



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E
CONTROLADORIA

ZACARIAS PINHEIRO ALVES JÚNIOR

EVIDÊNCIAS DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA E FATORES
CONTINGENCIAIS: ESTUDO EM EMPRESAS FAMILIARES NO ESTADO DO
CEARÁ

FORTALEZA

2024

ZACARIAS PINHEIRO ALVES JÚNIOR

EVIDÊNCIAS DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA E FATORES CONTINGENCIAIS:
ESTUDO EM EMPRESAS FAMILIARES NO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação de Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de Concentração: Contabilidade, Controladoria e Finanças

Orientadora: Prof.^a Dra. Roberta Carvalho de Alencar

FORTALEZA

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- A482e Alves Júnior, Zacarias Pinheiro.
Evidências de práticas de Controladoria e fatores contingenciais : estudo em empresas familiares no Estado do Ceará / Zacarias Pinheiro Alves Júnior. – 2024.
87 f. : il. color.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2024.
Orientação: Profa. Dra. Roberta Carvalho de Alencar.
1. Práticas de controladoria. 2. Teoria da contingência. 3. Empresas familiares. I. Título.
CDD 658
-

EVIDÊNCIAS DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA E FATORES CONTINGENCIAIS:
ESTUDO EM EMPRESAS FAMILIARES NO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação de Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de Concentração: Contabilidade, Controladoria e Finanças

Aprovado em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Roberta Carvalho de Alencar (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Carlos Adriano Santos Gomes Gordiano
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof.^a Dr.^a Dione Olesczuk Soutes
Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pelo dom da vida, por mais essa conquista, por ter me ajudado em toda a caminhada, dado força e coragem nessa empreitada e por colocar pessoas maravilhosas no meu caminho. Quero agradecer, também, a Nossa Senhora, por “passar na frente” com seu manto sagrado em todos os momentos da minha vida, principalmente nos mais desafiantes.

A minha esposa, Gilvanna Bezerra de Farias Nunes por todo apoio e incentivo para o meu crescimento pessoal e profissional e toda sua paciência durante esse período e ao meu filho Theo de Farias Alves que acabou de nascer e servirá como incentivo para ele no futuro.

Aos colegas da turma de mestrado, que tornaram a realização desse projeto mais divertido e alegre.

A professora e orientadora Prof.^a Dr.^a Roberta Carvalho de Alencar, por todo ensinamento compartilhado na condução desta pesquisa, em especial, agradecê-la por sua paciência e apoio na elaboração dessa pesquisa.

Aos membros da banca: Prof. Dr. Carlos Adriano Santos Gomes Gordiano e Prof.^a Dr.^a Dione Olesczuk Soutes, por compartilharem seus conhecimentos e contribuírem com valiosas sugestões no desenvolvimento da pesquisa. A todos os professores, coordenadores e colaboradores que compõem o Mestrado Acadêmico em Administração e Controladoria da UFC pelo suporte acadêmico.

Que Deus retribua a todos.

RESUMO

Esse estudo tem como objetivo investigar se há indícios de relacionamento entre fatores contingenciais percebidos e adoção de práticas de controladoria em empresas familiares no estado do Ceará. A pesquisa tem uma abordagem qualitativa, quanto a natureza é essencialmente descritiva e trata-se de uma pesquisa de campo realizada em 18 empresas familiares no estado do Ceará. A dados qualitativos foram analisados conforme estatística descritiva. As empresas consideram as práticas processo orçamentário, orçamento operacional e planejamento tributário muito importante/decisiva, tanto que são as mais utilizadas pelas organizações da amostra. Os principais fatores que motivam a utilização das práticas são o conhecimento da equipe interna disponível, comprometimento dos envolvidos no processo, experiência da equipe interna, e o que mais restringe é não perceber a necessidade de utilização das práticas. Na visão dos respondentes, a maioria das organizações encontra-se em um ambiente estável, diferenciado e dominado por poucas organizações. A maioria das organizações apresentou estrutura mecanicista. A tecnologia é padronizada e tem um banco de dados que oferece subsídio suficiente para tomada de decisão. A estratégia que mais priorizam é desenvolver uma imagem da marca muito melhor do que a da concorrência. Conclui-se que as práticas de controladoria são utilizadas pelas empresas familiares no estado do Ceará com um grande percentual de adesão. Poucas práticas têm interferência dos fatores contingenciais, pois a maioria das práticas tem um percentual de adesão acima de 50%, porém as empresas que estão num ambiente restrito tem uma adesão baixa no número de práticas. Quando separadas por fatores contingenciais, observou-se uma maior adesão às práticas de controladoria nos grupos de empresas que estão num ambiente estável, em mercados com pouca diversificação, num ambiente saturado, que possuem uma estrutura de funcionamento orgânica, que têm uma baixa tecnologia para tomada de decisão. A relação das práticas com a estratégia tem maior adesão na diferenciação e na relação com o porte da empresa a maior adesão ocorre nas empresas de grande porte.

Palavras-chave: Práticas de controladoria; Teoria da contingência; Empresas familiares.

ABSTRACT

This study aims to investigate whether there is evidence of a relationship between perceived contingency factors and the adoption of controlling practices in family businesses in the state of Ceará. The research has a qualitative approach, its nature is essentially descriptive and it is a field research carried out in 18 family businesses in the state of Ceará. Qualitative data were analyzed according to descriptive statistics. Companies consider the practices of the budget process, operational budget and tax planning to be very important/decisive, so much so that they are the most used by the organizations in the sample. The main factors that motivate the use of practices are the knowledge of the available internal team, commitment of those involved in the process, experience of the internal team, and what most restricts is not realizing the need to use the practices. In the view of the respondents, most organizations find themselves in a stable, differentiated environment dominated by a few organizations. Most organizations presented a mechanistic structure. The technology is standardized and has a database that offers sufficient support for decision making. The strategy they prioritize most is to develop a brand image that is much better than that of the competition. It is concluded that controlling practices are used by family businesses in the state of Ceará with a large percentage of adherence. Few practices are affected by contingency factors, as most practices have a membership percentage above 50%, but companies that are in a restricted environment have a low membership in the number of practices. When separated by contingency factors, a greater adherence to controlling practices was observed in groups of companies that are in a stable environment, in markets with little diversification, in a saturated environment, that have an organic operating structure, that have low technology to decision making. The relationship between practices and strategy has greater adherence in differentiation and in relation to the size of the company, greater adherence occurs in large companies.

Keywords: Controllership practices; Contingency theory; Family businesses.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelo dos três círculos	27
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Funções da controladoria de acordo com obras e manuais de referência dos Estados Unidos, Brasil e Alemanha	19
Quadro 2 - Práticas de controladoria identificadas segundo autores da área e validadas em consenso de especialistas	21
Quadro 3 - Definições das práticas de controladoria	22
Quadro 4 - Comparativo de definições de empresas familiares	26
Quadro 5 - Idealizadores e contribuições da teoria da contingência	29
Quadro 6 - Tipos de estruturas organizacionais segundo Burns e Stalker	32
Quadro 7 - Classificação do porte da empresa segundo BNDES	35
Quadro 8 - Perfil dos sujeitos da pesquisa	37
Quadro 9 - Protocolo de análise do questionário	39

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Práticas de controladoria utilizadas pelas empresas familiares	41
Tabela 2 - Grau de importância das práticas de controladoria	43
Tabela 3 - Fatores que motivam a atualização das práticas de controladoria	44
Tabela 4 - Fatores que restringem a atualização das práticas de controladoria	45
Tabela 5 - Classificação das empresas conforme a previsibilidade do ambiente	46
Tabela 6 - Classificação das empresas conforme a heterogeneidade do ambiente	47
Tabela 7 - Classificação das empresas conforme a hostilidade do ambiente	47
Tabela 8 - Relação entre o fator ambiente e a utilização das práticas de controladoria	48
Tabela 9 - Relação entre a heterogeneidade e a utilização das práticas de controladoria	49
Tabela 10 - Relação entre a hostilidade e a utilização das práticas de controladoria	50
Tabela 11 - Representação da estrutura organizacional da empresa	51
Tabela 12 - Relação entre o fator estrutura e a utilização das práticas de controladoria	53
Tabela 13 - Situação da empresa quanto à padronização	54
Tabela 14 - A tecnologia agregada a informação na empresa	55
Tabela 15 - Relação entre o fator tecnologia e a utilização das práticas de controladoria	56
Tabela 16 - Prioridades estratégicas da organização.....	58
Tabela 17 - Relação entre o fator estratégia e a utilização das práticas de controladoria	59
Tabela 18 - Porte das empresas da pesquisa	60
Tabela 19 - Relação entre o fator porte e a utilização das práticas de controladoria	61
Tabela 20 - Resumo dos fatores contingenciais e as práticas de controladoria	62

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CVL	Custo-Volume-Lucro
EVA	Valor Econômico Adicionado
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
KPI	<i>Key Performance Indicators</i>
M3C	Modelo de três círculos
OKR	<i>Objectives and Key Results</i>
PIB	Produto Interno Bruto
POC	<i>Percentagem Of Compliance</i>
PwC	PricewaterhouseCoopers
ROI	<i>Return On Investment</i>
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SIGE	Sistema Integrado de Gestão Empresarial
TOC	<i>Theory Of Constraints</i>
VPL	Valor Presente Líquido

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	17
2.1 Conceitos de controladoria	17
2.1.1 <i>Funções da controladoria</i>	18
2.1.2 <i>Práticas de controladoria.....</i>	20
2.2 Empresas familiares	25
2.2.1 <i>Definições de empresas familiares</i>	26
2.2.2 <i>Modelo e tipos das empresas familiares</i>	27
2.3 Teoria da Contingência.....	28
2.3.1 <i>Ambiente</i>	30
2.3.2 <i>Estrutura.....</i>	32
2.3.3 <i>Tecnologia</i>	33
2.3.4 <i>Estratégia</i>	34
2.3.5 <i>Porte</i>	35
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	36
3.1 Tipologia da pesquisa	36
3.2 Unidades de análise e sujeitos da pesquisa.....	36
3.3 Coleta de dados	38
3.4 Análise de dados	39
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	41
4.1 Análise das práticas de controladoria utilizadas pelas empresas	41
4.2 Análise do grau de importância das práticas de controladoria	43
4.3 Fatores contingenciais que motivam e/ou restringem a utilização das práticas de controladoria.....	44
4.4 Fatores contingenciais.....	45

<i>4.4.1 Fator contingencial ambiente</i>	46
<i>4.4.1.1 Relação entre o fator contingencial ambiente e as práticas de controladoria</i>	48
<i>4.4.2 Fator contingencial estrutura</i>	51
<i>4.4.2.1 Relação entre o fator contingencial estrutura e as práticas de controladoria</i>	53
<i>4.4.3 Fator contingencial tecnologia</i>	54
<i>4.4.3.1 Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de controladoria</i>	56
<i>4.4.4 Fator contingencial estratégia</i>	57
<i>4.4.4.1 Relação entre o fator contingencial estratégia e as práticas de controladoria</i>	59
<i>4.4.5 Fator contingencial porte</i>	60
<i>4.4.5.1 Relação entre o fator contingencial porte e as práticas de controladoria</i>	61
<i>4.4.6 Fatores contingenciais e práticas de controladoria</i>	62
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
REFERÊNCIAS	67
APÊNDICE A- CARTA DE APRESENTAÇÃO	78
APÊNDICE B- QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	79

1 INTRODUÇÃO

O ambiente de negócios empresariais está se diferenciando e em constante evolução, com o nível de complexidade elevando-se cada vez mais, exigindo das organizações uma estrutura de gestão robusta para continuarem operando competitivamente (Silva; Popadiuk, 2023). Portanto, as organizações empresariais precisam se adaptar e acompanhar a evolução e as exigências com um auxílio de um órgão administrativo que possa contribuir com a manutenção e aperfeiçoamento das atividades empresariais, fazendo com que as organizações se mantenham conectadas e competitivas conforme o atual cenário (Cavalcante *et al.*, 2012; Barbosa Filho; Veloso, 2022).

Dessa forma, tendo em vista a grande dificuldade das empresas, é necessário ter uma ferramenta de controle e gestão organizacional. Nessa direção, a controladoria tem-se demonstrado como um instrumento essencial no planejamento e gestão nas organizações empresariais, desempenhando as funções de auxiliar o controle patrimonial (Marques, 2023; Bertóli *et al.*, 2020).

A controladoria é uma área que dá suporte a toda organização, por meio de informações seguras e confiáveis, sejam informações internas ou externas, possibilitando o planejamento, controle e o acompanhamento organizacional, reunindo e utilizando informações para avaliar o desempenho de diferentes recursos organizacionais, bem como dá suporte aos gestores nas decisões, de modo a obter os resultados desejados (Silva *et al.*, 2019; Amaral; Marcelino; Bressan, 2021).

Para Marques (2019), a controladoria visa produzir informações detalhadas sobre os processos de diversos níveis organizacionais, servindo como base para os diretores e líderes tomarem decisões com informações tempestivas e em tempo hábil, fazendo com que a empresa atinja as metas e objetivos planejados. Dessa forma, a controladoria constitui-se num setor que fornece informações para todas as áreas da organização, auxiliando os gestores na elaboração e execução do planejamento estratégico e no processo de tomada de decisão (Bertóli *et al.*, 2020).

Tendo em vista que as empresas familiares também fazem parte desse ambiente empresarial, no qual o ritmo das mudanças tem uma velocidade alta e as organizações precisam se adequar a novos padrões, essas organizações precisam ter maiores esforços para se manterem a competitividade, eficiência e a produtividade, garantindo assim, a sua continuidade no mercado empresarial (Hillen; Lavarda, 2020; Leal; Botinha, 2013; PricewaterhouseCoopers - PWC, 2021). Dessa forma, a controladoria poderá ser uma ferramenta que auxiliará as empresas familiares a se manterem no mercado empresarial, com capacidade de demonstrar informações

confiáveis e relevantes para os gestores tomem decisões, fazer um planejamento estratégico para aproveitar melhor as oportunidades e resistir com maior segurança às ameaças provenientes do ambiente externo e controlar o ambiente interno (Anagusko; Araki; Moser, 2020).

No Brasil, pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, demonstra que 90% das empresas são familiares, responsáveis por um grande crescimento na econômica nacional e por diversos outros setores, como social, cultural e político (SEBRAE, 2021a; Blulm, *et al.*, 2021). Sendo assim, essas empresas têm um alto índice de empregabilidade e geram um grande aquecimento de negócios no país. Além disso, o Produto Interno Bruto — PIB é representado por mais da metade das empresas familiares (PWC, 2021; KPMG, 2021).

Apesar da alta participação das empresas familiares na econômica brasileira, ressalta-se que essas organizações têm um grande índice de mortalidade. Estima-se que 70% não conseguem chegar na segunda geração (SEBRAE, 2021a). Algumas das causas apontadas pela literatura para tal mortalidade é a falta de planejamento, análise e estudo do ambiente de negócios e competências gerenciais da organização (Ferreira, 2010; Couto *et al.*, 2017; Santos *et al.*, 2017; Soleimanof; Rutherford; Webb., 2018; Neske; Casimiro; Ribeiro., 2020).

Nesse contexto, a controladoria poderá contribuir para uma gestão de melhor desempenho nas empresas familiares, pois poderá auxiliar nos processos organizacionais, no controle patrimonial, visando auxiliar no acompanhamento, verificação, análise e controle das atividades realizadas pelos setores, garantindo assim, a otimização dos recursos disponíveis para alcançar a eficácia dos resultados planejados (Sá; Callado, 2021).

Dessa forma, quando se fala em práticas de controladoria, emerge uma teoria que tem demonstrado relação para o seu entendimento: a teoria da contingência. Ela é utilizada por diversos estudos como suporte teórico para o entendimento das práticas de controladoria, onde pode ser analisado os seguintes fatores contingenciais: ambiente, estrutura, tecnologia, estratégia e porte (Chenhall, 2006). Por isso, optou-se pelo aprofundamento do uso da teoria da contingência como fundamentação teórica, visto que essa teoria evidencia que não existe um modelo único de organização, mas sim vários, onde existem fatores diferentes chamados de contingências (Donaldson, 2015).

A pesquisa tem relevância acadêmica, pois visa contribuir com a construção do conhecimento voltado para as práticas de controladoria no cenário brasileiro, gerando informações sobre quais os contextos em que determinadas práticas são mais adotadas nas

empresas, bem como reunir conceitos e modelos sobre os fatores contingenciais em empresas familiares para que possam servir como base teórica e para futuros estudos.

Notou-se ainda que as práticas de controladoria e os fatores contingenciais já foram testados com diversas empresas em segmentos diferentes, porém, não foram encontrados estudos na atualidade aplicado em empresas familiares, o que indica haver uma lacuna científica a ser preenchida. Foram feitas pesquisa nos bancos de dados científicos dos últimos dez anos como: SPELL, Google Acadêmico, SCIELO, BDTD e CAPES.

No Brasil, segundo levantamento efetuado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, em 2020 existiam cerca de 5,4 milhões de empresas formalmente registradas e de pessoal ocupado existiam 52,4 milhões (IBGE, 2020). Por sua vez, segundo SEBRAE (2021b), 90% das empresas brasileiras são familiares, com 75% dos funcionários ocupando cargo de trabalho nas empresas familiares, evidenciando que essas empresas não são uma minoria.

Portanto, em termos de contribuição prática, espera-se que este estudo sirva como *benchmarking* para as organizações e que possa ser aplicado em outras empresas para além daquelas objeto deste estudo. Espera-se, também, influenciar no comportamento das empresas familiares em relação aos processos de gestão empresarial, tomando como base as informações da controladoria.

Quanto ao aspecto social, justifica-se por demonstrar a relevância do estudo para a manutenção de capital e retorno sobre investimentos das organizações, bem como garantir a saúde patrimonial e financeira das empresas com ferramentas capazes de avaliar e acompanhar o desempenho organizacional.

Sendo assim, o presente estudo busca responder a seguinte problemática de pesquisa: qual a relação entre os fatores contingenciais percebidos e adoção de práticas de controladoria em empresas familiares no estado do Ceará? O objetivo geral é, portanto, investigar se há indícios de relacionamento entre fatores contingenciais percebidos e adoção de práticas de controladoria em empresas familiares no estado do Ceará. Para o alcance do objetivo geral foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- 1) Verificar as práticas de controladoria existentes nas empresas familiares;
- 2) Identificar o grau de importância das práticas de controladoria para o controle da organização;
- 3) Analisar os fatores contingenciais que motivam e/ou restringem a utilização das práticas de controladoria; e

- 4) Descrever como os fatores contingenciais ambiente, estrutura, tecnologia, estratégia e porte são percebidos pelas empresas.

Esta pesquisa é de natureza qualitativa e tem finalidade descritiva. A estratégia adotada para analisar as práticas de controladoria e os fatores contingenciais em empresas familiares foi uma pesquisa de campo. Os dados primários foram coletados mediante questionário, dividido em três etapas. Os sujeitos da pesquisa foram pessoas que atuam na área de controladoria, contabilidade, custos, financeiro e administrativo. Os questionários foram analisados através da estatística descritiva.

Esta pesquisa está estruturada em cinco seções, sendo a primeira a presente introdução, contendo a contextualização e delimitação do tema, questão de pesquisa, objetivos, justificativa, aspectos metodológicos e estrutura do estudo.

A segunda seção apresenta a revisão de literatura dividida nas seguintes subseções: conceitos de controladoria, funções da controladoria, práticas de controladoria, empresas familiares, definições de empresas familiares, modelos e tipos de empresas familiares, teoria da contingência, ambiente, estrutura, tecnologia, estratégia e porte.

A terceira seção destaca os aspectos metodológicos que servirão de base para a realização desta pesquisa, divididos em: tipologia da pesquisa, unidades de análise, sujeitos da pesquisa, coleta de dados e análise dos dados.

A quarta seção apresenta os resultados da pesquisa dividida nas seguintes subseções: análise das práticas de controladoria utilizadas pelas empresas, análise do grau de importância das práticas de controladoria, fatores contingenciais que motivam e/ou restringem a utilização das práticas de controladoria e fatores contingenciais.

Por fim, na quinta última seção apresentaram-se as conclusões da pesquisa, contendo as respostas ao objetivo geral e objetivos específicos e ainda recomendações para futuras pesquisas.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção são apresentados os principais alicerces teóricos que suportam esta pesquisa, por meio das discussões sobre os conceitos de controladoria, funções da controladoria, práticas de controladoria, empresas familiares, definições de empresas familiares, modelos e tipos de empresas familiares, teoria da contingência, ambiente, estrutura, tecnologia, estratégia e porte.

2.1 Conceitos de controladoria

O conceito de controladoria pode ser explicado por duas grandes áreas de conhecimento, tanto pela área acadêmica quanto pela área de atuação profissional das empresas. Dessa forma, pode ser definida sob duas abordagens: como órgão administrativo da empresa e como um ramo de conhecimento humano (Melo; Paulo, 2002).

Destarte, a controladoria como órgão administrativo é um sistema de informação que visa controlar as organizações, com capacidade de fornecer informações úteis para tomada de decisão e com possibilidades de identificar as metas e abrir os caminhos para poder alcançar os objetivos econômicos e financeiros (Melo; Nicolau, 2017).

Para Nunes (2014), a controladoria tem como propósito a interação entre todos os setores da organização consoante às expectativas da administração, fazendo com que os processos decisórios funcionem de forma integrada com os objetivos e metas da organização, evitando informações individuais que impeçam a organização de atingir os resultados. A controladoria não toma decisões, mas reúne informações capazes de subsidiar os gestores na tomada de decisão (Nunes, 2014).

Na visão de Borinelli (2006, p. 198), a controladoria enquanto unidade organizacional se caracteriza como um “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”.

A controladoria é um órgão administrativo com funções estabelecidas nas organizações que visa seguir com os princípios e valores, otimizando os resultados mediante a eliminação de atividades que não geram valor para os clientes e acionista, possibilitando uma visão sistêmica da organização (Müller; Beuren, 2010; Beuren; Oliveira, 2012).

Analisando a controladoria como ramo de conhecimento, Borinelli (2006, p. 105) afirma que a “controlaria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas

e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle dos processos de gestão organizacional”.

Sá e Callado (2021) enfatizam que a controladoria pode ser entendida como uma ciência da administração, economia, psicologia, estatística, e especificamente da contabilidade, pois através dos seus princípios, procedimentos e métodos podem ser aplicados nas organizações, visando fazer uma gestão econômica de tal forma que possa assegurar a eficácia dos processos, do controle da organização e dos resultados planejados.

Na visão de Padoveze (2010), a controladoria pode ser vista como uma evolução da área de ciências contábeis, pois conforme as ciências, todas tende a ter um alargamento no campo de atuação, e esse alargamento no campo da contabilidade passou-se a ser representado semanticamente pela denominação de controladoria.

A controladoria é responsável por estabelecer bases teóricas e conceituais que dão as condições necessárias para as empresas terem uma gestão econômica, por meio de informações fundamentais que induzam os gestores a tomarem decisões da melhor maneira possível (Oliveira, 2014).

2.1.1 Funções da controladoria

As funções de um determinado setor ou de uma área de conhecimento específico, tem como proposito a orientação, ou seja, são como a ação própria ou natural de um órgão, aparelho ou máquina (Lunkes; Schnorrenberger; Rosa, 2013). Santos *et al.* (2008, p. 4) afirma que “é função da controladoria dar apoio ao suporte de gestão, tendo em vista as atividades realizadas de provimento de informações de cunho operacional e estratégico”. Dessa forma, as funções da controladoria geram integração de atividades com o mesmo proposito nas organizações (Marques, 2023).

Segundo Nascimento e Reginato (2013, p. 15) "a área de controladoria tem a função de interagir, constantemente, com o processo decisório da empresa, buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio, utilizando-se, principalmente, dos sistemas de mensuração, informação e de controles internos”. Portanto, a controladoria faz o acompanhamento das atividades da organização com o propósito de atingir os objetivos determinados pela empresa.

Na visão de Frezatti *et al.* (2009), as funções da controladoria poderão ser resumidas no binômio “mensurar” e “informar”. A mensuração no sentido de que a controladoria identifica, interpreta e calcula, monetariamente, os eventos econômicos da organização

relacionado as receitas, custos, despesas, margens, taxa de retorno, bem como outras formas de mensuração dos produtos e das áreas da empresa, visto que a controladoria também mensura os aspectos físicos e operacionais quantitativamente. Já no sentido de informação, tem-se como função preparar informações que permitam gerar relatórios para os usuários internos e externos, com o propósito de gerar informações para a gestão da organização.

Weber (2011) ressalta que uma das funções centrais da controladoria é a tarefa de manter a administração da organização informada sobre assuntos e atividades econômicas que envolvam projetar, construir, operar e estender um sistema de contabilidade e de custos visando capturar dados que sejam relevantes para a organização.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 10) consideram ser função da controladoria “assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório”. Portanto, as funções da controladoria visam repassar informações úteis para o planejamento e para tomada de decisão na organização.

As funções da controladoria foram publicadas oficialmente em 1946 pelo *Controller's Institute of América*, com o título de *The Place of The Controller's Office*, onde foi contemplado a divulgação de 17 funções diferentes. Lunkes *et al.* (2009), demonstra 20 funções da controladoria que foram extraídas de 30 obras publicadas nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, sendo dez por país. O Quadro 1 evidencia as frequências de citações de autores dos três países e o total geral de citações, por função.

Quadro 1 - Funções da controladoria de acordo com obras e manuais de referência dos Estados Unidos, Brasil e Alemanha.

Funções de controladoria	Frequência de citações			
	EUA	Alemanha	Brasil	Total
Planejamento	8	10	8	26
Controle	7	8	10	25
Elab. Relat. e Interpretação	7	2	5	14
Sistema de informações	0	8	5	13
Contábil	5	0	6	11
Proteção de ativos	5	2	1	8
Análise e avaliação econômica	5	2	1	8
Atender agentes de mercado	1	2	3	6
Auditoria	3	0	1	4
Administração dos impostos	4	0	0	4
Avaliação e deliberação	1	1	2	4
Avaliação e consultoria	1	2	1	4
Direção	1	2	1	4
Coordenação	0	4	0	4
Organização	1	2	0	3
Relatórios governamentais	2	0	0	2

Processamento de dados	1	0	1	2
Mensuração de risco	1	0	1	2
Desenvolver pessoas	1	1	0	2
Controle interno	1	0	0	1

Fonte: Adaptado de Lunkes *et al.* (2009, p. 68).

Observa-se, no Quadro 1, que as principais funções da controladoria, nos três países pesquisados, são o planejamento e o controle. Observa-se ainda diferenças culturais entre os países, pois as obras nos Estados Unidos indicam ainda como importante a presença de elaboração de relatórios e interpretação (7 de 10 obras pesquisadas), na Alemanha há destaque para sistema de informação (citação em 8 de 10 obras) e no Brasil há destaque para a função contábil (6 de 10 obras).

2.1.2 Práticas de controladoria

A expressão prática de controladoria, pode ser interpretada pela literatura de várias formas diferentes, não contendo uma única definição. Segundo Souza *et al.* (2020, p. 60), o termo “práticas” pode ser encontrado como “artefatos, ferramentas, controles, instrumentos, entre outros. Pode ser ainda definido como filosofias, modelos de gestão, ferramentas, sistemas, método de mensuração e avaliação de desempenho, utilizados pelos profissionais no exercício das suas funções”.

Müller e Beuren (2010) enfatizam que as práticas de controladoria são contínuas e advêm das informações contábeis utilizadas nas organizações como processo de gestão, onde tem a possibilidade de os gestores terem uma visão geral do negócio, bem como assegurar os controles e os resultados da organização. Através das práticas de controladoria é possível dar direcionamento a administração e aos gestores das organizações, com informações fidedignas, para poder planejar o futuro a ser seguido pela empresa (Müller; Beuren, 2010).

Frezatti *et al.* (2009) menciona que as práticas de controladoria são transmissões de informações valiosas das organizações, produtos da ação humana, e podem ser compreendidos e demonstrados mediante *hardwares*, *softwares*, tecnologias ou ideias. Para Borinelli (2006, p. 185), “artefatos, em controladoria, compreendem um conjunto de conceitos, modelos, métodos, sistemas e filosofias utilizados no desenvolvimento das atividades e funções de controladoria”.

Ainda corroborando com os conceitos das práticas de controladoria, Oyadomari *et al.* (2008) definem que os artefatos compreendem os meios com que as organizações possam planejar e controlar as operações da organização, mediante a mensuração, acumulação e

comunicação de informações de natureza monetária e não monetárias sobre todos os aspectos da organização visando medir desempenho econômico e financeiro.

Dessa forma, o Quadro 2 apresenta as práticas de controladoria, segundo Manvailer (2013).

Quadro 2 - Práticas de controladoria identificadas segundo autores da área e validadas em consenso de especialistas.

Práticas	Autores												Total		
	Beuren, Grunow e Hein (2008)	Borinelli (2006)	Catelli et al. (2001)	Dittadi (2008)	Itner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van der Stede (2009)	Malmi e Brow (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Reginato (2009)	Oliveira, Perez Júnior e Silva (2004)	Otley (2003)	Padoveze (2009)		Windolph e Moeller (2012)	Yalcin (2012)
Balanced Scorecard (BSC)			X	X			X			X				X	5
Preço de Transferência	X	X	X					X						X	5
Custeio Meta		X						X				X		X	4
Custeio Padrão		X						X				X		X	4
Processo Orçamentário			X			X		X						X	4
Avaliação de Desempenho						X			X		X				3
Custeio ABC								X				X		X	3
Custeio por Absorção		X						X				X			3
Custeio Variável		X						X				X			3
Planejamento Tributário		X		X						X					3
Valor Econômico Adicionado (EVA)										X		X		X	3
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)				X										X	2
Controle Interno na Proteção de Ativos		X								X					2
Custeio Kaizen								X						X	2
Orçamento Operacional				X								X			2
Teoria das Restrições (Theory Of Constraints – TOC)			X					X							2
Análise da Externalização (Outsourcing)				X											1
Análise do Retorno sobre Investimentos (Return On Investment – ROI)								X							1
Análise do Valor Presente (VPL)								X							1
Indicadores Chave de Desempenho (Key Performance Indicators – KPI)								X							1
Orçamento de Capital														X	1

Fonte: Adaptado de Manvailer (2013, p. 80).

É possível observar que a controladoria tem uma variedade de práticas que podem ser utilizadas na execução das suas atividades de acordo as funções apresentadas no Quadro 2. Dessa forma, é possível analisar que as práticas de controladoria mais citadas foram: preço de transferência, *Balanced Scorecard* (BSC) com 5 citações dos autores, e pode-se verificar que as seguintes práticas foram as menos citadas pelos autores: Análise da Externalização (*Outsourcing*), Análise do Retorno sobre Investimentos (*Return On Investment – ROI*), Análise do Valor Presente Líquido (VPL), Custeio Direto, Indicadores Chave de Desempenho (*Key Performance Indicators – KPI*), e Orçamento de Capital com apenas uma citação de um autor.

Portanto, as práticas de controladoria são utilizadas para dar suporte a organização nos processos de decisão estratégica, visto que essas práticas deveram ser implementadas conforme a realidade da organização, pois a implantação de práticas que não estejam no padrão da empresa poderá gerar informações incorretas e acabar afetando o processo de decisão (Zanin *et al.*, 2020; Cavalcante *et al.*, 2012).

Dessa forma, no Quadro 3 será apresentado os conceitos e definições das práticas de controladoria utilizados nesta pesquisa.

Quadro 3 - Definições das práticas de controladoria.

Práticas	Definições	Autores
Custeio ABC	Método de custeio moderno que aloca os custos aos produtos, baseando nas atividades da organização, permitindo o controle, a gestão dos processos e como ferramenta de gestão para visualizar o consumo de recursos por cada atividade.	Eyerkauffer; Rengel; Wamser (2020)
Custeio por Absorção	Método de custeio que realiza a apropriação de todos os custos de produção, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos ou serviços produzidos.	Araújo; Marqueiro; Morais (2021, p. 4)
Custeio Variável	Sistema de custeio que permitir que a organização faça a alocação dos custos e despesas variáveis diretamente ao produto ou serviços, visto que os custos e despesas fixa são alocados como despesas do período, ou seja, são alocados diretamente ao resultado do período.	Araújo; Marqueiro; Morais (2021, p. 3)
Custeio Meta	Método de custeio que visa demonstrar o custo meta, ou seja, o custo alvo que a organização deseja atingir para o desenvolvimento de um determinado produto.	Macêdo; Monte; Callado (2020)
Custeio Padrão	Custo planejado para a produção de um bem. Funciona como uma forma de planejamento, dentro de condições previstas. Também serve de medida de eficiência do processo produtivo, já que, ao ser comparado com o custo real, identifica os pontos em que podem ocorrer ineficiências ou desvios de recursos.	Crepaldi; Crepaldi (2023, p. 261)
Custeio <i>Kaizen</i>	Método de custeio que visa a redução dos custos mantendo sempre qualidade e a produtividade, envolvendo a participação de todos os colaboradores, desde o operador ao diretor, e o método visa a melhoria nos processos, desempenho da organização, eliminação de desperdícios com um baixo investimento.	Rosa (2022)

Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	Instrumento utilizado para projetar o lucro que seria obtido a diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como para analisar o impacto sobre o lucro de modificações no preço de venda, nos custos e em ambos.	Crepaldi; Crepalldi (2023, p. 204)
Processo Orçamentário	É a forma como a empresa faz o orçamento. Processo que preocupa-se com a execução do planejamento estratégico – que envolve muitas vezes o incremento de novo produtos, canais de distribuição, entre outros.	Silva (2012)
Orçamento Operacional	Ferramenta utilizada para o planejamento e o controle nas organizações, pois faz com que os gestores planejem melhor o futuro da organização, traçando planos para estruturar a empresa.	Voltz; Schmidt; Santos (2017)
Orçamento de Capital	Processo de análise de oportunidade de investimentos à longo prazo em ativos que possuem uma expectativa de propor benefícios para mais de um ano.	Matiolli (2020)
Planejamento Tributário	Mecanismo que visa fazer com que as empresas diminuam os desembolsos financeiros com o pagamento de tributos, com a observância da legislação vigente, minimizando assim, seu montante, no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo.	Crepaldi (2021)
Avaliação de Desempenho	Ferramenta capaz de mensurar a quantidade e a qualidade do trabalho nas organizações, com a capacidade de medir a competência dos funcionários no desenvolvimento das duas atividades.	Ceribeli; Pereira; Rocha (2019); Silva; Moitinho (2016)
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	Ferramenta completa que traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de medidas de desempenho.	Kaplan; Norton (1997, p. 24)
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)	Ferramenta que possibilita o monitoramento do desempenho e garante a execução do que foi planejado.	Andrade; Sartori; Embiruçu (2015)
Controle Interno na Proteção de Ativos	Prática que tem por obrigação a instrução dos processos da entidade, visando ao cumprimento dos métodos e dos objetivos, de modo competente, e assegurar os resultados operacionais.	Nogueira; Macedo (2019)
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment – ROI</i>)	É um importante indicador de desempenho operacional, pois mede o nível de retorno que o investimento está gerando.	Xavier; Bonizio (2020)
Análise do Valor Presente Líquido (VPL)	VPL significa descontar o valor dos fluxos futuros, à uma determinada taxa de juros, de tal forma que este fluxo futuro apresente-se a valores de hoje, ou ao valor atual.	Padoveze <i>et al.</i> (2020)
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	Externalização é atualização pela empresa de um fornecedor externo para desempenhar funções normalmente realizados internamente.	Lemos; Diehl; Sellitto (2015)
Preço de Transferência	Preços estabelecidos nas transações com partes relacionadas, sejam elas de natureza comercial ou financeira, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenham por objeto bens corpóreos ou incorpóreos, direitos ou serviços.	Breia (2009, p. 45)
Valor Econômico Adicionado (EVA)	Ferramenta que tem como objetivo mostrar se o resultado líquido gerado pela empresa com suas atividades operacionais, considerada a tributação, é suficiente para cobrir o custo do total do capital investido (próprios e de terceiros) nela.	Borges, <i>et al.</i> (2023, p. 10885)

Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	Pode ser compreendida como uma filosofia de gerenciamento empresarial, que compreende um conjunto de indicadores para controlar o resultado da organização, otimizando todo desempenho esperado pela organização com o propósito de atingir a meta estipulada.	Silberman, <i>et al.</i> (2012)
---	--	------------------------------------

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Dentre as práticas destacadas, algumas têm maior utilização do que outras. Soutes (2006) que analisou 90 empresas, encontrou uso conforme os percentuais a seguir: custeio variável 38%, custeio ABC 8%, custeio padrão 15%, custeio meta 31%, preço de transferência baseado no mercado 36% e custo 32%, valor presente 52%, *benchmarking* 83%, *economic value added* 25%, orçamento 53%, simulações 58%, descentralização 72%, *kaizen* 33%, *just in time* 31%, teoria das restrições 52%, *gecon* 56%, *balanced scorecard* 46%.

Em 12 empresas familiares listadas no anuário 500 Melhores e Maiores, da revista Exame, investigadas por Müller e Beuren (2010), as práticas mais frequentes eram orçamento, planejamento tributário, custeio por absorção e custeio variável, e os menos utilizados, custeio ABC, *kaizen* e KPI.

Leite (2013) ao investigar as práticas de controladoria de 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000, encontrou como práticas mais frequentes nas empresas: orçamento operacional, avaliação de desempenho, planejamento tributário, retorno sobre o investimento, indicadores chaves de performance e orçamento de capital, e como menos frequentes: método de custeio *kaizen*, teoria das restrições, método de custeio ABC, sistema de gestão econômica, *balanced scorecard*, *open book accounting* e custeio meta.

Reis e Teixeira (2013) encontraram como artefatos de contabilidade gerencial mais utilizados entre as cooperativas agropecuárias a simulação, o custeio por absorção, o orçamento e o custeio variável. Como menos utilizados, o *balanced scorecard*, *kaizen*, EVA, ABC e custeio meta.

Klein e Almeida (2017) investigaram 23 empresas paranaenses, observaram que às quatro práticas mais frequentes utilizadas eram o orçamento para controle de custos e despesas, orçamento para planejamento, análise de rentabilidade de produtos e avaliação de desempenho com base em medidas financeiras.

Andrade (2023) analisou 25 indústrias do estado de Pernambuco e identificou entre elas a maior ocorrência das práticas: planejamento estratégico, custo padrão e análise de lucratividade por cliente e por produto enquanto entre as menos utilizadas estavam orçamento base zero, moeda constante e *balanced scorecard*.

Observa-se, com base na evolução temporal destacada por meio dos trabalhos aqui apresentados, que, embora com divergência de recorte quanto às práticas examinadas e à amostra estudada, há um resultado comum que é a prevalência das práticas mais tradicionais e um uso menor das práticas mais modernas.

Diversos autores identificaram fatores que podem motivar ou restringir a adoção de artefatos de contabilidade gerencial, os quais estão inseridos nas práticas de controladoria, sendo os principais fatores restritivos relatados em estudos empíricos o comprometimento dos gestores (Soutes; De Zen, 2005), o comprometimento e a participação dos demais envolvidos no processo (Reis; Teixeira, 2013; Barreto, 2019), o comprometimento/ experiência da equipe interna (Soutes; De Zen, 2005; Reis e Teixeira, 2013) e a disponibilidade no ERP da empresa (Barreto, 2019).

Os principais fatores restritivos são falta de conhecimento/experiência da equipe interna e falta de tecnologia adequada (Soutes; De Zen; Barreto, 2019), falta de participação/comprometimento dos envolvidos (Reis; Teixeira, 2013) e relação custos *versus* benefício (Barreto, 2019).

2.2 Empresas familiares

Segundo Oliveira (2010), as empresas familiares chegaram no Brasil no século XIV, com as companhias hereditárias. Segundo o autor, essas companhias poderiam ser transferidas para os herdeiros conforme a necessidade de segmentação, para melhor serem administradas por seus herdeiros, no qual incentivou o início de vários outros empreendimentos necessários, tais como a construção de estradas, centros de distribuição, entre outros.

Anos depois, houve o aumento de empresas familiares que resultou de vários movimentos imigratórios, tais como o italiano, o japonês e o alemão. Nesse período, ocorreu o surgimento de empreendimentos por brasileiros, que destacou várias organizações de sucesso, de modo que até hoje as empresas familiares têm grande representatividade no Brasil e no mundo (Oliveira, 2010).

As empresas familiares no Brasil geram um grande volume de produção que contribuem para o desenvolvimento econômico no país, bem como a criação da riqueza mundial (Blulm, *et al.*, 2021; Silva; Souza; Klann, 2016). Dessa forma, essas empresas precisam ter uma gestão organizacional, planejamento estratégico alinhado com os seus objetivos para poder se manter competitiva empresarial (Beuren; Oliveira, 2012).

2.2.1 Definições de empresas familiares

Há muitos anos as empresas familiares vêm sendo motivo de diversos estudos na literatura acadêmica, pois se trata de um fenômeno com grande relevância empresarial, porém, na literatura não existe uma única definição de empresas familiares, por estar relacionado com diferentes concepções culturais de famílias. Dessa forma, a grande complexidade do tema leva, com que se tenha diferentes concepções e entendimento mais abrangentes (Soares, 2019).

Silva, Fischer e Davel (1999) e Caligioni *et al.* (2023) apresentam em suas respectivas pesquisas algumas definições de empresas familiares de autores brasileiros e estrangeiros, que está evidenciado no Quadro 4.

Quadro 4 - Comparativo de definições de empresas familiares.

Autor	Definições	Crítérios
Bernhoeft (1989)	Uma empresa familiar é aquela que possui sua origem e sua história vinculadas a uma família; ou ainda, aquela que mantém membros da família na administração dos negócios.	Direção Familiar Tradições e valores familiares
Lodi (1993)	A empresa familiar deve possuir valores institucionais que se identificam com um sobrenome de família ou com a figura do fundador.	Tradições e valores familiares
Gersick <i>et al.</i> (1997)	Mais que o nome da família sobre a porta ou o número de parentes na alta direção, é a propriedade de uma família que define a empresa familiar.	Propriedade Familiar
Tagiuri e Davis (1996)	São organizações onde dois ou mais membros da família estendida (<i>extended 26 family members</i>) influenciam a direção dos negócios através do exercício de laços de parentesco, papéis de gerenciamento ou direito de propriedade.	Influência da família na direção da empresa familiar Propriedade Familiar
Donelley (1964)	Uma empresa é considerada familiar quando tem se identificado com pelo menos duas gerações com uma família e quando essa ligação tem influenciado a política da companhia e nos interesses e objetivos da família. Tal ligação é indicada quando uma ou mais das condições a seguir existem: 1) O relacionamento familiar é um fator, dentre outros, para determinar a sucessão; 2) Esposas e filhos podem estar no conselho de administração; 3) Os importantes valores institucionais da firma são identificados e influenciados com a família; 4) Aposição do membro da família influencia na sua posição familiar.	Tradições e valores familiares Influência da família na estratégia da empresa. Empresa de mais de duas gerações Controle da sucessão
Gracioso (1998)	Empresa familiar, implica não só na propriedade da organização por uma família, como também, na sua participação no processo de gestão, onde a maioria dos cargos-chaves é ocupado por membros da família.	Autoridade familiar e sucessão
Gonçalves (2000)	Empresas familiar com base na coexistência de três situações: a família possui o controle econômico; define os objetivos e diretrizes e participação de membros da família na diretoria da empresa.	Propriedade, família e gestão
Werner (2004)	Empresa familiar é aquela que nasce com o fundador (empreendedor) e com o passar do tempo e o desenvolvimento da organização os membros da família passam não só a ter o controle acionário, como também o controle da gestão.	Empreendedorismo, família e propriedade

Oliveira; Rezende; Elias (2010)	É considerada empresa familiar a organização cujo controle societário é exercido por uma família ao longo do tempo, ou seja, os principais sócios da organização são fundadores ou seus descendentes.	Propriedade e sucessão familiar
---------------------------------	---	---------------------------------

Fonte: Adaptado de Silva, Fischer e Davel (1999) e Caligioni *et al.* (2023).

Lisboa (2019) ressalta que as definições de empresas familiares podem estar relacionadas com três questões: o tipo de empresa, os países analisados e os regimes de governança, bem como a definição irá depender do objeto de estudo do pesquisador em questão. A despeito das divergências encontradas, são características recorrentes o controle e a propriedade familiar, assim como tradições e valores familiares, presentes na gestão da empresa.

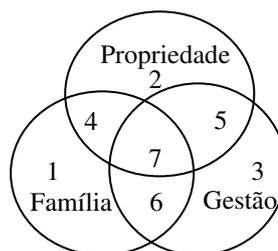
2.2.2 Modelo e tipos das empresas familiares

As organizações ao longo dos tempos de atuação sofrem diversas modificações estruturais. Nesse sentido, as empresas familiares têm alterações complexas e lentas devido aos problemas que ocorrem durante a transição da liderança, fato que acontece em algumas empresas familiares quando trocam o controle administrativo e decisório do empreendimento (Andrade; Grzybovski; Lima, 2005).

O estudo de Tagiuri e Davis nos anos 80 tornou-se referência ao conseguir explicar com fidedignidade a complexidade em torno das empresas familiares e representar com assertividade a dinâmica de gestão dessas organizações. Os autores desenvolveram o Modelo dos Três Círculos, tornando-se mundialmente conhecido e aceito pelo meio acadêmico, sendo utilizado como ponto de partida pelos pesquisadores desta área do conhecimento (Caligioni *et al.*, 2023).

A Figura 1 apresenta o Modelo dos Três Círculos, o qual descreve o modelo sistêmico das empresas familiares.

Figura 1 - Modelo dos três círculos.



Fonte: Adaptado de Gersick *et al.* (2006).

O modelo dos três círculos demonstra que as empresas familiares são formadas por três subsistemas independentes: família, propriedade e gestão, onde cada círculo possui diferentes papéis. Esse modelo ajuda a explicar a relação empresa-família em sete subsistemas: (1) membro da família que não está em outros subsistemas; (2) proprietário/acionista, não é gestor e nem faz parte da família; (3) gestor/funcionário que não é membro da família e não é proprietário; (4) membro da família com propriedade/ações na empresa, mas não trabalha na empresa; (5) acionista/proprietário que trabalha na empresa e não é da família; (6) membro da família que trabalha na empresa e não tem propriedade/ações na empresa; (7) proprietário/acionista, membro da família e trabalha na gestão da empresa (Gersick, *et al.*, 2006).

Esse modelo permite compreender os conflitos interpessoais, dilemas de papéis, prioridades e limites em empresas familiares, bem como obter uma boa gestão nas empresas familiares (Gersick, *et al.*, 2006; Caligioni, *et al.*, 2023).

Além do modelo das empresas familiares, Lethbridge (1997) classifica as empresas familiares em três tipos: empresa tradicional, com o padrão básico de instituição, o capital da sociedade é totalmente fechado, no qual o domínio da organização é mantido por conta da família e tem-se pouca transparência administrativa e financeira; a híbrida, onde o capital é aberto, porém, a família é detentora de todo controle da organização, tem-se maior transparência e participações na administração por funcionários não familiares; e a de influência familiar, em que a maioria das ações está em poder do mercado de capital, porém, a família exerce a influência estratégica através da participação acionária significativa.

2.3 Teoria da Contingência

A teoria da contingência surgiu mediante teorias anteriores como teoria comportamental, teoria neoclássica, teoria dos sistemas, teoria neoclássica da administração, teoria estruturalista, dentre outras, de forma que os primeiros pensadores foram influenciados principalmente pela teoria sistêmica, no qual a teoria da contingência fundamenta-se nos fatores contingenciais utilizados para tomada de decisão em determinadas situações. Porém, essas decisões não se limitam apenas as informações intraorganizacionais, de modo que é preciso ter um conhecimento sistêmico de toda organização e considerar tanto fatores externos quanto internos (controláveis) à empresa (Espejo, 2008; Figueiredo, Rodrigues, 2022).

Segundo Donaldson (2015), a teoria contingencial é uma teoria que demonstra como uma estrutura organizacional precisa se ajustar a fatores que poderão ser a estratégia da

organização e tamanho, utilizados para produzir o desempenho organizacional. Ainda na visão do mesmo autor, o desempenho de uma estrutura organizacional depende de até que ponto ela consegue se ajustar aos fatores contingenciais.

A teoria da contingência parte da premissa que não existe um modelo de estrutura único para gerenciar as organizações, uma regra absolutamente igual que seja aplicável em todas as organizações e a qualquer momento (Chenhall, 2006). Segundo Guerra (2007, p. 21), essa teoria “veio negar os conceitos universalistas das teorias anteriores, onde havia uma melhor forma (*the best way*) de se organizar que se aplicava a qualquer empresa. Agora, a proposta é tudo depende. A melhor forma de se organizar passaria a depender das características situacionais com as quais a organização se depara”. Dessa forma, uma organização que seja ajustável tem um desempenho superior ao das organizações desajustadas (Chenhall, 2006).

A teoria da contingência começou a ser abordada na década de 1950 e 1960 por vários estudiosos. O Quadro 5 apresenta os estudos empíricos que ajudaram a propagar a teoria da contingência, que de acordo com Schnell e Trocz (2020, p. 73) tiveram como contribuição “a identificação de fatores internos e externos que podem afetar a estrutura organizacional e mediram o nível de adequação estrutural das organizações” (Schnell; Trocz, 2020, p. 73).

Quadro 5 – Idealizadores e contribuições da teoria da contingência.

Idealizador	Ano	Principais contribuições
Joan Woodward	1958	<ul style="list-style-type: none"> • Realizou o primeiro estudo abordando a administração das contingências das organizações. • Analisou as relações entre tecnologia e estrutura organizacional (1965).
Tom Burns e George M. Stalker	1961	<ul style="list-style-type: none"> • Analisaram os efeitos do ambiente externo sobre o estilo administrativo e os resultados apresentados pelas organizações. • Identificaram cinco níveis de ambiente das organizações, desde estável a instável. • Consideraram as organizações como sistema mecânico ou sistema orgânico.
Alfred Chandler Jr	1962	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou as relações entre estratégias e estrutura organizacional.
Warren Bennis	1964	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou a adaptação das organizações em função das mudanças tecnológicas. • Mostrou que a estrutura organizacional é resultante da interação entre tecnologia, ambiente, pessoas e processos.
H. Igor Ansof	1965	<ul style="list-style-type: none"> • Estruturou o processo da estratégia corporativa e da estratégia de negócio (1972).
James David Thompson	1967	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou a interação das questões contingenciais e o comportamento das pessoas nas organizações.
Paul Roger Lawrence e Jay William Lorsch	1969	<ul style="list-style-type: none"> • Observaram a necessidade das organizações se adaptarem às demandas do ambiente. • A diferenciação entre as organizações decorre da diferenciação do mercado em que atuam.
William H. Starbuck	1971	<ul style="list-style-type: none"> • Correlacionou o processo de crescimento das organizações e a influência das contingências ambientais.
Charles Perrow	1972	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou as interações entre tecnologia e estrutura organizacional, aprimorando os estudos de Joan Woodward.

		<ul style="list-style-type: none"> • Analisou o nível de variabilidade nas organizações, a qual é dependente do nível de conhecimento dos problemas e dos processos administrativos.
Howard M. Carlisle	1973	<ul style="list-style-type: none"> • Estabeleceu que, em administração, não devem existir princípios universais, pois a melhor técnica a ser utilizada é estruturada após o conhecimento do problema a ser enfrentado.
Chris Argyris	1974	<ul style="list-style-type: none"> • Estabeleceu a adaptação das organizações às necessidades psicológicas das pessoas que trabalham nelas.
Tom Burns	1977	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou o processo de inovação das organizações.
William R. Dill	1979	<ul style="list-style-type: none"> • Realizou estudos inerentes aos cenários e ao planejamento.
Michael E. Porter	1985	<ul style="list-style-type: none"> • Estruturou técnica estratégica de análise competitiva e de estabelecimento da vantagem competitiva (1986).
C. K. Prahalad	1987	<ul style="list-style-type: none"> • Estudou a visão das organizações e o futuro da competição entre as organizações (1994).
Henry Mintzberg	1988	<ul style="list-style-type: none"> • Estruturou o processo de estabelecimento de estratégias.

Fonte: Oliveira (2012, p. 291-292).

Os estudos apresentados no quadro 5 demonstraram a adição de diversas variáveis contingenciais a cada pesquisa realizada, enfatizado que a teoria da contingência não se limita a um único fator, mas para cada situação organizacional existe um formato distinto de estrutura, na qual a aplicação de uma mesma técnica reproduzirá níveis de desempenho diferenciados, proporcionais a cada tipo de organização.

Considerando que a teoria contingencial define não haver uma única maneira de gerenciar uma organização, este trabalho adotou cinco fatores amplamente tratados na literatura, sendo eles: ambiente, estratégia, tecnologia, porte e estrutura, que têm o potencial de influenciar no desenho do controle gerencial das organizações (Chenhall, 2003). Os fatores são discutidos nas seções a seguir.

2.3.1 Ambiente

O ambiente é um fator contingencial externo às organizações. As organizações estão sujeitas a várias mudanças externas onde esses fatores influenciam diretamente no quadro interno das organizações. Chenhall (2006, p. 172) enfatiza que o fator ambiente é definido como sendo “atributos específicos, tais como a intensa concorrência de preços por parte de concorrentes existentes ou potenciais, ou a probabilidade de uma mudança na disponibilidade de materiais”. Assim, as empresas precisam explorar esse ambiente para reduzir as incertezas (Beuren; Fiorentin, 2014).

Dessa forma, as incertezas no ambiente são definidas como a taxa de mudança ou variabilidade do ambiente externo, compreendendo principalmente clientes, fornecedores, concorrentes, regulamentações governamentais e entidades regulamentadoras (Habib; Hossain; Jiang, 2011). O ambiente é um fator contingencial que poderá ser utilizado pelas organizações

para analisar diversas características do ambiente organizacional que poderão influenciar no sistema de controle gerencial das empresas (Leite; Diehl; Manvailer, 2013).

O fator ambiente poderá ser para as organizações o fator importante para a análise, visto que as empresas terão que se adaptar com rapidez e agilidade, e algumas das características desse fator é a estabilidade, onde a organização pode variar de estável a dinâmico e de simples a complexo, visto que quanto mais complexo for maior será a necessidade de utilização de conhecimentos sofisticados, pois quanto maior for a capacidade de concorrentes em influenciar os resultados da organização, mais hostil será o ambiente (Junqueira, 2010).

Gafuri (2016) esclarece que o aspecto mais comum do fator ambiental está relacionado à estrutura organizacional, mas pode ser entendido em sentido mais amplo, e observa em seu trabalho os aspectos relacionados a estabilidade do ambiente, complexidade, diversidade de mercado e hostilidade.

Entende-se como estabilidade do ambiente o aspecto relacionado à incerteza, previsibilidade e turbulência, sendo assim, o ambiente pode ser dinâmico ou estável. Gafuri (2016, p. 43) ressalta que “quanto mais as mudanças ocorrerem de forma inesperada, sem um padrão estabelecido, o constante surgimento de novas tecnologias, mais dinâmico será o ambiente. Entretanto, se as atitudes da concorrência, as tecnologias de produção e as preferências dos consumidores se mantiverem previsíveis, este é um ambiente estável”.

O ambiente no qual a empresa opera, em termos de complexidade, poderá variar de simples a complexo, pois “quanto mais complexo for o mesmo, maior será a necessidade de utilização de conhecimentos sofisticados a respeito de produtos, clientes, fornecedores, dentre outros. Porém, torna-se simples quando esses conhecimentos podem ser racionalizados, isto é, divididos em componentes de fácil compreensão, principalmente pelo conhecimento adquirido sobre o setor, como ocorre, por exemplo, com a indústria automobilística” (Junqueira, 2010, p. 56).

A hostilidade tem a ver com a capacidade de os concorrentes influenciarem os resultados das demais organizações, no sentido de impor ameaças ao ambiente como a escassez de recursos em virtude de greves, regulamentações governamentais ou ainda dificuldades de créditos (Gafuri, 2016). Segundo Khandwalla (1977), o ambiente poderá ser saturado, representado por muitos competidores, sendo que o dominado é aquele que poucos competidores impõem as regras e o restrito é aquele que tem barreiras políticas e legais que restringe a entrada.

Diante do exposto, pode-se considerar que o ambiente externo é um fator de incertezas e as organizações precisam agir com rapidez para poder garantir o controle gerencial (Chenhall, 2006).

2.3.2 Estrutura

Segundo Espejo (2008), a estrutura foi o primeiro fator contingencial a ser abordado pelos pesquisadores. A estrutura organizacional está relacionada as especificações formais de diferentes papéis para os membros das organizações, ou tarefas para grupos, para garantir que as atividades e objetivos da organização sejam alcançados (Chenhall, 2006). Dessa forma, ainda segundo Chenhall (2006, p. 179) “os arranjos estruturais influenciam a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e os sistemas de controle que podem ajudar a moldar o futuro da organização”.

Os principais aspectos relacionados ao fator estrutura organizacional é a análise de qual é a estrutura adequada para a organização, objetivos que definem a estrutura, porte da empresa e as incertezas que impactam na forma como a organização está estruturada (Oliveira, *et al.*, 2014).

Atualmente, sabe-se que não existe um modelo de estrutura ideal para todas as organizações, portanto cabe analisar o cenário onde a empresa está inserida e mediante ao contexto e a necessidade da organização fazer implementações de tecnologias, ferramentas, aumentar o número de funcionários, aumentar o controle interno, pois mediante o crescimento começa a surgir as incertezas com relação às tarefas exultadas e fica da vez mais difícil do topo da hierarquia manter uma estrutura mecanicista visando obter respostas rápidas (Andrade, 2023).

Na visão de Burns e Stalker (1961), a estrutura de uma organização pode ser classificada como mecanicista ou orgânica. O Quadro 6, apresenta o resumo das principais diferenças entre essas estruturas.

Quadro 6 – Tipos de estruturas organizacionais segundo Burns e Stalker (1961).

Mecanicista	Orgânica
-------------	----------

<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura burocrática • Papéis determinados • Padronização de tarefas • Cargos ocupados por especialistas • Centralização do processo decisório • Sistemas objetivos de recompensa • Hierarquia rígida • Controle burocrático reforçado • Compatibilidade para atuação em ambientes estáveis 	<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura flexível com pouca divisão do trabalho e equipes multifuncionais • Papéis definidos de forma ampla • Mecanismos de integração complexos • Descentralização e autonomia • Sistemas subjetivos de recompensas • Poucos controles burocráticos • Compatibilidade para atuação em ambientes dinâmicos
--	---

Fonte: Junqueira (2010, p. 26).

Segundo Guerra (2007, p. 24) “a estrutura mecanicista é mais burocrática, havendo minuciosa divisão do trabalho e cargos ocupados por especialistas com métodos, obrigações e poderes técnicos atribuídos a cada função precisamente definidos e já a estrutura orgânica é mais flexível, com pouca divisão de trabalho. As decisões são descentralizadas e delegadas aos níveis inferiores, havendo maior confiabilidade nas comunicações informais”. Na visão de Espejo (2008) a estrutura mecanicista ela é centralizada e na orgânica é menos rígida quanto ao controle e à hierarquia.

2.3.3 Tecnologia

Segundo Chenhall (2003, p. 139), “a tecnologia refere-se à forma como funcionam os processos de trabalho da organização (a forma como as tarefas transformam entradas em saídas) e inclui *hardware* (como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, *software* e conhecimento”. Ainda na visão do autor, a tecnologia engloba a complexidade, incerteza da tarefa e interdependência.

A tecnologia utilizada pelas organizações fornece uma dimensão ao relacionamento entre as medidas de desempenho e a estratégia da empresa. Portanto, a implementação de tecnologias impulsiona a inovação e a mudança na coleta, medição, análise e comunicação de informações dentro e entre organizações. A implementação de mais tecnologia fornece uma rica fonte de informações para o sistema de contabilidade gerencial das organizações, sejam elas sistemas de planejamento de recursos empresariais, comércio eletrônico, internet, intercâmbio eletrônico de dados, gerenciamento da cadeia de suprimentos e gerenciamento de relacionamento com o cliente (Hyvönen, 2007).

A tecnologia nas organizações é de suma importância e continua crescendo cada vez mais, pois esse fator poderá contribuir para o gerenciamento das informações, comunicação com os funcionários, fazer contabilidade e mensurar o desempenho da organização, por meio de ferramentas que convertem entradas em saídas de informações valiosas para a organização

(Oliveira; Callado, 2022). As organizações que têm tecnologias sofisticadas e que possuem estruturas mais descentralizadas estão associadas a um sistema de controle gerencial mais formais e tradicionais (Chenhall, 2006).

Guerra (2007) enfatiza que a tecnologia é externa à organização e uma opção para pesquisas contingenciais seria considerá-la como contingência do ambiente externo. Para mensurar o constructo tecnologia, é geralmente analisado pelo nível de previsibilidade das tarefas ou nível de rotina de processos. Portanto, “uma tecnologia terá um grau de rotina maior na medida em que haja padronização e automatização dos processos de produção” (Guerra, 2007, p. 63).

2.3.4 Estratégia

Segundo Chenhall (2006), a estratégia é um fator contingencial diferente dos demais. Na visão do autor, não é um elemento de contexto, é o meio pelo qual os gestores podem influenciar a natureza do ambiente externo, as tecnologias da organização, os arranjos estruturais e a cultura de controle e o sistema de controle gerencial. Portanto, a estratégia é a maneira com que as empresas planejam o caminho adequado para alcançar os objetivos diante das dificuldades e desafios empresariais (Oliveira, 2012).

Para Ansoff e Mcdonell (1993, p. 70) a estratégia “é um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização”. Neste fator contingencial destacam-se os principais aspectos relacionados, cuja preocupação diz respeito a análise da estratégia que está sendo adotada pela empresa, defesa do nicho, análise de novas ameaças e oportunidades (Oliveira *et al.*, 2014).

Portanto, as organizações que adotam estratégias diferentes para tomada de decisão, obtém vantagens competitivas sustentáveis com relação aos seus concorrentes. As estratégias diferenciadas poderão ser entre diferentes aspectos, sejam eles relacionados a qualidade dos produtos, a imagem da marca, atendimento ao cliente, assistência pós-venda, entre outras estratégias que as empresas consideram importantes para o cliente (Siqueira; Lucena, 2023).

Para Espejo (2008) o fator contingencial estratégia poderá ser dividido em estratégia de baixo custo sendo aquela adotada por empresas que buscam a redução de custo como objetivo principal, ou seja, reinvestimentos em equipamentos e instalações, no sentido oposto temos a estratégia de diferenciação, onde as empresas buscam ser diferenciadas por vários aspectos: imagem da marca, serviços, tecnologia incorporada, qualidade percebida, entre outros.

2.3.5 Porte

Poucos estudos consideraram explicitamente o tamanho/porte como uma variável contextual. Portanto, existem várias maneiras para determinar a variável tamanho/porte das empresas, incluindo lucro, volume de vendas, ativos, avaliação das ações e funcionários (Chenhall, 2006). Na visão de Donaldson (2015), o tamanho de uma organização está relacionado no número de pessoas, pois com um número maior de pessoas o nível de complexidade aumenta.

O tamanho/porte é um fator importante para as organizações por afetar tanto a estrutura quanto os mecanismos de controle organizacional. Portanto, as maiores organizações têm maiores recursos para implementar mais práticas de controle gerencial sofisticadas do que as organizações menores (Abdel-Kader; Luther, 2008).

O tamanho/porte da empresa influencia diretamente na estrutura organizacional, enquanto uma empresa cresce, tem a necessidade de ter um controle rigoroso das atividades e dos controles gerenciais, visto que as grandes empresas estão associadas com a utilização mais intensa de algumas ferramentas de controle gerencial (Klein; Almeida, 2017).

As empresas poderão definir o fator porte de várias formas, seja pelo número de funcionários, volume de vendas, valor do ativo total, alcance de produtos vendidos, extensão dos serviços prestados e na capacidade de financiamento e captação de recursos, entre outras variáveis (Martins; Borges; Krudycz, 2022; Andrade, 2023).

De acordo com Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES (2019), o porte das empresas poderá ser classificado em quatro tipos, conforme o Quadro 7.

Quadro 7 - Classificação do porte da empresa segundo BNDES (2019).

Porte	Receita bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 360 mil
Pequena empresa	Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES (2019).

O porte de uma empresa poderá ser definido conforme o seu faturamento, mensurado a partir do seu faturamento anual e oriundo da venda de bens e serviços (Gafuri, 2016). No próximo tópico, serão apresentados os aspectos metodológicos desta dissertação.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Esta seção apresenta o percurso metodológico percorrido na elaboração desta dissertação. Seus principais elementos tratam da tipologia da pesquisa, unidades de análise, sujeitos da pesquisa, coleta e análise dos dados.

3.1 Tipologia da pesquisa

A presente pesquisa possui natureza essencialmente descritiva. A pesquisa descritiva visa realizar levantamento de informações com base em atitudes e opiniões de determinado grupo, sujeito, comunidade, processos ou qualquer outro fenômeno, descrevendo a realidade e as particularidades importantes (Sampieri; Collado; Lucio, 2013).

Quanto à forma de abordagem do problema, essa pesquisa classifica-se como qualitativa. Segundo Creswell e Creswell (2021), essa abordagem parte de dados baseados em texto e imagens, onde o pesquisador utiliza a análise de conteúdo, se valendo de diferentes abordagens.

No tocante aos procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa de campo realizada junto a 18 empresas familiares localizadas no estado do Ceará.

3.2 Unidades de análise e sujeitos da pesquisa

Segundo Toledo e Shiaishi (2009), a unidade de análise é o local onde se coleta as informações e analisam os dados da pesquisa, seja por variáveis ou fenômeno. É através da unidade de análise que o pesquisador irá fazer a coleta dos dados e fazer posteriormente a análise das informações, podendo durar muito tempo, visto que o pesquisador irá obter informações aprofundadas sobre o caso.

Dessa forma, as unidades de análises escolhidas para o estudo foram 18 empresas familiares do estado do Ceará, organizações que têm sua origem e história vinculada a uma família, no qual a propriedade, o controle e a gestão são feitos por seus membros. Para confirmação de que as empresas pesquisadas têm origem familiar, foram feitas consultas em sites das organizações, complementadas, quando as informações no site não eram suficientemente esclarecedoras, por indagações diretas aos profissionais contactados visando fazer parte da pesquisa. A escolha partiu de uma amostra não probabilista, escolhidas

intencionalmente por acessibilidade, dada a dificuldade de acesso, visto que muitas empresas não permitem realizar divulgação de dados internos (Creswell; Creswell, 2021).

Ainda na visão de Creswell e Creswell (2021), a seleção intencional dos participantes ou do local podem auxiliar de forma mais efetiva o pesquisador no entendimento do problema e da questão de pesquisa. O segundo critério foi o porte econômico da empresa, segundo a definição do BNDES (2019), onde para esta pesquisa foram selecionadas 18 empresas, sendo 5 empresas de médio porte e 13 de grande porte.

Após definir as empresas e o porte, foi estabelecido o contato com pessoas que atuam especificamente na área de controladoria, assim como os setores de contabilidade, custos, financeiro e administrativo das organizações. Quando não se tinha retorno do setor de controladoria, o contato foi feito através da rede social *LinkedIn*, visando obter resposta sobre o questionário de pesquisa. Foram contactadas 44 empresas totalizando 417 pessoas. Por fim, foram obtidos 18 questionários respondidos referente a 18 empresas.

Para resguardar a identidade das empresas, foi utilizado apenas o codinome da empresa, que foram classificadas de 1 a 18, e para os sujeitos da pesquisa (SP), foi estabelecida uma distribuição que variou de S1 a S18. No Quadro 8 é apresentado o perfil de cada sujeito.

Quadro 8 - Perfil dos sujeitos da pesquisa.

Empresa	SP	Idade	Gênero	Escolaridade	Cargo	Tempo de Serviço no Cargo	Tempo de Serviço na Empresa
Empresa 1	S1	45 a 55 anos	Masculino	Especialização	Controller	Entre 5 e 10 anos	Maior que 10 anos
Empresa 2	S2	26 a 35 anos	Feminino	Especialização	Analista de Controladoria	Menor que 2 anos	Entre 2 e menos que 5 anos
Empresa 3	S3	36 a 45 anos	Masculino	Mestrado	Diretor Executivo	Entre 2 e menos que 5 anos	Entre 2 e menos de 5 anos
Empresa 4	S4	Mais de 55 anos	Masculino	Especialização	Gerente administrativo	Entre 5 e 10 anos	Menor que 2 anos
Empresa 5	S5	36 a 45 anos	Masculino	Graduação	Coordenador de controladoria e custos	Maior que 10 anos	Maior que 10 anos
Empresa 6	S6	36 a 45 anos	Feminino	Especialização	Coordenadora de Controladoria	Entre 2 e menos que 5 anos	Entre 2 e menos que 5 anos
Empresa 7	S7	37 a 45 anos	Masculino	Especialização	Especialista em Controladoria	Menor que 2 anos	Entre 2 e menos de 5 anos
Empresa 8	S8	26 a 35 anos	Masculino	Especialização	Especialista em Controladoria	Entre 2 e menos que 5 anos	Entre 5 e 10 anos

Empresa 9	S9	26 a 35 anos	Feminino	Especialização	Analista de Custo e Orçamento	Entre 5 e 10 anos	Maior que 10 anos
Empresa 10	S10	36 a 45 anos	Masculino	Mestrado	Controller	Entre 2 e menos que 5 anos	Menor que 2 anos
Empresa 11	S11	26 a 35 anos	Masculino	Especialização	Gerente de controladoria	Entre 2 e menos que 5 anos	Entre 2 e menos que 5 anos
Empresa 12	S12	26 a 35 anos	Masculino	Especialização	Coordenador de Controladoria	Menor que 2 anos	Entre 2 e menos que 5 anos
Empresa 13	S13	36 a 45 anos	Feminino	Especialização	Analista de Contabilidade	Entre 2 e menos que 5 anos	Menor que 2 anos
Empresa 14	S14	26 a 35 anos	Feminino	Graduação	Analista de Controladoria	Entre 5 e 10 anos	Menor que 2 anos
Empresa 15	S15	18 a 25 anos	Masculino	Graduação	Analista de Controladoria	Menor que 2 anos	Entre 2 e menos que 5 anos
Empresa 16	S16	26 a 35 anos	Masculino	Especialização	Analista de Controladoria	Entre 2 e menos que 5 anos	Menor que 2 anos
Empresa 17	S17	18 a 25 anos	Masculino	Especialização	Analista de Contabilidade	Entre 2 e menos que 5 anos	Entre 2 e menos que 5 anos
Empresa 18	S18	26 a 35 anos	Masculino	Especialização	Coordenador de Controladoria	Entre 2 e menos que 5 anos	Entre 2 e menos que 5 anos

Legenda: SP = Sujeitos da Pesquisa.

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Os sujeitos da pesquisa foram selecionados conforme os setores de atuação nas organizações, sendo o principal deles o setor de controladoria. Constatando a ausência do setor de controladoria, foi contactado outros setores como contabilidade, custos, financeiro e administrativo.

3.3 Coleta de dados

A pesquisa utilizou como técnica, a coleta de dados primários com aplicação de questionário semiestruturado. O roteiro tem como base o instrumento usado por Nunes (2014), Gafuri (2016) e Barreto (2019) adaptado para aplicação nesta pesquisa. A coleta de dados ocorreu no período de janeiro a fevereiro de 2024. Inicialmente, foram contactadas pessoas através do *LinkedIn* e enviado um convite para participação da pesquisa, no momento que elas aceitavam participar era enviado o link com o questionário.

O instrumento de pesquisa (Apêndice B) abordou três etapas. A primeira apresenta questões sobre o perfil do profissional e pessoal, incluindo questões relacionadas a idade,

gênero, escolaridade, cargo ocupado, tempo de serviço no cargo, tempo de serviço na empresa e área de atuação.

A segunda foi utilizada a escala de *Likert* nível quatro de concordância que contém 24 perguntas visando identificar as práticas de controladoria e os fatores contingências que motivam e restringem a sua utilização, onde foi dividido em três blocos. O primeiro visa identificar a frequência de utilização das práticas de controladoria, por meio da contagem de quantas vezes ocorreram marcações nas opções de frequência (nunca, algumas vezes, muitas vezes e sempre). O segundo visa verificar qual a importância das práticas de controladoria para o controle da organização, por meio das seguintes opções: decisiva, muito importante, média, pouco importante, nula e não se aplica. O terceiro tem finalidade de identificar quais os fatores contingenciais que motivam e restringem a atualização das práticas de controladoria por meio das seguintes opções: discordo totalmente, discordo parcialmente, neutro, concordo parcialmente e concordo totalmente.

A terceira etapa do instrumento de pesquisa contém 8 perguntas fechadas visando identificar os fatores contingenciais.

3.4 Análise de dados

Segundo Creswell e Creswell (2021), a análise de dados consiste em um método com passo a passo para analisar dados, visando extrair informações dos textos ou imagens.

Os dados obtidos através da segunda etapa com aplicação dos questionários contendo a escala *Likert* foram tabulados por meio da ferramenta *Microsoft Excel*® e analisados por meio da estatística descritiva. Por sua vez, a terceira etapa do questionário foi analisado conforme protocolo formalizado no Quadro 9 de forma descritiva e qualitativa.

Quadro 9 - Protocolo de análise do questionário.

	Variável	Análise	Adaptação (autor)
Fator contingencial ambiente			
Q1	Estabilidade e complexidade do ambiente	Identificação da estabilidade e complexidade do ambiente externo: quanto mais previsível o ambiente for, menos complexo ele será.	Guerra (2007); Espejo (2008).
Q2	Diversidade de mercado	Identificação das similaridades e diferenças existentes da empresa para com o ambiente concorrencial em que ela atua.	Guerra (2007); Neczyk (2008); Junqueira (2010).
Q3	Hostilidade	Identificar a característica do mercado concorrencial instalado no setor em que a empresa está envolvida.	
Fator contingencial estrutura			
Q4	Q4.1 Hierarquia	Identificar em que se baseia a estrutura de hierarquia estabelecida na empresa, se	Burns e Stalker (1961); Chenhall

		apenas no conhecimento da diretoria ou se os conhecimentos da equipe também são levados em consideração.	(2006); Guerra (2007); Espejo (2008); Necyk (2008); Junqueira (2010).
	Q4.2 Cargos e tarefas	Identificar se há ou não a definição estável dos cargos e suas respectivas tarefas formalizadas na empresa.	
	Q4.3 Decisões	Identificar se as decisões são centralizadas ou participativas.	
	Q4.4 Comunicação interna	Identificar quanto à comunicação se ela ocorre de maneira informal ou formal dentro da organização.	
	Q4.5 Foco de gestão	Identificar onde está o foco da gestão: eficiência ou inovação.	
	Q4.6 Tarefas	Identificar se são simples e repetitivas ou únicas e complexas.	
	Q4.7 Relacionamento entre setores	Identificar se os setores são interdependentes ou não.	
	Q4.8 Confiabilidade	Identificar se há regulamento formalizado e escrito ou se a comunicação na empresa ainda é informal.	
Fator contingencial tecnologia			
Q5	Q5.1 Processo de prestação de serviços e venda de mercadoria	Identificar se há ou não padronização e formalização dos processos, tarefas, equipamentos, matérias-primas, produto final, nas informações dos bancos que subsidiam a tomada de decisão a fim de conhecer as tecnologias presentes na organização analisada.	Espejo (2008); Necyk (2008); Guerra (2007); Junqueira (2010).
	Q5.2 Tarefas para serviços e venda de mercadoria		
	Q5.3 Equipamentos de serviços e venda de mercadoria		
	Q5.4 Tecnologia agrega ao serviço e venda de mercadoria		
	Q5.5 Processo de transformação do serviço ou da venda de mercadoria		
	Q5.6 Tecnologia agrega ao serviço ou venda de mercadoria		
	Q5.7 Finalização do serviço ou produto final		
	Q5.8 Tecnologia agrega a informação: banco de dados como subsídio para tomada de decisão		
Fator contingencial estratégia			
Q6	Prioridades estratégicas	Identificar o grau de relevância de itens relacionados à qualidade, preço e características do produto, suporte ao cliente, redução de custo, canal de distribuição relacionada à concorrência.	Espejo (2008); Necyk (2008); Guerra (2007); Junqueira (2010).
Q7	Prioridades da empresa	Identificar como a empresa se posiciona em relação à concorrência, no que diz respeito à oferta de produtos e serviços: se mais baratos ou se de maior qualidade com atributo que justifique preço mais altos.	
Fator contingencial porte			
Q8	Porte	Identificar o porte da empresa.	Espejo (2008); Necyk (2008); Guerra (2007); Junqueira (2010).

Fonte: Adaptado de Gafuri (2016).

A seção a seguir apresenta os resultados e discussão da pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Inicialmente, os resultados apresentam a análise das práticas de controladoria utilizadas pelas empresas. Na sequência é apresentado a análise do grau de importância das práticas de controladoria e fatores contingenciais que motivam e/ou restringem a utilização das práticas de controladoria. Posteriormente, são apresentados os resultados sobre os fatores contingências, ambiente, estratégia, tecnologia, porte e estrutura.

4.1 Análise das práticas de controladoria utilizadas pelas empresas

A Tabela 1 apresenta o percentual de frequências das respostas obtidas nas questões 1(a) a 21 (a) da segunda parte do questionário, onde os respondentes poderiam optar por uma escala de quatro respostas possíveis que variavam de “1 - Nunca” a “4 - Sempre” em relação à utilização das práticas listadas. As práticas foram organizadas em ordem decrescente da coluna “sempre”, de forma que ficassem ordenadas em primeiro lugar aquelas práticas mais populares entre as empresas.

Em análises que consideram a utilização ou não de uma determinada prática, foram consideradas respostas positivas as respostas “algumas vezes” “muitas vezes” e “sempre”. Dessa forma, a Análise do Valor Presente Líquido (VPL), por exemplo, é uma prática que apesar de ter uma baixa frequência de utilização – 44% informaram utilizar algumas vezes – é utilizada por 100% das empresas. Esta escolha metodológica deve-se ao entendimento de que algumas práticas, por sua natureza, ou pela natureza dos negócios da organização, possam ter utilidade apenas pontual.

Tabela 1 - Práticas de controladoria utilizadas pelas empresas familiares.

Práticas de controladoria	% Frequência das respostas			
	Nunca	Algumas vezes	Muitas vezes	Sempre
Processo Orçamentário	0%	0%	22%	78%
Orçamento Operacional	0%	0%	28%	72%
Planejamento Tributário	0%	17%	11%	72%
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators</i> – KPI)	6%	6%	28%	60%
Avaliação de Desempenho	0%	17%	39%	44%
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment</i> – ROI)	6%	28%	22%	44%
Custeio ABC	11%	28%	22%	39%
Orçamento de Capital	28%	17%	22%	33%
Custeio por Absorção	11%	28%	33%	28%

Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	17%	38%	17%	28%
Controle Interno na Proteção de Ativos	17%	17%	38%	28%
Análise do Valor Presente Líquido (VPL)	0%	44%	28%	28%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	22%	22%	28%	28%
Preço de Transferência	28%	22%	28%	22%
Custeio Variável	33%	17%	33%	17%
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	22%	44%	17%	17%
Custeio Padrão	39%	28%	22%	11%
Custeio Kaizen	71%	17%	6%	6%
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	33%	55%	6%	6%
Custeio Meta	66%	17%	17%	0%
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	61%	33%	6%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Das práticas pesquisadas, observa-se que as seguintes práticas têm adesão de 100% das empresas pesquisadas, com diferentes frequências de utilização: análise do valor presente líquido, avaliação de desempenho, orçamento operacional, planejamento tributário e processo orçamentário, ou seja, em nenhuma dessas práticas foram respondidas que “nunca” é utilizado, sendo que as três últimas são utilizados “sempre” por mais de 70% das empresas.

As empresas que utilizam 100% das práticas, porém, cinco empresas responderam que usam “algumas vezes” a análise do valor presente e três empresas usam o planejamento e avaliação de desempenho algumas vezes, não significando dizer que empresas não utilizam, pois, essas empresas estão num ambiente dinâmico e diferenciado, sendo possivelmente utilizado em alguns momentos específicos conforme a necessidade da empresa.

A prática de controladoria indicadores chave de desempenho, apesar de não ser adotada por todas as empresas da amostra, é utilizada muitas vezes/sempre por 88% delas, e análise de retorno sobre o investimento é utilizada por 94% das empresas, com graus de frequência distribuídos entre algumas vezes 28%, muitas vezes 22% e sempre 44%. Dessa forma, pode-se verificar que este estudo corrobora com a maioria das constatações do estudo de Leite (2013) que identificou que as práticas mais utilizadas são: orçamento operacional, avaliação do desempenho, planejamento tributário, análise do retorno sobre o investimento, indicadores-chave de *performance*, análise do valor presente e orçamento de capital.

As práticas de controladoria que “nunca” são utilizadas pelas empresas com maior percentual foram custeio *kaizen*, com 71% das respostas, custeio meta com 66% e teoria das restrições, com 61%. Essas práticas também são referidas com os menores percentuais de utilização nos estudos de Soutes (2006), Müller e Beuren (2010) e Leite (2013). Portanto, poderá estar associado ao não conhecimento dessas práticas pelos respondentes e a não necessidade de utilização nas organizações.

4.2 Análise do grau de importância das práticas de controladoria

A Tabela 2 demonstra o grau de importância das práticas de controladoria para as empresas, por meio do percentual de frequência das respostas às questões 1(b) a 21 (b) da segunda etapa do questionário que indagava qual a importância da prática para o controle da organização, que variava numa escala de cinco graus de importância, indo de “não se aplica” a “decisiva”, para os que responderam não utilizar a prática na questão do tipo (a).

Tabela 2 - Grau de importância das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	% Frequência das respostas			
	Não se aplica	Nula/Pouco Importante	Média	Muito importante /Decisiva
Processo Orçamentário	0%	0%	0%	100%
Orçamento Operacional	0%	0%	0%	100%
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)	0%	6%	0%	94%
Planejamento Tributário	0%	6%	11%	83%
Avaliação de Desempenho	0%	6%	11%	83%
Custeio ABC	0%	12%	11%	77%
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment – ROI</i>)	0%	12%	11%	77%
Controle Interno na Proteção de Ativos	6%	12%	11%	71%
Custeio por Absorção	11%	6%	17%	66%
Análise do Valor Presente Líquido (VPL)	0%	22%	17%	61%
Orçamento de Capital	17%	17%	11%	55%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	6%	22%	17%	55%
Custeio Variável	6%	33%	11%	50%
Preço de Transferência	17%	11%	22%	50%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	11%	12%	33%	44%
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	0%	44%	12%	44%
Custeio Padrão	6%	44%	22%	28%
Custeio Meta	17%	44%	22%	17%
Custeio Kaizen	22%	55%	11%	12%
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	22%	33%	33%	12%
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	22%	61%	6%	11%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

De forma coerente com o grau de utilização apontado na Tabela 2, as práticas com maiores apontamentos de utilização muitas vezes/sempre da Tabela 1 são também aquelas às quais os respondentes atribuíram importância decisiva/muito importante. Na Tabela 2, observa-se que processo orçamentário, orçamento operacional, indicadores chave de desempenho, planejamento tributário, avaliação de desempenho, custeio ABC, análise do retorno sobre o investimento (ROI) e controle interno na proteção de ativos são considerados “muito importante/decisiva” com mais de 70% dos respondentes.

4.3 Fatores contingenciais que motivam e/ou restringem a utilização das práticas de controladoria

A Tabela 3, apresenta os fatores que motivam a utilização das práticas de controladoria nas organizações a partir de uma frequência das respostas, onde foi solicitado que assinalassem, em ordem de prioridade de 1 a 4 (sendo 1 para sem influência e 4 para influência fortemente) e em seguida encontrou-se a média das respostas, demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3 - Fatores que motivam a atualização das práticas de controladoria.

Fatores motivadores	Média
Conhecimento da equipe interna disponível	3,89
Comprometimento dos envolvidos no processo	3,78
Experiência da equipe interna	3,72
Recursos disponíveis (financeiro e humano)	3,61
Necessidade de utilização dessas práticas	3,61
Adoção de tais práticas de controladoria pelos concorrentes	3,56
Tecnologia adequada disponível	3,50
Relação custo versus benefício	3,50
Disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizados (Sistema Integrado de Gestão Empresarial – SIGE)	3,28

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A partir dos resultados apresentados, pela ordem, pode-se constatar que os três primeiros fatores que motivam a utilização das práticas de controladoria são o conhecimento da equipe interna disponível, comprometimento dos envolvidos no processo e a experiência da equipe interna. Os principais fatores motivadores são semelhantes aos encontrados por Soutes e De Zen (2005), Reis e Teixeira (2013) e Barreto (2019), com exceção da motivação pela “disponibilidade de tais práticas no *software* ERP utilizados” que foi um dos principais fatores motivadores indicados pelas agroindústrias de grande porte no estudo conduzido por Barreto (2019). Observa-se ainda que a média de respostas para todos os fatores ficaram entre 3 e 4, indicando importância entre moderada a forte dos fatores indicados.

Nos três principais fatores motivadores, apenas uma empresa respondeu com o grau de motivação baixa, poderá estar associado aos fatores contingenciais específicos dessa empresa, uso de estratégia de baixo custo e atividade mecanicista, analisados nas seções 4.4.2 e 4.4.4.

Os respondentes também informaram sobre os fatores que restringem a utilização das práticas de controladoria. A Tabela 4 apresenta a média das respostas obtidas em cada fator.

A escala a ser adotada pelo respondente ia de 1 a 4 sendo: 1 – Sem Restrição; 2 – Restringe Fracamente; 3 – Restringe Moderadamente; 4 – Restringe Fortemente.

Tabela 4 - Fatores que restringem a atualização das práticas de controladoria.

Fatores restritivos	Média
Não perceber a necessidade de utilização das práticas	2,83
Relação custos <i>versus</i> benefícios	2,67
Falta de experiência da equipe com a utilização das práticas	2,61
Falta de recursos (financeiros e/ou humanos)	2,56
Falta de tais práticas no software ERP utilizados (Sistema Integrado de Gestão Empresarial – SIGE)	2,44
Falta de comprometimento dos envolvidos	2,44
Falta de tecnologia adequada	2,39
Falta de conhecimento da equipe sobre as práticas	2,39
Falta de participação dos envolvidos	2,33

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Neste resultado, é possível perceber que os respondentes entendem que os fatores listados restringem a utilização das práticas de controladoria de fracamente a moderada, visto que todas as médias se encontram entre 2 e 3. Os principais fatores que restringem a utilização são: não perceber a necessidade de utilização das práticas, relação custos *versus* benefícios e a falta de experiência da equipe com a utilização das práticas.

Não perceber a necessidade da utilização da prática é coerente como a principal restrição a não adoção de uma prática específica de controladoria, já que nem todas as práticas são aplicáveis a todos os casos. A relação custos *versus* benefícios também foi uma constatação de fator restritivo para este estudo e indicado também pelas agroindústrias de grande porte no estudo feito por Barreto (2019), pois nem todas as organizações têm uma estrutura robusta para suportar o uso de todas as práticas de controladoria e algumas organizações deste estudo usam estratégia de baixo custo o que corrobora com este resultado. Em relação ao fator experiência da equipe, considerado um dos três mais restritivos, não é possível comparar com os estudos citados, pois estes somaram conhecimento/experiência em um mesmo fator.

O fator que menos restringe na ótica dos respondentes é a falta participação dos envolvidos, a falta de conhecimento da equipe sobre as práticas e a falta de tecnologia adequada. Opostamente, os respondentes da pesquisa de Soutes e De Zen (2005) e Barreto (2019) indicaram falta de tecnologia adequada e de Reis e Teixeira (2013) indicaram falta de participação/comprometimento dos envolvidos entre os fatores restritivos mais importantes.

4.4 Fatores contingenciais

4.4.1 Fator contingencial ambiente

Na dimensão, fator contingencial ambiente, buscou-se verificar sobre estabilidade e complexidade do ambiente, diversidade de mercado e hostilidade. Uma primeira análise foi feita em relação ao nível de previsibilidade, pois, quanto mais previsível for o ambiente, mais ele é estável, por meio da frequência “1 - muito previsível a 5 - muito inesperado”, ou seja, quanto mais próximo de 1 mais previsível é o ambiente e quanto mais próximo de 5 mais é um ambiente dinâmico.

A Tabela 5 demonstra a classificação das empresas em relação ao ambiente em que estão inseridas, a partir das respostas da questão 1, da terceira etapa do questionário.

Tabela 5 - Classificação das empresas conforme a previsibilidade do ambiente.

Ambiente	F	f%
Estável	7	39%
Intermediário	4	22%
Dinâmico	5	28%
Inconclusivo	2	11%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Em relação à Tabela 5, pode-se observar que a maioria das empresas estão num ambiente estável quanto as características avaliadas: atitudes da concorrência, competição por mão de obra, competição por insumo/componentes, tecnologia no processo produtivo, restrições do setor e gostos e preferências dos clientes.

As empresas que estão um ambiente intermediário foram quatro empresas de prestação de serviços e estão num ambiente onde a hostilidade é dominada por poucas empresas que impõe as regras para o mercado, ou seja, infere-se que tem uma estabilidade quanto a concorrência, competição por mão de obra e insumos/componentes, tecnologia, restrições no setor, visto que essas empresas dominam o ambiente a qual estão inseridas.

As empresas foram classificadas em outro ambiente considerando o grupo em que se concentrava a maior frequência de respostas, e em duas delas o resultado foi considerado inconclusivo, pois as respostas estavam igualmente divididas entre os ambientes intermediário e dinâmico.

A Tabela 6 reúne as respostas quanto à heterogeneidade do ambiente (questão 2 da terceira etapa do questionário). As respostas poderiam variar de “1-totalmente similar a 5-totalmente diferenciado”, ou seja, quanto mais próximo de 1 mais similar é o ambiente e quanto mais próximo de 5 mais é um ambiente diferenciado. Os respondentes foram solicitados a

classificar o quanto o ambiente em que suas empresas estão inseridas é heterogêneo em relação às características dos produtos ou serviços encontrados no mercado, matérias-primas, mix de produtos ou serviços, tecnologia de produção ou serviços adotados dos concorrentes e dos clientes.

Tabela 6 - Classificação das empresas conforme a heterogeneidade do ambiente.

Ambiente	F	f%
Similar	3	17%
Intermediário	1	6%
Diferenciado	12	67%
Inconclusivo	2	11%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

As respostas apontam que 67% das empresas estão num ambiente diferenciado, ou seja, há diversificação do ambiente quanto aos consumidores, matérias-primas, produtos ou serviços e a tecnologia de produção, ou de serviços adotada. Porém, três empresas estão num ambiente similar, ou seja, são empresas que tem uma similaridade quanto aos consumidores, a matéria-prima, produtos, serviços e a tecnologia, são empresas que estão num ambiente estável, tem uma previsão do ambiente, sendo empresas que estão num ambiente saturado em virtude da quantidade de concorrentes para o tamanho do mercado.

Novamente, não foi possível analisar duas empresas, pois as respostas estavam igualmente distribuídas entre os ambientes similar, intermediário e diferenciado.

A Tabela 7 apresenta o quesito, hostilidade do ambiente da organização (questão 3 da terceira etapa do questionário), se é um ambiente saturado, dominado ou restrito.

Tabela 7 - Classificação das empresas conforme a hostilidade do ambiente.

	F	f%
Ambiente saturado	4	22,2%
Ambiente dominado	12	66,7%
Ambiente restrito	2	11,1%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

No quesito, hostilidade do ambiente, que está ligado a capacidade da concorrência influenciar, no sentido de impor ameaças às demais organizações, foi obtido um percentual de 66,7% dos respondentes, no qual consideram o ambiente que estas empresas estão inseridas, dominado por poucas empresas e estas impõem as regras para este mercado.

4.4.1.1 Relação entre o fator contingencial ambiente e as práticas de controladoria

Para realizar a análise do fator contingencial ambiente e sua relação com as práticas de controladoria, foi possível separar as empresas em três grupos que apresentavam características semelhantes. O primeiro grupo contém 7 empresas que estão num “ambiente estável”, indicando por pouca concorrência, pouca competição por mão de obra, tecnologia estável e matéria-prima e insumo. O segundo grupo contém 4 empresas que estão num “ambiente intermediário”, ou seja, nem tão estável, nem tão dinâmico. A concorrência é intermediária, a competição por mão de obra, matéria-prima e insumos são razoáveis e a tecnologia na prestação de serviço ou venda de produtos é estável.

O terceiro grupo contém 5 empresas que estão num “ambiente dinâmico”, onde demonstra uma grande concorrência, competição pela mão de obra e matéria-prima e mudança rápida de tecnologia. Portanto, duas empresas tiveram resposta inconclusiva, ou seja, tiveram respostas igualmente distribuídas para o fator ambiente e não foram consideradas para essa análise.

Além das duas empresas, foram desconsideradas as práticas que apresentam 100% de adesão nos três ambientes, sendo elas: processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e a análise do valor presente líquido, por ficar subentendido que o fator ambiente não tem interferência na adesão dessas práticas. Foi considerado adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”.

A Tabela 8 demonstra os resultados encontrados, considerando o percentual de adoção das práticas de controladoria por empresa, dentro de cada tipo de ambiente.

Tabela 8 - Relação entre a previsibilidade do ambiente e a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Estável	Intermediário	Dinâmico
Custeio ABC	100%	100%	60%
Custeio por Absorção	100%	100%	80%
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	100%	50%	80%
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators</i> – KPI)	100%	100%	80%
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment</i> – ROI)	100%	100%	80%
Controle Interno na Proteção de Ativos	86%	100%	80%
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	86%	75%	60%
Preço de Transferência	86%	75%	60%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	86%	75%	80%
Custeio Padrão	71%	50%	60%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	71%	100%	80%
Orçamento de Capital	71%	100%	60%
Custeio Variável	57%	75%	100%

Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	57%	25%	20%
Custeio Meta	43%	25%	20%
Custeio Kaizen	29%	25%	40%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Da análise da Tabela 8, é possível observar que as empresas que estão num ambiente estável e intermediário tendem a fazer o uso de mais práticas de controladoria, corroborando com os estudos de Barreto (2019) que pesquisou empresas da agroindústria e divergindo com o estudo de Imlau (2015) que realizou em cooperativas agropecuárias e encontrou na sua pesquisa maior utilização das práticas de controladoria no ambiente dinâmico.

As práticas de controladoria com baixo percentual de adesão nos três grupos foram custeio meta e custeio *kaizen*, com adesão menor que 50% das empresas, pois se infere dizer que essas práticas têm relação forte com o ambiente de acordo com sua baixa adesão.

As empresas que estão no ambiente dinâmico tendem a usar menos práticas de controladoria, e isso poderá estar associado a imprevisibilidade no ambiente a respeito do uso da tecnologia no processo, restrições legais e econômica do setor. Apesar do ambiente dinâmico adotar uma quantidade menor de práticas, o grupo tem um alto percentual de adesão das empresas acima de 60%.

A Tabela 9 demonstra a relação das práticas com a heterogeneidade do ambiente, visto que foi desconsiderado a heterogeneidade intermediária por ter apenas uma empresa e na relação foram desconsideradas as práticas que apresentam 100% de adesão nos dois ambientes, sendo elas: processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e a análise do valor presente líquido ao ficar subtendido que não tem interferência na adesão dessas práticas. Foi considerado adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”.

Tabela 9 - Relação entre a heterogeneidade e a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Similar	diferenciado
Custeio ABC	100%	83%
Custeio por Absorção	100%	83%
Custeio Padrão	100%	50%
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	100%	67%
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)	100%	92%
Controle Interno na Proteção de Ativos	100%	75%
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment – ROI</i>)	100%	92%
Custeio Variável	67%	58%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	67%	83%
Orçamento de Capital	67%	67%
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	67%	67%
Preço de Transferência	67%	67%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	67%	75%

Custeio Meta	33%	25%
Custeio Kaizen	33%	8%
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	33%	42%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Quanto a análise da Tabela 9, é possível verificar que a maior adesão das práticas estão no “similar”, ou seja, as empresas que estão nesse ambiente tem pouca diversificação quanto aos consumidores, aos produtos disponíveis, as tecnologias de produção e de matéria-prima, onde conseqüentemente as empresas que estão no “diferenciado” tem baixa adesão por se tratar de um ambiente diversificado.

Apesar das empresas do ambiente “similar” terem maior adesão as práticas, as empresas que estão no “diferenciado” tem boa adesão acima de 50% das empresas. A prática análise custo-volume-lucro 83%, valor econômico adicionado 75% e teoria da restrição 42% têm maior adesão no “diferenciado” em relação ao “similar”.

A Tabela 10 demonstra a relação das práticas com a hostilidade do ambiente, onde foram desconsideradas as práticas que apresentam 100% de adesão nos três ambientes, sendo elas: processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e a análise do valor presente líquido ao ficar subtendido que a hostilidade não tem interferência na adesão dessas práticas. Foi considerado adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”.

Tabela 10 - Relação entre a hostilidade e a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Saturado	Dominado	Restrito
Custeio ABC	100%	92%	50%
Custeio por Absorção	100%	92%	50%
Custeio Variável	100%	67%	50%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	100%	83%	50%
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	100%	75%	50%
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)	100%	92%	100%
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment – ROI</i>)	100%	100%	50%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	100%	83%	0%
Custeio Padrão	75%	67%	0%
Orçamento de Capital	75%	83%	0%
Controle Interno na Proteção de Ativos	75%	92%	50%
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	75%	75%	0%
Preço de Transferência	75%	83%	0%
Custeio Meta	50%	33%	0%
Custeio Kaizen	50%	25%	0%
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	50%	50%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Quanto a análise da Tabela 10, é possível verificar que a maior adesão das práticas estão no “saturado”, ou seja, as empresas que estão nesse ambiente saturado tem alta concorrência, provavelmente para se manter no controle diante da concorrência, que para isso se faz necessário a adesão de mais práticas de controladoria.

As empresas que estão no ambiente restrito tem baixa adesão, com práticas valor econômico adicionado, custeio padrão, orçamento de capital, análise de externalização, preço de transferência, custeio meta, custeio *kaizen* e teoria das restrições com adesão 0%, porém destaca-se a prática indicadores chaves de desempenho com 100% de adesão e alto percentual no ambiente saturado 100% e dominado 92%, demonstrando alta relação com o ambiente hostil.

De modo geral, as empresas que estão num ambiente onde a concorrência tem pouca influência, ou seja, pouca imposição sobre ameaças e é um ambiente dominado por poucas empresas, a tendência é a utilização de poucas práticas conforme evidenciado no grupo das empresas que estão no ambiente restrito.

Portanto, analisando o fator contingencial ambiente é possível perceber que não tem relação próxima com a adesão das práticas de contabilidade, pois o nível de adesão das empresas é alto, assim como Junqueira (2010) que também não conseguiu identificar associação direta do ambiente com o uso das práticas de controladoria.

4.4.2 Fator contingencial estrutura

Para avaliar o fator contingencial estrutura das organizações, verificaram-se as características sobre a hierarquia, o desenho de cargos e tarefas, as decisões, a comunicação, o principal foco da gestão, as tarefas, o relacionamento entre os setores e a confiabilidade, visando identificar o se as organizações têm estruturas caracterizadas como mecanicista ou orgânica.

A Tabela 11 evidencia as respostas dos participantes conforme a questão 4 da terceira etapa, organizadas de maneira que na primeira linha se encontra características mecanicistas e na segunda as características orgânicas da estrutura.

Tabela 11 – Representação da estrutura organizacional da empresa.

Item	Ênfase	F	f%	Mecanicista ou orgânica
A hierarquia da empresa é:	Diretoria	13	72,2%	Mecanicista
	Equipe	5	27,8%	
O desenho de cargos e tarefas na organização é:	Definitivo	14	77,8%	Mecanicista
	Provisório	4	22,2%	
As decisões são:	Centralizada na Cúpula	13	72,2%	Mecanicista
	Envolve a equipe	5	27,8%	

A comunicação interna:	Formal	14	77,8%	Mecanicista
	Informal	4	22,2%	
O principal foco da gestão está:	Eficiência no processo produtivo	12	66,7%	Mecanicista
	Criatividade e inovação	6	33,3%	
As tarefas são:	Simples e repetitivas	9	50,0%	Mecanicista/Orgânica
	Únicas e complexas	9	50,0%	
O relacionamento entre os setores é:	Centralizado	5	27,8%	Orgânica
	Independente	13	72,2%	
A confiabilidade é garantida por meio de:	Regulamentos formalizados	12	66,7%	Mecanicista
	Comunicação informal	6	33,3%	

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A respeito da hierarquia das empresas, a maioria dos respondentes 72,2% responderam que consideram baseada no conhecimento e experiência da diretoria, o que demonstra que os colaboradores e líderes não participam do processo, o que ainda pode ser confirmado no processo de decisões, pois, a maioria dos respondentes 72,2% informaram que as decisões são centralizadas na cúpula da organização, que não envolve a tomadas de decisão em grupos, envolvendo ativamente os subordinados.

Quanto ao desenho de cargos e tarefas nas organizações, se são definitivos ou provisórios, constatou-se que 77,8% dos respondentes consideram que os cargos são estáveis e definidos, onde os ocupantes são especialistas e univalentes, e a comunicação interna entre os setores ocorrem de maneira formal, por meio de formação de comitês, forças-tarefa e grupos multifuncionais de trabalho com 77,8% das respostas.

O principal foco da gestão está em um processo eficiente e produtivo com 66,7% das respostas, evidenciando que apenas 33,3% das empresas têm um foco na criatividade e na inovação da gestão. As tarefas das organizações não são consideradas simples e nem repetitivas, pois as respostas ficaram em meio-termo com 50% dos respondentes.

Com relação ao relacionamento entre os setores, é possível perceber que a maioria dos respondentes, 72,2% consideram que as organizações têm uma interdependência entre os setores. E por fim, é possível analisar que as organizações garantem a confiabilidade por meio de regras e regulamentos formalizados por escrito e impostos pela empresa de acordo com 66,7% das respostas.

Dessa forma, é possível identificar que a estrutura das organizações desse estudo é mais mecanicista, tendo em vista que são empresas com dificuldades de se adaptar no ambiente empresarial, além de serem rígidas e burocráticas. Três empresas tem uma estrutura orgânica, são empresas que tem estratégias de alto custo, tem uma tecnologia alta e estão num ambiente

diferenciado, o que possivelmente faz com que essas empresas tenham uma estrutura diferenciada para se manter no mercado empresarial.

4.4.2.1 Relação entre o fator contingencial estrutura e as práticas de controladoria

Para realizar a análise do fator contingencial estrutura e sua relação com as práticas de controladoria, foi possível separar as empresas em dois grupos. As empresas foram separadas em mecanicista, caracterizadas por ter uma hierarquia baseada no conhecimento e experiência da diretoria, tem cargos e tarefas definidas, decisões são centralizadas, comunicação interna formal, foco da gestão está na eficiência do processo, as tarefas são simples e repetitivas, o relacionamento com os setores é centralizado e a confiabilidade é garantida por meio de regulamentos formalizados.

As empresas orgânicas, são caracterizadas por ter uma hierarquia baseada no conhecimento da equipe, tem cargos provisórios, as decisões envolvem a equipe, a comunicação interna informal, o foco da gestão está na criatividade e na inovação, as tarefas são únicas e complexas, o relacionamento com os setores é independente e a confiabilidade é garantida por meio da comunicação informal.

O grupo das empresas orgânicas foi representado por 3 empresas (16% do total de empresas pesquisadas) e as mecanicista foram 11 (61%), portanto 4 empresas apresentaram respostas inclusivas, pois as respostas estavam igualmente distribuídas entre as estruturas orgânicas e mecanicista. Foram desconsideradas as práticas que apresentam 100% de adesão nas duas estruturas, sendo elas: processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho, análise do valor presente líquido e a análise do retorno sobre o investimento ao ficar subtendido que a hostilidade não tem interferência na adesão dessas práticas. Foi considerado adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”.

A Tabela 12 demonstra os resultados.

Tabela 12 - Relação entre o fator estrutura e a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Orgânicas	Mecanicistas
Custeio ABC	91%	100%
Custeio por Absorção	91%	100%
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)	91%	100%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	91%	67%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	82%	100%
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	82%	33%
Controle Interno na Proteção de Ativos	82%	100%

Preço de Transferência	82%	33%
Orçamento de Capital	73%	67%
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	73%	67%
Custeio Variável	64%	33%
Custeio Padrão	64%	33%
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	55%	0%
Custeio Meta	18%	33%
Custeio Kaizen	18%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Ao analisar a Tabela 12, percebe-se que a estrutura orgânica tem um número maior de adesão as práticas de controladoria, pois a orgânico tem 10 práticas com maior percentual, enquanto no mecanicista tem 5, evidenciando que quanto mais as atividades forem complexas, maior controle as organizações deveram obter para o comprimento das atividades, porém a diferença entre elas é de apenas uma prática.

Apesar da estrutura orgânica ter maior adesão as práticas de controladoria, a estrutura mecanicista tem percentual maior de adesão nas práticas custeio ABC, custeio por absorção, indicadores chave de desempenho e análise custo volume lucro com 100%, visto que na orgânica tem apenas 91% para custeio ABC, 91% custeio por absorção, 91% para indicadores chaves de desempenho e 82% para análise custo volume lucro, sendo essas práticas mais utilizadas na estrutura mecanicista.

A partir desse resultado pode-se constatar que as práticas diretamente impactadas pela estrutura da organização são os métodos de custeio variável, custeio padrão, custeio *kaizen* e custeio meta com menos adesão, talvez essa abaixa adesão esteja ligada a prioridade de utilização dessas práticas para a estrutura organizacional.

4.4.3 Fator contingencial tecnologia

O fator contingencial tecnologia é um fator influente na estrutura das organizações, onde será analisado os pontos-chave na prestação de serviços e vendas de mercadoria: as tarefas e equipamentos utilizados, a tecnologia agregada a prestação de serviços ou a venda de mercadoria, a transformação da mesma, a tecnologia e os acabamentos dos serviços ou produtos finais.

A Tabela 13 apresenta os resultados.

Tabela 13 - Situação da empresa quanto à padronização.

	Padronizado		Não padronizado	
	F	f%	F	f%

O processo de prestação de serviço ou venda de mercadoria é:	17	94,4%	1	5,6%
As tarefas na prestação de serviço ou venda de mercadoria são:	17	94,4%	1	5,6%
O equipamento utilizado na prestação de serviço ou venda de mercadoria são:	18	100,0%	0	0,0%
A tecnologia agregada a prestação de serviço ou a venda de mercadoria:	17	94,4%	1	5,6%
O processo para transformação da prestação de serviço ou da venda de mercadoria:	16	88,9%	2	11,1%
A tecnologia agregada ao serviço ou produto final:	18	100,0%	0	0,0%
Quanto a finalização do serviço ou produto final:	17	94,4%	1	5,6%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Em relação ao processo de padronização da prestação de serviço ou venda de mercadoria, é possível analisar que o processo é padronizado com 94,4% das respostas, ou seja, as empresas comercializam produtos e serviços de forma rotineira, automatizada, com ou sem uso de tecnologias avançadas. Em relação às tarefas, elas são padronizadas, assim como os equipamentos, indicando que as empresas são altamente tecnológicas e modernas.

Quanto a tecnologia agregada a prestação de serviços ou venda de mercadoria, também foi considerada padronizada com 94,4% das respostas, indicando que todo o processo passa por uma rigorosa seleção e mensuração dos componentes. Já sobre o processo para transformação da prestação de serviço da venda de mercadoria, evidenciou um percentual de 88,9% dos respondentes, sendo adaptado conforme as características dos serviços ou produtos.

A tecnologia agregar ao serviço ou o produto final também foi considerado pelos respondentes como padronizado, sendo algo notabilizado por 100% deles, evidenciando que passa por um rigoroso controle de qualidade. Quanto a finalização dos serviços ou produto final, este considera como padronizado com 94,4% dos respondentes, que existe protocolo padronizado formalmente escrito.

Portanto, as empresas têm uma tecnologia padronizada com o seu serviço ou venda de mercadoria, possivelmente por ser empresas que estão num ambiente diferenciado e dinâmico, que exigem das empresas um padrão alto de tecnologia., visto que mais de 66% das empresas responderam que tem alta tecnologia.

Quanto ao banco de dados das organizações, foram feitas perguntas relacionadas a tecnologia agregada as informações das empresas, conforme a Tabela 14.

Tabela 14 - A tecnologia agregada a informação na empresa.

		SIM		NÃO	
		F	f%	F	f%

Os bancos de dados fornecem subsídios suficientes a tomada de decisão quanto aos serviços ou venda de mercadoria:	13	72,2%	5	27,8%
Os bancos de dados fornecem subsídios suficientes a tomada de decisão quanto ao relacionamento com os clientes:	12	66,7%	6	33,3%
Os bancos de dados fornecem subsídios suficientes a tomada de decisão quanto ao relacionamento com os fornecedores:	12	66,7%	6	33,3%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Conforme a Tabela 14, é possível analisar que a maioria dos respondentes considera que o banco de dados da organização oferece subsídio suficiente para tomada de decisão quanto aos serviços ou venda de mercadoria com os clientes e fornecedores.

4.4.3.1 Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de controladoria

Para realizar a análise do fator contingencial tecnologia e a relação com as práticas de controladoria, foi possível separar as empresas em dois grupos. Desse modo, foram separadas as empresas que tem alta tecnologia para tomada de decisão e as empresas que tem baixa tecnologia para tomada de decisão.

O primeiro grupo é formado por 12 empresas que informaram que os bancos de dados são suficientes para tomada de decisão relacionada as informações da empresa, cliente e fornecedores. O segundo grupo totalizou 6 empresas que informaram que os bancos de dados são insuficientes para tomada de decisão relacionada as informações da empresa, cliente e fornecedores.

Portanto, foram desconsideradas as práticas que apresentam 100% de adesão nos dois ambientes, sendo elas: processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e a análise do valor presente líquido ao ficar subtendido que a tecnologia não tem interferência na adesão dessas práticas. Foi considerado adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”.

A Tabela 15 demonstra os resultados obtidos.

Tabela 15 - Relação entre o fator tecnologia e a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Alta tecnologia para tomada de decisão	Baixa tecnologia para tomada de decisão
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	100%	83%
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)	100%	83%
Custeio ABC	92%	83%
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment – ROI</i>)	92%	100%

Custeio por Absorção	83%	100%
Controle Interno na Proteção de Ativos	83%	83%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	75%	100%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	75%	83%
Custeio Variável	67%	83%
Custeio Padrão	67%	50%
Orçamento de Capital	67%	83%
Preço de Transferência	67%	83%
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	58%	83%
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	42%	33%
Custeio Meta	33%	33%
Custeio Kaizen	33%	17%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Quanto a Tabela 15, é possível analisar que as empresas que estão em um ambiente com baixa tecnologia para tomada de decisão têm maior adesão às práticas, pois a baixa tecnologia tem 8 práticas com maior percentual, enquanto a alta tecnologia tem apenas 6 e 2 com percentuais iguais, divergindo com o estudo de Barreto (2019), que encontrou na sua pesquisa que as empresas com maior nível de tecnologia têm maior adesão as práticas e Guerra (2007) comenta em seu estudo que o uso de tecnologia avançada resultará em um maior comprometimento com adoção de informações gerenciais não financeiras.

Observa-se que as práticas que estão no grupo de empresas de alta tecnologia tem adesão acima de 50%, exceto a teoria das restrições, custeio meta e o custeio *kaizen* que tiveram o menor percentual. Pode-se enfatizar que apesar do grupo de empresas de baixa tecnologia terem maior número de práticas, as empresas com alta tecnologia tem uma grande adesão de número de empresas conforme os percentuais acima de 50%, possivelmente são empresas que estão num ambiente diferenciado, exigindo dessas organizações maiores controles.

Além das principais práticas que se destacam nas empresas que estão nos dois grupos como processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e a análise do valor presente líquido as práticas *balanced scorecard* e indicadores chaves de desempenho tem um alto percentual de adesão nos dois grupos, apesar de ser uma prática moderna, porém é de se esperar que as empresas que têm alta tecnologia tem uma maior adesão a essas duas práticas.

4.4.4 Fator contingencial estratégia

O fator contingencial estratégia foi analisado pela identificação de alguns quesitos exemplificados na questão 6 do questionário, onde se aplicou uma frequência de “1 - não se aplica” a “4 - alta relevância”, com objetivos de verificar a relevância dos seguintes quesitos

para a estratégia da organização: buscar qualidade do produto/serviço maior do que a concorrência, oferecer suporte ao cliente do produto/serviço com o efetivo de pós-venda, desenvolver características únicas do produto/serviço, desenvolver uma imagem da marca muito melhor do que a da concorrência, investir em pesquisa e desenvolvimento muito mais do que a concorrência, ter um preço de venda muito menor do que o da concorrência, utilizar alternativas de redução do custo dos produtos, mesmo que comprometa a qualidade, oferecer ampla variedade de produtos, ter canal de distribuição amplo para entregas rápidas e oferecer produtos personalizados.

A Tabela 16 apresenta os resultados sobre as prioridades estratégicas da organização.

Tabela 16 - Prioridades estratégicas da organização.

	Não se aplica	Irrelevante	Média relevância	Alta relevância
Buscar qualidade do produto/serviço maior do que a concorrência	2	0	0	16
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço. Serviço efetivo de pós venda	1	1	1	15
Desenvolver características únicas do produto/serviço	2	0	2	14
Desenvolver uma imagem da marca muito melhor do que a da concorrência	1	1	0	16
Investir em pesquisa e desenvolvimento muito mais do que a concorrência	2	0	6	10
Ter um preço de venda muito menor do que o da concorrência	3	4	6	5
Utilizar alternativas de redução do custo dos produtos, mesmo que comprometa a qualidade	7	3	3	5
Oferecer ampla variedade de produtos	2	1	3	12
Ter canal de distribuição amplo para entregas rápidas	2	3	3	10
Oferecer produtos personalizados, conforme pedido	3	3	2	10

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Diante dos quesitos apresentados, foi possível analisar que o quesito que menos as empresas priorizam para a estratégia da organização é ter um preço de venda muito menor do que o da concorrência e utilizar alternativas de redução do custo dos produtos, mesmo que comprometa a qualidade, com 5 respostas, ou seja, 27,77% dos respondentes consideram essas estratégias como relevantes para organização.

Apesar de ser empresas que estão num ambiente diferenciado e dominado por maior parte delas, ainda sim, priorizam ter um preço melhor que o da concorrência sem necessidade de alterar o preço do custo dos produtos.

A principal prioridade estratégica para as organizações consiste em desenvolver uma imagem da marca muito melhor do que a da concorrência e buscar qualidade do produto/serviço maior do que a concorrência, com 16 respostas, ou seja, 88,88% consideram essa estratégia como a principal e em segundo foi oferecer suporte ao cliente do produto/serviço com o efetivo de pós-venda com 83,33% dos respondentes.

4.4.4.1 Relação entre o fator contingencial estratégia e as práticas de controladoria

Para realizar a análise do fator contingencial estratégia e sua relação com as práticas de controladoria, foi possível separar as empresas em dois grupos. Esta separação foi feita conforme a questão 7 da parte 3 do questionário, que indagava qual afirmação melhor representava a estratégia da empresa, se baixo custo ou diferenciação. O primeiro grupo foram 6 empresas que consideram as estratégias de baixo custo, ou seja, conquistar mercado através da oferta de produtos e serviços mais baratos que a concorrência.

O segundo grupo foi representado por 12 empresas que adotam estratégias de diferenciação, desenvolve produtos e serviços de qualidade superior ou com algum atributo único, que justifique preços mais altos que os do concorrente. Portanto, foram desconsideradas as práticas que apresentam 100% de adesão nos dois ambientes, sendo elas: processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e a análise do valor presente líquido ao ficar subtendido que a tecnologia não tem interferência na adesão dessas práticas. Foi considerado adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”.

A Tabela 17 demonstra os resultados obtidos.

Tabela 17 - Relação entre o fator estratégia e a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Estratégia de Baixo Custo	Estratégia de Diferenciação
Custeio ABC	100%	83%
Custeio por Absorção	100%	83%
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment</i> – ROI)	100%	92%
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators</i> – KPI)	83%	100%
Controle Interno na Proteção de Ativos	83%	83%
Custeio Padrão	67%	58%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	67%	92%
Orçamento de Capital	67%	75%

Balanced Scorecard (BSC)	67%	83%
Análise da Externalização (Outsourcing)	67%	67%
Preço de Transferência	67%	75%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	67%	83%
Custeio Variável	50%	75%
Custeio Meta	50%	25%
Teoria das Restrições (Theory Of Constraints – TOC)	33%	42%
Custeio Kaizen	17%	25%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Observando a Tabela 17 é possível analisar que as empresas que usam estratégia de diferenciação têm maior adesão às práticas de controladoria do que as que usam estratégia de baixo custo, pois a estratégia de diferenciação tem 9 práticas com maior percentual, enquanto na estratégia de baixo custo apresenta apenas 5, e 2 tem percentuais iguais.

Deste modo, infere-se que as empresas com um maior nível de ênfase na estratégia de diferenciação influenciam na adoção dessas práticas, corroborando com o estudo de Barreto (2019) que também encontrou em seu estudo maior média na utilização das práticas de controladoria para as estratégias de diferenciação.

Práticas como custeio meta, teoria das restrições e custeio *kaizen* apresentaram baixa adesão para ambas as estratégias. Já o custeio ABC, custeio por absorção e análise do retorno sobre o investimento compreende práticas com mais adesão com 100% das empresas do grupo, sem relação com esse fator.

Percebe-se também que o fator estratégia não é uma determinante para as empresas terem maior número de adesão às práticas de controladoria, pois as empresas têm um alto percentual de adesão as práticas.

4.4.5 Fator contingencial porte

Analisando o fator contingencial porte, foi verificado, conforme a classificação definida pelo BNDES (2019) baseada na receita bruta anual, cujos resultados são evidenciados na Tabela 18.

Tabela 18 - Porte das empresas da pesquisa.

Porte	Receita bruta anual	F	f%
Média empresa	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões	5	27,8%
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões	13	72,2%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

As empresas deste estudo foram classificadas conforme as respostas em médias empresas, aquelas que faturam entre R\$ 4,8 milhões e R\$ 300 milhões. Neste grupo, foram identificadas 5 empresas. Além disso, foram consideradas empresas de grande porte, aquelas que faturam acima de R\$ 300 milhões, totalizando 13 empresas neste grupo.

4.4.5.1 Relação entre o fator contingencial porte e as práticas de controladoria

Para realizar a análise do fator contingencial porte e sua relação com as práticas de controladoria, as empresas foram separadas em dois grupos: médio e grande porte. O grupo das empresas de médio porte foi composto por 5 empresas, enquanto o de grande porte por 13.

Foram desconsideradas as práticas que apresentam 100% de adesão em ambos os ambientes, tais como processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e análise do valor presente líquido, ao se considerar que a tecnologia não interfere na adesão dessas práticas.

Foi considerado adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”. A Tabela 19 demonstra os resultados.

Tabela 19 - Relação entre o fator porte e a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Médio Porte	Grande Porte
Custeio Variável	100%	54%
Custeio ABC	80%	92%
Custeio por Absorção	80%	92%
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	80%	77%
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)	80%	100%
Controle Interno na Proteção de Ativos	80%	85%
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment – ROI</i>)	80%	100%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	80%	77%
Custeio Meta	60%	23%
Custeio Padrão	60%	62%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	60%	92%
Orçamento de Capital	60%	77%
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	60%	69%
Preço de Transferência	60%	77%
Custeio Kaizen	40%	23%
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	20%	46%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Na Tabela 19 é possível analisar que quanto maior o porte da empresa maior o número de adesão das práticas de controladoria, pois as empresas de grande porte possuem maiores percentuais em relação às empresas de médio porte, pois elas têm 11 práticas com

maior percentual, enquanto a de médio porte tem apenas 5, corroborando com os estudos de Barreto (2019) e Imlau (2015).

Porém, chama atenção que apesar das empresas de grande porte terem maior adesão as práticas, a diferença entre os percentuais das empresas de médio porte para as de grande é baixa. Significa inferir que as empresas de médio porte têm boa adesão as práticas de controladoria, apesar da alta adesão do grupo de grande porte.

4.4.6 Fatores contingenciais e práticas de controladoria

Visando proporcionar uma visão resumida das práticas de controladoria estudadas e sua relação com os fatores contingenciais, foi elaborada a Tabela 20, que evidencia os fatores contingenciais, as classificações dentro de cada fator contingencial, o percentual de empresas da amostra enquadrada em cada classificação e a quantidade de práticas com maior percentual de adesão superior aos demais grupos nas classificações, ou seja, extraiu as práticas com maior percentual de adesão das tabelas que fazem relação das práticas de controladoria com cada fator contingencial. Nos casos de igualdade no percentual de adesão, a prática não foi considerada nos dois ou mais grupos nas classificações.

As somas do percentual das empresas classificadas quanto à previsibilidade do ambiente, heterogeneidade do ambiente e estrutura não somam 100% porque nesses grupos existiram empresas com classificação inconclusiva diante da metodologia adotada.

Tabela 20 - Resumo dos fatores contingenciais e as práticas de controladoria.

Fatores Contingenciais	Classificações	f%	Quantidade de práticas com percentual de adesão superior às demais (excluindo empates)
Ambiente (previsibilidade)	Estável	39%	7
	Intermediário	22%	3
	Dinâmico	28%	2
Ambiente (heterogeneidade)	Similar	17%	10
	Diferenciado	67%	3
Ambiente (hostilidade)	Saturado	22%	9
	Dominado	67%	3
	Restrito	11%	-
Estrutura	Orgânica	16%	9
	Mecanicista	61%	6
Tecnologia	Baixa	33%	8
	Alta	67%	6
Estratégia	Diferenciação	67%	9
	Baixo Custo	33%	5
Porte	Grande	72%	12

Média	28%	4
-------	-----	---

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Na Tabela 20 é possível observar que os fatores dos grupos que apresentam diferença mais marcante em termos de quantidade de práticas adotadas são as empresas de grande porte, sendo elas: empresas que estão em um ambiente saturado quanto à concorrência, e similar quanto à diversificação e quanto aos consumidores, produtos ou serviços. A seguir, serão apresentadas as considerações finais deste estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As práticas de controladoria evidenciam informações consistentes para melhor planejar o futuro a ser seguido pelas empresas e para que seus esforços sejam produtivos e os objetivos sejam alcançados. Portanto, as práticas permitem que os gestores planejem as atividades praticadas pela empresa, bem como acompanhar e mensurar os resultados obtidos.

Desse modo, conforme a fundamentação descrita, o presente estudo teve como objetivo principal analisar as práticas de controladoria adotadas nas empresas familiares do estado do Ceará sob a ótica da teoria da contingência. Para isso, foram traçados objetivos específicos, sejam eles: (1) verificar as práticas de controladoria existentes nas empresas familiares; (2) identificar o grau de importância das práticas de controladoria para o controle da organização; (3) analisar os fatores contingenciais que motivam e/ou restringem a utilização das práticas de controladoria e (4) descrever como os fatores contingenciais ambiente, estrutura, tecnologia, estratégia e porte são percebidos pelas empresas.

Em se tratando dos achados do primeiro objetivo específico, constatou-se que as práticas de controladoria adotadas mais frequentemente pelas organizações são processo orçamentário, orçamento operacional e planejamento tributário. Já as práticas menos utilizadas são custeio *kaizen*, custeio meta e a teoria das restrições.

Quanto ao segundo objetivo específico, verificou-se que o grau de importância das práticas de controladoria para as organizações é “muito importante/decisiva” com grande percentual de adesão nas seguintes práticas: processo orçamentário, orçamento operacional e indicadores chave de desempenho. Todavia, as organizações consideram “não se aplica” ou “nula/pouco importante” as práticas com maior percentual: custeio *kaizen* e análise da externalização.

Em relação ao terceiro objetivo específico, pode-se constatar que todos os fatores têm relação próxima, porém, apenas três se destacam como os principais fatores que motivam a utilização das práticas de controladoria, sendo eles: conhecimento da equipe interna disponível, comprometimento dos envolvidos no processo, experiência da equipe interna. Os três fatores que restringem são: não perceber a necessidade de utilização das práticas, relação custos *versus* benefício e falta de experiência da equipe com a utilização das práticas.

O quarto objetivo específico da pesquisa verificou os fatores contingenciais nas organizações, evidenciando que o ambiente onde as organizações estão inseridas é estável com maior número de empresas, sendo 39% delas, onde a heterogeneidade do ambiente é diferenciada com 67%, ou seja, há uma diversificação quanto aos consumidores, produtos ou

serviços e a hostilidade do ambiente é dominado com 66,7%, refletindo pouca influência da concorrência.

Quando a estrutura organizacional, segundo os dados da pesquisa, pode-se considerar mecanicista. Sobre o fator contingencial tecnologia, pode-se afirmar que esta é padronizada conforme a prestação de serviço ou venda de mercadoria e quanto ao banco de dados oferece subsídio suficiente para tomada de decisão.

Quanto à estratégia das organizações, foi possível analisar que a estratégia menos priorizada é a de estabelecer um preço de venda significativamente menor do que o da concorrência e empregar alternativas para redução de custos dos produtos, mesmo que isso comprometa a qualidade. Por outro lado, a estratégia mais priorizada é a de desenvolver uma imagem da marca superior à da concorrência e buscar uma qualidade de produto/serviço superior à oferecida pela concorrência.

Com base nas constatações desta pesquisa, é possível concluir que as práticas de controladoria são utilizadas pelas empresas familiares no estado do Ceará e são consideradas “muito importante/decisiva” para as organizações. Constatou-se que o principal fator que motiva a utilização de tais práticas é o conhecimento da equipe interna disponível e o que restringe é não perceber a necessidade de utilização das práticas.

Poucas práticas têm interferência dos fatores contingenciais, pois a maioria delas têm um percentual de adesão acima de 50%, porém as empresas que estão num ambiente restrito tem uma adesão baixa no número de práticas.

É possível afirmar que as empresas que estão num ambiente estável com pouca diversificação e num ambiente saturado tem uma alta adesão das práticas, porém, empresas que estão em um ambiente onde a concorrência tem pouca influência, ou seja, pouca imposição sobre ameaças e um ambiente dominado por poucas empresas, a tendência é a utilização de poucas práticas conforme evidenciado no grupo das empresas que estão no ambiente restrito.

As empresas que têm uma estrutura orgânica evidenciam maior adesão as práticas, bem como as empresas que têm uma baixa tecnologia para tomada de decisão têm uma maior adesão apesar de uma pequena diferença entre os dois. Já a relação das práticas com a estratégia tem maior adesão na diferenciação e a relação com o porte da empresa tem-se maior adesão nas empresas de grande porte.

Como limitação, esta pesquisa destaca o fato de não abranger um número maior de respondentes. Dessa forma, recomenda-se, para pesquisas futuras, maior abrangência no número de respondentes por cada empresa e um número maior de empresas. Além disso,

sugere-se fazer aplicação de entrevistas semiestruturadas em profundidade com diretores e gerentes e cruzar possivelmente as respostas com os questionários.

Assim, pode-se considerar que este estudo possa trazer contribuições práticas e teóricas para as organizações. No âmbito das contribuições práticas, acredita-se que poderá possibilitar o conhecimento das práticas utilizadas por empresas familiares no estado do Ceará e que poderá subsidiar os gestores e administradores a tomar decisões com base nas práticas. Em termos de contribuição teórica, isso pode ampliar a compreensão das práticas de controladoria em empresas no estado do Ceará e preencher lacunas nos estudos atuais.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, n. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- AMARAL, E. A. D. do; MARCELINO, J. A.; BRESSAN, I. C. A Importância da controladoria no combate a falências de micros e pequenas empresas. **Revista Controladoria e Gestão – RCG**, v. 2, n. 1, p. 388-401, jan./jun. 2021.
- ANAGUSKO, L. H.; ARAKI, M. E.; MOSER, E. M. Implantação da controladoria em micro e pequenas empresas no Brasil: O que considerar? **Revista da Micro e Pequena Empresa – RMPE**, v. 14, n. 1, p. 59-78, jan./abr., 2020.
- ANDRADE, D. M.; GRZYBOVSKI, D.; LIMA, J. B. de. Aplicabilidade do “modelo dos três círculos” em empresas familiares brasileiras: um estudo de caso. **Revista Eletrônica De Administração**, v. 11, n. 5, set./out., 2005.
- ANDRADE, E. P.; SARTORI, I.; EMBIRUÇU, M. Avaliação de desempenho por indicadores-chave de desempenho, benchmarking e scorecard. **Cad. Prospec.**, v. 8, n. 3, p. 502-515, jul./set. 2015.
- ANDRADE, S. J. de. **Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais no setor industrial de Pernambuco**. 2023. 181 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Controladoria) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife: UFRPE, 2023.
- ANSOFF, H. I. MCDONNELL E. J. **Implantado a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- ARAÚJO, M. B.; MARGUEIRO, E. A.; MORAIS, M de O. O dilema dos métodos de custeio e das ferramentas de gerenciamento de custos: uma proposta conceitual. **Research, Society and Development**, v. 10, n. 9, 2021.
- BARBOSA FILHO, F. de H.; VELOSO, F. **Mercado de trabalho no Brasil: evolução, efeitos da pandemia, perspectivas e propostas**. 2022. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/mercado-de-trabalho-no-brasil-evolucao-efeitos-da-pandemia-perspectivas-e-propostas>. Acesso em: 21 julho 2023.
- BARRETO, K. A. **Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais em agroindústrias paraibanas**. João Pessoa – PB, 2019. 83f. Dissertação de mestrado em (Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências contábeis. Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa – PB: UFPB, 2019.
- BERNHOFER, R. **A Empresa Familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida**. São Paulo: Nobel, 1989.
- BERTÓLI, N. C.; PEREIRA, B. H. P.; DURÃES, L. H.; SILVA, M. E.; RAMOS, T. P. A Aplicação da controladoria estratégica na concorrência entre empresas familiares de triticultura. **Id Online Revista Multidisciplinar e de Psicologia**, v. 14, n. 51, p. 282-293, jul. 2020.

BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 196-212, abr. 2014.

BEUREN, I. M.; GRUNOW, A.; HEIN, N. Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores indústrias do Brasil. In: 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais...** São Paulo: FEA/USP/Fipecafi, 2008.

BEUREN, I. M.; MÜLLER, E. T. C. Evidências de Institucionalização da controladoria em empresas familiares. **Revista de Administração Faces Journal**, v. 9, n. 2, p. 43-63, abr./jun., 2010.

BEUREN, I. M.; OLIVEIRA, E. L. de. Processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria: um estudo de caso em empresa familiar. **Revista Ambiente Contábil**, v. 4, n. 2, p. 172-189, jul./dez., 2012.

BLULM, L. F. M.; SARCINELLI, A. R.; LAURINI, M. M.; SOUZA, T. A.; RIBEIRO, J. R.; SILVA, H. S. T. Processo de sucessão em empresas familiares: estudo de caso em uma empresa de médio porte. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 12, n. 3, p. 80-93, 2021.

BNDES, Banco Nacional de Desenvolvimento. **Porte de empresas**. 2019. Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/porte-de-empresa>. Acesso em: 29 abril 2023.

BORGES, A. L. M.; PIMENTA JUNIOR, T.; GAIO, L. F.; LIMA, F. G. A geração de valor econômico por empresas brasileiras de médio porte e seus segmentos de atuação. **Revista Gestão e Secretariado (GeSec)**, v. 14, n.7, p. 10880-10898, 2023.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da prática. São Paulo, 2006. 352f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA-USP, 2006.

BREIA, A. C. Os preços de transferência e o âmbito de intervenção do Revisor/Auditor: enquadramento e atualidade. **Revisores e Auditores**, v. 46, p. 44-52, 2009.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: era institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.

CALIGIONI, R. R.; GALLI, L. C. do L. A.; FREITAS, M. G. de; PRATES, G. A.; ARROYO, C. S.; SALA, O. T. M.; FERREIRA, V. A. M.; GALLI, R. A. Avaliação das práticas de governança corporativa proposta pelo ibgc: uma meta-análise no contexto das empresas familiares. **Revista Foco**, v. 16, n. 4, e1578, p. 1-27, 2023.

CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

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

CERIBELI, H. B.; PEREIRA, M. R.; ROCHA, G. B. de S. Avaliação de desempenho nas organizações: um estudo multicascos. **PRETEXTO**, v. 20, n. 2, p. 11-31, abr./jun. 2019.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, London, UK, v. 28, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbook of Management Accounting Research**, London, UK, v. 1, p. 163-205, 2006.

COUTO, M. H. G.; CAMPOS, P. C.; CASTRO, A. C. de; OLIVA, F. L. Mortalidade precoce das micro e pequenas empresas: estudo das principais causas de falência empresarial em Bambuí/MG. **Revista da Micro e Pequena Empresas, FACCAMP**, v. 11, n. 3, p. 39-53, 2017.

CREPALDI, S. A. CREPALDI, G. S. **Contabilidade de custos**. 7 ed. Barueri – SP: Atlas, 2023.

CREPALDI, S. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

CRESWELL, J. W.; CRESWELL, J. D. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2021.

DITTADI, J. R. **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.

DONALDSON, L. Structural contingency theory. **International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences**, v. 23, n. 2. p. 609-614, 2015.

DONELLEY, R. The Family Business. **Harvard Business Review**, v. 42, p. 94-105, jul./ago., 1964.

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

EYERKAUFER, M. L.; RENGEL, R.; WAMSER R. Gestão de custos na visão de Business Process Management: uma simulação com o método de custeio Activity Based Costing. **ABCustos**, v. 15, n. 3, p. 54-77, set./dez., 2020.

- FERREIRA, J. C. F. **Empresa familiar: como aumentar o valor de uma empresa utilizando os 10 pilares mestres de um plano de sucessão.** São Paulo: Gráfica Bandeirante, 2010.
- FIGUEIREDO, A. L. de C.; RODRIGUES, L da L. Teorias Administrativas: um estudo sobre suas abordagens e evolução. **Id on Line Rev. Psic.** v.16, n. 60, p. 159-173, mai. 2022.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.
- GAFURI, R. A. P. **Fatores contingenciais e ciclo de vida organizacional: um estudo de caso em uma pequena indústria de organomineral.** Cascavel, 2016. 90f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação Strito Sensu em Administração. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Cascavel, PR: UNIOESTE, 2016.
- GERSICK, K. E.; LANSBERG, I.; HAMPTON, M. M. **De geração para geração: ciclos de vida da empresa familiar.** 3. ed. São Paulo: Negócio, 1997.
- GERSICK, K.; DAVIS, J. A.; HAMPTON, M. M.; LANSBERG, I. **De geração para geração: ciclos de vida das empresas familiares.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- GONÇALVES, S. R. C. As empresas familiares no Brasil. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, v. 7, n. 1, p. 7-12, 2000.
- GRACIOSO, F. Ascensão, declínio e queda da empresa familiar brasileira. **Revista Marketing**, v. 31, n. 301, p. 43-47, fev. 1998.
- GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência.** 2007. 135f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- HABIB, A.; HOSSAIN, M.; JIANG, H. Environmental uncertainty and the market pricing of earnings smoothness. **Advances in Accounting**, v. 27, n. 2, p. 256–265, 2011.
- HILLEN, C.; LAVARDA, C. E. F. Sucessão intergeracional e inovação em empresas familiares: revisão de literatura. **Innovar**, v. 30, n. 77, p. 11-24, jul./set., 2020.
- HYVÖNEN, J. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 343-366, 2007.
- IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatística do cadastro central de empresas – CEMPRE.** 2020. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/comercio/9016-estatisticas-do-cadastro-central-de-empresas.html?=&t=destaques>. Acesso em: 20 abr. 2023.
- IMLAU, J. M. **Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuárias do estado do Rio Grande do Sul.** Florianópolis, 2015, 147f. Dissertação

(Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

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

JANSEN, E. P.; MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. National in incentive compensation practices: the differing of financial performance measurement in the United States and Netherlands. **Accounting, Organizations and Society**, n. 34, p. 58-84, 2009.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. São Paulo, 2010, 147f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, 2010.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 20. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KHANDWALLA, P. Design of organizations. New York: **Harcourt Brace Jovanovich**, 1977.

KLEIN, L.; ALMEIDA, L. B. de. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, jul./set., 2017.

KPMG. **A evolução das empresas familiares no brasil**. 2021. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2021/03/artigo-evolucao-empresas-familiares.pdf>. Acesso em: 17 setembro 2023.

LEAL, E. A.; BOTINHA, C. T. do N. Análise das atribuições e da participação do controller no processo sucessório em uma empresa familiar. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão - Contextus**, v. 11, n. 2, p. 135-158, jul./dez., 2013.

LEITE, E. G. **Adoção de práticas de controladoria por empresas brasileiras: um estudo sob a ótica da teoria da contingência**. São Leopoldo, 2013, 146f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio do Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2013.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Adoção de práticas de controladoria por empresas brasileiras: um estudo sob a ótica da teoria da contingência. In: Congresso Brasileiro De Custos – ABC, 20, ABC, 2020, Uberlândia – MG, **Anais...** Uberlândia: ABC, 2013.

LEMO, L. B.; DIEHL, C. A.; SELMITTO, M. A. Análise estratégica da externalização de operações em duas empresas da indústria moveleira. **Revista GEINTEC**, v. 5, n. 2, p. 1955-1968, 2015.

LETHBRIDGE, E. Tendências da empresa familiar no mundo. **Revista BNDES**, v. 4, n. 7, p. 185-200, jun. 1997.

LISBOA, I. Sucessão nas empresas familiares e o impacto no endividamento. Evidência para as PME da região de Leiria. **Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa**, v. 17, n. 2, p. 24-42, 2019.

LODI, J. B. **A empresa familiar**. São Paulo: Ed. Pioneira, 1993.

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

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBURGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 283-299, abr./jun., 2013.

MACÊDO, L. C. B. de; MONTE, P. A. do; CALLADO, A. L. C. Custeio meta: um estudo nas indústrias de transformação da cidade de campina grande-PB. In: Associação de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - ANPCONT, 14, ANPCONT, 2020, Foz do Iguaçu - PR. **Anais...** Foz do Iguaçu: ANPCONT, 2020.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 287-300, 2008.

MANVAILER, R. H. M. **Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IPES) estabelecidas na região centro-oeste do Brasil**. São Leopoldo, 2013, 122f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio do Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2013.

MARQUES, B. F. Controladoria e empresas familiares: um estudo de caso de empresas da região do interior de São Paulo. **Revista de Gestão e Estratégia - RGE**, v. 1, n. 1, 2019.

MARQUES, P. V. da S. **Aspectos de controladoria em uma farmácia escola de uma Instituição de Ensino Superior Pública**. Fortaleza, 2023. 76f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior) - Mestrado Profissional em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior, Pró-reitora de Pesquisa e Pós-Graduação, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2023.

MARTINS, V. A.; BORGES, E. M. G.; KRUDYCH, L. C. Influência de fatores contingenciais na estratégia organizacional de uma instituição pública de ensino superior no período da pandemia da covid-19. In: USP International Conference in Accounting, 22, 2022, São Paulo - SP. **Anais...** São Paulo - SP: FEA/USP, 2022.

MATIOLLI, M. D. **Orçamento de capital como instrumento à estratégia e à sustentabilidade empresarial: um estudo de caso**. 2020. 84f. Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Administração – Universidade Estadual Paulista (UNESP), Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias. Jaboticabal, 2020.

- MELO, H. P. A de; NICOLAU, A. M. Artefatos da controladoria no processo de gestão: o uso planejamento estratégico para tomada de decisão no brasil. **Revista de Administração e Contabilidade Unisinos**, v. 14, n. 3, p. 185-196, jul./set., 2017.
- MELO, I. I. S. L. de; PAULO, E. Controladoria: como órgão administrativo e ramo do conhecimento. In: Congresso Brasileiro de Custos, 9, CBC, 2002, São Paulo - SP. **Anais...** São Paulo - SP: CBC, 2002.
- MÜLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, p. 105-120, jan./abr., 2010.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2009.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- NECYK, G. A. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. 2008. 187f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP. São Paulo: USP, 2008.
- NESKE, D. A. L.; CASIMIRO, L. A. de O.; RIBEIRO, I. Succession and conflicts: research propositions about family businesses. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v.19, n.2, 2020.
- NOGUEIRA, I. H.; MACEDO, M. E. C. Controle interno como ferramenta essencial contra erros e fraudes nas entidades. **Id on Line Revista Multidisciplinar e de Psicologia**, v.13, n. 43, p. 670-683, 2019.
- NUNES, A. A. B. **Controladoria como suporte à estratégia da empresa: estudo multicaso em empresas de transportes**. São Leopoldo, 2014. 122f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio do Sinos, São Leopoldo, 2014.
- OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- OLIVEIRA, A. S. de; CALLADO, A. A. C. Tecnologia, tecnologia da informação e práticas gerenciais de mensuração de desempenho: um estudo em ONGs Brasileiras. **Revista Ciências Administrativas**, v. 28, p. 10578, 2022.
- OLIVEIRA, D. P. R. de. **Teoria geral da administração: uma abordagem prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- OLIVEIRA, D. P. R. de. **Empresa familiar: como fortalecer o empreendimento e otimizar o processo sucessório**. 2. ed. São Paulo. Editora Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, J. B.; REZENDE, R.; ELIAS, A. Empresas familiares: o equilíbrio entre Gestão, Família e Propriedade. In: Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas, 6, EGEPE, 2010, Recife-PE, **Anais...** Recife-PE: EGEPE, 2010.

OLIVEIRA, K. G. de; RECH, I. J.; CUNHA, M. F.; PEREIRA, C. C. Evidenciação dos fatores contingenciais nas empresas do setor do agronegócio, segundo os preceitos da Teoria Contingencial. In: Congresso Brasileiro de Custos, 21, CBC, 2014, Natal - RN. **Anais...** Natal - RB: CBC, 2014.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JUNIOR, J. H.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OTLEY, D. Management control and performance management: whence and whither? **The British Accounting Review**, v. 35, n. 4, p. 309-326, 2003.

OYADOMARI, J. C.; MENDONÇA NETO, O. R. de; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. de. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70 jan./abr. 2008.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria avançada**. 1. ed. São Paulo – SP: Cengage Learning, 2010.

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

PADOVEZE, C. L.; BERTASSI, A. L.; PRADO, E. V. do; NAZARETH, L. G. C.; FRANCISCHETTI, C. E.; BENEDICTO, G. C. de. Incompatibilidade dos critérios de análise de viabilidade econômica de projetos de investimentos (VPL, TIR) com a análise contábil do retorno do investimento (ROI). **UNIVERSITAS**, v. 14, n. 14, 2020.

PWC, **Pesquisa global sobre empresas familiares**. 2021. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/estudos/setores-atividade/empresas-familiares/2021/pesquisa-global-de-empresas-familiares-2021.html#:~:text=As%20empresas%20familiares%20brasileiras%20tiveram,enquanto%2019%25%20encolheram%20em%202019>. Acesso em: 08 março 2023.

REIS, A. M. dos, TEIXEIRA, A. J. C. Utilização de Artefatos de Contabilidade Gerencial nas Sociedades Cooperativas Agropecuárias de Minas Gerais e sua Relação com Porte e Desempenho Financeiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC**, v. 7, n. 4, art. 2, p. 355-371, out./dez. 2013.

REIS, C. M. N. do. **Controladoria estratégica**. CRC-RJ (Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro). Rio de Janeiro, 2014.

ROSA, B. M. T. **Implementação da Abordagem Kaizen Numa Organização**. 2022. 104f. Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Engenharia e Gestão Industrial – Departamento de Engenharia Mecânica do Instituto Superior de Engenharia de Lisboa. Lisboa, 2022.

SÁ, C. B de; CALLADO, A. L. C. Funções da controladoria: um estudo realizado em uma rede varejista de supermercados. **Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco**, v. 7, n. 1, p. 26-45, mar./ago., 2021.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. D. P. B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. Porto alegre: Penso, 2013.

SANTOS, A. P. dos; OLIVEIRA C.; SEHNEM, S.; BROGNOLI, J. Processo sucessório: estudo de caso em uma organização familiar de pequeno porte do ramo imobiliário conduzida por mulheres. **Revista de Gestão e Secretariado – GECEC**, v. 8, n. 3, p. 157-183, set./dez., 2017.

SANTOS, S. M. dos; MAGALHÃES, D. C.; LUCA, M. M. M. de; PESSOA, M. N. M. CABRAL, A. C. A controladoria como suporte ao processo de gestão das grandes empresas do estado do Ceará – um estudo em empresas ganhadoras de prêmio Delmiro Gouveia. In: Congresso Brasileiro de Custos, 15, CBC, 2008, Curitiba - PR. **Anais...** Curitiba - PR: CBC, 2008.

SCHNELL, M.; TROCZ, P. J. de O. O Estado da Arte sobre a Teoria da Contingência: um Estudo Bibliométrico entre o Período de 2015 a 2019. **UFAM Business Review**, v. 2, n. 2, p. 70-86, 2020.

SEBRAE, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Pais e filhos: os desafios e valores entre gerações de empreendedores**. 2021a. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ms/artigos/pais-e-filhos-os-desafios-e-valores-entre-geracoes-de-empresarios,f646cf80c782c710VgnVCM100000d701210aRCRD>. Acesso em: 12 mar. 2023.

SEBRAE. **Guia completo sobre a gestão de empresas familiares**. 2021b. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Arquivos/Guia%20sobre%20gestao%20de%20empresas%20familiares.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2023.

SILBERMAN, I. M.; SILVA, P. R. da; AYRES, R. M.; COGAN, S. Teoria das restrições (toc): uma análise de estudos de caso disponíveis em anais de congressos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, v. 17, n. 2, p. 28-44, mai./ago., 2012.

SILVA, A da.; SOUZA, T. R. de.; KLANN, R. C. Tempestividade da informação contábil em empresas familiares. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, v. 56, n. 5, p. 489 – 502, set./out., 2016.

SILVA, A. A. da; NEVES, E. A.; VAZ, J. F.; CAMILOTTI, J. V. M.; MARCELINO, J. A. A Utilização da Controladoria para o gerenciamento de pequena empresa do setor industrial têxtil de Sertaneja-PR. **Revista Id on Line Rev. Mult. Psic**, v.13, n. 47 p. 175-188, Out/2019.

SILVA, F. P. M. Tomada de decisão financeira: aplicando o processo orçamentário. **Revista Administração em Diálogo**, v.14, n.3, p. 01-23, set./dez., 2012.

SILVA, J. C. de S.; FISCHER, T.; DAVEL, E. Organizações familiares e tipologias de análise: o caso da organização Oderbrecht. In: Encontro Anual da Associação Nacional dos

Programas de Pós-Graduação em Administração, 23, ENANPAD, 1999, Foz de Iguaçu - PR. **Anais...** Foz do Iguaçu: ENANPAD, 1999.

SILVA, M. N. P. da; MOITINHO, G. Avaliação do desempenho nas organizações. **Revista Eletrônica Cosmopolita em Ação**, v. 3, n. 1, p. 57-68, 2016.

SILVA, R. M. da; POPADIUK, S. Capital social em empresas familiares e sua relação com o desempenho. In: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 10, ANPAD, 2023, São Paulo - SP. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2023.

SIQUEIRA, D. D.; LUCENA, W. G. L. Fatores contingenciais organizacionais e individuais e práticas gerenciais: um estudo à luz dos princípios globais de contabilidade gerencial. **Revista Catarinense de Ciência Contábil – RCC**, v. 22, p. 1-20, e3364, 2023.

SOARES, A. M. **As influências das lógicas e racionalidades no processo de Institucionalização da controladoria em um grupo econômico familiar do Estado de São Paulo**. 2019. 123f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação de Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP. São Paulo: FECAP, 2019.

SOLEIMANOF, S.; RUTHERFORD, M. W.; WEBB, J. W. The intersection of family firms and institutional contexts: A review and agenda for future research. **Family Business Review**, v. 31, n. 1, p. 32-53, 2018.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras, In: Congresso USP de Contabilidade, 10, USP, **Anais...**São Paulo, 2005

SOUZA, M. J. de C.; JACQUES, K. A. S.; FEHR, L. C. F de A.; SILVA, V. F. da. Artefatos de controladoria e contabilidade gerencial: análise dos artigos publicados em periódicos brasileiros de contabilidade entre os anos 2009-2018. **Revista Conhecimento Contábil– UERN**, Mossoró - RN, v. 10, n. 2, p. 57-73, jul./dez., 2020.

TAGIURI, R.; DAVIS, J. Bivalent attributes of the family firms. **Family Business Review**, vol. 9, n. 2, Summer, 1996.

TOLEDO, L. A.; SHIAISH G. de F. Estudo de caso em pesquisa exploratória qualitativas: um ensaio para a proposta de protocolo do estudo de caso. **Rev. FAE, Curitiba**, v. 12, n. 1, p. 103-119, jan./jun., 2009.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

VOLTZ, M. F.; SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. Orçamento base zero e orçamento matricial: vantagens e desvantagens de sua utilização. **Caderno de Administração**, v. 25, n. 1, p. 27-46, 2017.

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

WERNER, R. A. **Família & negócio: um caminho para o sucesso**. São Paulo: Manole, 2004.

WINDOLPH, M.; MOELLER, K. Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? **Management Accounting Research**, n. 23, p. 47-60, 2012.

XAVIER, B. R. F.; BONIZIO, R. C. Análise de sensibilidade do roi: um estudo de caso para uma empresa de tecnologia da informação. **RMC, Revista Mineira de Contabilidade**, v. 20, n. 2, p. 43-54, mai./ago., 2019.

YALCIN, S. Adoption and benefits of management accounting practices: an intercountry comparison. **Management Accounting Research**, v. 9, n. 1, p. 95-110, 2012.

ZANIN, A.; MOCELIN, D. A.; TRES, N.; MOTERLE, S. A importância e o uso de práticas de controladoria na gestão de pequenas e médias empresas da região de Chapecó. **Revista Controladoria e Gestão**, v. 1. n. 2, p. 114-13, jul./dez., 2020.

APÊNDICE A- CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado(a),

Inicialmente, agradeço a sua disponibilidade em ler essa mensagem. Meu nome é Zacarias Pinheiro Alves Júnior, sou Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará – (PPAC/UFC). Estou realizando a coleta de dados da minha pesquisa de Dissertação, sob orientação da Professora Dra. Roberta Carvalho de Alencar. Esta pesquisa está sendo realizado junto a algumas empresas familiares do estado do Ceará, com o objetivo de evidenciar as práticas de controladoria adotadas por essas empresas e sua relação com o porte da empresa, ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia.

Assim sendo, gostaria de solicitar a sua valiosíssima colaboração e mais algum outro encarregado da controladoria/contabilidade/custos/finança/administrativo/diretoria, para que responda a um questionário.

O questionário levará aproximadamente 15 minutos para sua finalização. Cabe ressaltar que os dados serão tratados de forma agregada e com total sigilo, em nenhum momento será identificado a empresa e os respondentes.

Sua contribuição e participação é fundamental para a concretização deste estudo. Dessa forma gostaria de saber se você poderia participar respondendo o questionário?

APÊNDICE B- QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Você está sendo convidado (a) para ser participante da pesquisa intitulada “Evidências de práticas de controladoria e fatores contingenciais: estudo em empresas familiares no estado do Ceará”, de responsabilidade do pesquisador Zacarias Pinheiro Alves Júnior, discente do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará-UFC, sob orientação da Profa. Dra. Roberta Carvalho de Alencar.

O presente instrumento de pesquisa destina-se ao levantamento de dados junto aos gestores de empresas familiares do estado do Ceará visando obter evidências sobre as práticas de controladoria adotadas pelas empresas e sua relação com o porte da empresa, ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia.

Este questionário é parte integrante de uma pesquisa de dissertação de mestrado. Esclarecemos que os dados coletados serão utilizados única e exclusivamente na realização da pesquisa, e a publicação dos resultados será feita de forma agregada, mantendo-se o sigilo sobre a identidade das empresas analisadas e dos respondentes. Informamos que ao participar da pesquisa você está concordando com os seus termos.

Empresa: _____

Primeira Etapa - Dados Pessoais do respondente.

1. Faixa etária:

18 a 25 anos 26 a 35 ano 36 a 45 anos 46 a 55 anos mais 55 anos

2. Gênero

Masculino Feminino Outros

3. Escolaridade (indicar a mais elevada):

Ensino médio Graduação Especialização Mestrado Doutorado

4. Função:

Assistente Analista Coordenador(a) Gerente Controller Diretor(a)

5. Tempo de serviço no cargo:

Menor que 2 anos Entre 2 e menos que 5 anos Entre 5 e 10 anos Maior que 10 anos

6. Tempo de serviço na empresa:

Menor que 2 anos Entre 2 e menos que 5 anos Entre 5 e 10 anos Maior que 10 anos

7. Área de atuação na empresa: _____

Segunda Etapa - Práticas de controladoria utilizadas pela empresa – Adaptado de Nunes (2014).

Considerando as práticas de controladoria listadas a seguir, assinale uma opção da questão “a” e uma opção da questão “b”:

1. Custeio ABC

- a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre
 b) Qual a importância para o controle da organização?
 () Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

2. Custeio por Absorção

- a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre
 b) Qual a importância para o controle da organização?
 () Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

3. Custeio Variável

- a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre
 b) Qual a importância para o controle da organização?
 () Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

4. Custeio Meta

- a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre
 b) Qual a importância para o controle da organização?
 () Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

5. Custeio Padrão

- a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre
 b) Qual a importância para o controle da organização?
 () Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

6. Custeio Kaizen

- a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre
 b) Qual a importância para o controle da organização?
 () Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

7. Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)

- a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre
 b) Qual a importância para o controle da organização?

Decisiva Muito Importante Média Pouco Importante Nula Não se aplica

8. Processo Orçamentário

a) É utilizada? Nunca Algumas vezes Muitas vezes Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

Decisiva Muito Importante Média Pouco Importante Nula Não se aplica

9. Orçamento Operacional

a) É utilizada? Nunca Algumas vezes Muitas vezes Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

Decisiva Muito Importante Média Pouco Importante Nula Não se aplica

10. Orçamento de Capital

a) É utilizada? Nunca Algumas vezes Muitas vezes Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

Decisiva Muito Importante Média Pouco Importante Nula Não se aplica

11. Planejamento Tributário

a) É utilizada? Nunca Algumas vezes Muitas vezes Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

Decisiva Muito Importante Média Pouco Importante Nula Não se aplica

12. Avaliação de desempenho

a) É utilizada? Nunca Algumas vezes Muitas vezes Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

Decisiva Muito Importante Média Pouco Importante Nula Não se aplica

13. *Balanced Scorecard* (BSC)

a) É utilizada? Nunca Algumas vezes Muitas vezes Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

Decisiva Muito Importante Média Pouco Importante Nula Não se aplica

14. Indicadores Chave de Desempenho (*Key Performance Indicators* – KPI)

a) É utilizada? Nunca Algumas vezes Muitas vezes Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

Decisiva Muito Importante Média Pouco Importante Nula Não se aplica

15. Controle Interno na Proteção de Ativos

a) É utilizada? Nunca Algumas vezes Muitas vezes Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

Decisiva Muito Importante Média Pouco Importante Nula Não se aplica

16. Análise do Retorno sobre Investimentos (*Return On Investment* – ROI)

a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

() Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

17. Análise do Valor Presente Líquido (VPL)

a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

() Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

18. Análise da Externalização (Outsourcing)

a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

() Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

19. Preço de Transferência

a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

() Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

20. Valor Econômico (EVA)

a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

c) () Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

21. Teoria das Restrições

a) É utilizada? () Nunca () Algumas vezes () Muitas vezes () Sempre

b) Qual a importância para o controle da organização?

() Decisiva () Muito Importante () Média () Pouco Importante () Nula () Não se aplica

22. Práticas de controladoria utilizadas pela empresa não citadas anteriormente (informe qual a prática e a sua importância conforme os conceitos decisiva, muito importante, média, pouco importante ou nula):

23. Conforme as práticas de controladoria adotadas por sua empresa, indique a intensidade com que esses fatores motiva a adoção: Barreto (2019)

1 – Sem Influência; 2 - Influencia Fracamente; 3 - Influencia Moderadamente; 4 - Influencia Fortemente.

Fatores que motivam a adoção das práticas	1	2	3	4
1) Adoção de tais práticas de controladoria pelos concorrentes				
2) Comprometimento dos envolvidos no processo				
3) Conhecimento da equipe interna disponível				
4) Experiência da equipe interna				
5) Disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizados (Sistema Integrado de Gestão Empresarial - SIGE)				
6) Tecnologia adequada disponível				
7) Recursos disponíveis (financeiro e humano)				
8) Relação custo versus benefício				
9) Necessidade de utilização dessas práticas				

24. Conforme as práticas de controladoria NÃO adotadas por sua empresa, indique a intensidade com que esses fatores restringe a adoção: Barreto (2019).

1 – Sem Restrição; 2 - Restringe Fracamente; 3 - Restringe Moderadamente; 4 - Restringe Fortemente.

Fatores que restringem a adoção das práticas	1	2	3	4
1) Falta de participação dos envolvidos				
2) Falta de comprometimento dos envolvidos				
3) Falta de conhecimento da equipe sobre as práticas				
4) Falta de experiência da equipe com a utilização das práticas				
5) Falta de tais práticas no software ERP utilizados (Sistema Integrado de Gestão Empresarial - SIGE)				
6) Não perceber a necessidade de utilização das práticas				
7) Falta de tecnologia adequada				
8) Falta de recursos (financeiros e/ou humanos)				
9) Relação custos versus benefícios				

Terceira etapa - Teoria da contingência – Adaptado de Gafuri (2016).

1. Quão previsível ou inesperado é o ambiente externo da empresa diante de:

	Muito previsível	Previsível	Intermediário	Inesperado	Muito inesperado
Atitudes da concorrência					

Competição por mão de obra					
Competição por compra de insumo/componentes					
Tecnologia no processo produtivo					
Restrições legais, policiais, econômicas do setor					
Gostos e preferências dos clientes					

2. Quanto à heterogeneidade, o quão marcante é essa característica no meio em que sua empresa atua, para cada aspecto abaixo? Assinale apenas um item para cada característica.

	Totalmente similar	Similar	Intermediário	Diferenciado	Totalmente diferenciado
Características dos produtos ou serviços encontrados no mercado					
Características das matérias-primas					
Características do mix de produtos ou serviços					
Tecnologia de produção ou serviços adotada					
Características dos concorrentes					
Características dos clientes					

3. Sobre o ambiente de atuação da empresa, assinale a alternativa que melhor representa a realidade:

- O ambiente está **saturado** em virtude da quantidade de concorrentes para o tamanho do mercado.
- O ambiente é **dominado por** poucas empresas que impõem as regras para o mercado.
- O ambiente é **restrito** por barreiras políticas e legais de entrada no setor.

4. Análise das características da estrutura: para cada item, assinale a alternativa que melhor representa a estrutura organizacional da empresa.

4.1 A hierarquia da empresa é:

- Baseada no conhecimento e experiência da diretoria.
- Baseada no conhecimento da equipe e na consulta aos colaboradores/líderes de setor.

4.2 O desenho de Cargos e Tarefas na organização é:

- Definido: os cargos são estáveis e definidos, onde os ocupantes são especialistas e univalentes.
- Provisório: os cargos são mutáveis, redefinidos constantemente e os ocupantes são polivalentes.

4.3 As decisões são:

- Centralizadas na cúpula da organização.
- Tomadas em grupo, envolvendo ativamente os subordinados.

4.4 A comunicação interna:

- Ocorre de maneira formal, por meio de formação de comitês, forças-tarefa e grupos multifuncionais de trabalho.
- Ocorre de maneira informal, ou seja, não há um cronograma pré-estabelecido e estático.

4.5 O principal foco da gestão está:

- Na eficiência no processo de produção.
- Na criatividade e inovação no processo.

4.6 As tarefas são:

- Simples e repetitivas.
- Únicas e complexas.

4.7 O relacionamento entre os setores é:

- A coordenação é centralizada.
- Há elevada interdependência entre os setores.

4.8 A confiabilidade é garantida por meio de:

- Regras e regulamentos formalizados por escrito e impostos pela empresa.
- Pessoas e comunicações informais entre a equipe.

5. Para cada questão, assinale a alternativa que mais identifica a situação atual em relação à organização.**5.1 O processo de prestação de serviço ou venda de mercadoria são:**

- Padronizado:** a empresa comercializa produtos e serviços de forma rotineira, automatizada, com ou sem uso de tecnologias avançadas.
- Não padronizado:** o processo da prestação de serviço e da comercialização de produtos se assemelha-se à produção artesanal, feita sob ordens específicas ou sob encomenda, ou seja, os serviços prestados não são contínuos e sim esporádicos, dependendo de negociações prévias.

5.2 As tarefas para prestação de serviços ou venda de mercadoria:

- São padronizadas.
- Não são padronizadas.

5.3 Os equipamentos utilizados na prestação de serviço ou na venda de mercadoria são:

- Altamente tecnológicos e modernos (padronizados).
- De baixa tecnologia, equipamentos simples (não padronizados).

5.4 A tecnologia agregada a prestação de serviço ou a venda de mercadoria:

- Passa por rigorosa seleção e mensuração dos componentes (padronizada).
- Não há padrão definido para aquisição e mistura (não padronizada).

5.5 O processo para transformação da prestação de serviço ou da venda de mercadoria:

- É adaptado de acordo com a característica da serviço ou produto.
- É sempre o mesmo independente do serviço ou produto.

5.6 A tecnologia agregada ao serviço ou produto final:

- Passa por rigoroso controle de qualidade (padronizada).
- Não há procedimento de controle de qualidade definido formalmente (não padronizado).

5.7 Quanto a finalização do serviço ou produto final:

- () Existe protocolo padronizado formalmente escrito.
 () Não há protocolo padronizado e formalmente escrito.

5.8 Quanto a tecnologia agregada a informação na empresa

5.8.1 Os bancos de dados fornecem subsídios suficientes a tomada de decisão quanto aos serviços ou venda de mercadoria:

- () Sim
 () Não

5.8.2 Os bancos de dados fornecem subsídios suficientes a tomada de decisão quanto ao relacionamento com os clientes:

- () Sim
 () Não

5.8.3 Os bancos de dados fornecem subsídios suficientes a tomada de decisão quanto ao relacionamento com os fornecedores:

- () Sim
 () Não

6. Quais as prioridades estratégicas para a empresa na sua opinião:

	Não se aplica	Irrelevante	Média relevância	Alta relevância
Buscar qualidade do produto/serviço maior do que a concorrência				
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço. Serviço efetivo de pós venda				
Desenvolver características únicas do produto/serviço				
Desenvolver uma imagem da marca muito melhor do que a da concorrência				
Investir em pesquisa e desenvolvimento muito mais do que a concorrência				
Ter um preço de venda muito menor do que o da concorrência				
Utilizar alternativas de redução do custo dos produtos, mesmo que comprometa a qualidade				

Oferecer ampla variedade de produtos				
Ter canal de distribuição amplo para entregas rápidas				
Oferecer produtos personalizados, conforme pedido				

7. O objetivo que melhor representa as prioridades da empresa é:

- () Conquistar mercado através da oferta de produtos e serviços mais baratos que a concorrência.
- () Desenvolver produtos e serviços de qualidade superior ou com algum atributo único, que justifique preços mais altos que os do concorrente.

8. Marque a opção que melhor define o porte da empresa segundo a definição a seguir:

Porte	Receita bruta anual	Resposta
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 360 mil	
Pequena empresa	Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões	
Média empresa	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões	
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões	