

CARACTERÍSTICAS DOS GESTORES E DA ORGANIZAÇÃO SOBRE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA

Ana Julia Batistella

Universidade Comunitária da Região de Chapecó -Unochapecó

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

Antonio Zanin

Universidade Comunitária da Região de Chapecó -Unochapecó

E-mail: zanin@unochapeco.edu.br

Cristian Baú Dal Magro

Universidade Comunitária da Região de Chapecó -Unochapecó

E-mail: crisbau@unochapeco.edu.br

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

RESUMO

Este estudo objetiva analisar as características dos gestores e organização que influenciam na aplicabilidade das Práticas de Controladoria em Empresas do sul do país. Buscou-se identificar as práticas utilizadas, e as características que apresentaram significância por meio do Teste de *Kruskal Wallis E Qui- Quadrado*, representando possivelmente, a relevância dessas para a adoção das ferramentas de Controladoria. A amostra compreende 108 empresas, sendo de pequeno, médio e grande porte, nos ramos comercial, industrial e prestação de serviço. Para tanto, foi empregada metodologia quantitativa, descritiva e de levantamento de dados (*survey*), ou seja, os dados foram coletados por meio de questionário. A análise foi realizada através de distribuição de frequência, da análise de cluster, do *Kruskal Wallis, Qui Quadrado* e Média. Configurando assim que, o primeiro e segundo estágio são os mais utilizados por pequenas empresas, e, o estágio 4 por grandes empresas, que características como regime tributário, configuração jurídica, tamanho da empresa, cargo e formação tendem a auxiliar no processo de utilização dessas práticas.

Palavras-chave: Práticas de Controladoria. Contabilidade Gerencial. Importância e Aplicação.

1. INTRODUÇÃO

A gestão eficaz depende do uso de ferramentas fundamentais, como por exemplo: Análise de VPL, Controle Interno, *Balanced Scorecard*, Custeio ABC, Custeio por Absorção, Custeio Meta, entre outros (JUNIOR *et al*, 1995; BEUREN, 2002; PADOVEZE, 2003; BARRETO, 2017). Já foi comprovado que tais ferramentas são capazes de auxiliar nos processos de orçamento, planejamento, custeio e suporte no alcance do desempenho desejado.

Sendo assim, no momento que as organizações conhecem os fatores que podem ser controláveis, procuram adotar uma configuração organizacional que proporcione melhor desempenho (OTLEY, 1980), Os instrumentos de controles gerenciais podem possibilitar a visão, entendimento e definição de estratégias sólidas ao alcance dos objetivos empresariais. São ferramentas de Controladoria que evoluem a medida que avançam os estágios de vida da empresa, conforme proposto pelo *International Federation of Accountant* (IFAC, 1998).

Esses estágios agrupam as práticas de controladoria em cada nível de evolução. Sendo que, cada estágio representa a adoção de práticas mais avançadas. O Estágio 1, corresponde ao período anterior a 1950, quando os objetivos eram direcionados para áreas relacionadas a controle financeiro, custos e orçamentos; O Estágio 2, tem foco direcionado ao planejamento e controle gerencial, durante o período de 1950-1965. Entre 1965-1985, o foco do terceiro estágio se destacava na redução de desperdícios de recursos por meio de análise e gestão de custos. O 4º e último estágio, o qual teve início em 1985 – até hoje, é caracterizado pela geração de valor e inovação organizacional (IFAC, 1998).

Daychoum (2018) assevera que, quando se tem objetivos e se busca transformá-los em resultados, é necessário um planejamento. O mesmo autor afirma que, feito um bom planejamento e com as ferramentas de controle corretas, fica fácil definir o caminho certo a seguir. Sabe-se que mesmo assim é possível, as circunstâncias se desviarem do planejado, todavia, o autor destaca que a importância está em identificar essas eventualidades antes que ocorram. Nesses casos, as práticas de controladoria podem ser consideradas como instrumento de suporte, pois permitem aos gestores uma visão antecipada e planejamento de ações.

As práticas da contabilidade gerencial proporcionam coerência social, bem como significado ao comportamento organizacional, permitindo aos indivíduos e grupos dentro da organização dar significado às suas atividades do dia-a-dia (GUERREIRO et al, 2005).

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 natureza física e qualitativa. Todavia, a mesma sofre uma certa resistência de adoção por parte das empresas, em alguns casos ainda se considera que seu enfoque se limita apenas na administração do sistema contábil das organizações (BARRETO, 2017).

Com base em pesquisas bibliográficas, e concomitante com a percepção da importância da controladoria e suas ferramentas, esse estudo buscará desenvolver a análise da aplicabilidade das ferramentas de controladoria nas empresas. Ademais, a pesquisa se baseará no estudo de Martins et al, (2017) para adaptação de instrumento de coleta de dados, buscando compreender as diferenças por meio da comparação dos achados, aplicando esse estudo na região sul do país.

A partir disso, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Qual é a influência das características de gestores e das organizações sobre as práticas de controladoria das empresas? O objetivo do estudo, é analisar a influência das características de gestores e das organizações sobre a aplicabilidade das práticas de controladoria das empresas.

Cabe destacar, que cada setor, ramo ou país é composto por diferentes características. No Brasil por exemplo, os regimes tributários e configurações jurídicas, variam conforme o porte da empresa e, com isso, as exigências de controles para as empresas aumentam conforme o tipo de regime tributário adotado. Portanto, uma característica importante a ser analisada nesse estudo, também faz triangulação ao fato de adoção das práticas de Contabilidade Gerencial em diferentes estágios, tamanhos e regimes tributários das empresas.

Yalcin (2012) destaca a importância da realização de estudos que sejam capazes de analisar as diferenças de cada país ou ramo, buscando compreender os fatores determinantes de adoção dos tipos de controles utilizados 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, justificando assim, a relevância de realização desse estudo.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Controladoria

Com base no conhecimento em relação ao tema, Borinelli (2006 p. 105) define Controladoria como: “um conjunto de conhecimentos, que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão empresarial”.

É importante destacar que a controladoria assume uma posição estreita com a gestão, é um processo tanto para finalidades internas quanto externas, servindo como alicerce para bases gerenciais. Constituída devido a necessidade e importância de se possuir maiores informações, sendo essas, informações mais estruturadas juntamente com controle e acompanhamento de desempenho (LEITE; REIF; LAVARDA, 2018).

Diversas são as conceituações entre autores referentes a Controladoria e sua aplicação. Muitos, atrelam a Controladoria a Contabilidade Gerencial. Conforme Manvailier, Diehl e Leite, (2017): alguns autores consideram controladoria e contabilidade gerencial, sinônimos. Outros acreditam que a mesma se assemelhe a uma contabilidade societária (FREZATTI et al, 2011). Dessa forma, nesse estudo serão usados ambos os termos: Controladoria e Contabilidade Gerencial.

Oyerogba (2015), fala sobre a necessidade de se implementar mecanismos de sustentação, ou seja, práticas adequadas de contabilidade gerencial dentro das empresas. Nesse mesmo estudo, o autor destaca pesquisas que retratam períodos em que a contabilidade perdeu seu valor, devido à falta de fidedignidade das informações, e que com isso, surgiu a necessidade de reformulação da contabilidade, surgindo uma nova contabilidade gerencial, a qual apresentou uma série de inovações, incluindo a criação das ferramentas Balanced Scorecard – BSC, Custeio por absorção – ABC, *Strategic Managemnt Accounting* – SMA entre outros, os quais são utilizados frequentemente hoje.

Major e Vieira (2009), afirmam que: "a eficiência, estrutura ou procedimentos de uma organização, dependem das circunstâncias específicas em que essa organização opera". Portanto, a Controladoria surgiu para preencher as lacunas de planejamento e controle dos processos de gestão das empresas, com o papel de monitorar as transformações do mercado, que possam impactar nas organizações (CAVALCANTE et al, 2012).

Cabe destacar, a importância em conceituar e compreender o real poder e impacto da Controladoria, seja em empresas, organizações ou entidades públicas. Considerando que a mesma, já possui ligação com o âmbito gerencial, é possível perceber também a sua influência diante das ações executadas pelos gestores. Borinelli (2006 p. 108), destaca que: “todas as atividades decorrentes do processo de gestão organizacional deverão ter seus resultados analisados, seja no todo, seja nas partes”. Dessa forma, a Controladoria pode servir como instrumento importante de análise nos processos decisórios das organizações.

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 empresa 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 prosperidade da empresa (BEUREN; ARTIFON, 2011).

Dentro da controladoria, cabe destacar algumas práticas que são seguidas com o intuito de melhoria nas organizações. Magdy Abdel Kadera e Robert Lutherb, (2008) destacam que durante algumas décadas, foram desenvolvidas diversas práticas de contabilidade de gestão para indústrias, as quais, objetivam auxiliar no processo de planejamento, controle, tomada de decisão e comunicação, ainda enfatizam que essas “novas” técnicas objetivam auxiliar nos processos de gestão.

O fornecimento de informação de forma adequada, pode definir o progresso da empresa, dessa forma, a informação de qualidade, a qual é construída por meio de uma

boa contabilidade de gestão, deve ser vista como prioridade para os processos de tomada de decisão (FREZATTI et al, 2011).

2.2 Práticas de Controladoria

Nesse item, serão apresentadas as práticas de controladoria, e os estágios que cada qual compõe. Com essas ferramentas, o ambiente organizacional fica estruturado de forma mais completa e possibilita o controle mais preciso dos fatos e ações dentro da organização.

Para que seja possível atender as necessidades e os objetivos das empresas, a prática da controladoria tem de ser contínua, fazendo uso das informações contábeis no processo de gestão, com a finalidade de assegurar o controle e os resultados da empresa. Correspondendo assim, a integração dos esforços de todas as diferentes áreas de acordo com os sistemas e subsistemas utilizados (MÜLER, BEUREN 2010).

Conforme Roehl Anderson et al (1996), é prática de controladoria direcionar a gestão e administração da empresa, em busca de informações fidedignas e consistentes, para assim melhor planejar os caminhos a serem seguidos pela organização, em busca da produtividade. Uyar (2010), enfatiza que a implementação de práticas de contabilidade gerencial, vem ganhando força na Turquia e que os artigos e livros atrelados ao tema, tem aumentado consideravelmente nos últimos tempos. Esse fato evidencia, a importância da adoção das ferramentas, e a representatividade que vem ganhando no mundo todo.

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 mais utilizadas de preço e custo. Em qualquer caso, todas as empresas devem ter sistemas básicos de contabilidade de custos com orçamentos e custos padrão que podem ser usados para planejamento e controle.

A evolução da Controladoria, é abordada em estágios, cada estágio, é constituído por diferentes ferramentas, as quais serão abordadas no decorrer do estudo. 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 (controle patrimonial), 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). 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).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem do problema quantitativa e com coleta de dados mediante levantamento de dados (*survey*). 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.

A população do estudo 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.

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 com a formação de Clusters para agrupar as ferramentas conforme os estágios de práticas de controladoria (nível 1, nível 2, nível 3, nível 4), 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.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A Tabela 1 apresenta as características do perfil dos respondentes. Quanto ao cargo, 36,11% são Sócios, Proprietários ou Diretores. 22,22% Administradores, 14,81% Contadores e 13,89% Controllers. O fato de a 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, é possível perceber que independente do cargo, todos, estão atrelados a áreas de Gestão e Controle. O grupo “outros” é constituído por cargos relacionados a áreas de Engenharias e afins.

Cabe frisar, que quanto a idade, a maior porcentagem obtida foi de 37,96%, concluindo que a grande maioria dos respondentes possui acima de 50 anos. O estudo também expõe, que a maioria dos participantes possuem mais de 10 anos de experiência e são formados no curso de Ciências Contábeis. Sendo a Contabilidade e Controladoria, os cursos com maiores percentuais quanto ao item pós-graduação. Apenas 15,7% concluíram algum curso de Mestrado ou Doutorado.

Tabela 1 - Caracterização dos Respondentes

Caracterização dos Respondentes					
Cargo	Freq. %	Idade	Freq. %	Experiência Profissional	Freq. %
Controller	13,89	Até 30	30,56	Até 5 anos	29,63
Contador	14,81				
Administrador	22,22	31 a 40	21,30	5 a 10 anos	27,78
Proprietário	36,11	41 a 50	10,19		
Outros	12,96	Acima de 50	37,96	> 10 anos	42,59
Formação	Freq. %	Pós Graduação	Freq. %	Mestrado ou Doutorado	Freq. %
Administração	15,74	Adm. (Exceto A.F)	11,11	Adm. (Exceto A.F)	2,78
		Administração financeira	9,26	Administração Financeira	0,93
C. Contábeis	61,11	Contab. (Exceto Controladoria)	24,07	Contab. (Exceto Controladoria)	6,48
		Controladoria	22,22		2,78
Economia	0,93	Economia	0,93	Controladoria	2,78
		Engenharia (Exceto E.P.)	0,93	Engenharia (Exceto. E.P)	0,93

Engenharias	4,63	Engenharia da produção	2,78	Engenharia da produção	0,93
Outros	5,56	Outros	4,63	Outros	0,93
Não Possui	12,04	Não Possui	24,10	Não Possui	84,30

Dados da Pesquisa.

A Tabela 2, é constituída pela caracterização das empresas que fazem parte da amostra. Um total de 108 empresas, sendo 85,20% dessas localizadas no estado de SC, 47,20% tributadas pelo simples, 40,70% Lucro Presumido e 12% 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).

Tabela 2 - Caracterização das Empresas

Caracterização das Empresas							
Estado Sede da Empresa	Freq. %	Regime Tributário	Freq. %	Número de Funcionários	Freq. %	Configuração Jurídica	Freq. %
Santa Catarina	85,20	Simple Nacional	47,20	Até 19 (Micro Empresa)	49,10	Limitada LTDA	63,90
				Até 100 (Pequena Empresa)	16,70	S/A Capital Fechado	12,00
Rio Grande do Sul	13,80	Lucro Presumido	40,70	Até 499 (Média Empresa)	9,30	S/A Capital Aberto	5,60
Paraná	1,90	Lucro Real	12,00	Acima de 500 (Grande Empresa)	25,00	Outros (Filantrópicas, Cooperativas, Eireli, EPP, ME)	18,50

Dados da Pesquisa.

Outro dado importante, refere-se à configuração jurídica, 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.

A Tabela 3, é constituída por questionamentos referente a 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 se 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.

Quanto à existência do setor, 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. Portanto, faz sentido o fato de que em muitos casos, o “Contador” é o próprio “Controller”.

Tabela 3 - Estrutura organizacional

Estrutura organizacional	Número	Frequência %
Existe uma unidade denominada "Controladoria"?	Não	71
	Sim	37
Se não existir uma unidade, qual setor exerce as funções de "Controladoria"?	Existe o Setor "Controladoria"	37
	Contabilidade	41
	Gerência Financeira	16
	Gerência geral/Superintendência	1
	Presidência, Diretoria, Proprietário/Acionista principal (equivalente)	13
Como é denominado o cargo do Responsável pela Controladoria?	Contador	31
	Controller ou Controlador	21
	Gerente financeiro	19
	Gerente geral/Superintendente	4

	Presidência, Diretoria, proprietário/acionista principal (equivalente)	23	21,3
	Outros	10	9,3
Total		108	100,0

Dados da pesquisa.

Quanto a não existência de setor específico, mas, existência de função semelhante que exerce a controladoria, a área mais citada como responsável por esse processo, foi a contabilidade, com 37,96% das respostas.

Ainda, quando questionados sobre a denominação do cargo do responsável pelo setor de controladoria, é possível perceber que o cargo que atingiu maior número de respostas foi o de Contador, comprovando que na maioria das empresas na falta de setor ou cargo específico, a própria contabilidade atua no controle.

Na tabela 4, são apresentados os percentuais de utilização das ferramentas de controladoria. As práticas de controladoria foram segregadas em estágios, ou seja, artefatos de decisão mais simplificados foram delimitados como sendo do estágio 1, e assim sucessivamente, conforme já foi feito no estudo de Manvailer, Diehl e Leite (2017).

Tabela 4 - Utilização das Práticas Estágio 1

Práticas de Controladoria	NS/NQR	NU	UP	UM	UT	Total
Análise do Retorno sobre Investimento ROI	9,30%	22,20%	30,60%	23,10%	14,80%	100%
Custeio Direto	17,60%	17,60%	23,10%	16,70%	25%	100%
Custeio Padrão	17,60%	23,10%	22,20%	17,60%	19,40%	100%
Custeio Variável	15,70%	17,60%	15,70%	25,00%	25,90%	100%
Custeio por Absorção	20,40%	25,90%	17,60%	13,00%	16,10%	100%

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

Fonte: Dados da pesquisa.

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, relacionado na Tabela 5, 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).

Tabela 5 - Utilização das Práticas Estágio 2

Práticas de Controladoria	NS/NQR	NU	UP	UM	UT	Total
Análise Custo/Volume/Lucro	5,60%	12,00%	21,30%	21,30%	39,80%	100%
Análise do VPL e/ou da TIR (Taxa Interna de Retorno)	15,70%	25,90%	25,00%	16,70%	17%	100%
Avaliação de desempenho da empresa (indicadores de análise de balanços)	7,40%	13,90%	23,10%	18,50%	37,10%	100%
Controles internos administrativos	3,70%	5,60%	18,50%	31,50%	40,70%	100%
Controles internos para proteção de ativos (controle patrimonial)	9,30%	21,30%	21,30%	30,60%	17,6	100%
Orçamento de capital	12,00%	22,20%	26,90%	20,40%	18,50%	100%
Orçamento operacional	11,11%	16,70%	23,10%	17,60%	31,50%	100%
Planejamento tributário	12,00%	19,40%	25,00%	20,40%	23,10%	100%
Preço de venda e/ou de transferência	19,40%	25,90%	19,40%	16,70%	18,50%	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

O terceiro estágio, exposto na Tabela 6, 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.

Tabela 6 - Utilização das Práticas Estágio 3

Práticas de Controladoria	NS/NQR	NU	UP	UM	UT	Total
Análise da terceirização (<i>outsourcing</i>)	25,90%	34,30%	21,30%	12,00%	6,50%	100%
Custeio ABC	27,80%	39,80%	16,70%	6,50%	9,30%	100%
Custeio TDABC	35,20%	44,40%	14,80%	2,80%	2,80%	100%
Custeio Meta	30,60%	41,70%	17,60%	5,60%	4,60%	100%
Custeio Kaizen	34,30%	43,50%	13,90%	4,60%	3,70%	100%
Custeio UEP	35,20%	42,60%	13,00%	5,60%	3,70%	100%
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	41,70%	40,70%	10,20%	2,80%	4,60%	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, o resultado do quarto estágio, exposto na Tabela 7, o qual pode ser visto como o mais avançado de todos, se assemelha ao estágio três, não apresentando alta utilização pelas empresas estudadas. Esse resultado, remete ao estudo de Ahmad (2014) onde o autor relata a resistência das empresas em se reformularem e fazerem uso das práticas mais inovadoras.

Tabela 7 - Utilização das Práticas Estágio 4

Práticas de Controladoria	NS/NQR	NU	UP	UM	UT	Total
Análise da cadeia de valor	26,90%	27,80%	25,00%	16,70%	3,70%	100%
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	25,90%	38,90%	15,70%	8,30%	11,10%	100%
Gestão Baseada em Valor (VBM)	32,40%	36,10%	20,40%	7,40%	3,70%	100%
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	36,10%	37,00%	17,60%	5,60%	3,70%	100%
Indicadores-chave de desempenho (KPI)	30,60%	30,60%	13,00%	13,00%	13,00%	100%
Sistema de Gestão Econômica (GECON)	33,30%	39,80%	16,70%	5,60%	4,60%	100%
Teoria da Restrições (TOC)	34,30%	41,70%	13,90%	7,40%	2,80%	100%
Valor Econômico Agregado (EVA)	29,60%	36,10%	20,40%	7,40%	6,50%	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com o intuito de verificar se características organizacionais explicam os estágios de utilização das práticas de controladoria, foi desenvolvido um agrupamento dessas, bem como, 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, à média aderência e a alta aderência, conforme exposto na Tabela 8.

Tabela 8 – Agrupamento das empresas em seus respectivos estágios de práticas de controladoria

Cluster agrupado por Estágio											
Estágio	Qtd.	Estágio	Qtd.	Estágio	Qtd.	Estágio	Qtd.	Estágio	Qtd.	Estágio	Qtd.
1	Média Empresas	2	Média Empresas	3	Média Empresas	4	Média Empresas	1	Média Empresas	2	Média Empresas
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.

O maior número de empresas com maior aderência as práticas de controladoria se concentra 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 a distribuição amostral, sendo que essas ferramentas dos estágios 3 e 4 são utilizadas na maioria das vezes, por empresas de médio e grande porte. Essas empresas, são minoria nesta amostra. Porém, considerando que a utilização pode resultar de características organizacionais como: tamanho; cabe justificar o resultado encontrado e não permite generalizar a ideia de que estágios mais avançados, são menos utilizados. Talvez, apenas menos utilizados em pequenas empresas.

Oliveira e Beuren (2009) reconhecem que as ferramentas de controladoria auxiliam os gestores no planejamento e na prática de atividades do contexto organizacional, fazendo parte também do processo de acompanhamento e mensuração dos resultados. O uso das práticas de controladoria pode ser entendido conforme o contexto das organizações. Visto que, se forem implementadas em incompatibilidade com o contexto, além de não serem utilizadas, não irão fornecer as informações relevantes para à área esperada. (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006).

Conforme exposto, características influenciam na utilização das práticas e estudos como de Martins et al (2017) Ahmad (2014) Oyerogba (2015), detalham a resitência dos gestores na adoção de práticas avançadas e as práticas adotadas conforme tamanho, desempenho, localização e entre outras características. Práticas mais avançadas, requerem de maior dispêndio de tempo e investimento, coisa que pequenas empresas não possuem.

Ademais, buscou-se verificar se as características organizacionais e de gestores determinam a formalização de um setor de controladoria nas empresas estudadas.

A Tabela 9 apresenta o teste de diferença significativa entre a existência do setor de controladoria e as características dos gestores.

Tabela 9 – Resultado do teste de Mann Whitney entre existência de um setor “controladoria” e as características dos Gestores

Descrição	Idade	Cargo	Experiência	Graduação	Pós-Graduação	Mestrado/Doutorado
Existe (ou não) setor "Controladoria" na Empresa	0,480	0,000*	0,387	0,496	0,906	0,628

*Significância a nível de 1%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apontam que o cargo ocupado pelo gestor, pode ter sido determinante para a existência do setor de controladoria. Dessa forma, na tabela 10, buscou-se verificar quais cargos são predominantes para este fator.

Tabela 10 - Resultados Kruskal Wallis para a existência de um setor “controladoria” detalhado por cargo

Questionamento	Cargo ocupado pelo entrevistado (a):	Posto Médio
Há uma unidade organizacional chamada “Controladoria” na empresa?	Controller/ Setor Controladoria	86,40
	Contador/Setor Contábil	66,38
	Administrador/ Setor Adm	42,75
	Sócio/Proprietário/Diretor	44,31
	Outros Departamentos (Produção, comercial ...)	55,29

Fonte: Dados da pesquisa

Se observado o topo da tabela 10, percebe-se que o cargo *controller* ou setor relacionado a área apresenta maior posto médio, chegando a 86,40, podendo inferir que está diretamente relacionado com a existência de uma unidade organizacional chamada controladoria. Logo em sequência, estão os cargos relacionados área de contabilidade e

administração. Funções como: diretor, proprietário ou atreladas ao departamento de produção, possuem posto médio menor, podendo concluir que setores ou cargos que estão relacionados a áreas menos específicas, não incidem tanto sobre a existência da controladoria. Se avaliado dessa forma, percebe-se que o gestor tem papel importante na organização quando se trata de controle, mesmo que outras características organizacionais impactem no processo, a colocação ocupada pelo gestor da empresa, pode tornar o olhar da organização diferenciado.

Entende-se também, que se o cargo do gestor estiver atrelado a área específica ou semelhante da controladoria como a contabilidade, a probabilidade de existência do setor é maior, pois, profissionais da contabilidade já atuam no processo de controle de pequenas empresas, conforme exposto por Ahmad (2014) e, caso exista o cargo específico de *controller*, é notório que haja a configuração de controladoria.

A Tabela 11 demonstra se existe diferença estatisticamente significativa entre as empresas com determinadas características organizacionais e as que utilizam da controladoria formalizada.

Tabela 11 - 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	0,000*	0,001*	0,000*

*Significância a nível de 1%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados 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. Sendo assim, pode-se inferir que o tamanho da empresa é capaz de definir o grau de utilização dos estágios, bem como a configuração jurídica e regime tributário, que por ora pode ser mais exigente ou menos exigente.

Diante das evidências, a Tabela 12 mostra o resultado das características organizacionais que estão relacionadas com a controladoria formalizada.

Tabela 12 – 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 achados sugerem que o setor de controladoria formalizado está presente nas empresas maiores que possuem acima de 500 funcionários. Além disso, 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,

difícilmente formalizam um setor para cada área. Conforme exposto do estudo de Müller e Beuren (2010), essas empresas adotam práticas de menor complexidade, mas, geralmente não possuem um setor formalizado. Enquanto isso, grandes empresas, possuem maiores exigências, seja pelo regime tributário ou configuração jurídica, dessa forma, possuem processos de controles formalizados.

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.

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), destaca que cada país ou ramo, possui fatores determinantes 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 as falhas neste setor podem custar valores altos para a organização, compreende-se que essas empresas possuem maior complexidade e exigência tanto nos aspectos tributários, contábeis ou obrigações acessórias enviadas ao governo, o que por hora, as faz destinarem maior atenção aos processos de controle organizacional, justificando os achados deste estudo.

Na Tabela 13, com base no agrupamento das empresas em cada estágio das práticas de controladoria pela análise de cluster, foi possível comparar se as características dos gestores explicam os estágios de práticas de controladoria.

Conforme evidente na literatura, as práticas de controladoria são separadas por meio de estágios, sendo enquadrados do nível baixo ao mais avançado em relação as ferramentas que cada qual aloca. Para testar os fatores que tendem a influenciar na escolha e adoção dos estágios de Controladoria, utilizou-se o Qui-Quadrado.

Tabela 13 - 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	0,941	0,761	0,342	0,180	0,156
Estágio 2	Nível Intermediário	0,309	0,871	0,038*	0,040*	0,879
Estágio 3	Nível Avançado	0,422	0,964	0,839	0,23	0,061**
Estágio 4	Nível Extremamente Avançado	0,732	0,119	0,789	0,48	0,373

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

Fonte: Dados da pesquisa.

Dessa forma, com base nos resultados é possível afirmar que as características que apresentaram alguma significância em relação as 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. Contudo, percebe-se que esses resultados são isolados, pois tratam de estágios específicos e dessa forma não possuem uma generalização para a adoção das práticas, evidenciando, portanto, que não são as características pessoais do gestor que influenciam na adoção da controladoria, exceto o cargo que já foi evidenciado nos testes anteriores.

O quadro 1, 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

IV SIMPCONT

Recife, 23 e 24 de agosto de 2019.

Controladoria. Considerando as características de maior teor de significância em relação aos estágios adotados nas empresas, têm-se o detalhamento.

Quadro 1 – Características que influenciam nos estágios

		Cluster Estágio 1				Cluster Estágio 2				Cluster Estágio 3				Cluster Estágio 4			
Número Atual de Funcionários		Cluster 1	Cluster2	Cluster3	Total	Cluster 1	Cluster2	Cluster3	Total	Cluster 1	Cluster2	Cluster3	Total	Cluster 1	Cluster2	Cluster3	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*			
		Cluster Estágio 1				Cluster Estágio 2				Cluster Estágio 3				Cluster Estágio 4			
Configuração Jurídica		Cluster 1	Cluster2	Cluster3	Total	Cluster 1	Cluster2	Cluster3	Total	Cluster 1	Cluster2	Cluster3	Total	Cluster 1	Cluster2	Cluster3	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*			
		Cluster Estágio 1				Cluster Estágio 2				Cluster Estágio 3				Cluster Estágio 4			
Número Atual de Funcionários		Cluster 1	Cluster2	Cluster3	Total	Cluster 1	Cluster2	Cluster3	Total	Cluster 1	Cluster2	Cluster3	Total	Cluster 1	Cluster2	Cluster3	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

Conforme já apresentado na tabela 8, os cluster foram gerados por estágio, sendo três para cada estágio e o cluster 3 o representante do grupo de empresas que mais adotada o respectivo estágio de controladoria citado. Sendo assim, analisando o quadro dois quando se trata de tamanho da empresa, pode se analisar as colunas referente ao cluster três (que englobam as empresas que mais utilizam o estágio), e percebe-se 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.

Quando testada a relação entre a configuração jurídica das empresas e os estágios de Controladoria, novamente, percebe-se que estágios mais avançados são utilizados por empresas de configuração jurídica mais exigente, ou seja, maiores empresas. Enquanto estágios menos elevados por empresas menores e geralmente enquadradas em sociedades limitadas, ME, Eirelli e outros. O cluster estágio 4 por exemplo, no item 3, apresenta uma contagem percebida sempre maior que a esperada quando S A Cap Aberto ou Fechado, confirmando as inferências anteriores.

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.

Conforme já citado na literatura, a adoção de ferramentas gerenciais pode ser influenciada à medida que o tamanho da empresa quando menor, é composto por menos recursos e muitas vezes os responsáveis por esse processo, são um grupo de pessoas de determinada família - o caso das empresas familiares (MÜLER; BEUREN, 2010). Em outras situações, empresas maiores, tendem a ter mais recursos, condições e exigências (o caso dos regimes tributários), e, portanto, 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 são fatores relevantes no momento da adesão as práticas da Contabilidade Gerencial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados indicaram que as práticas mais adotadas no estágio 1 são: 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 a existência do setor, “Cargo” de controladoria apresentou significância a nível de 1%. Tamanho da empresa, configuração jurídica e regime tributário apresentaram significância a nível de 1 % tanto para a existência do setor quanto para a adoção das práticas e dos estágios. A adoção das práticas também apresentou significância nos itens pós-graduação e mestrado ou doutorado, porém, somente em estágio

isolados. Esses resultados, corroboram com o estudo base de Martins et al, (2017), e cabe configurar que mesmo esse estudo possuindo uma amostra maior, com diferentes segmentos empresarias, bem como ramo industrial, prestação de serviço, comercial e afins, ainda assim os resultados se assemelham, podendo inferir que as práticas de controladoria mais utilizadas são semelhantes em diferentes setores e variam conforme o porte e configuração jurídica da empresa.

Sugere-se como pesquisa futura a elaboração de análise longitudinal em busca 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 a organização.

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, 2008.
- AHMAD, Kamilah. The adoption of management accounting practices in malaysian small and medium-sized enterprises. **Asian Social Science**, v. 10, n. 2, p. 236, 2014.
- BARRETO, Maria da Graça Pitiá. **Controladoria na gestão**. Editora Saraiva, 2017.
- BEUREN, Ilse Maria; ARTIFON, Renato Luis. Informações da controladoria de suporte à decisão logística. **Revista Cesumar–Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**, v. 16, n. 1, 2011.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- CAVALCANTE, Danival Sousa et al. Características da Controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 113-134, 2012.
- 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).
- DAYCHOUM, Merhi. **40+ 20 Ferramentas e técnicas de gerenciamento**. Brasport, 2018.
- FREZATTI, Fabio et al. Does management accounting play role in planning process?. **Journal of Business Research**, v. 64, n. 3, p. 242-249, 2011.
- 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.
- GUERREIRO, Reinaldo et al. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.
- HAIR, Joseph et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Bookman Companhia ed, 2005.
- IFAC. **Estágios de Controladoria**. Acesso em: 27 jan. 2018. Disponível em: <https://www.ifac-control.org/publications/1998-2000>. 1998.
- JUNIOR, Jose Hernandez Perez et al. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo, 1995. Legislação Tributária Federal. Acesso em 27 jan. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm.

- LEITE, Maurício; REIF, Estelamaris; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Análise da controladoria e suas funções: estudo de caso em uma organização da construção civil. **Desafio Online**, v. 6, n. 1, 2018.
- MAJOR, M.; VIEIRA, R. Activity-Based Costing/Management. **Contabilidade e controle de gestão, teoria, metodologia e prática**, p. 243-278, 2009.
- MANVAILER, Ramão Humberto Martins. **Práticas de controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) estabelecidas na região centro-oeste do Brasil**. 2013.
- MANVAILER, Ramão Humberto Martins; DIEHL, Carlos Alberto; LEITE, Edileia Gonçalves. Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 36, n. 1, p. 155-175, 2017.
- MARTINS, Mariélly Warmeling Laucsen et al. Levantamento Sobre as Práticas de Controladoria Adotadas em Supermercados de Santa Catarina. In: **VIII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2017**. 2017.
- MCLELLAN, John Daniel; MOUSTAFA, Essam. Management accounting practices in the Gulf cooperative countries. **International Journal for Business, Accounting and Finance**, v. 6, n. 1, 2011.
- MÜLER, Elza Terezinha Cordeiro; BEUREN, Ilse Maria. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, 2010.
- 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.
- OTLEY, David T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In: **Readings in accounting for management control**. Springer, Boston, MA, 1980. p. 83-106.
- OYEROGBA, Ezekiel Oluwagbemiga. Management accounting practices in the developing economies: the case of Nigeria listed companies. **The Journal of Accounting and Management**, v. 5, n. 2, 2015.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. Pioneira Thomson Learning, 2003.
- ROEHL-ANDERSON, Janice M. et al. **Manual del controler: funciones, procedimientos y responsabilidades**. 1996.
- SEBRAE. **Número de empregados**. Acesso em: 27 jan. 2019. (2017). Disponível em: <http://blog.sebrae-sc.com.br/numero-de-empregados-receita-bruta-para-mei-me-epp/>.
- UYAR, Ali. Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing companies. **Eurasian Journal of Business and Economics**, v. 3, n. 6, p. 113-125, 2010.
- YALCIN, Selcuk. Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. **Accounting in Europe**, v. 9, n. 1, p. 95-110, 2012.