vinculados a esses programas com base nos critérios definidos para escolha dos especialistas.

Verificado o cumprimento dos critérios estabelecidos, os especialistas foram ordenados com base no número de publicações. Foram selecionados seis especialistas, sendo dois especialistas da Universidade de São Paulo, dois da Universidade Federal de Santa Catarina e dois da Universidade Regional de Blumenau. Os especialistas receberam a denominação A, B, C, D, E e F, conforme pode ser observado nos Apêndices A, B e C.

Ressalta-se que dois especialistas que atendiam aos critérios estabelecidos não foram selecionados, pois são vinculados ao programa de pós-graduação *stricto sensu* no qual esta pesquisa é realizada. Sendo um deles orientador desta pesquisa e outro participou da banca de qualificação do projeto de dissertação.

Os convites para participar da pesquisa foram enviados via email aos especialistas que atenderam aos critérios estabelecidos. Após confirmação dos especialistas que manifestaram interesse em participar da pesquisa, foi enviado via email a cada um deles uma planilha que elencou 27 variáveis de práticas de controladoria identificadas nas publicações sobre controladoria.

3.2.1.2 Rodadas da Pesquisa

Para esta pesquisa, foram realizadas três rodadas. Giovinazzo (2001) afirma que são necessárias no mínimo duas rodadas para que os

questionamentos sejam caracterizados como metodologia *Delphi* e são poucos os estudos com um número superior a três rodadas.

Nas três rodadas realizadas, os especialistas foram consultados sobre o grau de concordância das 27 variáveis elencadas no Quadro 3, com o objetivo de verificar se estas são consideradas práticas de controladoria. Para cada uma dessas variáveis, os especialistas poderiam assinalar o grau de concordância através de uma escala com cinco opções que tinham os seguintes valores: 1) Discordo totalmente, 2) Discordo parcialmente, 3) Nem concordo e nem discordo, 4) Concordo parcialmente e 5) Concordo totalmente. Além dessas alternativas, os especialistas poderiam assinalar a opção NS/NQR (Não sei/Não quero responder).

A primeira rodada foi enviada aos especialistas via email no dia 06/07/2012. A segunda rodada foi enviada no dia 30/07/2012 e a terceira rodada no dia 11/08/2012. Sendo que a terceira rodada foi encerrada no dia 17/08/2012, após o recebimento das respostas dos seis especialistas. Os resultados da primeira, segunda e terceira rodadas são apresentados nos Apêndices A, B e C, respectivamente.

Após a aplicação das três rodadas e de acordo com as respostas dos especialistas, optou-se por validar as 27 variáveis como práticas de controladoria.

3.3 CONSTRUÇÃO E VALIDAÇÃO DO INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

A partir das práticas de controladoria validadas e da definição das categorias de pesquisa, foi construído um questionário com 40 questões. Sendo 38 fechadas e duas abertas, divididas em três blocos:

- a) *bloco I* – práticas de controladoria;
- b) *bloco II* – fatores contingenciais;
- c) *bloco III* – dados da empresa e perfil do respondente.

No primeiro bloco do questionário foram abordadas as variáveis de práticas de controladoria validadas através da metodologia *Delphi*. As 19

questões desse bloco permitiam que os respondentes assinalassem o grau de utilização das práticas de categoria através da escala: Não utiliza, Utiliza pouco, Utiliza muito, Utiliza plenamente ou a opção NS/NQR (Não sei/Não quero responder).

O bloco II do questionário contemplou 13 questões sobre fatores contingenciais. Nele, os respondentes informavam, por meio de uma escala de quatro pontos, as características dos fatores ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia presentes no seu contexto organizacional ou caso o respondente não desejasse assinalar uma das alternativas referentes às características dos fatores, foi dada a opção de assinalar a alternativa NS/NQR (Não sei/Não quero responder). As questões referentes aos fatores ambiente e estrutura foram adaptadas de estudos anteriores, conforme mencionado na seção que aborda a definição de variáveis de pesquisa.

O bloco III do questionário procurou levantar informações sobre a empresa e seu respondente. Esse bloco foi composto por sete questões, sendo seis fechadas e uma aberta. A questão aberta era destinada à informação referente à razão social da empresa.

Ao final do questionário, foi feito um agradecimento aos respondentes por participarem da pesquisa assim como foi inserida uma questão aberta na qual solicitava que os respondentes informassem um endereço de email caso houvesse interesse de receber os resultados da pesquisa.

A validação do questionário foi realizada por meio do pré-teste com a intenção de verificar possíveis inconsistências e entendimento das questões. Segundo Hair et al. (2005, b), nenhum questionário pode ser aplicado antes de uma avaliação de exatidão e coerência das respostas e essa avaliação pode ser realizada através do pré-teste.

O pré-teste foi realizado através do envio do questionário da pesquisa pela gerência de marketing da Universidade do Vale do Rio dos Sinos para os emails de 142 discentes dos cursos de mestrado e doutorado da área de ciências econômicas desta instituição, no dia 19/11/2012. Desse total, 27 discentes responderam ao questionário até o encerramento do pré-teste no dia 09/12/2012. Entretanto, obtiveram-se 22 respostas válidas, visto que cinco discentes responderam apenas às perguntas do bloco I do questionário.

A versão do questionário anterior ao pré-teste era composta de 40 questões, sendo 39 referentes ao tema da pesquisa e uma para sugestão de melhorias para o questionário na fase do pré-teste, conforme abaixo:

- a) por 19 questões referentes ao bloco I, das quais 17 (questões 1 a 17) permitiam que os respondentes assinalassem o grau de utilização de cada uma das práticas de controladoria mencionadas numa escala de quatro pontos ou a alternativa NS/NQR e duas (questões 18 e 19) eram de múltipla escolha com a opção de assinalar mais de uma alternativa e não adotavam uma escala de resposta;
- b) por 13 questões referentes ao bloco II que permitiam que os respondentes assinalassem as características dos fatores contingenciais presentes no contexto da sua organização, das quais sete apresentavam uma escala de quatro pontos e a alternativa NS/NQR (questões 20 a 23 e questões 25 a 27), quatro apresentavam uma escala de três pontos e a alternativa NS/NQR (questões 28 a 31) e duas eram de múltipla escolha com apenas uma opção de resposta;
- c) por oito questões referentes ao bloco III que levantavam dados da empresa e do perfil do respondente, sendo que a última questão era para sugestão de melhorias para o questionário.

Após o pré-teste, foi analisada a confiabilidade dos blocos I e II do questionário referentes às práticas de controladoria e aos fatores contingenciais respectivamente, pelo Alfa de Cronbach. De acordo com Hair et al. (2005a) o Alfa de Cronbach é uma das medidas de confiabilidade mais utilizada para analisar a consistência interna de um questionário e o coeficiente definido como limite inferior geralmente aceito é de 0,70, mas para pesquisas do tipo exploratória aceita-se o coeficiente de 0,60. Os coeficientes obtidos para cada questão são relacionados nas Tabelas 1, 2 e 3:

Tabela 1 – Coeficiente Alfa de Cronbach – questões com quatro níveis de escala e a opção NS/NQR

<i>Coeficiente Alfa de Cronbach geral</i>						<i>0,909</i>
Questões	Coeficiente Alfa	Questões	Coeficiente Alfa	Questões	Coeficiente Alfa	
1	0,900	9	0,909	17	0,906	
2	0,903	10	0,902	20	0,908	
3	0,902	11	0,902	21	0,902	
4	0,904	12	0,909	22	0,912	
5	0,900	13	0,908	23	0,909	
6	0,903	14	0,903	25	0,908	
7	0,907	15	0,907	26	0,904	
8	0,903	16	0,901	27	0,906	

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Coeficiente Alfa de Cronbach – questões com três níveis de escala e a opção NS/NQR

<i>Coeficiente Alfa de Cronbach geral</i>				<i>0,316</i>
Questões	Coeficiente Alfa	Questões	Coeficiente Alfa	
28	0,492	30	0,350	
29	0,83 ^a	31	0,199	

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 – Coeficiente Alfa de Cronbach – questões com três níveis de escala

<i>Coeficiente Alfa de Cronbach geral</i>				<i>0,165</i>
Questões	Coeficiente Alfa	Questões	Coeficiente Alfa	
24	0,000	32	0,00	

Fonte: Dados da pesquisa

Algumas questões foram alteradas após o pré-teste. Essas alterações ocorreram tanto no enunciado quanto nas opções de resposta, conforme sugestões dos participantes do pré-teste e da própria pesquisadora juntamente com seu orientador. As principais alterações foram realizadas nas:

- a) *questão 18* – que adotava anteriormente o seguinte enunciado “Quais métodos de custeio são utilizados na sua empresa?”, com 10 opções de resposta de múltipla escolha sobre métodos de custeio e com a possibilidade de marcar mais de uma resposta, que foi alterado para “Métodos de custeio utilizados por sua empresa:”; e para cada método havia opções de resposta numa escala de escala *Likert* de quatro pontos referente ao grau de sua utilização e a alternativa NS/NQR;

- b) *questão 19* – que adotava anteriormente o seguinte enunciado “Quais tipos de orçamentos são utilizados no processo orçamentário da sua empresa?”, com cinco opções de resposta de múltipla escolha sobre tipos de orçamentos e com a possibilidade de marcar mais de uma resposta, que foi alterado para “Tipos de orçamentos utilizados no processo orçamentário da sua empresa:”; e para cada tipo de orçamento havia opções de resposta numa escala de escala de quatro pontos referente ao grau de sua utilização e a alternativa NS/NQR;
- c) *questão 24* – que tratava sobre a estratégia da empresa em relação à oferta de produtos/serviços e penetração no mercado e fornecia três opções de resposta que permitia marcar apenas uma resposta, que após alteração passou a fornecer opções de resposta para cada item numa escala de quatro pontos referente ao grau de concordância sobre a estratégia da empresa e a opção NS/NQR;
- d) *questões 28, 29, 30 e 31* – forneciam opções de resposta numa escala de três pontos e a opção NS/NQR que foi alterada para uma escala de quatro pontos e a opção NS/NQR;
- e) e *questão 32* – que tratava sobre o número e finalidade da tecnologia adotada no desenvolvimento dos processos da empresa e fornecia três opções de resposta que permitia marcar apenas uma resposta. Após alteração essa questão passou a fornecer opções de resposta em escala de quatro pontos referente ao de grau de concordância e a opção NS/NQR.

As alterações das questões 18 e 19 foram realizadas com o objetivo de rodar o Alfa de Cronbach na fase de análise de dados, visto que não é possível rodar o Alfa para questões de múltipla escolha sem escala, que permitam mais de uma opção de resposta.

Já as alterações das questões 24 e 28 a 32 foram realizadas com o objetivo de aumentar o Alfa de Cronbach, através da opção de resposta numa escala com maiores níveis. Essa alteração foi baseada em Martins et al. (2011), que após testarem questionários com dois, quatro e seis níveis de escala,

verificaram que questionários com menores níveis de escala possuem menor confiabilidade.

As alterações das questões 18 e 19, 24 e 28 a 32 permitiram rodar o Alfa de Cronbach juntamente com as demais questões. Essas alterações basearam-se em Freitas e Rodrigues (2005), que verificaram que um maior número de questões rodadas juntas tendem a aumentar consideravelmente o valor de alfa.

A versão final do questionário da pesquisa é apresentada no Apêndice H.

3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população inicial é composta pelas 1000 maiores empresas listadas no Anuário Valor 1000, publicado em agosto de 2012, pelo Jornal Valor Econômico. Dessa população, foi possível obter emails válidos de 686 empresas que configuram como a população efetiva deste estudo, sendo que 16 empresas informaram que não responderiam à pesquisa.

O levantamento dos emails de contato dos gestores de empresas listadas no Anuário Valor 1000 partiu de uma base de dados do grupo de pesquisa “CONTEST – Implementação e Controle Estratégico” coordenado pelo orientador da pesquisa. Esta base de dados é atualizada a cada novo estudo realizado, através da consulta aos sites das empresas. Essa atualização foi realizada para esta pesquisa e anteriormente foi atualizada por Jaroseski (2012) e Fenker (2009).

Além do envio dos emails às 686 empresas, buscou-se também contato telefônico com os gestores da área de controladoria delas. Entretanto, foi possível o contato com aproximadamente 250 gestores.

A amostra é composta por 73 empresas que responderem a todas as questões do questionário enviado com o convite para participar da pesquisa, que corresponde a uma taxa de retorno de 10,64% da população efetiva. De acordo com Marconi e Lakatos (2011), trata-se, portanto, de uma amostra não probabilística por não fazer uso de formas aleatórias de seleção. Quanto à taxa de retorno, Junqueira (2010) associa a dificuldade de se obter respostas em pesquisas na área de contabilidade gerencial, pelo fato dessas informações serem consideradas sigilosas pelas empresas.

3.5 COLETA DE DADOS

A coleta de dados iniciou-se no mês de novembro de 2012 com o levantamento dos emails das empresas. Posteriormente, foram enviados entre os dias 14/01/2013 a 14/05/2013 convites (ver Apêndices D, E, F e G) aos gestores das empresas para participar da pesquisa através de um email institucional do grupo de pesquisa vinculado a Universidade do Vale do Rio dos Sinos (gp-contest@unisin.br). O prazo de resposta informado no último convite enviado (Apêndice G) foi diferente em alguns casos em decorrência da data do envio.

No email enviado, constavam informações sobre o título da pesquisa, instituição de ensino, identificação da pesquisadora e do seu orientador, o tempo demandado para resposta e as duas opções de acesso ao instrumento de coleta de dados:

- a) arquivo em formato Excel;
- b) ou link de acesso <https://www.surveymonkey.com/s/controladoria2013>. Nesse email, também foi ressaltada a importância de o questionário ser respondido pela pessoa que possuísse o maior conhecimento da área de controladoria.

3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados foram transferidos para o software estatístico SPSS for Windows, versão 18.0, no qual foram realizadas a estatística descritiva, a análise de *cluster*, os testes Exato de Fisher, Kruskal-Wallis e da Mediana.

A estatística descritiva foi realizada para descrever as características das empresas da amostra e dos seus respondentes, o grau de utilização das práticas de controladoria e as características dos fatores contingenciais de forma geral, e as características das empresas (variáveis de desempenho, fatores contingenciais e adoção das práticas de controladoria) presentes em cada um dos *clusters* formados. Segundo Costa Neto (2002), a estatística descritiva permite descrever os dados por meio de gráficos, distribuições de frequência ou medidas relacionadas a essas distribuições.

A análise de *cluster* foi realizada para agrupar empresas de modo que as características das empresas de um mesmo grupo sejam mais semelhantes umas com as outras do que nas empresas de outros grupos. Esta análise busca maximizar a homogeneidade das características das empresas de um mesmo grupo, enquanto que também maximiza a heterogeneidade entre os grupos. (HAIR et al., 2005a).

Há dois tipos de métodos para processamento da análise de *cluster*: o hierárquico e o não hierárquico. Nesta pesquisa, foi utilizado o método hierárquico, pois esta pesquisa possui uma amostra pequena (HAIR et al., 2005a). Como medida de dissimilaridade foi adotada a distância euclidiana ao quadrado, e por haver diferença de escala entre as variáveis estas foram padronizadas para terem média zero e desvio padrão igual a um.

Para analisar a associação entre as variáveis categóricas, foi utilizado o teste Exato de Fisher e para comparar as médias e as medianas das variáveis quantitativas foi utilizado os testes Kruskal-Wallis e o da Mediana, respectivamente.

