

Influência de características organizacionais na aplicabilidade de práticas de controladoria

Impact of manager characteristics and organizations on controlling practices

Influencia de las características organizativas sobre la aplicabilidad de las prácticas de control

Recebido: 13/11/2020 | Revisado: 15/11/2020 | Aceito: 19/11/2020 | Publicado: 24/11/2020

Ana Julia Batistella

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7988-7083>

Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Brasil

E-mail: ana.batistella@unochapeco.edu.br

Antonio Zanin

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7837-7375>

Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Brasil

E-mail: zanin@unochapeco.edu.br

Cristian Baú Dal Magro

ORCID: [https:// https://orcid.org/0000-0002-7609-5806](https://orcid.org/0000-0002-7609-5806)

Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Brasil

E-mail: crisbau@unochapeco.edu.br

Alan Bandeira Pinheiro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6326-575X>

Universidade Federal do Ceará, Brasil

E-mail: alanbpinheiro@hotmail.com

Resumo

Objetiva-se analisar as características organizacionais que influenciam na aplicabilidade das práticas de controladoria. Trata-se de uma pesquisa descritiva, quantitativa e do tipo *survey*. A amostra compreendeu 108 empresas, de pequeno, médio e grande porte, dos ramos comercial, industrial e prestação de serviço. Para a análise estatística, foram aplicados os testes de *Kruskal Wallis e Qui Quadrado*. Os achados sugerem que características como regime tributário, configuração jurídica, tamanho da empresa e formação acadêmica, definem a utilização e estágios de controladoria nas empresas. Presume-se que o estudo auxilie acadêmicos e gestores a compreender as razões que levam as organizações a utilizar

determinados recursos de gestão. A controladoria constitui-se em um tema importante, especialmente, porque serve para apoiar e orientar as decisões empresariais.

Palavras-chave: Práticas de Controladoria; Características organizacionais; Tipos de empresas.

Abstract

The objective is to analyze how organizational resources that influence the applicability of driver practices. It is a descriptive, quantitative and survey type survey. A sample comprised 108 companies, small, medium and large, in the commercial, industrial and service sectors. For statistical analysis, Kruskal Wallis and Chi Square tests were applied. The findings suggested for resources such as tax regime, legal configuration, company size and academic training, define the usage and driver parameters in companies. It is assumed that the study of academic assistants and managers understands as reasons that lead as activities to use limited management resources. A driver created on an important theme, especially, because it serves to support and guide as printed decisions.

Keywords: Controlling Practices; Managers; Types of companies.

Resumen

El objetivo es analizar las características organizacionales que influyen en la aplicabilidad de las prácticas de control. Es una encuesta descriptiva, cuantitativa y tipo encuesta. La muestra comprendió 108 empresas, pequeñas, medianas y grandes, en los sectores comercial, industrial y de servicios. Para el análisis estadístico, se aplicaron las pruebas de Kruskal Wallis y Chi Square. Los hallazgos sugieren que características como el régimen fiscal, la configuración legal, el tamaño de la empresa y los antecedentes académicos, definen el uso y las etapas de control en las empresas. Se supone que el estudio ayudará a los académicos y gerentes a comprender las razones que llevan a las organizaciones a utilizar ciertos recursos de gestión. El control es un tema importante, especialmente porque sirve para apoyar y guiar las decisiones comerciales.

Palabras clave: Prácticas de contraloría; Características organizacionales; Tipos de empresas.

1. Introdução

A gestão eficaz de uma empresa depende do uso de ferramentas fundamentais, como por exemplo: métodos de custeio, orçamento, *balanced scorecard*, análise do valor presente

líquido de um investimento, controles internos, entre outros (Junior et al., 1995; Beuren, 2002; Padoveze, 2003; Barreto, 2017). A utilização destas ferramentas é comprovadamente capaz de auxiliar nos processos de planejamento e suporte decisório para o alcance do desempenho empresarial (Daychoum, 2018).

Sendo assim, no momento em que as organizações conhecem os fatores controláveis, procuram adotar uma configuração organizacional que proporcione melhoria no desempenho (Otley, 1980). Para que isso ocorra, o uso de instrumentos de controles gerenciais são fundamentais, visto que estes podem possibilitar a visão, entendimento e definição de estratégias sólidas ao alcance dos objetivos empresariais.

Conforme proposto pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), as atividades relacionadas à controladoria podem ser segregadas em quatro estágios, os quais determinam as ferramentas de gestão adequadas para cada nível, sendo que os estágios iniciais se adequam melhor às empresas menores e com menos recursos. Os estágios mais avançados tratam de práticas mais robustas, para empresas com maior abrangência. Para tanto, acredita-se que se as organizações fizerem uso das ferramentas adequadas, alcançarão bons resultados. Daychoum (2018) assevera que, quando se tem objetivos e se busca transformá-los em resultados, um planejamento relacionado às ferramentas de controle corretas, poderá otimizar o alcance dos objetivos esperados.

Considerando o fato de que as empresas possuem uma missão, mesmo que não explícita, e essa missão define a importância da sobrevivência da empresa e o real sentido dela, entende-se que a organização deve estar voltada para ações que busquem fortalecer esse objetivo. Dessa forma, se seus gestores não estiverem inteirados completamente sobre isso, mesmo que em busca de bons resultados, podem acabar por definir propósitos que poderão comprometer a continuidade da organização (Beuren & Artifon, 2011). Nesse contexto, é importante também identificar as possíveis adversidades envolvidas ao ambiente de negócios.

Neste sentido, as práticas de controladoria oferecem suporte aos gestores para antecipar os eventos adversos e melhorar o alcance das metas estabelecidas no planejamento. A controladoria também interfere no comportamento organizacional, ao criar significado para atividades diárias que devem ser perpetuadas pelos indivíduos em todos os ambientes da organização (Guerreiro et al., 2005). Ademais, a controladoria auxilia na redução da assimetria informacional e conflitos de interesse entre proprietários e gestores (Cavalcante e De Luca, 2013).

A controladoria é considerada um banco de dados capaz de embasar os executivos das companhias (empresas) para o processo de tomada de decisão e ainda fornece dados de

diversas naturezas: física, qualitativa e quantitativa. Não obstante, a ela sofre certa resistência no processo de adoção por parte das organizações, especialmente as de pequeno porte. E, em alguns casos ainda se considera que seu enfoque se limita apenas na administração do sistema contábil das organizações (Barreto, 2017).

Mesmo que ainda não seja uma ferramenta totalmente utilizada, as contribuições para a gestão são perceptíveis. Na literatura, alguns estudos evidenciam fatores que podem influenciar de forma positiva para melhoria na adesão desse processo. Por exemplo Hiebl (2014) relata que os diretores financeiros mais jovens e os principais gerentes com formação em negócios estão associados a sistemas de contabilidade e controle gerenciais mais inovadores e sofisticados.

Zuccolotto e Colodeti Filho (2007) acreditam que muitas empresas de pequeno porte não evoluíram, inclusive, em seus modelos de decisões gerenciais, apresentando apenas um controle individual do proprietário. Além disso, Mazo (2003) relata que as empresas menores apresentam característica estrutural e organizacional geradora de problemas comuns, dos quais se destacam a deficiência do sistema de informação e a dependência do envolvimento dos dirigentes em todas as decisões da empresa. No Brasil, os regimes tributários e configurações jurídicas, variam conforme o porte da empresa e, com isso, as exigências de sistemas de controle aumentam.

Naranjo-Gil e Hartmann (2007) perceberam mediante uma análise da heterogeneidade da equipe de gestão de topo (em termos de idade, tempo de serviço, experiência e educação), que maior heterogeneidade está positivamente associada ao uso interativo dos sistemas de controladoria, sugerindo que alguns aspectos individuais dos gestores podem impactar na adoção de práticas de controle.

Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019) comprovaram que as características organizacionais determinam o tipo de práticas de gestão de custos adaptada pelas organizações. Isso faz emergir que os fatores intrínsecos às organizações e aos gestores servem como propulsores para a adoção de controles gerenciais mais ou menos complexos.

A partir disso, entende-se que havendo essas evidências relativas a fatores que determinam processos organizacionais, torna-se importante reconhecer que elementos influenciam atualmente, para que as empresas façam uso das ferramentas de controladoria, e de que forma essas práticas têm repercutido no meio empresarial. Para tanto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: qual é a influência das características organizacionais na aplicabilidade das práticas de controladoria? O objetivo do estudo é analisar as características organizacionais que influenciam na aplicabilidade das práticas de controladoria, bem como,

quais são as práticas mais utilizadas em empresas localizadas no Sul do Brasil e em qual contexto estão inseridas essas organizações.

Yalcin (2012) destaca a importância da realização de estudos que sejam capazes de analisar os fatores determinantes de adoção de tipos específicos de controles pelas empresas. Segundo Chenhall (2003), as pesquisas relacionadas a controle gerencial precisam, para se manterem relevantes, direcionar atenção para as dimensões contemporâneas desse sistema, no contexto e nos resultados sociais e organizacionais. Ademais, essa área vem se aperfeiçoando e demonstrando constantes alterações, considerando a dinamicidade do tema que avança de acordo com as necessidades das firmas (Fiirst; Pamplona; Lavarda & Zonatto, 2018).

No entanto, existe uma fragilidade teórica em relação à controladoria, o que torna complexo o entendimento de suas funções (Grande & Beuren, 2008). Da mesma forma, Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberguer (2010, p. 108) também indicam que existe “a fragilidade do arcabouço teórico e da influência das mudanças externas nas organizações”. Sendo assim, mesmo que as pesquisas acerca da controladoria venham aumentando, conforme proposto pelo estudo de Vasconcelos e Lima (2017, p. 48) ainda é “incipiente, o que explica as lacunas existentes quanto ao arcabouço teórico da controladoria. Assim, é fundamental o desenvolvimento de pesquisas a fim de consolidar o marco teórico dessa área do conhecimento”.

Entende-se que, as questões contemporâneas podem envolver a mudança de perfil de controladoria das empresas em função das alterações em determinadas características de gestores e organizações. Sabe-se, que muitas empresas não fazem uso das ferramentas de controle, unicamente por não terem conhecimento sobre e eficácia destas (Araujo, 2017). Ainda, Azevedo et al. (2018), destacam que os executivos carecem de apropriação e uso efetivo da ferramenta para melhorar seu desempenho em geral. Sendo assim, contribui-se em oferecer explicações das características empresariais que determinam os formatos de controle gerencial nas empresas, oferecendo subsídios para que os interessados compreendam os fatores que geram dificuldades no controle e gestão das organizações, bem como, evidenciando quais práticas são mais ou menos utilizadas.

Cabe salientar, que empresas em seus diferentes portes, fazem uso de controladoria e cada qual atribui uma importância a determinados pontos e ferramentas de gestão. Ahmad (2014) infere que as empresas maiores precisam de um sistema mais sofisticado para permitir a tomada decisão sobre os preços e custos de seus produtos de forma mais frequente e eficiente. Uma empresa menor pode, precisar apenas de um orçamento básico e alguns valores de custo padrão para suas decisões. Em qualquer caso, todas as empresas devem ter sistemas

básicos de contabilidade que possam ser usados para planejamento e controle.

Teixeira et al (2011), utilizaram como referência as 200 maiores empresas do Estado do Espírito Santo, segundo *ranking* da revista Findes, e acharam relação entre o tamanho (representado pelo ativo total) e a maior quantidade e intensidade de utilização de algumas ferramentas de controladoria. Os autores constataram que o ambiente da maioria dessas empresas são marcados pelo dinamismo, diversidade, complexidade e hostilidade. Não existe uma estratégia predominante entre as organizações, a estrutura é mecanicista, com cargos e tarefas específicas, 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, além de possuírem núcleos de tecnologia que visam à maior eficiência. Assim, percebe-se que determinadas características organizacionais podem influenciar a atuação das organizações em controladoria. Portanto, têm-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H1: Características organizacionais influenciam na aplicabilidade de ferramentas de controladoria.

Sendo assim, a pesquisa se justifica em primeiro lugar por trazer novas contribuições para a literatura na área de controladoria, haja vista que os estudos no Brasil ainda são recentes (Chenhall, 2003), e existe uma lacuna de pesquisa em pequenas empresas, já que a controladoria é mais pesquisada em empresas de grande porte. Além disso, o estudo aborda a região sul do Brasil, já que Amorim e Silva (2019) sugerem que pesquisas sejam realizadas em diferentes regiões do Brasil, para atualizar a discussão sobre controladoria.

Em segundo, por contribuir diretamente para as empresas, onde compreender as razões que levam as organizações a utilizar determinados recursos de gestão, constitui-se em um tema importante, especialmente, porque serve para apoiar e orientar para decisões melhores. E, em terceiro lugar, contribui ao explorar a região sul do país, caracterizada por compreender diversidade de empresas (Sebrae, 2017) o que permite analisar com maior destaque, características que influenciam na aplicabilidade e efetividade da controladoria.

2. Metodologia

A presente pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem do problema quantitativa e com coleta de dados mediante levantamento de dados (*survey*). O método quantitativo conforme proposto por Pereira et al (2018), gera conjuntos ou massas de dados que podem ser avaliados por meio de técnicas matemáticas como é o caso das porcentagens,

estatísticas e probabilidades, métodos numéricos, métodos analíticos e geração de equações ou fórmulas matemáticas aplicáveis a algum processo.

Por meio desta pesquisa, busca-se atender uma hipótese. Köche (2011) diz que um método científico deve ser utilizado para se atingir um conhecimento científico e dentre os passos a serem seguidos, a hipótese de pesquisa é um deles. Assim, foram obtidos mediante questionário constituído com 25 questões, entre elas, questões de identificação, múltipla escolha e escala *Likert* que foram enviadas aos endereços eletrônicos dos *controllers*, gerentes, contadores ou cargos relacionados a gestão das empresas, entre o período de setembro a dezembro de 2018, baseadas no instrumento de estudo de Martins et al. (2017).

A população compreendeu as empresas localizadas na Região Sul do País que participam da Associação Comercial Industrial de Chapecó - ACIC, Câmara de Dirigentes Lojistas – CDL e Sindicato do Comércio da Região de Chapecó – SICOM. Além disso, foram selecionadas as empresas enquadradas no *ranking* das 500 maiores do país, definidas pelo Grupo e Revista Amanhã, bem como demais empresas listadas nos endereços eletrônicos de sindicatos de cada região (Sindicato dos Comerciantes de Curitiba – SINDCOM, Associação Comercial de Porto Alegre - ACPA), contactando-se 1.334 empresas de diferentes ramos, das quais, 108 retornaram.

Conforme o objetivo dessa pesquisa, optou-se pela natureza quantitativa, onde os dados coletados foram quantificados e analisados por meio de técnicas estatísticas. Hair Jr. et al (2005, p. 306) inferem que: “a escolha de uma técnica específica depende do número de variáveis e da escala de mensuração”. Para análise e interpretação dos dados, foi utilizado do *software Statistical Package for Social Sciences SPSS®*, o qual possibilitou a análise da estatística descritiva das variáveis, que engloba os resultados de frequência das respostas.

Em sequência, decorreu-se a formação de Clusters para agrupar as ferramentas de controladoria conforme os estágios de práticas (nível 1, nível 2, nível 3, nível 4). As práticas de controladoria podem ser segregadas por estágios, os quais são representados pelas ferramentas gerenciais utilizadas no ambiente organizacional. Cabe ressaltar que o estágio 1 é composto pelas práticas: Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI), Custeio Direto, Custeio Padrão, Custeio por Absorção, Custeio Variável; estágio 2: Análise Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio e margem de contribuição), Análise do VPL (Valor presente líquido) e/ou da TIR (Taxa Interna de Retorno), Avaliação de desempenho da empresa (indicadores de análise de balanços), Controles internos administrativos, Controles internos para proteção de ativos, Orçamento de capital, Orçamento operacional, Planejamento tributário, Preço de venda e/ou de transferência; estágio 3: Análise da terceirização

(outsourcing), Custeio ABC, Custeio TDABC, Custeio Meta, Custeio Kaizen, Custeio UEP, Open Book Accounting (OBA); e estágio 4: Análise da cadeia de valor, *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Baseada em Valor (VBM), Gestão Inter organizacional de Custos (GIC), Indicadores-chave de desempenho (KPI), Sistema de Gestão Econômica (GECON), Teoria da Restrições (TOC), Valor Econômico Agregado (EVA) (Ifac, 1998; Leite, 2013).

Dessa forma, para cada estágio, foram formados três *clusters*, os quais mediante a média final, possibilitaram compreender quais empresas se encaixavam nos níveis menos e mais avançados de controladoria. Após essa informação, foram aplicados os Testes de *Kruskal Wallis*, *Mann Whitney* e Teste Qui-Quadrado para compreender se há tendência de cada característica influenciar na aplicabilidade das ferramentas.

3. Resultados e Discussão

Nessa seção, serão apresentadas as informações relativas à análise descritiva das variáveis e resultados encontrados.

Inicialmente, descrevem-se as características relativas ao perfil dos respondentes, sendo que quanto ao cargo, 36,11% são Sócios, Proprietários ou Diretores. 22,22% Administradores, 14,81% Contadores e 13,89% *Controllers*. O fato da concentração de 36,11% dos cargos serem de Sócio, Proprietário ou Diretor, pode estar atrelado ao grande número de empresas de pequeno porte participantes desse estudo, considerando que essas tendem a ser “controladas” pelos proprietários. Ademais, foi possível perceber que independente do cargo, todos, estão atrelados a áreas de Gestão e Controle.

Em relação à idade, a maior porcentagem obtida foi de 37,95%, concluindo que a grande maioria dos respondentes possui acima de 50 anos. Os dados também demonstram que a maioria dos participantes possui mais de 10 anos de experiência e são formados no curso de Ciências Contábeis. Sendo a Contabilidade e Controladoria, os cursos com maiores percentuais atingidos no item pós-graduação. Apenas 15,7% dos respondentes concluíram algum curso de Mestrado ou Doutorado.

Em seguida, trata-se da caracterização das empresas que fazem parte da amostra, sendo o total de 108 empresas, onde 85,10% dessas localizadas no estado de Santa Catarina, 13,70% no estado do Rio Grande do Sul e 1,20% no Paraná. 47,20% tributadas pelo simples, 40,70% Lucro Presumido e 12,10% Lucro Real. O tamanho das empresas, foi medido pela quantidade de funcionários, ficando estipulado que empresas de até 19 funcionários se caracterizam como “Microempresa”, até 100 funcionários “Pequena Empresa”, até 499

funcionários “Média Empresa” e acima de 500 funcionários “Grande Empresa” (Sebrae, 2017). Outro dado importante refere-se à configuração jurídica, a qual demonstra que a amostra é constituída por S/A Capital Aberto, S/A Capital Fechado, Limitadas e o grupo “Outros” caracterizado pela aglomeração de sociedades Filantrópicas, Cooperativas, Eirelli, EPP e ME. Micro e pequenas empresas e de configuração limitada, atingiram o maior percentual da amostra sendo (49%) e (63,90%) respectivamente.

Posteriormente, têm-se informações relativas à estrutura organizacional da controladoria nas empresas. É importante lembrar, que essa pesquisa se propôs a analisar práticas aplicadas em empresas que contam com o setor “controladoria” e em empresas que não possuem formalizado o setor de controladoria, mas que utilizam as práticas. Conforme proposto por Ahmad (2014), empresas de pequeno porte apresentam menor nível de utilização das práticas, todavia, mesmo que de forma restrita a aplicabilidade existe.

Em relação à existência de um setor de controladoria formalizado, 37 das 108 empresas responderam “sim” e 71 empresas responderam “não”. Dentre as respostas negativas, o setor “contabilidade” é o mais utilizado como responsável na falta de setor específico de controladoria, atingido uma porcentagem de 37,96 %. Da mesma forma, os respondentes ressaltaram que na falta de um *controller*, o próprio contador atua na área. Sendo assim, buscou-se encontrar se existe diferença estatisticamente significativa entre as empresas com determinadas características organizacionais e as que utilizam da controladoria formalizada, conforme resultado da Tabela 1.

Tabela 1 - Resultado *Mann Whitney* para a existência de um setor “controladoria” em relação as características da empresa.

Descrição	Número de Funcionários	Configuração Jurídica	Regime Tributário
Existe (ou não) setor "Controladoria" na Empresa	0,00*	0,00*	0,00*

*Significância a nível de 1%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os achados apontam que o número de empregados, a configuração jurídica e o regime tributário são determinantes para as empresas formalizarem a utilização de um setor de controladoria, isso pode ser confirmado pela significância encontrada para cada característica que foi de (0,000*).

Essas evidências relembram o estudo de Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019), no qual se percebeu uma fraca utilização de práticas de custeio avançadas, e maior aderência de métodos como custeio por absorção em empresas optantes pelo Lucro Real. Os autores indicam que essas organizações são mais suscetíveis ao uso do custeio por absorção, devido

às exigências governamentais. Também ressaltam que, geralmente as demais organizações optam por fazerem uso dos métodos de absorção e custeio variável, devido à menor complexidade. Dessa forma, percebe-se o impacto que as exigências governamentais têm sobre os processos de gestão, e que a adoção de práticas complexas pode estar atrelada a obrigações governamentais e entre outras características.

Diante das evidências, a Tabela 2 mostra a descrição das características organizacionais que estão relacionadas com a controladoria formalizada.

Tabela 2 – Relação entre características organizacionais e o setor “controladoria” formalizado.

Questionamento	Número atual de funcionários:	Número de empresas	Média
Há uma unidade organizacional chamada “Controladoria” na empresa?	Até 19	53	40,08
	Até 100	18	51,00
	Até 499	10	57,60
	Acima de 500	27	84,00
Questionamento	Configuração jurídica:	Número de empresas	Média
Há uma unidade organizacional chamada “Controladoria” na empresa?	Limitada (Eireli, Me)	69	46,17
	S A Cap Fechado	13	85,85
	S A Cap Aberto	6	90,00
	Outros (Filantrópica, cooperativas)	20	52,20
Questionamento	Regime tributário:	Número de Empresas	Média
Há uma unidade organizacional chamada “Controladoria” na empresa?	Simple	51	39,18
	Lucro Presumido	13	52,62
	Lucro Real	44	72,82

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados sugerem que o setor de controladoria formalizado está presente nas empresas maiores que possuem acima de 500 funcionários. Ademais, percebe-se que quanto menor o número de empregados menor a probabilidade de formalização de um setor de controladoria. As pequenas empresas, na maioria das vezes são geridas pelos próprios sócios, os quais exercem diversas funções dentro da própria organização, dessa forma, dificilmente formalizam um setor para cada área. Conforme exposto do estudo de Müller e Beuren (2010), essas empresas adotam práticas de menor complexidade, e, geralmente não possuem um setor formalizado. Enquanto isso, empresas de grande porte possuem maiores exigências, seja pelo regime tributário ou configuração jurídica, dessa forma, possuem processos de controle instituídos.

Os resultados sugerem também, que a existência do setor, está atrelada a empresas de configuração jurídica S/A Cap. Aberto e Fechado, e ainda, que empresas agrupadas pela configuração Limitada, Eirelli, Me, Cooperativas, Filantrópicas, a probabilidade de existência do setor é menor. As empresas de capital aberto estão ligadas a formalização do setor de controladoria. Este resultado pode ser explicado pela maior necessidade de controles e de governança corporativa, aspectos exigidos pelo mercado acionário na abertura de capital de uma empresa (Dalchiavon, Wernke & Zanin, 2018).

Em relação ao regime tributário, percebe-se que empresas tributadas pelo Lucro Real, apresentam maior evidência de formalização do setor, o que faz sentido se analisadas as exigências de controle gradativas do regimento tributário brasileiro. Yalcin (2012) mostra que cada país ou ramo, possui fatores influenciadores na adoção da controladoria e nos estágios de utilização desta. Dessa forma, sabendo que o regime lucro real conforme proposto na Lei 9430/96 possui um controle tributário maior e que quaisquer falhas neste setor podem gerar multas consideráveis para a corporação, compreende-se que essas empresas possuem maior complexidade e exigência tanto nos aspectos tributários, contábeis ou obrigações assessórias enviadas ao governo, o que por ora, as faz destinarem maior atenção aos processos de controle organizacional, o que justifica os achados deste estudo.

Após compreender as características organizacionais, buscou-se questionar aos respondentes sobre a utilização das ferramentas de controladoria. Por meio disso, as práticas de controladoria foram agrupadas em estágios, onde artefatos de decisão mais simplificados foram delimitados como sendo do estágio 1, e assim sucessivamente, conforme já destacado pelo estudo de Manvailer, Diehl e Leite (2017). O percentual de utilização das ferramentas é evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3 – Porcentual de uso das ferramentas.

Utilização das Práticas Estágio 1					
Práticas de Controladoria	NS/NQR	NU	UP	UM	UT
Análise do Retorno sobre Investimento ROI	9,30%	22,20%	30,60%	23,10%	14,80%
Custeio Direto	17,60%	17,60%	23,10%	16,70%	25,00%
Custeio Padrão	17,60%	23,10%	22,20%	17,60%	19,50%
Custeio Variável	15,70%	17,60%	15,80%	25,00%	25,90%
Custeio por Absorção	22,40%	29,90%	18,60%	13,00%	16,10%
Utilização das Práticas Estágio 2					
Análise Custo/Volume/Lucro	5,60%	12,00%	21,30%	21,30%	39,80%
Análise do VPL e/ou da TIR (Taxa Interna de Retorno)	15,70%	25,80%	25,00%	16,50%	17,00%
Avaliação de desempenho da empresa (indicadores de análise de balanços)	7,40%	13,90%	23,10%	18,50%	37,10%
Controles internos administrativos	3,70%	5,60%	18,50%	31,50%	40,70%
Controles internos para proteção de ativos (controle patrimonial)	9,30%	21,30%	21,30%	30,60%	17,50
Orçamento de capital	12,00%	22,20%	26,90%	20,40%	18,50%
Orçamento operacional	11,11%	16,70%	23,10%	17,60%	31,50%
Planejamento tributário	12,00%	19,40%	25,00%	20,40%	23,20%
Preço de venda e/ou de transferência	19,40%	25,90%	19,40%	16,70%	18,60%
Utilização das Práticas Estágio 3					
Análise da terceirização (<i>outsourcing</i>)	25,90%	34,30%	21,30%	12,00%	6,50%
Custeio ABC	27,80%	39,80%	16,70%	6,50%	9,20%
Custeio TDABC	35,20%	44,40%	14,80%	2,80%	2,80%
Custeio Meta	30,60%	41,70%	17,60%	5,60%	4,50%
Custeio Kaizen	34,30%	43,50%	13,90%	4,60%	3,70%
Custeio UEP	35,20%	42,50%	13,00%	5,60%	3,70%
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	41,70%	40,70%	10,20%	2,80%	4,60%
Utilização das Práticas Estágio 4					
Análise da cadeia de valor	26,80%	27,80%	25,00%	16,70%	3,70%
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	25,90%	38,90%	15,80%	8,30%	11,10%
Gestão Baseada em Valor (VBM)	32,40%	36,10%	20,40%	7,40%	3,70%
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	36,10%	37,00%	17,60%	5,60%	3,70%
Indicadores-chave de desempenho (KPI)	30,60%	30,40%	13,00%	13,00%	13,00%
Sistema de Gestão Econômica (GECON)	33,30%	39,80%	16,70%	5,60%	4,60%

Teoria da Restrições (TOC)	34,30%	41,70%	13,90%	7,30%	2,80%
Valor Econômico Agregado (EVA)	29,60%	36,10%	20,40%	7,40%	6,50%

Fonte: Dados da pesquisa, (2018).

Legenda: NS/NCR: não sei/não tem condições de responder; NU: não utiliza; UP: utiliza pouco; UM: utiliza muito; UT: utiliza totalmente. Legenda: NS/NCR: não sei/não tem condições de responder; NU: não utiliza; UP: utiliza pouco; UM: utiliza muito; UT: utiliza totalmente.

No primeiro estágio, as ferramentas que foram constatadas como as mais utilizadas ao todo da amostra foram: Análise do Retorno sobre Investimento – ROI, Custeio Direto e Custeio Variável. Concomitantes com os estudos de Müller e Beuren (2010), e Manvailer (2013).

Quanto a utilização do estágio 2, é possível afirmar que as ferramentas mais utilizadas são: Análise de Custo-Volume-Lucro, Avaliação Desempenho, Controles Internos Administrativos. As menos utilizadas são: Análise de VPL, Controles Internos para Proteção de Ativos, Orçamento de Capital, divergindo com achados de Uyar (2010), Oyerogba (2015).

O terceiro estágio fica marcado pela baixa utilização das práticas. É possível afirmar que práticas incluídas nesse estágio, são mais avançadas e requerem uma maior estrutura organizacional. Este resultado corrobora Müller e Beuren (2010) e McLellan e Moustafa (2011) em que as práticas tidas como mais utilizadas, foram práticas do terceiro estágio. Configura-se Análise da terceirização (*outsourcing*) e Custeio ABC como as mais utilizadas desse estágio.

Por fim, o resultado do quarto estágio, o qual pode ser visto como o mais avançado de todos, se assemelha ao estágio três, não apresentando alta utilização pelas empresas estudadas nessa amostra. Esse resultado remete ao estudo de Ahmad (2014). Esse autor encontrou que a resistência das empresas em se reformularem e fazerem uso das práticas mais inovadoras e o estudo de Teixeira et al (2011), que mostra o efeito do tamanho da empresa na utilização dos artefatos gerenciais, utilizando uma amostra de pequenas empresas.

Diante disso, com o intuito de verificar se características organizacionais explicam a utilização dos estágios de práticas de controladoria, foi desenvolvido um agrupamento de empresas a fim de aplicar testes estatísticos. Para agrupar as empresas de acordo com o estágio de utilização de práticas de controladoria, utilizou-se a análise de *cluster*, em que se separou as questões de controladoria relacionadas ao estágio 1 e aplicou-se o cluster para juntar as empresas que mais se assemelham com estes tipos de prática, ou seja, utilizam práticas menos avançadas de controladoria. Em sequência, o processo foi repetido para os demais estágios, sendo que para cada estágio foram criados três *clusters*, os quais representam a baixa aderência às práticas do respectivo estágio, a média aderência e a alta aderência, conforme exposto na Tabela 4.

Tabela 4 – Agrupamento das empresas em seus respectivos estágios de práticas de controladoria.

Cluster agrupado por Estágio											
Estágio 1	Qtd.		Estágio 2	Qtd.		Estágio 3	Qtd.		Estágio 4	Qtd.	
	Méd.	Empres.		Méd.	Empres.		Méd.	Empres.		Méd.	Emp.
Cluster 1	1,75	32	Cluster 1	1,83	20	Cluster 1	1,65	73	Cluster 1	1,54	60
Cluster 2	2,93	38	Cluster 2	3,11	46	Cluster 2	2,79	5	Cluster 2	2,60	29
Cluster 3	4,37	38	Cluster 3	4,26	42	Cluster 3	4,61	30	Cluster 3	3,84	19

Cluster 1 – baixa aderência das práticas no estágio (1, 2 ou 3); Cluster 2 – média aderência das práticas no estágio (1, 2 ou 3); Cluster 3 – alta aderência das práticas no estágio (1, 2 ou 3). Fonte: Dados da pesquisa, (2018).

As empresas que apresentaram maior aderência as práticas de controladoria, se concentraram nos artefatos do estágio 1 e no estágio 2, ou seja, os modelos de controles menos complexos. Por outro lado, nos estágios 3 e 4, compostos por artefatos avançados, o número de empresas e a porcentagem de aderência é menor. Este resultado pode estar associado à distribuição amostral, sendo que essas ferramentas dos estágios 3 e 4 são utilizadas na maioria das vezes, por empresas de médio e grande porte e essas empresas, são minoria nesta amostra. Porém, considerando que a utilização pode resultar de características organizacionais como: tamanho, porte, tributação, cabe justificar o resultado encontrado e não permite generalizar a ideia de que estágios mais avançados são menos utilizados. Talvez, sejam menos utilizados quando se trata de pequenas empresas.

Oliveira e Beuren (2009) reconhecem que as ferramentas de controladoria ajudam os gestores no planejamento e na prática de atividades do ambiente corporativo, fazendo parte também do processo de acompanhamento e mensuração dos resultados. As práticas de controladoria podem ser entendidas consoante o contexto e ambiente das organizações. Se forem implementadas em incompatibilidade com o contexto, além de não serem utilizadas, não irão fornecer as informações úteis a tomada de decisão. (Guerreiro, Pereira & Rezende, 2006).

Na Tabela 5, com base no agrupamento das empresas em cada estágio das práticas de controladoria pela análise de *cluster*, foi possível analisar as características dos gestores que são capazes de explicar a adoção dos diferentes estágios de controladoria.

Os estágios são enquadrados em níveis iniciais e avançados, concomitante com as ferramentas que cada qual aloca. Diante disso, para testar os fatores que tendem a influenciar na escolha e adoção dos estágios de controladoria, utilizou-se o Qui-Quadrado.

Tabela 5 - Resultado do teste Qui Quadrado entre estágios de controladoria e características dos Gestores.

Estágios de Controladoria	Idade	Experiência	Graduação	Pós-Graduação	Mestrado/Doutorado
---------------------------	-------	-------------	-----------	---------------	--------------------

Estágio 1	Nível Baixo	0,94	0,76	0,34	0,18	0,15
Estágio 2	Nível Intermediário	0,30	0,87	0,03*	0,04*	0,87
Estágio 3	Nível Avançado	0,42	0,96	0,83	0,23	0,06**
Estágio 4	Nível Extremamente Avançado	0,73	0,11	0,78	0,48	0,37

* Significância ao nível de 1%; ** Significância ao nível de 5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos resultados verificados na Tabela 5, é possível afirmar que as características que apresentaram significância em relação às características de gestores foram: Graduação e Pós-Graduação a nível de 1%, tratando-se do estágio 2 e Mestrado/Doutorado a nível de 5% tratando-se do estágio 3. O que leva a inferir, que pessoas com maior instrução de estudo tendem a optar pelo uso das ferramentas e, quando possível, pelos níveis mais avançados das práticas de controladoria, resultados que condizem com os achados de Hambrick (2007) e Naranjo-Gil e Hartmann (2007).

Dessa forma, a Tabela 6, apresenta os resultados de Qui Quadrado para as características das empresas quanto às práticas. Demonstrado que o Número de Funcionários, Configuração Jurídica e Regime Tributário, são significantes para a escolha do estágio das práticas de Controladoria. Considerando as características de maior teor de significância em relação aos estágios adotados nas empresas, têm-se o detalhamento.

Tabela 6 - Resultado do teste Qui Quadrado entre estágios de controladoria e características da empresa.

Número Atual de Funcionários		Cluster Estágio 1				Cluster Estágio 2				Cluster Estágio 3				Cluster Estágio 4			
		Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total
Até 19	Contagem Percebida	23,0	21,0	9,0	53,0	18,0	27,0	8,0	53,0	44,0	7,0	2,0	53,0	38,0	11,0	4,0	53,0
	Contagem Esperada	15,7	18,6	18,6	53,0	9,8	21,1	22,1	53,0	35,8	14,7	2,5	53,0	29,4	14,2	9,3	53,0
Até 100	Contagem Percebida	6,0	8,0	4,0	18,0	1,0	8,0	9,0	18,0	11,0	6,0	1,0	18,0	11,0	4,0	3,0	18,0
	Contagem Esperada	5,3	6,3	6,3	18,0	3,3	7,2	7,5	18,0	12,2	5,0	0,8	18,0	10,0	4,8	3,2	18,0
Até 499	Contagem Percebida	1,0	2,0	7,0	10,0	0,0	4,0	6,0	10,0	5,0	5,0	0,0	10,0	4,0	4,0	2,0	10,0
	Contagem Esperada	3,0	3,5	3,5	10,0	1,9	4,0	4,2	10,0	6,8	2,8	0,5	10,0	5,6	2,7	1,8	10,0
Acima de 500	Contagem Percebida	2,0	7,0	18,0	27,0	1,0	4,0	22,0	27,0	13,0	12,0	2,0	27,0	7,0	10,0	10,0	27,0
	Contagem Esperada	8,0	9,5	9,5	27,0	5,0	10,8	11,3	27,0	18,3	7,5	1,3	27,0	15,0	7,3	4,8	27,0
Total	Contagem Percebida	32,0	38,0	38,0	108,0	20,0	43,0	45,0	108,0	73,0	30,0	5,0	108,0	60,0	29,0	19,0	108,0
	Contagem Esperada	32,0	38,0	38,0	108,0	20,0	43,0	45,0	108,0	73,0	30,0	5,0	108,0	60,0	29,0	19,0	108,0
Qui Quadrado de Pearson (Sig)		0.000*				0.000*				0.033*				0.005*			
Configuração Jurídica		Cluster Estágio 1				Cluster Estágio 2				Cluster Estágio 3				Cluster Estágio 4			
		Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total
Limitada (Eirelli, Me)	Contagem Percebida	24,0	25,0	20,0	69,0	16,0	31,0	22,0	69,0	54,0	13,0	2,0	69,0	47,0	16,0	6,0	69,0
	Contagem Esperada	20,4	24,3	24,3	69,0	12,8	27,5	28,7	69,0	46,6	19,2	3,2	69,0	38,3	18,5	12,1	69,0
S A Cap Aberto	Contagem Percebida	1,0	2,0	10,0	13,0	0,0	1,0	12,0	13,0	6,0	6,0	1,0	13,0	3,0	4,0	6,0	13,0
	Contagem Esperada	3,9	4,6	4,6	13,0	2,4	5,2	5,4	13,0	8,8	3,6	0,6	13,0	7,2	3,5	2,3	13,0
S A Cap Fechado	Contagem Percebida	0,0	0,0	6,0	6,0	0,0	1,0	5,0	6,0	0,0	5,0	1,0	6,0	0,0	3,0	3,0	6,0
	Contagem Esperada	1,8	2,1	2,1	6,0	1,1	2,4	2,5	6,0	4,1	1,7	0,3	6,0	3,3	1,6	1,1	6,0
Outros (filantrópica, coop.)	Contagem Percebida	7,0	11,0	2,0	20,0	4,0	10,0	6,0	20,0	13,0	6,0	1,0	20,0	10,0	6,0	4,0	20,0
	Contagem Esperada	5,9	7,0	7,0	20,0	3,7	8,0	8,3	20,0	13,5	5,6	0,9	20,0	11,1	5,4	3,5	20,0
Total	Contagem Percebida	32,0	38,0	38,0	108,0	20,0	43,0	45,0	108,0	73,0	30,0	5,0	108,0	60,0	29,0	19,0	108,0
	Contagem Esperada	32,0	38,0	38,0	108,0	20,0	43,0	45,0	108,0	73,0	30,0	5,0	108,0	60,0	29,0	19,0	108,0
Qui Quadrado de Pearson (Sig)		0.000*				0.001*				0.004*				0.001*			
Número Atual de Funcionários		Cluster Estágio 1				Cluster Estágio 2				Cluster Estágio 3				Cluster Estágio 4			
		Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Total
Simples	Contagem Percebida	21,0	22,0	8,0	51,0	21,0	22,0	8,0	51,0	41,0	9,0	1,0	51,0	35,0	13,0	3,0	51,0
	Contagem Esperada	15,1	17,9	17,9	51,0	15,1	17,9	17,9	51,0	34,5	14,2	2,4	51,0	28,3	13,7	9,0	51,0
Lucro Presumido	Contagem Percebida	6,0	4,0	3,0	13,0	6,0	4,0	3,0	13,0	10,0	2,0	1,0	13,0	8,0	4,0	1,0	13,0
	Contagem Esperada	3,9	4,6	4,6	13,0	3,9	4,6	4,6	13,0	8,8	3,6	0,6	13,0	7,2	3,5	2,3	13,0
Lucro Real	Contagem Percebida	5,0	12,0	27,0	44,0	5,0	12,0	27,0	44,0	22,0	19,0	3,0	44,0	17,0	12,0	15,0	44,0
	Contagem Esperada	13,0	15,5	15,5	44,0	13,0	15,5	15,5	44,0	29,7	12,2	2,0	44,0	24,4	11,8	7,7	44,0
Total	Contagem Percebida	32,0	38,0	38,0	108,0	32,0	38,0	38,0	108,0	73,0	30,0	5,0	108,0	60,0	29,0	19,0	108,0
	Contagem Esperada	32,0	38,0	38,0	108,0	32,0	38,0	38,0	108,0	73,0	30,0	5,0	108,0	60,0	29,0	19,0	108,0
Qui Quadrado de Pearson (Sig)		0.000*				0.000*				0.024*				0.004*			

Fonte: Dados da Pesquisa, (2018).

Sendo assim, analisando a Tabela 6, quando se trata de tamanho da empresa, pode se observar nas colunas referentes ao cluster três (engloba as empresas que mais utilizam o

respectivo estágio), que em todos os estágios, sejam os iniciais (1, 2) ou os mais avançados (3,4) a contagem percebida foi maior que a esperada, representando que empresas de grande porte utilizam todas as ferramentas de controladoria. Enquanto isso, as pequenas empresas (até 100 funcionários), apresentam baixa utilização de todos os níveis de controle gerencial.

Quando testada a relação entre a configuração jurídica das empresas e os estágios de Controladoria, novamente, percebe-se que estágios mais avançados são percebidos em empresas de configuração jurídica do tipo S/A, ou seja, grandes empresas. Enquanto estágios iniciais, por empresas menores e geralmente enquadradas como sociedades limitadas, ME, Eirelli e outros. O cluster estágio 4, no item 3, apresenta uma contagem percebida maior que a esperada quando se trata de grandes empresas, indo ao encontro de achados anteriores, como Gonzaga et al. (2010), e Ahmad (2014), que reforça a evidência de adoção de ferramentas inovadoras e avançadas em empresas de grande porte.

Empresas tributadas por um regime mais exigente no sentido da aplicação das normas e controle empresarial representam maior utilização de todos os estágios, enquanto empresas tributadas pelo sistema do simples nacional, por exemplo, se enquadram em estágios menos avançados. Isso pode ser comprovado, quando analisado o cluster 3 do estágio 4, empresas do Lucro Real, utilizam acima do esperado as ferramentas de controladoria. Fato já confirmando em pesquisas anteriores, como a de Carvalho & Lima (2011) e Callado & Pinho (2015).

Conforme já citado na literatura, a adoção de ferramentas gerenciais pode ser impactada à medida que o tamanho da empresa quando menor, é composto por menos recursos e em determinadas ocasiões, os responsáveis por esse processo, é um grupo de pessoas de determinada família (o caso das empresas gerenciadas por família) (Müller & Beuren, 2010). Por outro lado, empresas maiores tendem a ter mais recursos, condições e exigências (o caso dos regimes tributários), e, pois, propensas a adotarem práticas de nível avançado (Oyerogba, 2015). É possível acompanhar as exigências de forma gradativa em relação ao Regime Tributário, conforme a Lei 9.718/98. O nível de significância nesses itens foi de 1%, considerando, portanto, que a configuração jurídica, tamanho da empresa e regime tributário, bem como, cargo e formação do gestor são fatores significativos no momento da adesão as práticas de controladoria.

Para tanto, entende-se que características organizacionais influenciam na utilização das práticas, o que permite não rejeitar a hipótese H1. Ademais, estudos como de Martins et al (2017) Ahmad (2014) Oyerogba (2015) detalham a resistência dos gestores na adoção de ferramentas avançadas, enquanto isso, as práticas adotadas, são influenciadas pelo tamanho, desempenho, localização e entre outras características das empresas. Cabe lembrar, que

práticas avançadas requerem maior dispêndio de tempo e investimento, o que de fato, não é uma realidade de empresas de menor porte.

4. Considerações Finais

O presente estudo teve por objetivo analisar as características organizacionais que influenciam na aplicabilidade das práticas de controladoria. O estudo encontrou que características organizacionais impactam na adoção de práticas e níveis diferenciados de controladoria. Destacando-se características como formação do gestor, configuração jurídica e tributária, bem como tamanho da empresa. Fatores esses que podem determinar a adoção de estágios mais avançados de controle de gestão.

Os resultados também apresentam as práticas mais adotadas nos respectivos estágios, sendo no estágio: 1, Análise do Retorno sobre Investimento – ROI, Custeio Direto e Custeio Variável; No estágio 2 são: Análise de Custo-Volume-Lucro, Avaliação Desempenho, Controles Internos Administrativos; No estágio 3 são: Análise da terceirização (outsourcing) e Custeio ABC, porém em níveis muito baixos, considerando que a grande maioria das práticas correspondente a esse e ao estágio 4 foram consideradas como não utilizadas e quando utilizadas, somente por grandes empresas. As práticas do estágio 4 mais utilizadas foram: Análise da cadeia de valor; Balanced Scorecard (BSC); Gestão Baseada em Valor (VBM); Indicadores-chave de desempenho (KPI); Teoria da Restrições (TOC); Valor Econômico Agregado (EVA).

Além disso, os resultados apontam que o tamanho e configuração jurídica da firma definem muito em relação aos processos de controle utilizados. Estudos anteriores, como Teixeira et al (2011), Ahmad (2014), Carvalho e Lima (2011), Callado e Pinho (2015) e Martins et al, (2017) encontraram significância para variáveis semelhantes. Assim, indo ao encontro dos resultados desse estudo, destaca-se que os *controllers* realizam atividades heterogêneas nas organizações, sendo vistos como fonte de informação para as decisões gerenciais. Portanto, são relevantes os estudos sobre características desses *controllers*, visto que isso pode interferir no desempenho corporativo (Weber, 2011).

Para tanto, compreende-se que o uso das ferramentas de gestão está diretamente ligado a estrutura organizacional e a instrução dos membros superiores, o que de fato, impacta no processo de disseminação de artefatos de controladoria, e esses, quando utilizados de forma adequada, podem proporcionar melhorias no desempenho das firmas (Leite, Reif & Lavarda, 2018). Esse estudo buscou contribuir de forma a fornecer explicações referente as

características empresariais que determinam os processos gerenciais nas empresas, e oferecendo subsídios, para que os interessados compreendam os motivos que podem impactar no processo decisório de uma organização. Contribui também, para o entendimento de quais práticas tem se adaptado melhor, sobretudo em pequenas empresas brasileiras, visto que existe uma lacuna de pesquisa nesse campo. A maioria dos estudos nesse campo investiga grandes empresas.

As limitações do estudo concentram-se na amostra que se configura como não probabilística, o que não permite generalizar os resultados encontrados. Entende-se também como uma limitação, o fato da maioria da amostra (65,7%) não dispor de um setor de controladoria formalizado. Esse fato pode impactar nos achados, haja vista que a adoção consequentemente torna-se menor.

Sendo assim, sugere-se para pesquisas futuras a elaboração de uma análise longitudinal, a fim de compreender se a utilização das práticas vem tendo maior adesão ou se a resistência das pequenas empresas em adesão a modelos de controle avançados ainda existe, optando pelas ferramentas tradicionais; e, ainda, se os setores que utilizam ferramentas avançadas conseguem perceber resultados diferenciados destas para com a organização. Sugere-se também para estudos vindouros a ampliação da amostra pesquisada.

Referências

Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27. doi: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>

Ahmad, K. (2014). The adoption of management accounting practices in malaysian small and medium-sized enterprises. *Asian Social Science*, 10(2), 236. doi:10.5539/ass.v10n2p236

Amorim, T. N. G. F., & Silva, L. de B. (2018). Profissionais da controladoria: competências e demandas organizacionais. *Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal Do Rio Grande Do Norte - ISSN 2176-9036*, 11(1), 220-236. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2019v11n1ID14337>

Barreto, M. D. G. P. (2017). *Controladoria na gestão*. São Paulo: Editora Saraiva.

- Beuren, I. M., & Artifon, R. L. (2011). Informações da controladoria de suporte à decisão logística. *Revista Cesumar–Ciências Humanas e Sociais Aplicadas*, 16(1).
- Beuren, I. M., Schlindwein, A. C., & Pasqual, D. L. (2007). Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18 (45), 22-37.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Burkert, M., & Lueg, R. (2013). Differences in the sophistication of Value-based Management–The role of top executives. *Management Accounting Research*, 24(1), 3-22.
- Cavalcante, D. S., De Luca, M. M. M., Ponte, V. M. R., & Gallon, A. V. (2012). Características da Controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBovespa. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 113-34.
- Carvalho, J. R. M., & das Dores Lima, M. (2011). Práticas Gerenciais em MPE's do comércio de confecções da cidade de Sousa–PB. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)*, 5(3).
- Callado, A. A. C., & de Pinho, M. A. B. (2014). Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), 119-37.
- Cavalcante, M. C. N., & Luca, M. M. M. (2013). Controladoria como instrumento de Governança no Setor Público. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(1), 73-90.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168. doi:[http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Crispim, G., Cabral, L. M. M. do A. C., & Libonati, J. J. (2011). Aspectos comportamentais: A controladoria como fator de influência no comportamento humano. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(3), p. 379-405

Daychoum, M. (2018). *40+ 20 Ferramentas e técnicas de gerenciamento*. Rio de Janeiro: Brasport.

dos Reis, A. M., & Teixeira, A. J. C. (2013). Utilização de artefatos de controladoria nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 7(4).

Fiirst, C., Pamplona, E., Lavarda, C. E. F., & da Silva Zonatto, V. C. (2018). Perfil do controller e a evolução histórica da profissão no contexto brasileiro. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 37(2), 01-20.

Frezatti, F., Aguiar, A. B., Guerreiro, R., & Gouvea, M. A. (2011). Does management accounting play role in planning process? *Journal of Business Research*, 64(3), 242-9. doi: <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2009.11.008>

Grande, J. F., & Beuren, I. M. (2008). Abordagens da Controladoria em Livros publicados no Brasil. *Revista de Informação Contábil*, 2(1), 40-55.

Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 7(2), 78-101.

Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1984-92302005000400005>

Hair, J., Babin, B., Money, A., & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Bookman Companhia Ed.

Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of Management Review*, 9(2), pp. 193–206

Huang, J., & Kisgen, D. J. (2013). Gender and corporate finance: Are male executives overconfident relative to female executives? *Journal of Financial Economics*, 108(3), 822-39.

Hiebl, M. R. (2014). Upper echelons theory in management accounting and control research. *Journal of Management Control*, 24(3), 223-40.

IFAC. *Estágios de Controladoria*. Recuperado de: <https://www.ifac-control.org/publications/1998-2000>. 1998.

Junior, J. H. P., Junior, J. H. P., Pestana, A. O., & Franco, S. P. C. (1995). *Controladoria de gestão: teoria e prática*. São Paulo.

Leite, M., Reif, E., & Lavarda, C. E. F. (2018). Análise da controladoria e suas funções: estudo de caso em uma organização da construção civil. *Desafio Online*, 6(1).

Köche, J. C. (2016). *Fundamentos de metodologia científica*. Editora Vozes.

Lunkes, R. J., Gasparetto, V., & Schnorrenberger, D. (2010). Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10), 106-26.

Maciel, L. F., & Lima, R. A. (2011, outubro). O perfil ideal do controller nas condições que se apresentam o mercado de trabalho no Brasil. Anais do Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, São José dos Campos, SP, Brasil, 11.

Major, M. J., & Vieira, R. (2009). Contabilidade e controle de gestão: teoria, metodologia e prática. *Escolar Editora*.

Manvailer, R. H. M. (2013). Práticas de controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) estabelecidas na região centro-oeste do Brasil.

Manvailer, R. H. M., Diehl, C. A., & Leite, E. G. (2017). Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(1), 155-75.

Martins, M. W. L., Wernke, R., Zanin, A., & Diel, F. J. (2017, August). Levantamento Sobre as Práticas de Controladoria Adotadas em Supermercados de Santa Catarina. In *VIII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2017*.

Mazo, E. M. (2003). Benchstar: metodologia de benchmarking para análise da gestão da produção nas micro e pequenas empresas.

McLellan, J. D., & Moustafa, E. (2011). Management accounting practices in the Gulf cooperative countries. *International Journal for Business, Accounting and Finance*, 6(1).

- Müller, E. T. C., & Beuren, I. M. (2010). Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. *Gestão & Regionalidade*, 26(76), 105-20.
- Naranjo-Gil, D., & Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 735-56.
- Naranjo-Gil, D. (2009). The influence of environmental and organizational factors on innovation adoptions: Consequences for performance in public sector organizations. *Technovation*, 29(12), 810-18.
- Oliveira, E. L., & Beuren, I. M. (2009). 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*, 14(1), 33-49. doi: <https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v14i1.5534>
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In *Readings in accounting for management control* (pp. 83-106). Springer, Boston, MA. doi: https://doi.org/10.1007/978-1-4899-7138-8_5
- Oyerogba, E. O. (2015). Management accounting practices in the developing economies: the case of Nigeria listed companies. *The Journal of Accounting and Management*, 5(2).
- Padoveze, C. L. (2003). *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação* (Vol. 15). Pioneira Thomson Learning.
- Pereira, A. S., Shitsuka, D. M., Parreira, F. B., & Shitsuka, R. (2018). *Metodologia da pesquisa científica [recurso eletrônico–1. ed. [eBook]. Santa Maria. Ed. UAB/NTE/UFSM*. Available at: https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/15824/Lic_Computacao_MetodologiaPesquisa-Cientifica.pdf.
- Roehl-Anderson, J. M. (1996). *Manual del controler: funciones, procedimientos y responsabilidades*.
- Sebrae. (2017). Número de empregados. Recuperado de: <http://blog.sebrae-sc.com.br/numero-de-empregados-receita-bruta-para-mei-me-epp/>.

- Soutes, D.O., & De Zen, M.J. de C.M. (2005). Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial em empresas brasileiras. *Anais do Congresso USP De Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 5.
- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A. D. V. S. M., & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *BBR- Brazilian Business Review*, 8(3), 108-27.
- Uyar, A. (2010). Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), 113-25.
- Vasconcelos, G., & de Lima, A. C. (2017). Análise Bibliométrica da Produção Científica acerca da Controladoria. *Management Control Review*, 2(1), 31-49.
- Weber, J. (2011). The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, 22(1), 25–46. doi:10.1007/s00187-011-0123-x
- Yalcin, S. (2012). Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. *Accounting in Europe*, 9(1), 95-110. doi: <https://doi.org/10.1080/17449480.2012.664394>
- Yeshmin, F., & Hossan, M. A. (2011). Significance of management accounting techniques in decision-making: an empirical study on manufacturing organizations in Bangladesh. *World Journal of Social Sciences*, 1(1), 148-64.
- Zanin, A., Dal Magro, C. B., & Mazzioni, S. (2019). Características organizacionais e a utilização da gestão de custos no processo decisório. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 2793. doi: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-766220192793>
- Zuccolotto, R., & Colodeti Filho, É. (2007). Gerenciamento de preços em empresas de pequeno porte por meio do custeio variável e do método de Monte Carlo. Enfoque: *Reflexão Contábil*, 26(3), 39-52.

Porcentagem de contribuição de cada autor no manuscrito

Ana Julia Batistella – 50%

Antonio Zanin – 25%

Cristian Baú dal Magro – 15%

Alan Bandeira Pinheiro – 10%