



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 11, n. 2, p. 85-107, abr./jun., 2015

doi:10.4270/ruc.2015213
Disponível em www.furb.br/universocontabil



PRÁTICAS DE CONTROLADORIA, DESEMPENHO E FATORES CONTINGENCIAIS: UM ESTUDO EM EMPRESAS ATUANTES NO BRASIL¹

ACCOUNTING MANAGEMENT PRACTICES, PERFORMANCE AND CONTINGENT FACTORS BY FIRMS IN BRAZIL

PRÁCTICAS DE CONTROLADORÍA, DISEMPEÑO Y FACTORES CONTINGENTES POR EMPRESAS QUE ACTÚAN EN BRASIL

Edileia Gonçalves Leite

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)
Agente Universitária da Universidade do Estado de Mato Grosso
Endereço: Avenida Tancredo Neves, 1095, Bairro Cavallhada
CEP: 78.200-000 – Cáceres - MT
E-mail: edileiagleite@gmail.com
Telefone: (65) 3221-000

Carlos Alberto Diehl

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Professor Titular do Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)
Endereço: Av. Unisinos, 950, sala E07 403d - Bairro Cristo Rei
CEP: 93.022-000 – São Leopoldo - RS
E-mail: carlosadiehl@gmail.com
Fone: (51) 3590-8186

Ramão Humberto Martins Manvailier

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)
Professor da Universidade do Estado de Mato Grosso
Endereço: Rua A, S/N, Cohab São Raimundo
CEP: 78.390-000 – Barra do Bugres -MT
Fone: (65) 3361-1413

RESUMO

Este estudo objetiva analisar as práticas de controladoria adotadas por empresas atuantes no Brasil sob a ótica da teoria da contingência. Buscou-se identificar as práticas adotadas, as características dos fatores contingenciais, os valores das variáveis de desempenho e analisar a relação entre essas variáveis. A amostra compreende 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000 de 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 resultados apontam que as práticas de controladoria mais utilizadas

¹ Artigo recebido em 27.08.2014. Revisado por pares em 04.03.2015. Reformulado em 24.07.2015. Recomendado para publicação em 01.08.2015 por Carlos Eduardo Facin Lavarda. Publicado em 21.08.2015. Organização responsável pelo periódico: FURB.

são: orçamento operacional, avaliação de desempenho e planejamento tributário. Os ambientes são marcados por dinamismo, diversidade, complexidade e hostilidade. A estrutura é mecanicista. Os processos são rotineiros, complexos e padronizados. As empresas possuem núcleos de tecnologia que visam maior eficiência nos processos. A empresa de maior porte pertence ao setor de energia elétrica. 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 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 article seeks to analyze the controllership practices used by firms in Brazil from the viewpoint of contingency theory. We aimed at identifying the practices adopted, the characteristics of the contingency factors, the values of the performance variables and at analyzing the relation between these variables. The sample used comprises 73 firms listed in the 2012 edition of the Anuário Valor 1000 magazine. The data were collected using a questionnaire. Our analysis was conducted through frequency distribution, cluster analysis, Fisher's exact test, Kruskal-Wallis test and the median. Our results suggest that the most used controllership practices are: operating budget, performance evaluation, and tax planning. These environments are marked by dynamism, diversity, complexity, and hostility. The structure is mechanistic. The processes are routine, complex, and standardized. Firms have technology groups aiming at producing greater efficiency on the processes. The larger firm comes from the energy sector. The bigger performance of the firms in the Cluster 3 may be due to the environment factor, to the alignment between environment and strategy, environment and structure, and strategy and technology factors, and to the degree of adoption of the capital budgeting and of the economic value added. The smaller performance of the firms included in the Cluster 2 may be a consequence of the misfit between the strategy factor with structure and technology factors, and a result of the lower degrees of adoption of the capital budgeting and of the economic value added. We conclude that the bigger alignment between the contingency factors and the adoption of controllership practices may affect the firm's performance.

Keywords: *Controllership practices. Contingency factors. Performance.*

RESUMEN

Este trabajo tiene como objetivo analizar las prácticas de controladoría adoptadas por empresas que actúan en Brasil bajo la óptica de la teoría de la contingencia. Se ha buscado identificar las prácticas adoptadas, las características de los factores de contingencia, los valores de las variables del desempeño y analizar la relación entre esas variables. La muestra comprende 73 empresas listadas en el Anuario Valor 1000 de 2012. Los datos han sido recolectados a través de un cuestionario. El análisis ha sido realizado a través de la distribución de frecuencia, del análisis de cluster, del test Exacto de Fischer, de Kruskal-Wallis y de Mediana. Los resultados muestran que las prácticas de controladoría más utilizadas son: presupuesto operacional, evaluación del desempeño y planificación tributaria. Los ambientes se determinan por dinamismo, diversidad, complejidad y hostilidad. La estructura es mecanicista. Los procesos son de rutina, complejos y estandarizados. Las empresas poseen núcleos de tecnología que proponen más eficiencia en los procesos. La empresa más grande

pertenece al sector de energía eléctrica. El más grande desempeño de las empresas del Cluster 3 puede haber sido favorecido por su ambiente, por el alineamiento entre ambiente y estrategia, ambiente y estructura, estrategia y tecnología, y por el grado de adopción del presupuesto de capital y del valor económico añadido. El más pequeño desempeño de las empresas del Cluster 2 puede ocurrir por el desajuste entre la estrategia, estructura y tecnología, y por los más pequeños grados de adopción del presupuesto de capital y del valor económico añadido. Concluyese que el más grande alineamiento entre los factores de contingencia y la adopción de prácticas de controladoría puede influenciar el desempeño de las empresas.

Palabras clave: *Prácticas de contraloría. Factores de contingencia. Desempeño.*

1 INTRODUÇÃO

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.

No que tange ao processo de gestão, Oliveira e Beuren (2009) afirmam que as práticas de controladoria permitem aos gestores 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).

Nesse sentido, Tillema (2005) afirma que o uso adequado de práticas de controladoria contemporâneas depende do contexto no qual elas são empregadas, levando à necessidade do uso de uma perspectiva da teoria da contingência. Esta teoria se baseia na premissa segundo a qual as organizações procuram se ajustar de acordo com os diversos fatores que podem impactar no seu contexto (GORLA; LAVARDA, 2012).

Assim, esta pesquisa tem a seguinte questão: Qual a relação das práticas de controladoria adotadas por empresas atuantes no Brasil com os fatores contingenciais e o desempenho? Em decorrência, este estudo objetiva analisar as práticas de controladoria adotadas por empresas atuantes no Brasil e seu desempenho sob a ótica da teoria da contingência.

Para Chenhall (2003), as pesquisas sobre sistema de controle gerencial baseadas na teoria da contingência precisam, para se manterem relevantes, focar nas dimensões contemporâneas desse sistema, no contexto e nos resultados organizacionais e sociais. Espejo (2008) afirma que o número de estudos voltados para usuários internos são inferiores aos voltados para usuários externos e têm caráter mais descritivo. Assim há muito que ser feito na área de contabilidade gerencial, o que se torna um desafio aos pesquisadores da área. 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 práticas de contabilidade gerencial quanto fatores contingenciais.

Espera-se que esta pesquisa possa contribuir prática e teoricamente. Quanto à prática fornecer informações aos gestores sobre em quais contextos são adotadas determinadas práticas de controladoria. Quanto a teórica contribuir para diminuir a lacuna de pesquisas que abordam de forma ampla tanto as práticas de controladoria quanto os fatores contingenciais.

O artigo está dividido em quatro seções, além desta introdução que contextualiza o tema. Na próxima seção é apresentada a revisão de literatura sobre controladoria, teoria da contingência e desempenho. Em seguida, é apresentada a metodologia da pesquisa. Na

sequência, os resultados são apresentados. Posteriormente, são apresentadas as conclusões e por último, as referências.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Controladoria

Como ramo do conhecimento, Borinelli (2006, p. 105) caracteriza a controladoria como “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 unidade organizacional, o autor (p. 198), a caracteriza como “órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial”.

Em determinadas situações, tais como em estudos realizados por pesquisadores da área, os termos controladoria e contabilidade gerencial parecem sinônimos, mas para alguns autores não são. Para alguns pesquisadores, controladoria é quase sinônimo de contabilidade gerencial e para outros está mais próxima da contabilidade societária (FREZATTI *et al.*, 2009).

Para Frezatti *et al.* (2009) a controladoria é o setor da empresa que zela para que a mesma alcance a eficácia do seu processo de gestão, tanto para finalidades internas como externas, ou seja, cuida para os usuários tenham a sua disposição todas as informações necessárias para atingir os seus objetivos.

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 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. Ainda que não haja unanimidade no tratamento dos termos a respeito de controladoria, contabilidade gerencial ou contabilidade de gestão entende-se que, em uma perspectiva internacional, os termos sejam próximos, se não sinônimos. Evidências dessa proposta se sustentam no fato de que os trabalhos sobre controladoria e os termos a ela relacionados nesse texto, sejam tratados na literatura internacional no mesmo campo, qual seja, *management accounting*. Dessa forma, neste estudo a controladoria é tida também como sinônimo de contabilidade gerencial.

Para atingir seus objetivos, a controladoria utiliza-se de práticas que auxiliam no processo de gestão. Nesse sentido, Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010) afirmam que apesar da controladoria ter evoluído e passado a contribuir na formulação de estratégias e alcance dos objetivos organizacionais, ainda não há um consenso sobre suas funções.

Para busca de um consenso de quais práticas de controladoria seriam abordadas nesta pesquisa, foi utilizada a metodologia Delphi que será descrita na seção referente à metodologia da pesquisa. No Quadro 1 são apresentadas as 27 práticas validadas pela metodologia.

De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), as atividades relacionadas à contabilidade gerencial foram desenvolvidas em quatro estágios: 1) estágio 1 – o período anterior ao ano 1950, no qual o foco era na determinação dos custos e controle financeiro; 2) estágio 2 – a partir 1965, o foco mudou para o fornecimento de informações para o planejamento e controle de gestão; 3) estágio 3 – a partir 1985, o foco estava na redução dos desperdícios de recursos no processo operacional; 4) estágio 4 – a partir de 1995 até os dias de hoje, o foco mudou para a criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos.

Quadro 1 – Práticas de Controladoria Abordadas nas Publicações

Práticas de controladoria	Autores													
	Grunow, Beuren e Hein (2010)	Borinelli (2006)	Catelli (1999)	Dittadi (2008)	Itner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van Der Stede (2009)	Malmi e Brown (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Registrato (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				X										
Análise do retorno sobre investimentos								X						
Análise do valor Presente								X						
Avaliação de desempenho						X			X		X			
Balanced Scorecard (BSC)			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 (VBM)					X									
Gestão Interorganizacional de Custos													X	
Indicadores de Desempenho (KPI)								X						
Open Book Accounting (OBA)													X	
Orçamento de capital														X
Orçamento operacional				X								X		
Planejamento tributário		X	X							X				
Preço de Transferência	X	X	X					X						X
Processo orçamentário			X			X		X						X
Sistema de Gestão Econômica			X									X		
Teoria das restrições (TOC)			X					X						
Valor Econômico Adicionado (EVA)										X		X		X

Fonte: Dados da pesquisa

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 eles foram adaptadas para esta pesquisa, conforme Quadro 2. Considerando que algumas práticas não foram abordadas nos estudos de Soutes (2006) e Abdel-Kader e Luther (2008), nesta pesquisa foi proposta a classificação dessas práticas de acordo com as características de cada estágio do *International Federation of Accountants* (IFAC).

Quadro 2 - Práticas de controladoria por estágio

Práticas / Estágio - Foco	1	2	3	4
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
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 dos autores

2.2 Teoria da Contingência

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). 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 tanto por fatores contingenciais internos quanto externos, tais como: a tecnologia, o ambiente e a estratégia que podem afetar a estrutura organizacional bem como seu controle de gestão. Nesta pesquisa são abordados os fatores contingenciais ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte. Estes foram selecionadas com base em Otle (1980), Brignall *et al.* (1991), acrescida da sugestão de Guerra (2007) que, em sua dissertação, recomendou a inclusão do fator porte em pesquisas futuras.

O ambiente é um termo utilizado para analisar as diversas características do ambiente organizacional que influenciam no sistema de controle gerencial das empresas. 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 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 se relaciona 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.

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”. Para este estudo, utiliza-se a tipologia estratégica de Miles et al. (1978), que se baseia 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. As características dessa tipologia 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 mantê-lo, procuram oferecer produtos 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.

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). Para esta pesquisa foi utilizada a classificação proposta por Burns e Stalker (1961): mecanicista e orgânica, que fora a mesma utilizada nos estudos de Gordon e Narayanan (1984) e Guerra (2007). Burns e Stalker (1961, apud Oliveira e Beuren, 2009) apresentam as características dessas estruturas:

a) *meanicista* – 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.

Há diversos significados para “tecnologia” no contexto organizacional. Normalmente, refere-se ao modo como são realizados os processos da empresa, incluindo hardware, software,

peças e conhecimento das atividades (CHENHALL, 2003). Com base em 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. 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 nas quais os processos possuem grande número de exceções e não são bem compreendidos, os processos são considerados não rotineiros. Já, onde os processos possuem poucas exceções e são bem compreendidos, 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 sua compreensão 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 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 esta 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 processos.

Quanto ao porte, Chenhall (2003) afirma que são poucas as pesquisas sobre sistema de controle gerencial que abordam o porte como variável contingencial e 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, de acordo com Chenhall (2003) os estudos não consideram as diferenças de porte entre essas empresas e dessa forma, torna-se interessante analisar as diferenças de porte entre as empresas

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).

2.3 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).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa, quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva, pois descreve e analisa as práticas de controladoria adotadas pelas empresas. Quanto aos procedimentos, de acordo com Gil (2010) classifica-se como levantamento, por solicitar informações referentes ao problema de pesquisa estudado a fim de analisá-las de forma quantitativa e chegar a uma

conclusão. 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.

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. Para elaboração do questionário da pesquisa foi necessário definir um conjunto de categorias e variáveis de pesquisa que são relatadas no Quadro 3.

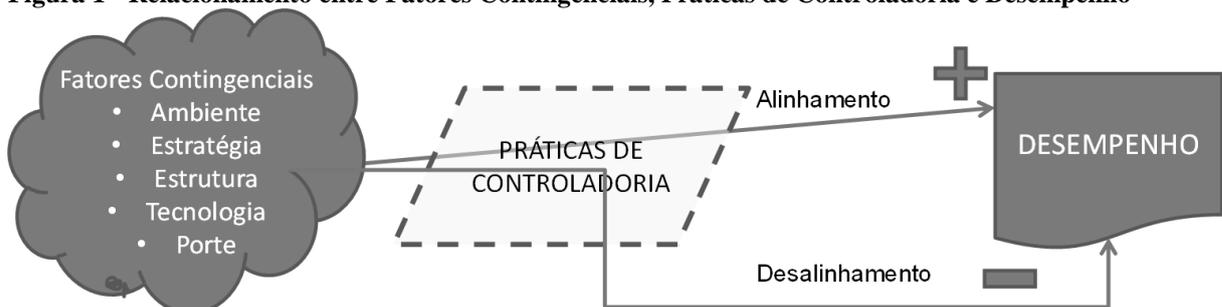
Quadro 3 – Categorias e variáveis da pesquisa

Categorias	Variáveis	Fontes de referência
Práticas de controladoria	Práticas de controladoria validadas pelos especialistas da área de controladoria através da metodologia Delphi.	Conforme referencial teórico
Ambiente	Nível de estabilidade, nível de diversidade, nível de complexidade e nível de hostilidade.	Adaptado de Mintzberg (2011) e Junqueira (2010)
Estratégia	Oferta de produto/serviço e penetração no mercado.	Miles <i>et al.</i> (1978)
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); adaptado de Gordon e Narayanan (1984) e Guerra (2007)
Tecnologia	Nível de rotina dos processos, de complexidade dos processos, de padronização dos processos e número e finalidade da tecnologia adotada nos processos.	Perrow (1967), Daft e Macintosh (1978), e Miles <i>et al.</i> (1978)
Porte	Ativo total	Abdel-Kader e Luther (2008)
Desempenho	Rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo bruto e lucratividade.	Soutes (2006) e Padoveze (2009)

Fonte: Com base nos autores pesquisados

Entende-se que as práticas de controladoria podem atuar como mediadoras dos fatores contingenciais, minimizando os efeitos negativos ou potencializando os positivos. Tal processo ocorre por meio de uma informação mais adequada às características dos fatores contingenciais, fornecida por práticas mais alinhadas a esses fatores. Esse alinhamento tem a possibilidade de apontar alternativas mais consistentes de ação, em vista de responderem melhor às demandas dos fatores contingenciais. Esse raciocínio está mostrado na Figura 1.

Figura 1 - Relacionamento entre Fatores Contingenciais, Práticas de Controladoria e Desempenho



Fonte: os autores.

As variáveis práticas de controladoria foram definidas através da metodologia *Delphi* que 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 especialistas 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). Após a aplicação de três rodadas e de acordo com as respostas dos especialistas, optou-se por validar as 27 variáveis como práticas de controladoria.

Após definição das categorias e variáveis de pesquisa, foi construído o questionário e sua validação foi realizada por meio de pré-teste para verificar possíveis inconsistências e entendimento das questões. 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. Desse total, 27 discentes responderam ao questionário até o encerramento do pré-teste. Entretanto, obtiveram-se 22 respostas válidas. As principais alterações se deram na redação de algumas questões e no ajuste de outras para ampliação da escala de respostas, conforme recomendação de Martins *et al.* (2011).

A população efetiva é composta por 686 empresas listadas entre 1000 maiores empresas listadas no Anuário Valor 1000, publicado em agosto de 2012, pelo Jornal Valor Econômico, para as quais foi possível levantar e-mails válidos dos gestores.

Os convites para participar da pesquisa foram enviados aos gestores das empresas entre os dias 14/01/2013 a 14/05/2013 por e-mail, no qual constavam informações sobre o título da pesquisa, o tempo estimado para resposta, as opções de acesso ao instrumento de coleta de dados (por e-mail ou através de um link de acesso) e a importância de o questionário ser respondido pela pessoa que possuísse o maior conhecimento da área de controladoria.

Foi possível obter respostas de 88 empresas. Após análise das respostas, foram eliminadas as respostas de 15 empresas devido ao preenchimento incompleto do questionário e/ou por não informarem a identificação da empresa. Dessa forma, a amostra é composta por 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000 (agosto de 2012), do Jornal Valor Econômico, que responderam todo o questionário. Trata-se, portanto, de uma amostra não probabilística por não fazer uso de formas aleatórias de seleção (MARCONI; LAKATOS, 2011).

Para análise dos dados foram utilizadas: a estatística descritiva, a análise de cluster, o teste Exato de Fisher, o teste Kruskal-Wallis e o da Mediana. A estatística descritiva foi realizada para descrever 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.

Também foi realizada a análise de cluster com o objetivo de maximizar a homogeneidade das características das empresas de um mesmo grupo, enquanto que também maximiza a heterogeneidade entre os grupos. Nesta pesquisa, foi utilizado o método hierárquico para processamento da análise de cluster, pois a amostra é considerada pequena (HAIR *et al.*, 2005). 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. Para comparar as médias das variáveis quantitativas foi utilizado o teste Kruskal-Wallis, e para comparar as medianas foi utilizado o teste da Mediana. A verificação das diferenças entre as variáveis categóricas e quantitativas baseou-se no nível de significância de 10%.

Na realização desta pesquisa, há limitações. A primeira refere-se ao uso do questionário, preenchido sem a presença do pesquisador, podendo 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 limitação, visto que por ser não probabilística não possibilita que os resultados da pesquisa sejam generalizados empiricamente. O uso de variáveis categóricas é outra limitação, pois seu uso 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.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise Descritiva Geral

A Tabela 1 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; a com maior pertence ao setor de transporte e logística. A empresa com menor rentabilidade do ativo bruto pertence ao setor de química e petroquímica; a com maior pertence ao setor de têxtil, couro e vestuário. A empresa com menor lucratividade pertence ao setor de têxtil, couro e vestuário; a com maior pertence ao setor de transporte e logística.

Tabela 1 – Medidas estatísticas das variáveis de desempenho

Medidas estatísticas	Média	Mediana	Mínimo	Máximo
Rentabilidade do Patrimônio Líquido	11,44	10,85	-43,7	48,7
Rentabilidade do Ativo Bruto	8,32	6,1	-4,3	32,7
Lucratividade	5,19	4,15	-21,5	26,4

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 2 apresenta a distribuição das frequências referentes aos níveis de dimensões do ambiente de atuação das empresas da amostra. 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.

Tabela 2 – 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

A Tabela 3 apresenta a distribuição da frequência referente ao tipo de estratégia adotada pelas empresas da amostra. Observa-se que, de acordo com o percentual de concordância para estratégias do tipo defensora (1) e analista (3), não há uma estratégia predominante entre as organizações pesquisadas. Para estratégia do tipo prospectora (2) foi encontrado menor percentual. O fato de não haver uma estratégia predominante pode ser decorrente 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 concordância para estratégia 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 atuam é marcado pelo dinamismo.

Vale ressaltar que a estratégia do tipo Reativa não foi abordada no questionário e dessa forma não foi apresentada na Tabela 3, pois de acordo com Miles *et al.* (1978) não se pode considera-la como um tipo de estratégia, mas como a sua falta.

Tabela 3 – Tipo de estratégia

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

Legenda: DT: discordo totalmente; DISC: discordo; CONC: concordo; CT: concordo totalmente; NS/NQR: não sei ou não quero responder.

Fonte: Dados da pesquisa

As Tabelas 4 e 5 apresentam informações referentes ao fator estrutura. A Tabela 4 mostra a distribuição da frequência referente ao grau de delegação e ao nível de especificação. 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 4 – 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 5 mostra a frequência referente aos níveis de formalização e do processo de tomada de decisões operacionais. O nível de tomada de decisão das empresas da amostra caracteriza uma estrutura mecanicista, constatação confirmada ao analisar os níveis de especificação dos cargos e tarefas e de formalização dos direitos, deveres e obrigações dos funcionários. Porém, a estrutura mecanicista é incoerente com o dinamismo do ambiente das empresas. A estrutura mecanicista caracterizada pela burocracia, divisão do trabalho e decisões centralizadas, é adequada para ambiente estável, o que não parece ser o entendimento dos respondentes (BURNS; STALKER, 1961 apud OLIVEIRA; BEUREN, 2009).

Tabela 5 – 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

As Tabelas 6 e 7 apresentam informações referentes ao fator Tecnologia. A Tabela 6 apresenta a distribuição das frequências referentes aos níveis de rotina, complexidade e padronização dos processos da empresa. 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 menor nível de rotina. Segundo Perrow (1967), nas organizações onde há grande número de exceções, representada nesta pesquisa pela complexidade dos processos, estes são considerados não rotineiros. Os resultados desta pesquisa não corroboram essa afirmação, pois as empresas da amostra possuem processos muito/plenamente complexo e muito/plenamente rotineiro.

Quanto à padronização verifica-se que este nível não é coerente com a 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 resulta de maior variedade de atividades, dificultando sua compreensão, e que a maioria das empresas possui processos muito/plenamente complexos, esperava-se menor nível de padronização.

Tabela 6 – Níveis de rotina, complexidade e padronização dos processos

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 7 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 as empresas da amostra possuem foco em um único núcleo de tecnologia. A maioria das empresas não possui foco em múltiplos núcleos de tecnologia.

Tabela 7 – Número e finalidade da tecnologia adotada no desenvolvimento dos processos

Número e finalidade	DT	DISC	CONC	CT	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

A Tabela 8 apresenta as medidas estatísticas relativas ao ativo total das empresas, representando o Porte, sendo a de maior ativo total pertencente ao setor de energia elétrica.

Tabela 8 – Medidas estatísticas do fator contingencial porte

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

Fonte: Dados da pesquisa

As Tabelas 9, 10, 11 e 12 apresentam as frequências de utilização das práticas de controladoria, em relação aos estágios do IFAC. 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 somatório das frequências das alternativas Não Utiliza e Utiliza Pouco.

A Tabela 11 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao grau de utilização das práticas de controladoria do terceiro estágio do IFAC. Neste estágio as 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 9 – Grau de utilização das práticas de controladoria do primeiro estágio

Práticas de Controladoria	NU	UP	UM	UPL	NS/NQR	Total
Análise do Retorno Sobre o Investimento	1,4%	16,4%	34,2%	47,9%	0%	100,00
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%

Legenda: NU: não utiliza; UP: utiliza pouco; UM: utiliza muito; UPL: utiliza plenamente.

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 10 – Grau de utilização das práticas de controladoria do segundo estágio

Práticas de Controladoria	NU	UP	UM	UPL	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

Tabela 11 – Grau de utilização das práticas de controladoria do terceiro estágio

Práticas de Controladoria	NU	UP	UM	UPL	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 12 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao grau de utilização das práticas de controladoria do quarto estágio do IFAC. 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 12 – Grau de utilização das práticas de controladoria do quarto estágio

Práticas de Controladoria	NU	UP	UM	UPL	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: 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: custeio kaizen, teoria das restrições, método de custeio ABC, sistema de gestão econômica, *balanced scorecard*, *open book accounting* e método de custeio-meta.

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.

4.2 Análise Descritiva por Grupos de Empresas

Para esta seção primeiramente foi realizada a análise de consistência do questionário através do Alfa de *Cronbach* (valor= 0,877). Posteriormente, a análise de *cluster* com base nos fatores contingenciais e nas variáveis de desempenho. Os valores das variáveis de desempenho e do fator porte foram obtidos através dos dados divulgados pelo Anuário Valor 1000 que baseia nas informações publicadas pelas empresas.

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. Na sequência foram realizados os testes Exato de Fisher para variáveis categóricas (fator ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia) e os testes *Kruskal-Wallis* e da Mediana para variáveis quantitativas (variáveis de desempenho e fator porte). Foram encontradas diferenças significativas nas categorias e variáveis relacionadas na Tabela 13. Para variáveis quantitativas são apresentadas as médias e as medianas e para variáveis categóricas as frequências relativas entre os *clusters*.

Tabela 13 – Categorias e Variáveis com Diferenças Significativas entre os Clusters

Categorias - Variáveis de Pesquisa / Cluster		1	2	3	p*
Desempenho	Rentabilidade do patrimônio líquido (média)	12,2	8,6	24,0	0,022
	Rentabilidade do patrimônio líquido (mediana)	14,1	9,2	21,1	0,038
	Rentabilidade do ativo bruto (média)	10,7	5,7	16,5	0,005
Fator Ambiente	Lucratividade (média)	5,3	3,3	14,5	0,009
	Nível de diversidade do mercado	94,1%	63,1%	44,4%	0,010
	Nível de hostilidade do ambiente	93,8%	56,1%	37,5%	0,004
Fator Estratégia	Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos/serviços	100,0%	69,0%	37,5%	0,001
	Atender novos mercados e oferecer novos produtos/serviços após demonstração da sua viabilidade	100,0%	88,1%	55,6%	0,08
Fator Estrutura	Nível de especificação dos cargos e tarefas da empresa	93,8%	70,5%	100,0%	0,057
	Nível de complexidade dos processos	100,0%	65,9%	100,0%	0,002
	Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos	25,0%	65,0%	66,7%	0,023
Práticas de Controladoria	Múltiplos núcleos de tecnologias com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos	76,5%	35,0%	12,5%	0,003
	Práticas do 1º estágio: Custeio padrão	70,6%	37,2%	55,6%	0,061
	Práticas do 2º estágio: Controle Interno na Proteção de Ativos	87,5%	59,1%	55,6%	0,096
	Práticas do 2º estágio: Orçamento de Capital	94,1%	68,3%	100,0%	0,028
	Práticas do 3º estágio: Custeio ABC	29,4%	19,0%	55,6%	0,081
	Práticas do 3º estágio: Custeio Meta	64,7%	23,8%	12,5%	0,004
	Práticas do 4º estágio: Valor Econômico Adicionado	52,9%	23,3%	88,9%	0,000

*Valor p para os testes Exato de Fisher, *Kruskal-Wallis* e da Mediana – com nível de significância de 10%.

Fonte: Dados da pesquisa

4.2.1 Resultados do Cluster 1

As empresas deste *cluster* apresentam desempenho médio para as três variáveis de abordadas nesta pesquisa: rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo bruto e lucratividade. Quanto ao ambiente, apresentam os maiores níveis de diversidade e hostilidade do ambiente e quanto à estratégia apresentam maior concordância para estratégias prospectora e analista. A adoção da estratégia prospectora pode ser resposta aos níveis do ambiente, pois ambientes mais competitivos demandam novas oportunidades de mercado.

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

Quanto à tecnologia, tem alto nível de complexidade dos processos, coerente com núcleos de tecnologia que buscam inovação e flexibilidade dos processos, e com o maior grau de concordância para estratégia do tipo prospectora. Mas não condiz com o nível de especificação dos cargos e tarefas da estrutura mecanicista.

Quanto ao custeio padrão, o maior grau de adoção desta prática de controladoria não condiz 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*. As empresas do *Cluster 1* 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 decorrer 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 as empresas com estratégia prospectora focam em novos mercados e fornecimento de novos produtos e serviços, mesmo que essas atividades não sejam tão rentáveis (MILES *et al.*, 1978). Entretanto, o grau de adoção do custeio-meta demonstra preocupação com a lucratividade.

O desempenho das empresas deste *cluster* pode ter sido impactado pelos fatores ambiente e estrutura e pela 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 falta de ajuste. Já os maiores graus de adoção dos custeios padrão e meta são incoerentes com a estratégia prospectora adotada. 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 as práticas adotadas 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.

4.2.2 Resultados do Cluster 2

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

analisadas. O nível de desempenho das empresas pode decorrer do desajuste entre estratégia e estrutura e tecnologia. Se há nível médio de concordância para estratégia prospectora esperava-se menor nível de especificação dos cargos e tarefas e maior concordância para os múltiplos núcleos de tecnologia, o que não ocorreu. Outra incoerência que pode influenciar no desempenho é o nível de complexidade dos processos e os núcleos de tecnologia adotados. Se há complexidade esperava-se maior concordância para os múltiplos núcleos de tecnologia.

Quanto à influência das práticas adotadas pelas empresas, a menor adoção do orçamento de capital e do valor econômico adicionado podem impactar 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 contribuem 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 maior desempenho para essas empresas.

4.2.3 Resultados do Cluster 3

As empresas deste *cluster* apresentam o maior desempenho para as três variáveis analisadas. Quanto ao 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* tem o maior nível de especificação dos cargos e tarefas, característica de estrutura mecanicista, coerente com os menores níveis de diversidade e hostilidade do ambiente.

Quanto à tecnologia, o alto nível de complexidade dos processos não é coerente com a 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, a menor adoção do controle interno pode decorrer dos menores níveis de diversidade e hostilidade do ambiente. Já a maior adoção do custeio ABC é coerente com o nível de concordância para o núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência, relacionada ao controle dos custos. Por outro lado, a menor adoção do custeio meta não condiz com a busca pela eficiência, pois esperava-se maior 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 a menor concordância para estratégia prospectora; entre os níveis do ambiente e o maior nível de especificação dos cargos e tarefas e; entre a menor concordância para estratégia prospectora e a menor concordância para os múltiplos núcleos de tecnologia, podem ter contribuído para o desempenho das empresas deste *cluster*.

Mesmo diante da discordância 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

deste *cluster* alcançaram o maior nível de desempenho. Isso pode decorrer das dimensões do ambiente, dos ajustes entre os fatores mencionados no parágrafo anterior, da adoção do orçamento de capital e do valor econômico adicionado.

5 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, identificar os valores das variáveis de desempenho e analisar a relação entre as práticas, os fatores contingenciais e o desempenho das empresas.

Constatou-se que as práticas 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.

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. 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 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.

A análise da relação entre as práticas de controladoria, os fatores contingenciais e o desempenho, mostra que o maior desempenho das empresas do *Cluster 3* pode ter sido favorecido pelos menores níveis de diversidade e hostilidade do ambiente, pelo ajuste entre o ambiente e estratégia, entre o ambiente e a estrutura, entre a estratégia e a tecnologia, e pela 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 estrutura e tecnologia, entre estrutura e estratégia, e pela maior adoção do custeio-meta e padrão, incoerentes com a estratégia prospectora. Quanto aos ajustes e adoção de práticas que podem ter contribuído para o desempenho intermediário, tem-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 estratégia e estrutura e tecnologia, e pela menor adoção do orçamento de capital e do valor econômico adicionado.

Diante dos desempenhos constatados, infere-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. Este resultado corrobora com o resultado de Capalonga (2008) no qual constatou que quanto maior alinhamento entre as escolhas estratégicas e o modelo teórico, melhor será a percepção do desempenho alcançado pelas empresas.

Quanto às limitações desta pesquisa: a amostra não probabilística não permite fazer generalizações empíricas; o tamanho da amostra impossibilita a realização de análise. Também as respostas da pesquisa são baseadas nas percepções dos gestores da área de controladoria que

podem ser diferente da percepção de outros gestores e o uso de variáveis categóricas que não permite a realização de análise de correlação.

Considerando a natureza da pesquisa, as limitações e evidências encontradas, recomenda-se que sejam realizadas pesquisas: a) longitudinal, que abordem a adoção de um considerável número de práticas de controladoria em empresas de grande porte e o contexto no qual são adotadas, a fim 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, por meio de 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 destes métodos.

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. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>
- 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. <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2010.02.003>
- ANSOFF, H. Igor; MCDONNELL, Edward J. **Implantando a Administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 3. 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. <http://dx.doi.org/10.1016/j.ijpe.2008.04.010>
- 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.
- BRIGNALL, T. J.; FITZGERALD, L.; JOHNSTON, R.; SILVESTRO, R.. Performance measurement in service businesses. **Management Accounting**, p. 34-36, nov. 1991.
- CAPALONGA, Giovanni. **As estratégias percebidas sob o enfoque teórico do posicionamento, da visão baseada em recursos, da missão e da tipologia: um estudo com empresas gaúchas**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2008.
- CATELLI, Armando. Sistema de gestão econômica. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999.

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.
[http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)

DAFT, Richard L.; MACINTOSH, Normam B. A new approach to design and use of management information. **California Management Review**, v. 21, n. 1, p. 82-92, 1978.

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. DOI: 10.2307/2392695

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

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.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

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

GORDON, Lawrence A.; NARAYANAN V. K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.
[http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90028-X](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(84)90028-X)

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. DOI 10.5752/P.1984-6606.2010V10N24P74

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.

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. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2004.08.001>

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

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. [http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00026-X](http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00026-X)

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. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2008.05.002>

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.

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. <http://dx.doi.org/10.1016/j.technovation.2004.01.007>

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.

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. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>

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

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.

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. doi: 10.5465/AMR.1978.4305755

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

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. DOI: 10.13037/gr.vol26n76.177

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

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 Hernandes; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2004.

OTLEY, David. Management control and performance management: whence and whither? **The British Accounting Review**, v. 35, p. 309-326, 2003. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2003.08.002>

OTLEY, David T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)

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.

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.

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.

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.

<http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2004.12.001>

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

<http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2011.07.001>

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.

DOI:10.1080/17449480.2012.664394