A verificação das diferenças entre as variáveis categóricas e quantitativas foi baseada no nível de significância de 10%. Dessa forma, quando o valor de p for superior a 0,10 não há diferenças significativas entre os *clusters* para variável analisada.

3.7 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Na realização desta pesquisa, há algumas limitações. A primeira limitação refere-se ao uso do questionário pelo fato de ter sido preenchido através do sítio no qual o questionário estava hospedado ou pelo anexo do Excel disponibilizado por e-mail, sem a presença do pesquisador, o que pode ocasionar interpretações errôneas das perguntas. Além disso, são baseados na percepção do respondente, não correspondendo necessariamente à realidade.

O tipo e o tamanho da amostra também configuram como limitação, visto que a amostra do tipo não probabilística não possibilita que os resultados da pesquisa sejam generalizados empiricamente. Já quanto ao tamanho da amostra, a participação de mais empresas nesta pesquisa talvez permitisse a realização de análise fatorial e a formação de um número maior de *clusters*.

O uso de variáveis categóricas é outra limitação, pois o uso deste tipo de variável não permite que seja realizada análise de correlação. Spiegel (1993) afirma que uso de variáveis de natureza não numéricas inviabiliza o estudo da correlação entre essas variáveis. Corroborando com essa ideia, Sharpe, Veaux e Velleman (2011) afirmam que um dos requisitos para realização da análise de correlação é de que as variáveis sejam quantitativas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Neste capítulo são apresentados os resultados da pesquisa. Primeiramente, é apresentada a caracterização das empresas e de seus respondentes. Na sequência, é apresentada a análise descritiva geral das variáveis de desempenho, dos fatores contingenciais e das práticas de controladoria. Posteriormente, a análise quantitativa por grupos de empresas na qual foi utilizada a análise de *cluster* com base nas variáveis de desempenho e nos fatores contingenciais para o agrupamento das empresas. Após a formação dos *clusters*, realizaram-se a interpretação dos resultados e a comparação com outros estudos.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS

A Tabela 4 apresenta o número de empresas respondentes e a média do faturamento dessas empresas de acordo com sua posição no *ranking* do Anuário Valor 1000 (em intervalos de 100). Verifica-se que há certo equilíbrio no número de empresas por intervalo, a exceção é para o intervalo de 701^a a 800^a, que apresenta um menor número de empresas.

Tabela 4 – Empresas por posição no *ranking*

Posição no <i>Ranking</i> (em intervalos de 100)	Frequência Absoluta	Faturamento médio (em milhões)
1 a 100	6	8099,42
101 a 200	6	2851,02
201 a 300	9	1550,68
301 a 400	9	1065,08
401 a 500	9	714,78
501 a 600	9	553,86
601 a 700	8	467,01
701 a 800	3	401,10
801 a 900	6	327,13
901 a 1000	8	291,34

Fonte: Dados da pesquisa

O faturamento total das empresas da amostra é da ordem de 110 bilhões, correspondente a 2,5% do produto interno bruto em 2012.

O número de empresas por estado brasileiro é apresentada na Tabela 5. Constata-se maior participação das empresas do estado de São Paulo. No

ranking do Anuário Valor 1000, também há maior participação das empresas desse estado.

Tabela 5 – Empresas por Estado do Brasil

Estado	Frequência Absoluta
BA	2
CE	1
ES	3
GO	3
MG	9
MT	1
PE	1
PR	9
RJ	1
RN	1
RS	11
SC	9
SP	22

Fonte: Dados da pesquisa

O Anuário Valor 1000 classifica as empresas em 26 setores de atividade. As empresas da amostra contemplam 21 desses setores, conforme apresentado na Tabela 6. Na amostra, não houve participação das empresas dos setores de comunicação e gráfica, farmacêutica e cosméticos, serviços médicos, tecnologia da informação e telecomunicações.

Tabela 6 – Empresas por setor de atividade

Setor de Atividade	Frequência Absoluta
Açúcar e Álcool	2
Agropecuária	10
Água e Saneamento	1
Alimentos	5
Bebidas e Fumo	1
Comércio Atacadista e Exterior	4
Comércio Varejista	3
Construção e Engenharia	3
Eletroeletrônica	1
Energia Elétrica	1
Material de Construção e Decoração	3
Mecânica	1
Metalurgia e Siderurgia	6
Mineração	1
Papel e Celulose	5
Petróleo e Gás	3
Química e Petroquímica	6
Serviços Especializados	5
Têxtil, Couro e Vestuário	5
Transportes e Logística	6
Veículos e Peças	1

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 7 apresenta o tempo de atuação das empresas da amostra no mercado brasileiro. Observa-se que a maioria das empresas tem atuado no mercado brasileiro há mais de 20 anos, o que denota uma atuação consolidada.

Tabela 7 – Tempo de atuação das empresas no mercado brasileiro

Tempo de Atuação	Frequência Absoluta
Até 5 anos	2
Entre 11 e 15 anos	5
Entre 16 e 20 anos	5
Mais de 20 anos	61

Fonte: Dados da pesquisa

4.2 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

No e-mail enviado às empresas foi solicitado que o questionário fosse respondido pela pessoa que possuísse o maior conhecimento da área de controladoria. A Tabela 8 apresenta os cargos ocupados pelos respondentes.

Tabela 8 – Cargos ocupados pelos respondentes

Cargos Ocupados	Frequência Absoluta
Controller	35
Diretor Financeiro	7
Gerente Financeiro	1
Outro	30

Fonte: Dados da pesquisa

Tendo em vista que um número razoável de respondentes informaram que ocupam outros cargos, a Tabela 9 apresenta esses cargos. Constata-se que a maioria deles ocupa cargos relacionados à área de contabilidade e controladoria. Os cargos de contador, coordenador contábil, gerente de contabilidade e gerente de controladoria foram os cargos mais mencionados. Dessa forma, entende-se que os respondentes possuem informações necessárias para responder ao questionário.

Tabela 9 – Outros cargos ocupados pelos respondentes

Estado	Frequência Absoluta
Analista	1
Analista Contábil Sênior	1
Analista Sênior	1
Contador	4
Coordenador Contábil	3
Coordenador de Contabilidade e Custos	1
Coordenador de Controladoria	1
Coordenador de Planejamento e Custos	1
Coordenador Tributário/Contábil	1
Coordenadora de Planejamento e Acompanhamento e de RI	1
Diretor de Controladoria	1
Gerente Administrativo	1
Gerente Contábil	1
Gerente de Contabilidade	3
Gerente de Controladoria	2
Gestor de Planejamento e Desenvolvimento Empresarial	1
Plant Controller	1
Superintendente de Controladoria	1
Supervisor Contábil	1
Supervisor Contabil Financeiro	1
Supervisor Planejamento Economico e Financeiro	1
Técnica Contábil	1

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 10 apresenta o gênero dos respondentes. Constata-se que a maioria dos gestores da área de controladoria e contabilidade das empresas da amostra são do gênero masculino.

Tabela 10 – Gênero dos respondentes

Gênero	Frequência Absoluta
Feminino	13
Masculino	60

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao nível de formação dos respondentes, verifica-se através da Tabela 11 que a maioria dos respondentes possui formação em nível de pós-graduação, o que pode significar um maior acesso ao conhecimento e informações que auxiliam no processo de gestão das empresas. Nenhum respondente possui formação em nível de doutorado e apenas um dos respondentes possui o nível médio. Este último ocupa o cargo de gerente de contabilidade, trabalha na empresa e exerce o cargo há mais de 20 anos.

Tabela 11 – Formação dos respondentes

Formação dos Respondentes	Frequência Absoluta
Ensino médio	1
Superior	7
Pós-graduação – Especialização	55
Pós-graduação – Mestrado	10

Fonte: Dados da pesquisa

O tempo de atuação dos respondentes na empresa e na função são apresentados na Tabela 12. Quanto ao tempo de atuação, observa-se que um número razoável dos respondentes atua há pouco tempo na empresa, fato este que pode sinalizar renovação dos profissionais nas empresas. Quanto ao tempo de experiência na função, constata-se que a maioria é experiente na função, pois atua há mais de seis anos na empresa.

Tabela 12 – Tempo de atuação na empresa e experiência na função

Tempo de Atuação na Empresa	Frequência Absoluta	Tempo de Experiência na Função	Frequência Absoluta
Até 05 anos	22	Até 05 anos	15
Entre 06 e 10 anos	16	Entre 06 e 10 anos	23
Entre 11 e 15 anos	10	Entre 11 e 15 anos	12
Entre 16 e 20 anos	10	Entre 16 e 20 anos	8
Mais de 20 anos	15	Mais de 20 anos	15

Fonte: Dados da pesquisa

4.3 ANÁLISE DESCRITIVA GERAL

Neste tópico são apresentadas as análises descritivas referentes às variáveis de desempenho, às características dos fatores contingenciais e às práticas de controladoria utilizadas pelas empresas.

4.3.1 Variáveis de Desempenho

A Tabela 13 apresenta os valores da média, da mediana, mínimo e máximo referente às variáveis de desempenho rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo bruto e lucratividade.

A empresa com menor rentabilidade do patrimônio líquido pertence ao setor de papel e celulose. Já a empresa com maior rentabilidade pertence ao setor de transporte e logística.

A empresa com menor rentabilidade do ativo bruto pertence ao setor de química e petroquímica. Já a empresa com maior rentabilidade pertence ao setor de têxtil, couro e vestuário.

A empresa com menor lucratividade pertence ao setor de têxtil, couro e vestuário. Já a empresa com maior lucratividade pertence ao setor de transporte e logística.

Tabela 13 – Medidas estatísticas das variáveis de desempenho

Medidas estatísticas	Rentabilidade do Patrimônio Líquido	Rentabilidade do Ativo Bruto	Lucratividade
Média	11,44	8,32	5,19
Mediana	10,85	6,10	4,15
Mínimo	-43,7	-4,3	-21,5
Máximo	48,7	32,7	26,4

Fonte: Dados da pesquisa

4.3.2 Fatores Contingenciais

Neste tópico são apresentadas as distribuições das frequências relativas para os fatores contingenciais: ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia. Para o fator porte, por ser uma variável quantitativa, são apresentadas: a média, a mediana, o mínimo e o máximo.

4.3.2.1 Ambiente

A Tabela 14 apresenta a distribuição das frequências referentes aos níveis de estabilidade, diversidade de mercado, complexidade e hostilidade do ambiente de atuação das empresas da amostra. Constata-se que a maioria das empresas, de acordo com os respondentes, atua em ambiente marcado pelo dinamismo, pela diversidade, complexidade e hostilidade.

Tendo em vista que a maioria das empresas atua em um ambiente marcado pela hostilidade, é coerente que elas também atuem em um ambiente marcado pelo dinamismo, pois de acordo com Mintzberg (2011) os ambientes hostis tendem a ser dinâmicos.

Os níveis de diversidade e complexidade também são coerentes, pois diante da diversificação do ambiente há um maior número de variáveis a serem compreendidas pelas empresas, o que caracteriza um ambiente complexo.

Tabela 14 – Frequências relativas dos níveis das dimensões do ambiente

Nível de Estabilidade	Freq. %	Nível de Diversidade	Freq. %	Nível de Complexidade	Freq. %	Nível de Hostilidade	Freq. %
Muito Estável	1,4	Muito Uniformizado	8,2	Muito simples	0,0	Muito amigável	1,4
Estável	23,2	Uniformizado	23,3	Simple	11,0	Amigável	32,9
Dinâmico	42,5	Diversificado	46,6	Complexo	64,4	Hostil	46,6
Muito dinâmico	32,9	Muito diversificado	21,9	Muito Complexo	24,6	Muito hostil	12,3
NS/NQR	0,0	NS/NQR	0,0	NS/NQR	0,0	NS/NQR	6,8
Total	100,0	Total	100,0	Total	100,0	Total	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

4.3.2.2 Estratégia

A Tabela 15 apresenta a distribuição da frequência referente ao tipo de estratégia adotada pelas empresas da amostra. Observa-se que de acordo com o percentual do grau de concordância para estratégias do tipo defensora que consiste em focar em produtos/mercados no qual já atuam e do tipo analista que buscam atender novos mercados e oferecer novos produtos/serviços após demonstração de sua viabilidade, não há um tipo predominante de estratégia. No grau de concordância para estratégia do tipo prospectora que consiste em ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos/serviços foi encontrado um menor percentual.

O fato de não haver uma estratégia predominante pode ser decorrente do fato de as empresas da amostra serem oriundas dos mais diversos setores de atividade, pois dependendo do contexto de cada setor as estratégias podem ser diferentes.

Considerando o nível de dinamismo do ambiente das empresas da amostra, esperava-se maior grau de concordância para estratégia do tipo prospectora relacionada ao contexto de mudanças que exigem inovações das empresas. De acordo com Miles et al. (1978), o objetivo das empresas que adotam essa estratégia é encontrar e explorar novos produtos e oportunidades de mercado e o ambiente no qual elas atuam é marcado pelo dinamismo.

Tabela 15 – Frequência relativa do tipo de estratégia

Tipo de Estratégia	Discordo totalmente	Discordo	Concordo	Concordo totalmente	NS/NQR	Total
Focar em produtos/serviços e mercados no qual já atuam	1,4%	13,7%	45,2%	39,7%	0,0	100,0%
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos/serviços	4,1%	21,9%	45,2%	24,7%	4,1%	100,0%
Atender novos mercados e oferecer novos produtos/serviços após demonstração da sua viabilidade	1,4%	12,3%	52,1%	31,5%	2,7%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa

4.3.2.3 Estrutura

A Tabela 16 apresenta a distribuição da frequência referente ao grau de delegação de autoridade em decisões estratégicas e ao nível de especificação dos cargos e tarefas da empresa.

Quanto ao nível de especificação dos cargos e tarefas, constata-se que a maioria das empresas possui um nível muito/plenamente especificado dos cargos e tarefas da empresa. Esse resultado não é condizente com o grau de autoridade delegada, pois se a maioria das empresas possui um nível considerável de delegação de autoridade espera-se um menor nível de especificação dos cargos e tarefas.

Tabela 16 – Frequências relativas do grau de delegação e nível de especificação

Grau de autoridade delegada aos gestores em decisões estratégicas	Freq. %	Nível de especificação dos cargos e tarefas	Freq. %
Não há delegação	2,7	Não há especificação	0
Delega pouco	45,2	Pouco especificado	21,9
Delega muito	38,4	Muito especificado	57,5
Delega plenamente	12,3	Especificado plenamente	19,2
NS/NQR	1,4	NS/NQR	1,4
Total	100,0	Total	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 17 apresenta a distribuição da frequência referente aos níveis de formalização dos direitos, deveres e obrigações dos funcionários da empresa e do processo de tomada de decisões operacionais.

O nível de tomada de decisão das empresas da amostra caracteriza uma estrutura mecanicista. Conforme Gorla e Lavarda (2012), um menor grau de descentralização leva a uma estrutura mecanicista. A constatação de que as empresas da amostra possuem estrutura mecanicista é confirmada ao analisar os níveis de especificação dos cargos e tarefas, e de formalização dos direitos, deveres e obrigações dos funcionários. Entretanto, a estrutura mecanicista não é coerente com o dinamismo do ambiente das empresas. De acordo com Burns e Stalker (1961 apud OLIVEIRA; BEUREN, 2009), a estrutura mecanicista caracterizada pela burocracia, divisão do trabalho e decisões centralizadas, é adequada para um ambiente estável, o que não parece ser o entendimento dos respondentes.

Tabela 17 – Frequências relativas dos níveis de formalização e tomada de decisão

Nível de formalização dos direitos, deveres e obrigações dos funcionários	Freq. %	As principais decisões operacionais são tomadas	Freq. %
Não há formalização	0,0	Pela diretoria	53,4
Pouco formalizado	26,0	Pelos gerentes	39,7
Muito formalizado	46,6	Pelos encarregados	6,9
Formalizado plenamente	27,4	Por funcionários de nível hierárquico menor	0,0
NS/NQR	0,0	NS/NQR	0,0
Total	100,0	Total	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

4.3.2.4 Tecnologia

A Tabela 18 apresenta a distribuição das frequências referentes aos níveis de rotina, complexidade e padronização dos processos da empresa. Constata-se que na maioria das empresas os processos possuem um nível muito/plenamente rotineiro, muito/plenamente complexo e muito/plenamente padronizado.

Ao analisar o nível de complexidade dos processos esperava-se um menor nível de rotina. Segundo Perrow (1967), nas organizações onde há um grande número de exceções representada nesta pesquisa pela complexidade dos processos, estes são considerados não rotineiros. Os resultados desta pesquisa não condizem com essa afirmação, pois as empresas da amostra possuem processos muito/plenamente complexo e muito/plenamente rotineiro.

Quanto ao nível de padronização, verifica-se que este nível não é coerente com o nível de complexidade dos processos. Para Daft e Macintosh (1978), a padronização dos processos se dá devido à boa compreensão destes. Considerando que a complexidade dos processos é resultante de maior variedade de atividades que dificultam sua compreensão e que a maioria das empresas possui processos muito/plenamente complexos, esperava-se um menor nível de padronização.

Tabela 18 – Frequências dos níveis de rotina, complexidade e padronização dos processos desenvolvidos pela empresa

Nível de rotina	Freq. %	Nível de complexidade	Freq. %	Nível de padronização	Freq. %
Não há rotina	0,0	Não há complexidade	1,4	Não há padronização	1,4
Pouco rotineiro	23,3	Pouco complexo	20,5	Pouco padronizado	34,2
Muito rotineiro	61,6	Muito complexo	67,1	Muito padronizado	52,0
Plenamente rotineiro	13,7	Plenamente complexo	11,0	Plenamente padronizado	11,0
NS/NQR	1,4	NS/NQR	0,0	NS/NQR	1,4
Total	100,0	Total	100,0	Total	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 19 apresenta a distribuição da frequência referente ao número e finalidade da tecnologia adotada no desenvolvimento dos processos da empresa. Ao considerar o somatório do grau de discordância e concordância do número e finalidade da tecnologia, observa-se que:

- a) na opção um único núcleo de tecnologia relacionada com a estratégia do tipo defensora predominou o grau de concordância;
- b) houve mínima diferença na opção mais de um núcleo de tecnologia relacionada com a estratégia do tipo analista;
- c) e na opção múltiplos núcleos de tecnologia relacionada com a estratégia do tipo prospectora predominou o grau de discordância.

Verifica-se, assim, que as empresas da amostra possuem o foco em um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos e que a maioria das empresas não possui foco em múltiplos núcleos de tecnologia com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos.

Tabela 19 – Frequência do número e finalidade da tecnologia adotada no desenvolvimento dos processos

Número e finalidade	Discordo totalmente	Discordo	Concordo	Concordo totalmente	NS/NQR	Total
Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos	9,6%	30,1%	39,7%	13,7%	6,9%	100,0%
Mais de um núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderadas nos processos	15,1%	31,5%	35,6%	9,6%	8,2%	100,0%
Múltiplos núcleos de tecnologias com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos	21,9%	32,9%	26,0%	12,3%	6,9%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa

Com base no conceito de adaptação organizacional proposto por Miles et al. (1978), que consiste na construção de mecanismo (estrutura e tecnologia) para o alcance da estratégia definida, verifica-se que:

- a) para estratégia defensora, há coerência nesse mecanismo, pois a maioria das empresas adota estrutura mecanicista e um único núcleo de tecnologia que visa à eficiência nos processos;
- b) para a estratégia prospectora, não houve essa coerência, pois este tipo de estratégia demanda estrutura orgânica e múltiplos núcleos de tecnologia que visam à inovação e à flexibilidade nos processos, características que não foram encontradas na maioria das empresas da amostra;
- c) e para estratégia analista também não houve coerência, pois este tipo de estratégia demanda estrutura matricial e mais de um núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade nos processos que também não foram encontradas na maioria das empresas da amostra.

Considerando esse conceito de adaptação organizacional, a estratégia do tipo defensora é a que melhor se adequa à maioria das empresas da amostra

por haver coerência entre a estrutura e a tecnologia para o alcance dessa estratégia.

4.3.2.5 Porte

A Tabela 20 apresenta os valores da média, da mediana, mínimo e máximo referente ao ativo total (em milhões) das empresas que nesta pesquisa representa o fator contingencial porte. A empresa com o menor ativo total pertence ao setor de petróleo e gás. Já a empresa com o maior ativo total pertence ao setor de energia elétrica.

Tabela 20 – Medidas estatísticas do fator porte

Medidas estatísticas	Valores em milhões
Média	R\$ 2.675,04
Mediana	R\$ 821,40
Mínimo	R\$ 84,10
Máximo	R\$ 37.357,70

Fonte: Dados da pesquisa

4.3.3 Práticas de Controladoria

Nesta seção são apresentados os graus de utilização das práticas de controladoria por estágios do IFAC abordadas nesta pesquisa.

Para o levantamento das práticas mais utilizadas foi utilizado o critério do somatório das frequências das alternativas Utiliza muito e Utiliza plenamente. Já das práticas menos utilizadas, foi utilizado o critério do somatório das frequências das alternativas Não utiliza e Utiliza pouco.

A Tabela 21 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao grau de utilização das práticas de controladoria do primeiro estágio do IFAC. As práticas deste estágio mais utilizadas são: análise do retorno sobre o investimento e o custeio por absorção. Já as menos utilizadas são: custeio padrão e custeio variável.

Tabela 21 – Frequência do grau de utilização das práticas de controladoria do primeiro estágio

Práticas de Controladoria	Não Utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR	Total
Análise do Retorno Sobre o Investimento	1,4%	16,4%	34,2%	47,9%	0%	100%
Método de Custeio Absorção	21,9%	6,8%	15,1%	56,2%	0%	100%
Método de Custeio Direto	24,7%	9,6%	27,4%	37%	1,4%	100%
Método de Custeio Padrão	35,6%	15,1%	26%	21,9%	1,4%	100%
Método de Custeio Variável	24,7%	21,9%	24,7%	27,4%	1,4%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 22 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao grau de utilização das práticas de controladoria do segundo estágio do IFAC. As práticas deste estágio mais utilizadas são: avaliação de desempenho e orçamento operacional. Já as menos utilizadas são: controle interno na proteção de ativos e preço de transferência.

Tabela 22 – Frequência do grau de utilização das práticas de controladoria do segundo estágio

Práticas de Controladoria	Não Utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR	Total
Análise CVL (Custo-Volume-Lucro)	9,6%	17,8%	34,2%	35,6%	2,7%	100%
Análise do Valor Presente	5,5%	15,1%	35,6%	43,8%	0%	100%
Avaliação de Desempenho	0,0%	4,1%	42,5%	52,1%	1,4%	100%
Controle Interno na Proteção de Ativos	5,5%	30,1%	38,4%	24,7%	1,4%	100%
Planejamento Tributário	0%	11%	38,4%	50,7%	0%	100%
Preço de Transferência	31,5%	21,9%	24,7%	21,9%	0%	100%
Orçamento de Capital	9,6%	13,7%	23,3%	49,3%	4,1%	100%
Orçamento Operacional	1,4%	1,4%	28,8%	68,5%	0%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 23 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao grau de utilização das práticas de controladoria do terceiro estágio do IFAC. As práticas deste estágio mais utilizadas são: análise da terceirização e custeio meta. Já as menos utilizadas são: custeio ABC e custeio kaizen. Neste estágio os graus de utilização das práticas mais utilizadas são menores e os das menos

utilizadas são maiores do que nas práticas do primeiro e segundo estágios, ou seja, as práticas deste estágio são menos utilizadas que as práticas do primeiro e segundo estágios.

Tabela 23 – Frequência do grau de utilização das práticas de controladoria do terceiro estágio

Práticas de Controladoria	Não Utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR	Total
Análise da Terceirização	16,4%	46,6%	24,7%	12,3%	0%	100%
Open Book Accounting	49,3%	16,4%	13,7%	2,7%	17,8%	100%
Método de Custeio ABC	54,8%	16,4%	16,4%	9,6%	2,7%	100%
Método de Custeio Kaizen	75,3%	8,2%	8,2%	1,4%	6,8%	100%
Método de Custeio Meta	57,5%	8,2%	16,4%	13,7%	4,1%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 24 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao grau de utilização das práticas de controladoria do quarto estágio do IFAC. As práticas deste estágio mais utilizadas são: análise da cadeia de valor e indicadores-chave de performance. Já as menos utilizadas são: teoria das restrições, *balanced scorecard* e sistema de gestão econômica. Também neste estágio os graus de utilização das práticas mais utilizadas são menores e os das menos utilizadas são maiores do que nas práticas do primeiro e segundo estágios.

Tabela 24 – Frequência do grau de utilização das práticas de controladoria do quarto estágio

Práticas de Controladoria	Não Utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR	Total
Análise da Cadeia de Valor	16,4%	28,8%	42,5%	11%	1,4%	100%
<i>Balanced Scorecard</i>	41,1%	27,4%	16,4%	13,7%	1,4%	100%
Gestão Baseada em Valor	27,4%	32,9%	27,4%	4,1%	8,2%	100%
Gestão Interorganizacional de Custos	39,7%	20,5%	17,8%	13,7%	8,2%	100%
Indicadores-chave de Performance	8,2%	12,3%	38,4%	41,1%	0%	100%
Sistema de Gestão Econômica	39,7%	28,8%	13,7%	11%	6,8%	100%
Teoria das Restrições	41,1%	34,2%	6,8%	2,7%	15,1%	100%
Valor Econômico Adicionado	19,2%	42,5%	23,3%	13,7%	1,4%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar em conjunto o grau de utilização das práticas de controladoria referentes aos quatro estágios do IFAC, verifica-se que as práticas de controladoria mais utilizadas são:

- a) orçamento operacional;
- b) avaliação de desempenho;
- c) planejamento tributário;
- d) análise do retorno sobre investimento;
- e) indicadores-chave de *performance*;
- f) análise do valor presente;
- g) e orçamento de capital.

Já as práticas menos utilizadas foram:

- a) método de custeio kaizen;
- b) teoria das restrições;
- c) método de custeio ABC;
- d) sistema de gestão econômica;
- e) *balanced scorecard*;
- f) *open book accounting*;
- g) e método de custeio meta.

Após análise conjunta dos quatro estágios, constata-se que das práticas mais utilizadas do terceiro e quarto estágios somente a prática indicadores-chave de performance é uma das práticas mais utilizadas pelas empresas.

De acordo com os critérios do IFAC para classificação das práticas de controladoria por estágios, verifica-se que as práticas mais utilizadas pelas empresas da amostra pertencem ao primeiro e segundo estágios. A exceção é para prática indicadores-chave de performance que pertence ao quarto estágio. Já as práticas de controladoria menos utilizadas pertencem ao terceiro e quarto estágios. Com base nos critérios do IFAC, constata-se que as empresas da amostra possuem o foco na determinação do custo e controle financeiro, e na prestação de informação para o controle e planejamento.

Os resultados da pesquisa realizada por Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010) junto às empresas de manufatura de grande porte da Grécia apontam algumas semelhanças com a presente pesquisa. Nas empresas da Grécia, a prática retorno sobre investimento como instrumento de avaliação de desempenho obteve um maior índice de adoção e as práticas custeio baseado em atividades, custeio meta e *balanced scorecard* como avaliação de desempenho obtiveram menor índice de adoção.

Outras semelhanças são encontradas nos resultados da pesquisa realizada por Soutes (2006) junto as 500 maiores empresas do Brasil listadas no Anuário Melhores e Maiores da revista Exame e as empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPEC-API-SERASA que apontam: baixo índice de adoção para o custeio kaizen e custeio baseado em atividades e alto índice de adoção para a prática de orçamento.

Um ponto a ser ressaltado é o grau de utilização do método de custeio absorção, pois com base na sua finalidade de atender a legislação fiscal e societária esperava-se um maior grau de utilização desse método. O fato de a maioria dos respondentes ser da área de controladoria pode prescindir a utilização desse método para esses profissionais devido aos critérios de rateio arbitrários que não auxiliam adequadamente no processo de controle de gestão das empresas. Caso os respondentes fossem de outras áreas da contabilidade, principalmente as destinadas a atender as finalidades fiscais, provavelmente o grau de utilização seria diferente.

4.4 ANÁLISE QUANTITATIVA POR GRUPOS DE EMPRESAS

Para esta seção primeiramente foi realizada a análise de consistência do questionário através do Alfa de Cronbach. Posteriormente, a análise de *cluster*, na qual foram utilizadas as variáveis referentes aos fatores contingenciais e as variáveis de desempenho para agrupar as empresas. Na sequência, são apresentadas as médias e as medianas referentes às variáveis de desempenho e ao fator porte, as frequências referentes às características dos fatores contingenciais e aos graus de utilização das práticas de controladoria obtidas entre os *clusters*. Por último são apresentadas a interpretação dos resultados e a comparação com outros estudos.

O valor do Alfa de Cronbach obtido para todo questionário foi de 0,877. Valor este superior ao coeficiente mínimo indicado por Hair et al. (2005a).

Os valores das variáveis de desempenho e do fator contingencial porte foram obtidos a partir dos dados divulgados pelo Anuário Valor 1000, que baseia-se nas informações publicadas pelas empresas.

A rentabilidade do patrimônio líquido foi obtida da relação entre o resultado líquido e o patrimônio líquido do final de exercício, em porcentagem.

O Anuário Valor 1000 não divulga os valores da variável rentabilidade do ativo. Entretanto, divulga os valores do lucro da atividade que equivale ao lucro operacional e do ativo total de acordo com o balanço patrimonial das empresas. Nesta pesquisa, calculou-se a variável rentabilidade do ativo através da relação entre o lucro operacional e o ativo total multiplicado por 100.

A lucratividade foi calculada pela razão entre o lucro líquido e a receita líquida. O Anuário Valor 1000 denomina essa variável de margem líquida.

Através da análise de *cluster* foram formados três agrupamentos de empresas. Para o processamento da análise foi adotado o método hierárquico e, como medida de dissimilaridade, foi utilizada a distância euclidiana ao quadrado.

A análise descritiva das variáveis de desempenho e do fator contingencial porte foi realizada através de médias e medianas, por serem variáveis quantitativas. Já a análise descritiva das variáveis categóricas referentes aos fatores contingenciais: ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia, e as referentes às práticas de controladoria foi realizada através de frequências relativas.

4.4.1 Variáveis de Desempenho por Grupos de Empresas

A Tabela 25 apresenta as médias e as medianas das variáveis de desempenho rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo bruto e lucratividade, em cada *cluster* formado.

Tabela 25 – Variáveis de desempenho

Variáveis de Desempenho	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor p*
Rentabilidade do patrimônio líquido				
Médias	12,2	8,6	24,0	0,022
Medianas	14,1	9,2	21,1	0,038
Rentabilidade do ativo bruto				
Médias	10,7	5,7	16,5	0,005
Medianas	6,6	4,3	14,9	0,161
Lucratividade				
Médias	5,3	3,3	14,5	0,009
Medianas	8,6	3,6	15,3	0,140

* Valor p para os testes Kruskal-Wallis e o da Mediana – com nível de significância de 10%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor p do teste Kruskal-Wallis, verifica-se que as médias dos *clusters* são estatisticamente diferentes para as três variáveis de desempenho analisadas. Já para o teste da Mediana somente a variável rentabilidade do patrimônio líquido apresenta diferenças significativas entre as medianas.

O *Cluster 1* apresenta um desempenho intermediário nas três variáveis analisadas e contempla 17 empresas. Os setores que se destacam nesse *cluster* são: construção e engenharia, química e petroquímica, têxtil, couro e vestuário, e transporte e logística.

O *Cluster 2* apresenta o menor desempenho nas três variáveis analisadas e contempla 44 empresas. Os setores que se destacam nesse *cluster* são: agropecuária, alimentos, papel e celulose, serviços especializados, comércio atacadista e exterior, comércio varejista, metalurgia e siderurgia, química e petroquímica, materiais de construção e decoração, e transporte e logística.

O *Cluster 3* apresenta o maior desempenho nas três variáveis analisadas e contempla nove empresas. Neste *cluster* somente o setor de transporte e logística possui mais de uma empresa. Os outros sete setores desse *cluster* possuem somente uma empresa.

4.4.2 Fatores Contingenciais por Grupos de Empresas

Nesta subseção são apresentadas as tabelas com as frequências dos fatores ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia, as médias e as medianas do fator porte. Também são mencionadas as diferenças estatísticas significativas encontradas entre os *clusters*. A interpretação dessas diferenças é apresentada posteriormente no tópico referente à interpretação dos resultados e comparação com outros estudos.

4.4.2.1 Ambiente

A Tabela 26 apresenta a frequência relativa do fator ambiente para cada um dos *clusters* formados.

Tabela 26 – Frequência do fator ambiente

Descrição	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor p*
Indique o nível de:				
Estabilidade do ambiente				
Muito estável ou estável	11,8%	31,8%	11,1%	0,248
Dinâmico ou muito dinâmico	88,2%	68,2%	88,9%	
Diversidade do mercado				
Muito uniformizado ou uniformizado	5,9%	36,4%	55,6%	0,010
Diversificado ou muito diversificado	94,1%	63,6%	44,4%	
Complexidade do ambiente				
Muito simples ou simples	0,0%	13,6%	11,1%	0,231
Complexo ou muito complexo	100,0%	86,4%	88,9%	
Hostilidade do ambiente				
Muito amigável ou amigável	6,3%	43,9%	62,5%	0,004
Hostil ou muito hostil	93,8%	56,1%	37,5%	

* Valor p para o teste Exato de Fisher – com nível de significância de 10%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor p do teste Exato de Fisher, verifica-se haver diferenças estatísticas significativas entre as proporções dos *clusters* para as dimensões diversidade do mercado e hostilidade do ambiente.

4.4.2.2 Estratégia

A Tabela 27 apresenta a frequência relativa do fator estratégia para cada um dos *clusters* formados.

Tabela 27 – Frequência do fator estratégia

Descrição	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor p*
Em relação à oferta de produtos/serviços e penetração no mercado sua empresa procura:				
Focar em produtos/serviços e mercados no qual já atuam				
Concordo ou concordo totalmente	88,2%	81,8%	100,0%	0,485
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos/serviços				
Discordo totalmente ou discordo	0,0%	31,0%	62,5%	0,001
Concordo ou concordo totalmente	100,0%	69,0%	37,5%	
Atender novos mercados e oferecer novos produtos/serviços após demonstração da sua viabilidade				
Concordo ou concordo totalmente	100,0%	88,1%	55,6%	0,08

* Valor p para o teste Exato de Fisher – com nível de significância de 10%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor p do teste Exato de Fisher, verifica-se haver diferenças estatísticas significativas entre as proporções dos *clusters* para a estratégia do tipo prospectora e analista.

4.4.2.3 Estrutura

A Tabela 28 apresenta a frequência relativa do fator estrutura para cada um dos *clusters* formados.

Tabela 28 – Frequência do fator estrutura

Descrição	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor p*
Qual o grau de autoridade delegada aos gestores em decisões estratégicas, tais como desenvolvimento de novos produtos/serviços e escolha de relevantes investimentos?				
Não há delegação ou delega pouco	37,5%	54,5%	33,3%	0,379
Delega muito ou delega plenamente	62,5%	45,5%	66,7%	
Qual o nível de especificação dos cargos e das tarefas na empresa?				
Não há especificação ou pouco especificado	6,3%	29,5%	0,0%	0,057
Muito especificado ou especificado plenamente	93,8%	70,5%	100,0%	
Qual o nível de formalização dos direitos, deveres e obrigações dos funcionários de sua empresa?				
Não há formalização ou pouco formalizado	23,5%	27,3%	11,1%	0,718
Muito formalizado ou formalizado plenamente	76,5%	72,7%	88,9%	
As principais decisões operacionais são tomadas?				
Pela diretoria ou pelos gerentes	94,1%	90,9%	100,0%	1,00
Pelos encarregados ou por funcionários de nível hierárquico menor	5,9%	9,1%	0,0%	

* Valor p para o teste Exato de Fisher – com nível de significância de 10%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor p do teste Exato de Fisher, verifica-se haver diferenças estatísticas significativas entre as proporções dos *clusters* para o fator estrutura o nível de especificação dos cargos e das tarefas na empresa.

4.4.2.4 Tecnologia

A Tabela 29 apresenta a frequência relativa do fator tecnologia para cada um dos *clusters* formados.

Tabela 29 – Frequência do fator tecnologia

Descrição	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor p*
Qual o nível de rotina dos processos desenvolvidos por sua empresa?				
Não há rotina ou pouco rotineiro	25,0%	27,3%	0,0%	0,234
Muito rotineiro ou plenamente rotineiro	75,0%	72,7%	100,0%	
Qual o nível de complexidade dos processos desenvolvidos por sua empresa?				
Não há complexidade ou pouco complexo	0,0%	34,1%	0,0%	0,002
Muito complexo ou plenamente complexo	100,0%	65,9%	100,0%	
Qual o nível de padronização dos processos desenvolvidos por sua empresa?				
Não há padronização ou pouco padronizado	41,2%	37,2%	11,1%	0,288
Muito padronizado ou plenamente padronizado	58,8%	62,8%	88,9%	
Em relação ao número e a finalidade da tecnologia adotada no desenvolvimento dos processos, a sua empresa adota:				
Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos				
Discordo totalmente ou discordo	75,0%	35,0%	33,3%	0,023
Concordo ou concordo totalmente	25,0%	65,0%	66,7%	
Mais de um núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderadas nos processos				
Discordo totalmente ou discordo	43,8%	47,5%	62,5%	0,764
Concordo ou concordo totalmente	56,3%	52,5%	37,5%	
Múltiplos núcleos de tecnologias com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos				
Discordo totalmente ou discordo	23,5%	65,0%	87,5%	0,003
Concordo ou concordo totalmente	76,5%	35,0%	12,5%	

* Valor p para o teste Exato de Fisher – com nível de significância de 10%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor p do teste Exato de Fisher, verifica-se haver diferenças estatísticas significativas entre as proporções dos *clusters* para o nível de complexidade dos processos e, para os núcleos de tecnologia que visam à maior eficiência, e para os que buscam inovação e flexibilidade nos processos.

4.4.2.5 Porte

A Tabela 30 apresenta as médias e as medianas para o fator porte em cada *cluster* formado. Nesta pesquisa, foi utilizado o valor do ativo total (em milhões) pelo Anuário Valor 1000, como critério para definição do porte da empresa.

Tabela 30 – Médias e medianas do fator porte

Fator Porte	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor p*
Médias	1975,4	1697,0	8778,3	0,258
Medianas	1031,1	670,2	1224,3	0,491

* Valor p para os testes Kruskal-Wallis e o da Mediana – com nível de significância de 10%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor p do teste Kruskal-Wallis e do teste da Mediana, verifica-se que as médias e as medianas dos *clusters* são estatisticamente iguais para o ativo total das empresas.

4.4.3 Práticas de Controladoria por Grupos de Empresas

Nesta subseção são apresentadas as tabelas com as frequências referentes ao grau de utilização das práticas de controladoria por estágios de cada um dos *clusters* formados. Também são mencionadas as diferenças estatísticas significativas encontradas. A interpretação dessas diferenças é apresentada posteriormente no tópico referente à interpretação dos resultados e comparação com outros estudos.

Para apresentação das práticas de controladoria, foi utilizado o critério do somatório das frequências das alternativas Não utiliza e Utiliza pouco para classificação denominada Não utiliza. Já para classificação Utiliza foi utilizado o critério do somatório das frequências das alternativas Utiliza muito e Utiliza plenamente.

4.4.3.1 Práticas de Controladoria do Primeiro Estágio

Na Tabela 31 são apresentadas as frequências do grau de utilização das práticas de controladoria do primeiro estágio em cada um dos *clusters*. As

práticas deste estágio de acordo com o IFAC buscam a determinação dos custos e a obtenção do controle financeiro.

Considerando que na maioria das práticas houve maior proporção para a classificação Utiliza, na Tabela 31 é apresentada apenas essa classificação.

Tabela 31 – Práticas de controladoria do primeiro estágio

Práticas de Controladoria	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor p*
Análise do Retorno Sobre Investimento	94,1%	77,3%	100,0%	0,130
Custeio por absorção	76,5%	68,2%	66,7%	0,804
Custeio direto	64,7%	62,8%	77,8%	0,763
Custeio padrão	70,6%	37,2%	55,6%	0,061
Custeio variável	64,7%	46,5%	55,6%	0,416

* Valor p para o teste Exato de Fisher – com nível de significância de 10%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor p do teste Exato de Fisher verifica-se que há diferenças estatísticas significativas entre os *clusters* somente para o custeio padrão.

4.4.3.2 Práticas de Controladoria do Segundo Estágio

Na Tabela 32 são apresentadas as frequências do grau de utilização das práticas de controladoria do segundo estágio em cada um dos *clusters*. Segundo o IFAC, as práticas deste estágio visam fornecer informações para o planejamento e controle. Para as práticas deste estágio também é apresentada apenas a classificação Utiliza.

Tabela 32 – Práticas de controladoria do segundo estágio

Práticas de Controladoria	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor p*
Análise CVL	76,5%	76,2%	55,6%	0,408
Análise do valor presente	94,1%	72,7%	88,9%	0,153
Avaliação de desempenho	100,0%	95,3%	100,0%	1,000
Controle interno na proteção de ativos	87,5%	59,1%	55,6%	0,096
Planejamento tributário	88,2%	86,4%	100,0%	0,745
Preço de transferência	58,8%	43,2%	22,2%	0,212
Orçamento de capital	94,1%	68,3%	100,0%	0,028
Orçamento operacional	94,1%	97,7%	100,0%	0,608

* Valor p para o teste Exato de Fisher – com nível de significância de 10%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor p do teste Exato de Fisher, verifica-se haver diferenças estatísticas significativas entre os *clusters* para o grau de utilização do controle interno na proteção de ativos e do orçamento de capital.

4.4.3.3 Práticas de Controladoria do Terceiro Estágio

Na Tabela 33 são apresentadas as frequências de utilização das práticas de controladoria do terceiro estágio em cada um dos *clusters*. De acordo com o IFAC, as práticas deste estágio objetivam reduzir os desperdícios de recursos no processo operacional.

Considerando que para as práticas dos primeiro e segundo estágios foi apresentada apenas a classificação Utiliza, as práticas deste estágio também são apresentadas dessa forma.

Tabela 33 – Práticas de controladoria do terceiro estágio

Práticas de Controladoria	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor P*
Análise da terceirização (<i>Outsourcing</i>)	47,1%	34,1%	44,4%	0,594
<i>Open book accounting</i>	14,3%	22,9%	25,0%	0,806
Custeio ABC	29,4%	19,0%	55,6%	0,081
Custeio Kaizen	6,3%	12,2%	12,5%	0,860
Custeio meta	64,7%	23,8%	12,5%	0,004

* Valor p para o teste Exato de Fisher – com nível de significância de 10%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor p do teste Exato de Fisher, verifica-se haver diferenças estatísticas significativas entre os *clusters* para o grau utilização do custeio ABC e do custeio meta.

4.4.3.4 Práticas de Controladoria do Quarto Estágio

Para as práticas deste estágio, também foi utilizada a classificação Utiliza. Na tabela 34, são apresentadas as frequências de utilização das práticas do quarto estágio em cada um dos *clusters*. Segundo o IFAC, estas práticas visam criar valor por meio do uso de recursos.

Tabela 34 – Práticas de controladoria do quarto estágio

Práticas de Controladoria	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor p*
Análise da cadeia de valor	70,6%	51,2%	55,6%	0,462
<i>Balanced Scorecard</i>	41,2%	27,9%	33,3%	0,606
Gestão baseada em valor	57,1%	29,3%	33,3%	0,205
Gestão interorganizacional de custos	43,8%	32,5%	37,5%	0,801
Indicadores-chave de desempenho	82,4%	81,8%	77,8%	1,000
Sistema de gestão econômica	42,9%	21,4%	33,3%	0,249
Teoria das restrições	14,3%	10,5%	14,3%	0,856
Valor econômico adicionado	52,9%	23,3%	88,9%	0,000

* Valor p para o teste Exato de Fisher – com nível de significância de 10%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor p do teste Exato de Fisher, verifica-se haver diferenças estatísticas significativas entre os *clusters* para o grau de utilização do valor econômico adicionado.

4.4.4 Interpretação dos Resultados e Comparação com Outros Estudos

A Tabela 35 apresenta os resultados das variáveis que tiveram diferenças significativas entre os *clusters* formados. Na sequência, os resultados são comparados com outros estudos.

Tabela 35 – Principais resultados dos *clusters* formados

Categorias/Variáveis de Pesquisa		Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3
Desempenho	Rentabilidade do patrimônio líquido (média)	12,2	8,6	24,0
	Rentabilidade do patrimônio líquido (mediana)	14,1	9,2	21,1
	Rentabilidade do ativo bruto (média)	10,7	5,7	16,5
Fator Ambiente	Lucratividade (média)	5,3	3,3	14,5
	Nível de diversidade do mercado	94,1%	63,1%	44,4%
	Nível de hostilidade do ambiente	93,8%	56,1%	37,5%
Fator Estratégia	Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos/serviços	100,0%	69,0%	37,5%
	Atender novos mercados e oferecer novos produtos/serviços após demonstração da sua viabilidade	100,0%	88,1%	55,6%
Fator Estrutura	Nível de especificação dos cargos e tarefas da empresa	93,8%	70,5%	100,0%
	Nível de complexidade dos processos	100,0%	65,9%	100,0%
Fator Tecnologia	Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos	25,0%	65,0%	66,7%
	Múltiplos núcleos de tecnologias com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos	76,5%	35,0%	12,5%
	Práticas de controladoria do primeiro estágio: Custeio padrão	70,6%	37,2%	55,6%
Práticas de Controladoria	Práticas de controladoria do segundo estágio: Controle Interno na Proteção de Ativos	87,5%	59,1%	55,6%
	Práticas de controladoria do segundo estágio: Orçamento de Capital	94,1%	68,3%	100,0%
	Práticas de controladoria do terceiro estágio: Custeio ABC	29,4%	19,0%	55,6%
	Práticas de controladoria do terceiro estágio: Custeio Meta	64,7%	23,8%	12,5%
	Práticas de controladoria do quarto estágio: Valor Econômico Adicionado	52,9%	23,3%	88,9%

Fonte: Dados da pesquisa

4.4.4.1 Interpretação dos Resultados do *Cluster 1*

As empresas deste *cluster* apresentam um desempenho médio para as três variáveis de desempenho abordadas nesta pesquisa: rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo bruto e lucratividade.

Quanto ao fator ambiente, apresentam os maiores níveis de diversidade e hostilidade do ambiente e quanto à estratégia apresentam maior grau de concordância para estratégias do tipo prospectora e analista.

A adoção da estratégia do tipo prospectora pode ser uma resposta aos níveis do ambiente, pois ambientes mais competitivos demandam novas oportunidades de mercado.

Quanto ao fator estrutura, apresentam um alto nível de especificação dos cargos e das tarefas, que é uma característica da estrutura mecanicista. Entretanto, esta estrutura não é adequada para estratégia prospectora adotada pelas empresas deste *cluster*, pois, segundo Miles et al. (1978), a estrutura mecanicista é adequada para empresas que adotam a estratégia defensora.

Quanto ao fator tecnologia, apresentam um alto nível de complexidade dos processos que é condizente com as respostas relativas aos núcleos de tecnologia que buscam inovação e flexibilidade dos processos, e com o maior grau de concordância para estratégia do tipo prospectora, mas não é condizente com o nível de especificação dos cargos e tarefas característica da estrutura mecanicista.

Quanto à prática de controladoria custeio padrão, o maior grau de adoção desta prática não é condizente com a estratégia prospectora e com os núcleos de tecnologia que visam obter inovação e flexibilidade nos processos adotados pelas empresas deste *cluster*. A busca pela eficiência está associada ao controle de custo e, dessa forma, o maior grau de adoção do custeio padrão seria mais adequado para estratégia defensora.

Já quanto à prática controle interno na proteção de ativos, as empresas deste *cluster* apresentam o maior grau de adoção. Considerando que as empresas do *Cluster 3* apresentam o menor grau de adoção desta prática, esses diferentes graus de adoção podem ser decorrentes dos diferentes níveis de ambiente das empresas destes *clusters*, pois as empresas deste *cluster* apresentam os maiores níveis de diversidade e hostilidade do ambiente e as do *Cluster 3* apresentam os menores níveis.

O alto grau de utilização do orçamento de capital pode ser decorrente da complexidade dos processos e do nível de hostilidade do ambiente dessas empresas. Segundo Hansen e Van der Stede (2004), em empresas com essas

características o orçamento auxilia na comunicação de metas e formação de estratégias.

O maior grau de adoção do custeio meta é incoerente com a estratégia adotada, pois, de acordo com Miles et al. (1978), as empresas com esse tipo de estratégia do tipo prospectora focam em novos mercados e fornecimento de novos produtos e serviços mesmo que essas atividades não sejam tão rentáveis.

Ressalta-se que o desempenho das empresas deste *cluster* pode ter sido impactado pelos fatores ambiente e estrutura, e pelos graus de adoção das práticas custeio padrão e meta. Estas empresas apresentam os maiores níveis de diversidade e hostilidade do ambiente. A estrutura adotada por elas não é adequada para sua tecnologia e para estratégia prospectora, o que caracteriza uma falta de ajuste. Já os maiores graus de adoção dos custeios padrão e meta são incoerentes com a estratégia prospectora adotada pelas empresas.

O seu desempenho também pode ter sido impactado pelo fato de as empresas não possuírem o foco na eficiência, visto que empresas com estratégia do tipo prospectora priorizam a inovação no desenvolvimento de produtos e mercado. Prioridade esta às vezes até mais importante que a sua rentabilidade. (MILES et al., 1978).

Quanto aos ajustes entre os fatores contingenciais e a prática adotada que podem ter auxiliado para que as empresas tivessem um desempenho intermediário, constata-se o ajuste entre os níveis do ambiente e a estratégia prospectora, entre esta e a tecnologia e o alto grau de adoção do orçamento de capital.

4.4.4.2 Interpretação dos Resultados do *Cluster 2*

As empresas deste *cluster* apresentam o menor desempenho para as três variáveis analisadas.

O nível de desempenho das empresas pode ser decorrente do desajuste entre o fator estratégia com os fatores estrutura e tecnologia, pois se há um nível médio de concordância para estratégia do tipo prospectora esperava-se um menor nível de especificação dos cargos e tarefas, e um maior grau de concordância para os múltiplos núcleos de tecnologia com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos, o que não ocorreu. Outra incoerência

que pode ter influenciado no desempenho é constatada ao analisar o nível de complexidade dos processos e os núcleos de tecnologia adotados, pois se há complexidade nos processos esperava-se um nível maior de concordância para os múltiplos núcleos de tecnologia.

Quanto à influência das práticas adotadas pelas empresas, os menores graus de adoção do orçamento de capital e do valor econômico adicionado podem ter impactado na variável de desempenho rentabilidade do ativo bruto e da rentabilidade do patrimônio líquido respectivamente.

Segundo Atkinson et al. (2011) o orçamento de capital possibilita às empresas avaliar os investimentos em ativos e os seus métodos permitem comparar o retorno desses investimentos. No que tange ao valor econômico adicionado, Ehrbar (1999) afirma que esta prática possibilita que os gestores avaliem quais decisões podem contribuir para o aumento do lucro econômico e gerar maior riqueza aos sócios da empresa. Dessa forma, maiores graus de adoção dessas práticas talvez pudessem proporcionar um maior desempenho para essas empresas.

4.4.4.3 Interpretação dos Resultados do *Cluster 3*

As empresas deste *cluster* apresentam o maior desempenho para as três variáveis analisadas.

Quanto ao fator ambiente, apresentam os menores níveis de diversidade e hostilidade do ambiente, e quanto à estratégia apresenta os menores graus de concordância para estratégias do tipo prospectora e analista.

A menor concordância para estratégia do tipo prospectora pode ter sido influenciada pelo fato das empresas atuarem em ambientes menos competitivos que não necessitam muito de inovação nos produtos e serviços, o que denota um ajuste entre os níveis de ambiente e a estratégia.

Quanto à estrutura, as empresas deste *cluster* apresentam o maior nível de especificação dos cargos e tarefas, característica de uma estrutura mecanicista, que é coerente com os menores níveis de diversidade e hostilidade do ambiente.

Quanto ao fator tecnologia, o alto nível de complexidade dos processos destas empresas não é coerente com o grau de concordância para o núcleo de

tecnologia que visa à maior eficiência nos processos, pois a eficiência está relacionada ao controle dos custos e a complexidade dificulta esse controle.

Quanto às práticas de controladoria, o menor grau de adoção do controle interno na proteção de ativos, pode ser decorrente dos menores níveis de diversidade e hostilidade do ambiente.

O maior grau de adoção do custeio ABC é coerente com o nível de concordância para o núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência que está relacionada ao controle dos custos. Já o menor grau de adoção do custeio meta não condiz com a busca pela eficiência, pois considerando essa busca esperava-se maior grau de adoção dessa prática para o controle dos custos que, segundo Ax, Greve e Nilsson (2008), baseia-se no mercado para definir os custos do processo produtivo.

Os maiores graus de adoção do orçamento de capital e do valor econômico adicionado podem ter contribuído para os maiores níveis de desempenho nas variáveis rentabilidade do ativo bruto e rentabilidade do patrimônio líquido respectivamente.

O desempenho das empresas deste *cluster* pode ter sido favorecido pelos níveis de diversidade e hostilidade do ambiente, visto que entre os três *clusters* é o que apresenta os menores níveis para essas dimensões do ambiente.

O ajuste entre os níveis de diversidade e hostilidade do ambiente e o menor grau de concordância para estratégia do tipo prospectora, entre os níveis do ambiente e o maior nível de especificação dos cargos e tarefas e entre o menor grau de concordância para estratégia do tipo prospectora e o menor grau de concordância para os múltiplos núcleos de tecnologia que objetivam a inovação e flexibilidade, podem ter contribuído para o desempenho das empresas deste *cluster*.

Constata-se que mesmo diante da incoerência entre a complexidade dos processos e os núcleos de tecnologia e da falta de ajuste entre o fator tecnologia e a adoção do custeio meta, as empresas alcançaram o maior nível de desempenho que pode ser decorrente das dimensões do ambiente, dos ajustes entre os fatores mencionados no parágrafo anterior, da adoção do orçamento de capital e do valor econômico adicionado.

4.4.4.4 Comparação dos Resultados com Outros Estudos

Nesta seção são comparados os resultados desta pesquisa com outros estudos.

Ao analisar o tipo de estratégia adotada pelas empresas do *Cluster 1* contata-se semelhança com o resultado encontrado por Baines e Langfield-Smith (2003) no qual confirmaram que empresas que atuam em ambientes mais competitivos adotam estratégia de diferenciação, pois nesta pesquisa as empresas desse *cluster* enfrentam esse tipo de ambiente e seguem a estratégia do tipo prospectora que possui relação com a estratégia de diferenciação por focar na inovação de produtos e serviços. Um outro resultado desse estudo não teve semelhança com os resultados desta pesquisa, pois Baines e Langfield-Smith (2003) constataram que empresas que adotam estratégia de diferenciação terão maior grau de adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. Todavia, nesta pesquisa as empresas do *Cluster 1* possuem grau médio de adoção das práticas custo meta e Valor Econômico Adicionado relacionadas ao terceiro e quarto estágios do IFAC que são consideradas práticas avançadas.

Ao analisar o nível de hostilidade do ambiente e o grau de adoção do orçamento de capital pelas empresas do *Cluster 1*, contata-se haver semelhança com o resultado encontrado por Chenhall (2003), o qual identificou que quanto maior a hostilidade do ambiente maior ênfase será dada aos orçamentos tradicionais.

Ao comparar o estudo de Jermias e Gani (2004) com a presente pesquisa, constata-se que os resultados são divergentes, pois estes autores verificaram existir uma associação positiva entre o grau de ajuste contingente e eficácia das unidades de negócios que adotam estratégia de diferenciação do produto, mas nesta pesquisa o *Cluster 1* que possui bom ajuste contingente entre ambiente, estratégia do tipo prospectora que e tecnologia apresentou um desempenho intermediário. Outro resultado que diverge é referente à associação positiva entre o grau de ajuste contingente e eficácia das unidades de negócio que adotam estratégia de liderança em custo, pois neste estudo as empresas do *Cluster 3* que possuem médio grau de concordância para o núcleo de tecnologia que visa à eficiência relacionado a estratégia de liderança em custo e não possuem um bom ajuste no fator tecnologia, possuem o maior desempenho.

O uso da estratégia prospectora para empresas do *Cluster 1* desta pesquisa, que atuam em um ambiente mais competitivo (alto nível de diversidade de mercado e hostilidade do ambiente), apresenta semelhança com o estudo de Guerra (2007), que constatou o uso de estratégia de diferenciação para um ambiente mais competitivo.

Ao analisar os resultados do estudo de Abdel-Kader e Luther (2008), constata-se uma semelhança referente à hipótese não confirmada por esses autores de que empresas que adotam estratégia de diferenciação utilizam práticas de contabilidade gerencial mais avançadas do que as que adotam estratégia de liderança em custo, pois nesta pesquisa foi constatado que as empresas do *Cluster 1* que adotam estratégia prospectora possuem médio grau de adoção para práticas custo meta e valor econômico adicionado que são consideradas práticas avançadas.

Ao comparar o desempenho das empresas do *Cluster 1* que adotam estratégia do tipo prospectora, verifica-se que este desempenho diverge do resultado do estudo de Espejo (2008) no qual constatou que indústrias paranaenses que buscaram diferenciar seus produtos e serviços em relação aos seus concorrentes constataram influência dessa decisão no seu desempenho.

O Quadro 5 apresenta o resumo das semelhanças e diferenças encontradas entre a presente pesquisa com estudos relacionados.

Quadro 5 – Comparação dos resultados desta pesquisa com estudos relacionados

Outros estudos	Resultados desta pesquisa	
	Semelhanças	Diferenças
Baines e Langfield-Smith (2003)	Empresas que atuam em ambientes mais competitivos adotam estratégia de diferenciação, nesta pesquisa representa pela estratégia do tipo prospectora.	Empresas que adotam estratégia de diferenciação terão maior grau de adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.
Chenhall (2003)	Quanto maior a hostilidade do ambiente maior ênfase será dada aos orçamentos tradicionais, nesta pesquisa foi dada ênfase ao orçamento de capita.	_____
Jermias e Gani (2004)	_____	Associação positiva, ajuste contingente e eficácia das unidades de negócios que adotam estratégia de diferenciação do produto Associação positiva entre o grau de ajuste contingente e eficácia das unidades de negócio que adotam estratégia de liderança em custo, nesta pesquisa representada pela estratégia do tipo defensora .
Guerra (2007)	O uso de estratégia de diferenciação para um ambiente mais competitivo.	_____
Abdel-Kader e Luther (2008)	Hipótese não confirmada de que empresas que adotam estratégia de diferenciação utilizam práticas de contabilidade gerencial mais avançadas do que as que adotam estratégia de liderança em custo.	_____
Espejo (2008)	_____	Empresas que buscaram diferenciar seus produtos e serviços constataram influência dessa decisão no seu desempenho.

Fonte: Com base nos dados desta pesquisa e nos estudos relacionados

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Neste capítulo são apresentadas a conclusão e as recomendações para pesquisas futuras.

5.1 CONCLUSÃO

Esta pesquisa procurou analisar sob a ótica da teoria da contingência as práticas de controladoria adotadas por empresas atuantes no Brasil. Buscou-se levantar as práticas adotadas pelas empresas, identificar as características dos fatores contingenciais presentes nas empresas: ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte, identificar os valores das variáveis de desempenho: rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo bruto e lucratividade, e analisar a relação entre as práticas, os fatores contingenciais e o desempenho das empresas.

Constatou-se que as práticas de controladoria mais adotadas são: orçamento operacional, avaliação de desempenho, planejamento tributário, análise do retorno sobre investimento, indicadores-chave de *performance*, análise do valor presente e orçamento de capital. Já as práticas menos utilizadas são: custeio kaizen, teoria das restrições, custeio ABC, sistema de gestão econômica, *balanced scorecard*, *open book accounting* e custeio meta.

Considerando as práticas de controladoria adotadas pelas empresas constata-se que, de acordo com os critérios do IFAC, as empresas da amostra possuem o foco na determinação dos custos e no controle financeiro, e na prestação de informação para o controle e planejamento.

Quanto à identificação dos fatores contingenciais presente nas organizações, constatou-se que os ambientes da maioria das empresas são marcados pelo dinamismo, diversidade, complexidade e hostilidade. Não há uma estratégia predominante entre as empresas e com base no conceito de adaptação organizacional (estratégia e tecnologia), constatou-se que a estratégia do tipo defensora é a mais adequada para maioria das empresas. A estrutura é mecanicista com cargos e tarefas muito especificados, formalização dos direitos, deveres e obrigações dos funcionários, centralização das decisões operacionais em nível de diretoria e gerência. Os processos são rotineiros, complexos e

padronizados. Possuem núcleos de tecnologia que visam à maior eficiência nos processos. A empresa de menor porte pertence ao setor de petróleo e gás e a de maior porte pertence ao setor de energia elétrica.

Quanto à identificação dos valores das variáveis de desempenho, verificou-se que a empresa com maior rentabilidade do patrimônio líquido e lucratividade pertence ao setor de transporte e logística. Já a empresa com maior rentabilidade do ativo bruto pertence ao setor de têxtil, couro e vestuário.

Através da análise de *cluster*, foram formados três agrupamentos de empresas. Nestes agrupamentos foi possível identificar diferenças significativas para as variáveis de desempenho, as dimensões do ambiente: diversidade do mercado e hostilidade do ambiente, estratégia do tipo prospectora e analista, nível de especificação dos cargos e das tarefas, complexidade dos processos, núcleos de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência, e inovação e flexibilidade nos processos, práticas de controladoria custeio padrão, controle interno na proteção de ativos, orçamento de capital, custeio ABC, custeio meta e valor econômico adicionado.

Não foi identificada diferença significativa para o fator porte.

Ao analisar a relação entre as práticas de controladoria, os fatores contingenciais e o desempenho, constatou-se que o maior desempenho das empresas do *Cluster 3* pode ter sido favorecido pelos níveis de diversidade e hostilidade do ambiente, pelo ajuste entre o fator ambiente e estratégia, entre o ambiente e a estrutura, entre a estratégia e a tecnologia, e pelo grau de adoção do orçamento de capital e do valor econômico adicionado.

O desempenho intermediário obtido pelas empresas do *Cluster 1* pode ter sido impactado pelos níveis de diversidade e hostilidade do ambiente, pela falta de ajuste entre o fator estrutura e tecnologia, entre a estrutura e estratégia, e pelos maiores graus de adoção do custeio meta e padrão que são incoerentes com a estratégia prospectora. Quanto aos ajustes e adoção de práticas que podem ter contribuído para o desempenho intermediário, constata-se o ajuste entre os níveis do ambiente e a estratégia prospectora, entre esta e a tecnologia e o alto grau de adoção do orçamento de capital.

O menor desempenho das empresas do *Cluster 2* pode ser decorrente do desajuste entre o fator estratégia com os fatores estrutura e tecnologia, e pelos

menores graus de adoção do orçamento de capital e do valor econômico adicionado.

Diante dos desempenhos constatados, conclui-se que quanto maior o ajuste entre os fatores contingenciais e destes com a adoção das práticas de controladoria, maior pode ser o desempenho das empresas.

Quanto às limitações desta pesquisa, são apresentadas as seguintes:

- a) amostra não probabilística;
- b) tamanho da amostra;
- c) percepções dos respondentes da área de controladoria.

A amostra não probabilística não permite fazer generalizações empíricas e o tamanho da amostra impossibilita a realização de análise fatorial e a formação de um número maior de *clusters*. As respostas desta pesquisa são baseadas nas percepções dos gestores da área de controladoria que podem ser diferente da percepção de outros gestores.

Apesar de suas limitações, espera-se que esta pesquisa possa trazer contribuições práticas e teóricas. Quanto às contribuições práticas acredita-se que possa fornecer informações aos gestores sobre quais contextos são adotadas determinadas práticas de controladoria. Quanto às contribuições teóricas espera-se:

- a) que a validação das práticas possa ser útil para um consenso sobre práticas de controladoria no meio acadêmico;
- b) e que possa contribuir para diminuir a lacuna existente de pesquisas que abordam de forma ampla tanto práticas de controladoria quanto os fatores contingenciais.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Considerando a natureza da pesquisa, as limitações e evidências encontradas, recomenda-se que sejam realizadas as seguintes pesquisas:

- a) longitudinal, que aborde a adoção de um considerável número de práticas de controladoria em empresas de grande porte e o contexto no qual são adotadas no intuito de analisar e compreender se em determinado período há diferenças no grau de utilização das práticas e nas características do contexto no qual as empresas estão inseridas;
- b) que busque compreender a influência da estratégia adotada por grandes empresas no uso da tecnologia em seus processos e que utilize para coleta de dados o questionário e entrevistas com gestores de algumas dessas empresas;
- c) do tipo estudo de caso múltiplo, que busque analisar a estrutura organizacional de empresas de diferentes setores de atividade com o objetivo de analisar se os setores de atividade influenciam na estrutura organizacional;
- d) do tipo estudo de caso múltiplo, que busque identificar os métodos de custeio utilizados por empresas de diferentes portes e setores de atividade no intuito de verificar se diferentes portes e setores de atividade influenciam no grau de adoção dos métodos de custeio.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, mar. 2008.

AGUIAR, Andson Braga; FREZATTI, Fábio. Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. **REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 1, n. 3, p. 21-44, set./dez. 2007.

AGUIAR, Andson Braga; REZENDE, Amaury José; ROCHA, Welington. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 5, n. 1, p. 66-76, jan./abr. 2008.

AHMAD, M. Munir; DHAFFR, Nasreddin. Establishing and improving manufacturing performance measures. **Robotics and Computer-Integrated Manufacturing**, v. 18, n. 3-4, p. 171-176, jun./aug. 2002.

ANGELAKIS, George; THERIOU, Nikolaos; FLOROPOULOS, Iordanis. Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greece and Finland. **Advances in Accounting**, v. 26, n. 1, p. 87-96, jun. 2010.

ANSOFF, H. Igor; MCDONNELL, Edward J. Implantando a Administração estratégica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AX, Christian; GREVE, Jan; NILSSON, Ulf. The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. **International Journal of Production Economics**, v. 115, n. 1, p. 92-103, set. 2008.

BAINES, Annette; LANGFIELD-SMITH, Kim. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 7-8, p. 675-698, out./nov. 2003.

BARTZ, Daniel; FANFA, Ingrid Pereira; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; KAPPEL, Rodrigo da Silveira. Margem de contribuição como Instrumento de Gestão: aplicação em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios. **ABCustos – Associação Brasileira de Custos**, v. 7, n. 2, p. 68-84, maio/ago. 2012.

BASSAN, Heder; FERREIRA, Geraldo Alves. Melhoria contínua como alavanca para a agregação de valor. ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO – ENEGEP, 30., 2010, São Carlos. **Anais Eletrônicos...** Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Engenharia de Produção – ABEPRO, 2010. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010_TN_STP_113_739_15104.pdf>. Acesso em: 09 set. 2012.

BASTOS, Douglas Dias; NAKAMURA, Wilson Toshiro; DAVID, Marcelino; ROTTA, Uriel Antonio Superti. A relação entre o retorno das ações e as métricas de desempenho: evidências empíricas para as companhias abertas no Brasil. **Revista de Gestão USP**, v. 16, n. 3, p. 65-79, jul./set. 2009.

BASTOS, Paulo Sérgio Siqueira; ALMEIDA, Wagner Augusto. **A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos**: subsidiando a criação de valor público. **Pensar Contábil**, v. 8, n. 31, 2006.

BEUREN, Ilse Maria; FACHINI, Gilson Jobert; NASCIMENTO, Sabrina. Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, a. 7, v. 1, n. 13, p. 35-62, jan./jun. 2010.

BHIMANI, Alnoor; LANGFIELD-SMITH, Kim. Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 1, p. 3-31, mar. 2007.

BLEIL, Claudécir; SOUZA, Marcos Antonio; DIEHL, Carlos Alberto. Mensuração econômica da cadeia interna de valor do segmento madeireiro de pinus: um estudo de caso. **Revista Gestão & Regionalidade**, v. 24, n. 70, maio/ago. 2008.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; NARDI, Paula Carolina Ciampaglia; SILVA, Ricardo Luiz Menezes; BONIZIO, Roni Cléber. Análise das variações orçamentárias para a avaliação de desempenho e de resultado atendendo aos preceitos do GECON: o caso de uma empresa comercial. **FACEF Pesquisa**, v. 11, n. 2, 2008.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em

Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOSCHETTO, Suelen Neves; LÜDERS, Ricardo; NEVES JR, Flávio; ARRUDA, Lúcia Valéria Ramos. Um modelo de otimização da operação de terminais petrolíferos usando a teoria das restrições como pré-processamento. **Pesquisa Operacional**, v. 29, n. 1, p. 1-21, jan./abr. 2009.

BRANDT, Valnir Alberto. A contabilidade gerencial e sua relação com a teoria institucional e a teoria da contingência. **Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 9, n. 17, p. 135-147, 2. sem. 2010.

BRIGNALL, T. J.; FITZGERALD, L.; JOHNSTON, R.; SILVESTRO, R.. Performance measurement in service businesses. **Management Accounting**, p. 34-36, nov. 1991.

BRUNI, Adriano Leal. **A análise contábil e financeiro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. (Série Desvendando as Finanças, v. 4).

BURKERT, Michael; LUEG, Rainer. Differences in the sophistication of value-based management: the role of top executives. **Management Accounting Research**, v. 24, n. 1, p. 3-22, mar. 2013.

CABELLO, Otávio Gomes; PARISI, Cláudio. Análise das práticas de gestão baseada em valor: um estudo de caso em usina açucareira do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, a. 5, v.1, n 9, p. 113-130, jan./jun. 2008.

CADEZ, Simon; GUILDING, Chris. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 7-8, p. 836-863, out./nov. 2008.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues; ROCHA, Wellington. Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. **Reflexão Contábil**, v. 26, n. 3, p. 28-38, set./dez. 2007.

CATELLI, Armando. Sistema de gestão econômica. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999.

CAVALCANTE, Danival Sousa; LUCA, Márcia Martins Mendes; PONTES, Vera Maria Rodrigues; GALLON, Alessandra Vasconcelos. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM & FBOVESPA. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 113-134, jul./set., 2012.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, fev./abr. 2003.

COAD, Alan F.; CULLEN, John. Inter-organisational cost management: towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 4, p. 342-369, dec. 2006.

COGAN, Samuel. Modelo de custeio baseado em atividades aplicado a decisões de produção de curto prazo. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 1, p. 11-27, jan./mar. 2006.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSENZA, José Paulo; ALEGRÍA, Ana Isabel Zardoya; LAURENCEL, Luiz da Costa. Implicações da caracterização principal-agente nas abordagens de preços de transferência. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 3, p. 127-162, jul./set. 2011.

COSTA NETO, Pedro Luiz de Oliveira. **Estatística**. São Paulo: Edgard Blucher, 2002.

CUNHA, Adriano Sergio; SOARES, Thiago Coelho. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 4, n. 3, p. 15-39, set./dez. 2010.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves; MARTINS, Gilberto de Andrade; CORNACHIONE JR, Edgard Bruno. Fatores que são influenciados pelo título de doutor: aplicações da técnica Delphi. **Revista de Informação Contábil**, v. 2, n. 4, p. 38-61, out./dez. 2008.

DAFT, Richard L.; MACINTOSH, Norman B. A new approach to design and use of management information. **California Management Review**, v. XXI, n. 1, p. 82-92, 1978.

DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antonio. Publicações sobre o custeio baseado em atividades (ABC) em congressos brasileiros de custos no período de 1997 a 2006. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v. 19, n. 4, p. 39-57, out./dez. 2008.

DITTADI, Jadir Roberto. Práticas de controladoria adotadas no processo de gestão de instituições de ensino superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina. 2008. 208 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2008.

DRAZIN, Robert; VAN DE VEN, Andrew H. Alternative forms of fit in contingency theory. **Administrative Science Quarterly**, v. 30, p. 514-539, dec. 1985.

DUTRA, Ademar. Metodologias para avaliar o desempenho organizacional: revisão e proposta de uma abordagem multicritério. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, a. 2, v. 1, jan./jun. 2005.

EHRBAR, A. I. **EVA**: valor econômico agregado: a verdadeira chave para criação de riqueza. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

ENSSLIN, Sandra Rolim; COUTINHO, Ivan Gabriel; REINA, Donizete; ROVER, Suliani; RITA, Cleyton O. Grau de intangibilidade e retorno sobre investimentos: um estudo entre as 60 maiores empresas do Índice Bovespa. **Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 8, n. 14, p. 101-118, 1. sem. 2009.

ESNOLDE, Adilson Leandro; GALLO, Mauro Fernando; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Percepção dos controllers em relação à gestão tributária. CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo, **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.congressusp.fipecafi.org/artigos92009/414.pdf>>. Acesso em: 09 set. 2012.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FACHINI, Gilson Jobert; BEZERRA, Francisco Antonio; SILVA, Júlio Orestes da. Aprimoramento da utilização da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: um estudo de caso. ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO – ENEGEP, 30, 2010, São Carlos. **Anais Eletrônicos...** Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Engenharia de Produção – ABEPRO, 2010.

Disponível em: <www.abepro.org.br/.../enegep2010_TN_STO_130_833_15508.pdf>. Acesso em: 07 nov. 2012.

FARIA, Ana Cristina; PEREIRA, Antonio Nunes; SOARES, Iderlan Charles; SOUZA, Bruno Carlos. Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) e Contabilidade de Livros Abertos (CLA): investigação bibliométrica com ênfase em periódicos internacionais e nacionais. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – CBC, 17, 2010, Belo Horizonte. **Anais Eletrônicos...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos – ABC, 2010. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3297>. Acesso em: 18 fev. 2012.

FENKER, Eloy Antonio. **Risco ambiental e gestão dos custos ambientais**: um estudo de sua relação em empresas atuantes no Brasil. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2009.

FERNANDES, Aline Rodrigues; OLIVEIRA, Adriel Rodrigues; LEBARCKY, Fernanda da Vitória; PENHA, Pedro Xavier; MARTINS, Simone. Avaliação de desempenho organizacional no terceiro setor: um estudo sobre a viabilidade de aplicação do balanced scorecard. **ENCONTRO DA ANPAD**, 33., 2009, São Paulo, 2009.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema; DUARTE, Ana Maria da Paixão. Planejamento tributário: instrumento eficaz de gestão empresarial. **Qualit@s – Revista Eletrônica**, v. 4, n. 2, 2005.

FREITAG, Per V.; CLARKE, Ann H.; EVALD, Majbritt R. Reconsidering outsourcing solutions. **European Management Journal**, v. 30, n. 2, p. 99-110, abr. 2012.

FREITAS, André Luís Policani; RODRIGUES, Sidilene Gonçalves. A avaliação da confiabilidade de questionários: uma análise utilizando o coeficiente alfa de Cronbach. **XII SIMPEP**, Bauru, 2005.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GASSENFERTH, Walter; SOARES, Maria Augusta Machado. Uma análise da evolução do balanced scorecard como ferramenta de controle de desempenho e sua relação com os indicadores financeiros. **RAM – Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 2, p. 162-186, 2007.

GERDIN, Jonas. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n. 2, p. 99-126, fev. 2005.

GERDIN, Jonas; GREVE, Jan. Forms of contingency fit in management accounting research: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 3-4, p. 303-326, abr./maio 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

GIOVINAZZO, Renata A. Modelo de aplicação da metodologia Delphi pela internet: vantagens e ressalvas. **Revista Administração On Line**, v. 2, n. 2, abr./maio/jun. 2001.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

GOLDRATT, Eliyahu M.; COX, Jeff. **A meta: um processo de aprimoramento contínuo**. 34. ed. São Paulo: Educator, 1995.

GORDON, Lawrence A.; NARAYANAN V. K. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GORLA, Marcello Christiano; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Teoria da contingência e pesquisa contábil. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**, ed. 06/2012, p. 1-18, dez. 2012.

GRUNOW, Aloísio; BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson. Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas do Brasil. **Revista Economia & Gestão**, v. 10, n. 24, p. 74-102, set./dez. 2010.

GUERRA, Almir Rogério. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, maio 2006.

HAIR, Joseph F.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; Black, Willian C. **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HAIR, Joseph F.; BABIN, Barry J.; MONEY, Artur H.; SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2001.

HANSEN, Stephen C.; VAN DER STEDE, Wim A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, dec. 2004.

HÄTÖNEN, Jussi; ERIKSSON, Taina. 30+ years of research and practice of outsourcing: exploring the past and anticipating the future. **Journal of International Management**, v. 15, n. 2, p. 142-155, jun. 2009.

HOFER, Elza; RAUBER, Adriano José; DIESEL, Auri; WAGNER, Márcio.. Gestão de custos aplicada ao agronegócio: culturas temporárias. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 1, p. 29-46, jan./mar. 2006.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000

IMAI, Masaaki. **Kaizen: a estratégia para o sucesso competitivo**. 4. ed. São Paulo: IMAM, 1992.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **International Management Accounting Practice 1 – IMAP1**. Disponível em: <http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm>. Acesso em: 05 jun. 2013.

ISIDORO, Claudinei; FACCI, Nilson; ESPEJO, Marcia Maria dos Santos Bortolucci; GARCIAS, Paulo Mello. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 2, p. 39-55, maio/ago. 2012.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349-410, 2001.

JANSEN, E. Pieter; MERCHANT, Kenneth A.; VAN DER STEDE, Wim A. **National differences in incentive compensation practices: the differing roles of financial performance measurement in the United States and the Netherlands.** *Accounting, Organizations and Society*, v. 34, p. 58-84, 2009.

JAROSKSI, Sinara. **Configuração e design de organizações: um estudo sobre o grau de centralização na tomada de decisões.** 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2012.

JERMIAS, Johnny; GANI, Lindawati. Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. *Management Accounting Research*, v. 15, n. 2, p. 179-200, jun. 2004.

JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência.** 2010. 147 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KAJÜTER, Peter; KULMALA, Harri I. Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, v. 16, n. 2, p. 179-204, jun. 2005.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard.** 16. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KULMALA, Harri. I. Open-book accounting in networks. *LTA*, n. 2, p. 157-177, 2002.

LAURINDO, Peterson Nery; GUERRA JÚNIOR, Antônio; NAGANO, Marcelo Seido; FARIA, Ana Cristina. A integração do *Kaizen* com o Custeio Baseado em Atividades (ABC). *Enfoque Reflexão Contábil*, v. 25, n. 2, p. 55-64, maio/ago. 2006.

LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; ALMEIDA, Dalci Mendes.. Participação orçamentária e assimetria informacional: um estudo em uma empresa multinacional. *BBR – Brazilian Business Review*, v. 10, n. 2, p. 74-96, abr./jun. 2013.

LIMA FILHO, Raimundo Nonato. **Quanto mais faço, mais erro?: um estudo sobre a associação entre prática de controladoria, cognição e heurísticas.** 2010. 159f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2010.

LÖFSTEN, Hans; LINDELÖF, Peter. Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting: an empirical analysis of new technology-based firms. **Technovation**, v. 25, n. 7, p. 725-738, jul. 2005.

LUNKES, Rogério João. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. 2003. 214 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

LUNKES, Rogério João. O uso de controles internos: um estudo em empresas hoteleiras. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 2, n. 3, p. 50-66, set./dez. 2008.

LUNKES, Rogério João; SCHNNORRENBARGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, set./dez. 2010.

MACOHON, Edson Roberto; BEUREN, Ilse Maria; FELEMA, João; KVASNEI, Mario. Aplicação do custeio baseado em atividades em uma pequena propriedade rural. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 3, n. 2, p. 21-35, maio/ago. 2009.

MALMI, Teemu; BROWN, David A. Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 287-300, 2008.

MANTOVANI, Flavio Roberto. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes**: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência. 2012. 118 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Larissa Rodrigues Barcellos; PEREIRA, Lucas de Sant'Anna; ALMEIDA, Luana Maravilha; HORA, Henrique Rego Monteiro; COSTA, Helder Gomes. Estudo sobre escala mais adequada em questionários: um experimento com o modelo de Kano. **Vértices**, v. 13, n. 1, p. 75-103, jan./abr. 2011.

MARX, Roberto; SOARES, João Paulo Reis Faleiros. A influência da orientação à geração de valor ao acionista nas práticas de gestão de pessoas no ambiente da produção. **Gestão & Produção**, v. 15, n. 2, p. 215-230, maio/ago. 2008.

MATTOS, Cláudio de Carvalho; MARIANO, Rosimar Pereira. Controle interno: uma abordagem teórica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 10, n. 1, p. 34-39, mar. 1999.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MILES, Raymond E.; SNOW, Charles C.; MEYER, Alan D.; COLEMAN JR., Henry J. Organizational strategy, structure, and process. **Academy of Management Review**, v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MOLINARI, Sarah Kuwano Rodrigues; GUERREIRO, Reinaldo. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. CONGRESSO USP, 1, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo – USP, 2004. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos12004/an_resumo.asp?cod_trabalho=418>. Acesso em: 15 jan. 2013.

MORAES, Livia C.; WERNKE, Rodney. Análise custo/volume/lucro aplicada ao comércio de pescados. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, a. 3, v. 1, n. 6, p. 81-101, jul./dez. 2006.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização: edição executiva**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOTTA, Fernando Claudio Prestes; VASCONCELOS, Isabella Gouveia de. **Teoria geral da administração**. 3. ed. ver. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

MÜLLER, Elza Terezinha Cordeiro; BEUREN, Ilse Maria. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, p. 105-120, jan./abr. 2010.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane; LERNER, Daiane Fraga. Um estudo sobre o efeito da avaliação de desempenho operacional e de gestores no resultado econômico da empresa. **Revista de Informação Contábil**, v. 2, n. 2, p. 19-42, abr./jun. 2008.

OLIVEIRA, Everaldo Leonel; BEUREN, Ilse Maria. Adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 14, n. 1, p. 1-17, jan./abr. 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2004.

OTLEY, David T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

OTLEY, David. Management control and performance management: whence and whither? **The British Accounting Review**, v. 35, p. 309-326, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estruturas, aplicação. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

PERROW, Charles. A framework for the comparative analysis of organizations. **American Sociological Review**, v. 32, n. 2, p. 194-208, abr. 1967.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. 24. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RAMALHO, Anderson; DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antônio; ANDRIOLI, Rosane de Fátima. Avaliação de desempenho do processo de terceirização da logística de distribuição: um estudo de caso. **Produto & Produção**, v. 12, n. 3, p. 7-17, out. 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIEPLÉ, Alison; SINGH, Rajbir. A value chain analysis of the organic cotton industry: the case of UK retailers and Indian suppliers. **Ecological Economics**, v. 69, n. 11, p. 2292-2302, 15 set. 2010.

ROCHA, Irani; WIENHAGE, Paulo; SCARPIN, Jorge Eduardo. Investigação da produção científica relacionada ao custeio-meta e custeio kaizen no período de 2002 a 2009. **ConTexto**, v. 10, n. 18, p. 75-86, 2. sem. 2010.

ROMANO, André Luiz; HERMOSILLA, José Luís Garcia; SILVA, Ethel Cristina Chiari. Ferramentas de mensuração da sustentabilidade corporativa: estudo de caso em uma grande empresa. **FACEF Pesquisa**, v. 13, n. 3, 2010.

SANTOS, Aguinaldo; VIDOTTO, Lisiane Soldatel; GIUBLIN, Carlos Roberto Giublin. A utilização do método Delphi em pesquisas na área da gestão da construção. **Revista Ambiente Construído**, v. 5, n. 2, p. 51-59, abr./jun. 2005.

SANTOS, Cícero Marciano Silva; BORNIA, Antonio Cezar; LEITE, Maria Silene Alexandre. Sistema de gestão de custos associados à cadeia de valor. **ABCustos – Associação Brasileira de Custos**, v. 5, n. 1, p. 51-77, jan./abr. 2010.

SEVERIANO FILHO, Cosmo; MELO, Janaina Ferreira Marques de. Desmistificando as limitações do uso do custeio por absorção. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 11-24, jul./set. 2006.

SHARPE, Norean R.; VEAUX, Richard D.; VELLEMAN, Paul F. Estatística aplicada: Administração, economia e negócios. Porto Alegre: Bookman, 2011

SILVA, Anderson Soares; ALVES, Luiz Claudio Otranto; COGAN, Samuel. Integrando o custeio baseado em atividades com a teoria das restrições: a aplicação do ABC operacional em uma odontoclínica. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 4, p. 81-102, 2007.

SILVA, Patrícia Sermuksnis; LOURENÇO, Antônio César. O sistema de custeio variável como apoio às metas de rentabilidade de uma empresa distribuidora de gás liquefeito de petróleo. **R.E.S.C. – Revista Eletrônica Saber Contábil**, v. 1, n.1, p. 36-55, maio/ago. 2011.

SILVA, Saulus Santos; SILVA, Luiz Ivan dos Santos; DIAS, Cristiane Balbina Pereira de Araújo; PEREIRA, Daniel de Jesus; Custos na agricultura: uma análise da viabilidade econômica da implantação da produção integrada de mamão no Extremo Sul da Bahia. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 2, n. 3, p. 20-34, set./dez. 2008.

SIMAS, Francielle Koerich; COSTA, Alexandre Marino; MORITZ, Gilberto de Oliveira. Um estudo sobre a organização e o desenvolvimento do processo orçamentário em empresas de tecnologia de Florianópolis. **Revista de Ciências da Administração**, v. 10, n. 21, p. 197-219, maio/ago. 2008.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, Marcos Antônio; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Marcos Antônio; MELLO, Eliane. Análise da cadeia de valor: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos de empresas da construção civil da grande Porto Alegre. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 15, p. 11-40, jan./jun. 2011.

SPIEGEL, Murray R. Estatística. 3. ed. São Paulo: Makron Books, 1993

TILLEMA, Sandra. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 101-129, mar. 2005.

TSAI, Yuan-Cheng; CHENG-TIEN, Yu. Análise de indicadores chave de desempenho (KPIs) para E-commerce e marketing de Internet de produtos idosos: uma revisão. **Archives of Gerontology and Geriatrics**, v. 55, n. 1, p. 126-132, jul./ago. 2012.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia; YOSHITAKE, Mariano; FRANÇA, Suely Morais; SILVA, Georgia Fabiana. Métodos de custeio aplicáveis em viveiros florestais. **Custos e @gronegocio**, v. 8, n. 2, p. 158-175, abr./jun. 2012.

VELLANI, Cassio Luiz; BONACIM, Carlos Alberto Grespan; AMBROZINI, Marcelo Augusto; BONIZIO, Roni Cleber Cleber. Mensuração do resultado econômico: um estudo comparativo entre as metodologias do GECON[®] e do EVA[®]. **FACEF Pesquisa**, v.10, n. 2, 2007.

WARREN, Carlos S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

WINDOLPH, Melanie; MOELLER, Klaus. Open-book accounting: reason for failure of inter-firm cooperation? **Management Accounting Research**, v. 23, p. 47-60, 2012.

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

APÊNDICE A – Primeira rodada metodologia *Delphi*

São PRÁTICAS DE CONTROLADORIA?	Especialistas					
	A	B	C	D	E	F
Análise da Cadeia de Valor	5	3	3	4	4	2
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	5	5	5	5	3	5
Análise da Terceirização (Outsourcing)	4	3	4	4	4	4
Análise do Retorno Sobre o Investimento	5	5	5	3	4	5
Análise do Valor Presente	4	5	5	3	3	5
Avaliação de Desempenho	5	5	5	5	5	5
Balanced Scorecard (BSC)	5	4	5	5	5	4
Controle Interno	5	5	4	4	5	5
Custeio ABC	5	5	1	5	4	4
Custeio Direto	5	5	5	5	4	5
Custeio Kaizen	3	NS/ NQR	1	5	4	3
Custeio Meta	4	4	1	5	4	4
Custeio Padrão	4	5	5	5	4	5
Custeio por Absorção	5	5	1	5	4	5
Custeio Variável	5	5	5	5	4	5
Gestão Baseada em Valor (Value Based Management – VBM)	5	5	4	4	4	3
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	4	4	4	4	4	4
Indicadores de Desempenho (Key Performance Indicators- KPI)	4	5	4	4	5	5
Open Book Accounting (OBA)	3	4	NS/ NQR	3	2	4
Orçamento de Capital	4	5	4	3	5	5
Orçamento Operacional	3	5	4	2	5	5
Planejamento Tributário	4	5	1	2	4	5
Preço de Transferência	3	5	5	4	3	5
Processo Orçamentário	4	5	5	4	5	5
Sistema de Gestão Econômica (GECON)	3	5	5	5	3	5
Teoria das Restrições (Theory Of Constraints – TOC)	3	4	4	4	4	3
Valor Econômico Adicionado (Economic Value Added-EVA)	4	5	3	5	5	4

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE B – Segunda rodada metodologia *Delphi*

São PRÁTICAS DE CONTROLADORIA?	Especialistas					
	A	B	C	D	E	F
Análise da Cadeia de Valor	4	3	3	3	4	2
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	5	4	5	5	5	5
Análise da Terceirização (Outsourcing)	4	4	4	4	4	4
Análise do Retorno Sobre o Investimento	5	5	5	5	5	5
Análise do Valor Presente	4	5	5	5	4	5
Avaliação de Desempenho	5	5	5	5	5	5
Balanced Scorecard (BSC)	5	5	5	5	5	4
Controle Interno	5	4	4	5	5	5
Custeio ABC	5	5	3	5	5	4
Custeio Direto	5	5	5	5	5	5
Custeio Kaizen	3	5	2	3	4	3
Custeio Meta	4	5	3	4	4	3
Custeio Padrão	5	5	5	5	5	5
Custeio por Absorção	5	5	3	5	5	5
Custeio Variável	5	5	5	5	5	5
Gestão Baseada em Valor (Value Based Management – VBM)	5	5	4	4	4	3
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	4	5	4	4	4	3
Indicadores de Desempenho (Performance Indicators- KPI)	4	4	4	5	5	4
Open Book Accounting (OBA)	3	4	NS/ NQR	3	3	3
Orçamento de Capital	4	5	4	4	5	5
Orçamento Operacional	4	4	4	4	4	5
Planejamento Tributário	4	5	2	3	4	5
Preço de Transferência	4	5	5	4	4	5
Processo Orçamentário	5	5	5	5	5	5
Sistema de Gestão Econômica (GECON)	4	5	5	5	3	4
Teoria das Restrições (Theory Of Constraints – TOC)	4	4	4	4	4	3
Valor Econômico Adicionado (Economic Value Added-EVA)	5	4	4	4	5	4

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE C – Terceira rodada metodologia *Delphi*

São PRÁTICAS DE CONTROLADORIA?	Especialistas					
	A	B	C	D	E	F
Análise da Cadeia de Valor	3	4	3	3	3	3
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	5	4	5	5	5	5
Análise da Terceirização (Outsourcing)	4	4	4	4	4	4
Análise do Retorno Sobre o Investimento	5	5	5	5	5	5
Análise do Valor Presente	5	5	5	5	5	5
Avaliação de Desempenho	5	5	5	5	5	5
Balanced Scorecard (BSC)	5	5	5	5	5	4
Controle Interno	5	4	5	5	5	5
Custeio ABC	5	5	5	5	4	4
Custeio Direto	5	5	5	5	5	5
Custeio Kaizen	3	5	3	3	3	2
Custeio Meta	4	5	4	4	3	3
Custeio Padrão	5	5	5	5	5	5
Custeio por Absorção	5	5	5	5	5	5
Custeio Variável	5	5	5	5	5	5
Gestão Baseada em Valor (Value Based Management – VBM)	4	5	4	4	4	3
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	4	5	4	4	4	2
Indicadores de Desempenho (Key Performance Indicators- KPI)	4	4	4	4	4	4
Open Book Accounting (OBA)	3	4	NS/ NQR	3	3	3
Orçamento de Capital	4	5	5	4	4	5
Orçamento Operacional	4	4	4	4	4	5
Planejamento Tributário	4	5	3	4	3	5
Preço de Transferência	4	5	4	4	5	5
Processo Orçamentário	5	5	5	5	5	5
Sistema de Gestão Econômica (GECON)	4	5	5	5	5	4
Teoria das Restrições (Theory Of Constraints – TOC)	4	4	4	4	4	3
Valor Econômico Adicionado (Economic Value Added-EVA)	5	4	4	4	4	4

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE D – Convite

À
Empresa xxxxx

Prezado(a) Senhor(a),

Convidamos V.Sa. a participar da pesquisa de dissertação intitulada “Adoção de Práticas de Controladoria por Empresas Brasileiras: Um Estudo Sob a Ótica da Teoria da Contingência”, que está sendo realizada pela mestrand Edileia Gonçalves Leite, orientada pelo Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl, a ser apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

Nesse sentido, solicitamos gentilmente que este questionário seja respondido pela pessoa que possui maior conhecimento da área de controladoria, através do link:

<https://www.surveymonkey.com/s/controladoria2013>

A sua empresa foi selecionada por estar entre as maiores empresas brasileiras segundo o anuário Valor 1000 – Edição 2012.

É muito importante que, após iniciar o preenchimento do questionário, este seja concluído. O tempo demandado para respostas é de aproximadamente 10 minutos.

Suas respostas serão utilizadas somente para fins acadêmicos e não serão divulgadas de forma individual.

Caso prefira, pode responder o questionário no documento em anexo e enviá-lo para o e-mail gp-contest@unisinos.br

Agradecemos por sua valiosa contribuição para o desenvolvimento científico da área de controladoria.

Atenciosamente.

Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan
Coordenadora do PPG em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl
Orientador da Pesquisa

APÊNDICE E – Convite

À
Empresa xxxxx

Prezado(a) Senhor(a),

Anteriormente, enviamos um e-mail convidando-o(a) para participar da pesquisa de dissertação, intitulada “Adoção de Práticas de Controladoria por Empresas Brasileiras: Um Estudo Sob a Ótica da Teoria da Contingência”. Estamos, por meio desta mensagem, refazendo o convite para sua participação, que será de grande importância para o desenvolvimento da pesquisa.

Nesse sentido, solicitamos gentilmente que este questionário seja respondido pela pessoa que possui maior conhecimento da área de controladoria, através do link:
<https://www.surveymonkey.com/s/controladoria2013>

Lembramos que a referida pesquisa está sendo realizada pela mestranda Edileia Gonçalves Leite, orientada pelo Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl e será apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

A sua empresa foi selecionada por estar entre as maiores empresas brasileiras segundo o anuário Valor 1000 – Edição 2012.

É muito importante que, após iniciar o preenchimento do questionário, este seja concluído. O tempo demandado para respostas é de aproximadamente 10 minutos.

Suas respostas serão utilizadas somente para fins acadêmicos e não serão divulgadas de forma individual.

Caso prefira, pode responder o questionário no documento em anexo e enviá-lo para o e-mail gp-contest@unisinobr.

Agradecemos por sua valiosa contribuição.

Atenciosamente.

Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan
Coordenadora do PPG em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl
Orientador da Pesquisa

APÊNDICE F – Convite

À
Empresa xxxxx

Prezado(a) Senhor(a),

Esperamos contar com sua participação na pesquisa de dissertação, intitulada “Adoção de Práticas de Controladoria por Empresas Brasileiras: Um Estudo Sob a Ótica da Teoria da Contingência” que contribuirá para o desenvolvimento acadêmico da área de controladoria no Brasil.

Nesse sentido, solicitamos gentilmente que o questionário da pesquisa seja respondido pela pessoa que possui maior conhecimento da área de controladoria, através do link:

<https://www.surveymonkey.com/s/controladoria2013>

O questionário da pesquisa contém três blocos de questões e o tempo demandado para respostas é de aproximadamente 10 minutos. É importante que, após iniciar o seu preenchimento, este seja concluído.

Lembramos que a referida pesquisa está sendo realizada pela mestranda Edileia Gonçalves Leite, orientada pelo Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl e será apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

A sua empresa foi selecionada por estar entre as maiores empresas brasileiras segundo o anuário Valor 1000 – Edição 2012.

Suas respostas serão utilizadas somente para fins acadêmicos e não serão divulgadas de forma individual.

Caso prefira, pode responder o questionário no documento em anexo e enviá-lo para o e-mail gp-contest@unisinis.br

Sua participação é muito importante!

Atenciosamente.

Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan
Coordenadora do PPG em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl
Orientador da Pesquisa

APÊNDICE G – Convite

À
Empresa xxxxx

Prezado(a) Senhor(a),

Estamos no processo de finalização da coleta de dados da pesquisa de dissertação, intitulada “Adoção de Práticas de Controladoria por Empresas Brasileiras: Um Estudo Sob a Ótica da Teoria da Contingência”.

Nesta pesquisa, buscamos consultar os gestores da área de controladoria ou contabilidade das maiores empresas do Brasil segundo o anuário Valor 1000 – Edição 2012. E a sua participação contribui para o desenvolvimento acadêmico da área de controladoria no Brasil.

Para participar, solicitamos gentilmente que responda o questionário da pesquisa através do link:

<https://www.surveymonkey.com/s/controladoria2013>

Em vista dos prazos acadêmicos, gostaríamos de sua resposta até 30/04/2013.

O questionário da pesquisa contém três blocos de questões e o tempo demandado para respostas é de aproximadamente 10 minutos. É importante que, após iniciar o seu preenchimento, este seja concluído.

Lembramos que suas respostas serão utilizadas somente para fins acadêmicos e não serão divulgadas de forma individual.

Se preferir poderá responder o questionário no arquivo em anexo e enviá-lo para o e-mail gp-contest@unisinis.br

Contamos com a sua participação.

Atenciosamente.

Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan
Coordenadora do PPG em Ciências Contábeis da Unisinis

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl
Orientador da Pesquisa

Edileia Gonçalves Leite
Mestranda em Ciências Contábeis

APÊNDICE H – Questionário

Apresentação das questões

Esta pesquisa visa analisar a adoção de práticas de controladoria por empresas brasileiras sob a ótica da teoria da contingência.

Solicitamos gentilmente que este questionário seja respondido pela pessoa que possui maior conhecimento da área de controladoria.

A sua empresa foi selecionada por estar entre as maiores empresas brasileiras segundo o anuário Valor 1000 – Edição 2012. Suas respostas serão utilizadas somente para fins acadêmicos e não serão divulgadas de forma individual.

Agradecemos por sua contribuição!

Bloco I - Práticas de Controladoria

Para as questões 1 a 19 são fornecidas alternativas de respostas que correspondem ao grau de utilização: Não utiliza, Utiliza pouco, Utiliza muito e Utiliza plenamente. Caso não desejar assinalar uma dessas alternativas, favor assinalar a opção NS/NQR (Não sei/ Não quero responder). Nas questões 18 e 19 há um campo "outro" para ser preenchido caso seja utilizado algum método de custeio ou tipo de orçamento não mencionado neste questionário.

1. Análise CVL (Custo-Volume-Lucro)

Não utiliza Utiliza pouco Utiliza muito Utiliza plenamente NS/NQR

2. Análise da Cadeia de Valor

Não utiliza Utiliza pouco Utiliza muito Utiliza plenamente NS/NQR

3. Análise da Terceirização (Outsourcing)

Não utiliza Utiliza pouco Utiliza muito Utiliza plenamente NS/NQR

4. Análise do Retorno Sobre Investimento (Return On Investment - ROI)

Não utiliza Utiliza pouco Utiliza muito Utiliza plenamente NS/NQR

5. Análise do Valor Presente (VPL)

Não utiliza Utiliza pouco Utiliza muito Utiliza plenamente NS/NQR

6. Avaliação de Desempenho

Não utiliza Utiliza pouco Utiliza muito Utiliza plenamente NS/NQR

7. Balanced Scorecard (BSC)

Não utiliza Utiliza pouco Utiliza muito Utiliza plenamente NS/NQR

8. Controle Interno na Proteção de Ativos

Não utiliza Utiliza pouco Utiliza muito Utiliza plenamente NS/NQR

Apresentação das questões

9. Gestão Baseada em Valor (Value Based Management - VBM)

Não utiliza
 Utiliza pouco
 Utiliza muito
 Utiliza plenamente
 NS/NQR

10. Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)

Não utiliza
 Utiliza pouco
 Utiliza muito
 Utiliza plenamente
 NS/NQR

11. Indicadores Chave de Desempenho (Key Performance Indicators - KPI)

Não utiliza
 Utiliza pouco
 Utiliza muito
 Utiliza plenamente
 NS/NQR

12. Open Book Accounting (OBA)

Não utiliza
 Utiliza pouco
 Utiliza muito
 Utiliza plenamente
 NS/NQR

13. Planejamento Tributário

Não utiliza
 Utiliza pouco
 Utiliza muito
 Utiliza plenamente
 NS/NQR

14. Preço de Transferência

Não utiliza
 Utiliza pouco
 Utiliza muito
 Utiliza plenamente
 NS/NQR

15. Sistema de Gestão Econômica (GECON)

Não utiliza
 Utiliza pouco
 Utiliza muito
 Utiliza plenamente
 NS/NQR

16. Teoria das Restrições (Theory Of Constraints - TOC)

Não utiliza
 Utiliza pouco
 Utiliza muito
 Utiliza plenamente
 NS/NQR

17. Valor Econômico Adicionado (Economic Added Value - EVA)

Não utiliza
 Utiliza pouco
 Utiliza muito
 Utiliza plenamente
 NS/NQR

18. Métodos de custeio utilizados por sua empresa:

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
ABC	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Absorção	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Direto	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kaizen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Meta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Padrão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Variável	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Outro (especifique)

Apresentação das questões

19. Tipos de orçamentos utilizados no processo orçamentário da sua empresa:

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
Capital	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Operacional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Outro (especifique)	<input type="text"/>				

Bloco II - Fatores Contingenciais

20. Indique o nível de estabilidade do ambiente de atuação da empresa.

O dinamismo está relacionado ao nível de imprevisão de variáveis como: a) governo; b) economia; c) clientes; d) fornecedores.

- Muito estável
 Estável
 Dinâmico
 Muito dinâmico
 Não sei/ Não quero responder

21. Indique o nível de diversidade do mercado de atuação da empresa.

A diversidade do mercado pode variar de uniformizado a diversificado e está relacionada com o portfólio de produtos, diversidade fornecedores, clientes e região geográfica atendida.

- Muito uniformizado
 Uniformizado
 Diversificado
 Muito diversificado
 Não sei/ Não quero responder

22. Indique o nível de complexidade do ambiente de atuação da empresa.

A complexidade está relacionada a compreensão do ambiente e ao grande número de variáveis ambientais (clientes, concorrentes, economia, política, etc).

- Muito simples
 Simples
 Complexo
 Muito complexo
 Não sei/ Não quero responder

23. Indique o nível de hostilidade do ambiente de atuação da empresa.

Um ambiente hostil tende a ser agressivo.

- Muito amigável
 Amigável
 Hostil
 Muito hostil
 Não sei/ Não quero responder

Apresentação das questões

24. Em relação à oferta de produtos/serviços e penetração no mercado sua empresa procura:

	Discordo totalmente	Discordo	Concordo	Concordo totalmente	Não sei/ Não quero responder
Focar em produtos/serviços e mercados no qual já atuam	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos/serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Atender novos mercados e oferecer novos produtos/serviços após demonstração da sua viabilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

25. Qual o grau de autoridade delegada aos gestores em decisões estratégicas, tais como: desenvolvimento de novos produtos/ serviços e escolha de relevantes investimentos?

Não há delegação
 Delega pouco
 Delega muito
 Delega plenamente
 Não sei/ Não quero responder

26. Qual o nível de especificação dos cargos e das tarefas na empresa?

Não há especificação
 Pouco especificado
 Muito especificado
 Especificado plenamente
 Não sei/ Não quero responder

27. Qual o nível de formalização dos direitos, deveres e obrigações dos funcionários de sua empresa?

Não há formalização
 Pouco formalizado
 Muito formalizado
 Formalizado plenamente
 Não sei/ Não quero responder

28. As principais decisões operacionais são tomadas?

Pela diretoria
 Pelos gerentes
 Pelos encarregados
 Por funcionários de nível hierárquico menor
 Não sei/ Não quero responder

29. Qual o nível de rotina dos processos desenvolvidos por sua empresa?

Não há rotina
 Pouco rotineiro
 Muito rotineiro
 Plenamente rotineiro
 Não sei/ Não quero responder

30. Qual o nível de complexidade dos processos desenvolvidos por sua empresa?

A complexidade está relacionada à variedade das tarefas.

Não há complexidade
 Pouco complexo
 Muito complexo
 Plenamente complexo
 Não sei/ Não quero responder

31. Qual o nível de padronização dos processos desenvolvidos por sua empresa?

Não há padronização
 Pouco padronizado
 Muito padronizado
 Plenamente padronizado
 Não sei/ Não quero responder

Apresentação das questões

32. Em relação ao número e a finalidade da tecnologia adotada no desenvolvimento dos processos, a sua empresa adota:

	Discordo totalmente	Discordo	Concordo	Concordo totalmente	Não sei/ Não quero responder
Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mais de um núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderadas nos processos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Múltiplos núcleos de tecnologias com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Bloco III - Dados da empresa e perfil do respondente

33. Razão social da empresa:

34. Qual o tempo de atuação da empresa no mercado brasileiro?

- Até 05 anos
 Entre 16 e 20 anos
 Entre 06 e 10 anos
 Mais de 20 anos
 Entre 11 e 15 anos

35. Qual seu cargo ou função na empresa?

- Controller
 Gerente Financeiro
 Diretor Financeiro
 Presidente
 Outro (especifique)

36. Gênero:

- Feminino
 Masculino

37. Qual sua formação?

- Ensino Médio
 Pós-graduação – Mestrado
 Superior
 Pós-graduação – Doutorado
 Pós-graduação – Especialização

Apresentação das questões

38. Qual seu tempo de atuação na empresa?

- Até 05 anos
- Entre 06 e 10 anos
- Entre 11 e 15 anos
- Entre 16 e 20 anos
- Mais de 20 anos

39. Qual seu tempo de experiência na função?

- Até 05 anos
- Entre 06 e 10 anos
- Entre 11 e 15 anos
- Entre 16 e 20 anos
- Mais de 20 anos

Agradecimento

Agradecemos por ter disponibilizado parte do seu precioso tempo para responder a esta pesquisa que contribuirá para o desenvolvimento acadêmico da área de controladoria no Brasil.

Sua participação é muito importante!

40. Caso tenha interesse de receber os resultados desta pesquisa, favor informar o endereço de email para envio: