



RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

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

ZACARIAS PINHEIRO ALVES JÚNIOR / ROBERTA CARVALHO DE ALENCAR

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA - PPAC PROFISSIONAL



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

ZACARIAS PINHEIRO ALVES JÚNIOR

**Produto Técnico resultado da pesquisa
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**

Produto Técnico resultante do Trabalho de conclusão de Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como produção técnica da área de concentração de Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Linha de Pesquisa: Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Orientador: 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.
18 f.
- Relatório Técnico Conclusivo – 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.
- ISBN: 978-85-7485-548-6
1. Contabilidade. 2. Controladoria. 3. Finanças. I. Título.

CDD 658.151

Título: EVIDÊNCIAS DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA E FATORES CONTINGENCIAIS: ESTUDO EM EMPRESAS FAMILIARES NO ESTADO DO CEARÁ [Relatório Técnico Conclusivo]

Autores: Zacarias Pinheiro Alves Júnior e Roberta Carvalho de Alencar

Coordenação do Programa de Pós-Graduação: Alessandra Carvalho de Vasconcelos,

Coordenadora do PPAC Profissional; Augusto César de Aquino Cabral, Vice-coordenador do

PPAC Profissional

Editor: Universidade Federal do Ceará (UFC)

Edição Eletrônica: dezembro de 2024

ISBN: 978-85-7485-548-6

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC)

Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria – PPAC Profissional

Av. da Universidade, 2431, Benfica, CEP 60020-180, Fortaleza-CE

Telefone: (85) 3366-7816

Endereço eletrônico: <https://ppacprof.ufc.br>

Resultado da Pesquisa “Evidências de práticas de controladoria e fatores contingenciais: estudo em empresas familiares no Estado do Ceará”

Turma: MPAC / IDJ - SINTAF.

Instituição contratante: IDJ _SINTAF. Prezado Sr. Presidente,

Apresentamos a seguir um Relatório Técnico referente à pesquisa realizada por **Zacarias Pinheiro Alves Júnior**, sob a orientação do Prof. Dra. Roberta Carvalho de Alencar, no período de 2022 a 2024, no âmbito do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará.

Estamos certos de que este trabalho constitui um relevante instrumento para melhorias das ações empreendidas pelo IDJ- SINTAF junto a suas instituições parceiras.

Atenciosamente,

Zacarias Pinheiro Alves Júnior, Me. em Administração e Controladoria (UFC)

Roberta Carvalho de Alencar, Dra. em Controladoria e Contabilidade (USP)

DETALHAMENTO DO RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

Correspondência com os novos subtipos-produtos técnicos/tecnológicos:

- Relatório técnico conclusivo – Análise das práticas de controladoria adotadas nas empresas familiares do Estado do Ceará

Finalidade: Investigar se há indícios de relacionamento entre fatores contingenciais percebidos e adoção de práticas de controladoria em empresas familiares no estado do Ceará

Impacto – Nível:

- Médio

Impacto – Demanda:

- Espontânea

Impacto – Objetivo da Pesquisa:

- Identificação de práticas de controladoria adotadas nas empresas familiares

Impacto - Área impactada pela produção:

- Econômico

Impacto – Tipo:

- Potencial

Descrição do tipo de Impacto:

Verificação de práticas de controladoria que proporcionam maior controle para as organizações.

Replicabilidade:

- Sim

Abrangência Territorial:

- Nacional

Complexidade

- Média

Inovação:

- Baixo teor inovativo

Setor da sociedade beneficiado pelo impacto:

- Atividades Profissionais, Científicas e Técnicas

Declaração de vínculo do produto com PDI da Instituição:

- Não

Houve fomento?

- Cooperação

Há registro/depósito de propriedade intelectual?

- Não

Há transferência de tecnologia/conhecimento?

- Não

ISBN: 978-85-7485-548-6

1 APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Este Produto Técnico é parte integrante do Trabalho de Conclusão do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, e tem como objetivo geral investigar se há indícios de relacionamento entre fatores contingenciais percebidos e adoção de práticas de controladoria em empresas familiares no estado do Ceará. E como 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;
- 4) Descrever como os fatores contingenciais ambiente, estrutura, tecnologia, estratégia e porte são percebidos pelas empresas.

O presente estudo, teve uma abordagem qualitativa, as unidades de análises escolhidas para o estudo foram 18 empresas familiares do estado do Ceará, sendo 5 empresas de médio porte e 13 de grande porte. Foi estabelecido o contato inicial através da rede social LinkedIn com pessoas que atuam especificamente na área de controladoria, ou com os setores de contabilidade, custos, financeiro e administrativo das mesmas organizações quando não se tinha retorno do setor de controladoria. O contato visava obter informações que confirmassem a condição de empresa familiar, e a permissão para o envio do questionário.

A coleta de dados foi dividida em três partes. 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 primeira apresenta questões sobre o perfil do profissional e pessoal. 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. A terceira etapa do instrumento de pesquisa contém 8 perguntas fechadas visando identificar os fatores contingenciais presentes nas organizações.

Os dados obtidos através da segunda parte 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 parte do questionário foi analisada conforme protocolo previamente estabelecido, de forma descritiva e qualitativa.

2 RESULTADOS E DISCUSSÕES

2.1 Análise das práticas de controladoria utilizadas pelas empresas

A pesquisa identificou, a partir das práticas listadas por Manvailer (2013), a frequência de utilização entre as empresas da amostra. As práticas de processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e análise do valor presente líquido foram indicados, com diferentes níveis de frequência, como utilizadas por 100% das empresas. No entanto, enquanto processo orçamentário, orçamento operacional e planejamento tributário são utilizadas “sempre” por respectivamente, 14, 13 e 13 das 18 empresas da amostra, oito empresas relataram usar análise do valor presente líquido apenas algumas vezes, contra cinco de cada usando “muitas vezes” e “sempre”. A Tabela 1 demonstra todas as práticas pesquisadas, ordenadas pelo percentual da frequência “sempre”.

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 – KPI</i>)	6%	6%	28%	60%
Avaliação de Desempenho	0%	17%	39%	44%
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment – ROI</i>)	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).

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 16 delas, e análise de retorno sobre o investimento é utilizada por 17 empresas, com graus de frequência distribuídos entre algumas vezes (5), muitas vezes (4) e sempre (8). Da mesma forma, Leite (2013) identificou como práticas mais utilizadas: 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* (13 empresas), custeio meta com (12 empresas) e teoria das restrições (11 empresas). 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.

2.2 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.

2.3 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 influencia 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 na seção 2.4.2.

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.

2.4 Fatores contingenciais e sua relação com as práticas de controladoria

Como demonstrado na tabela 1, as práticas de processo orçamentário, orçamento

operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e análise do valor presente líquido foram indicados, com diferentes níveis de frequência, como utilizadas por 100% das empresas. Estas práticas não serão referenciadas nas tabelas 6 e 8, que relacionam as práticas com os fatores contingenciais.

2.4.1 Fator contingencial ambiente

Na dimensão, fator contingencial ambiente, buscou-se verificar sobre estabilidade e complexidade do ambiente, diversidade de mercado e hostilidade. Quanto à previsibilidade e heterogeneidade do ambiente, o resultado para duas empresas foi inconclusivo.

Tabela 5 - Classificação das empresas conforme a previsibilidade, heterogeneidade e hostilidade do ambiente.

Previsibilidade	F	f%	Heterogeneidade	F	f%	Hostilidade	F	f%
Estável	7	39%	Similar	3	17%	Ambiente saturado	4	22,2%
Intermediário	4	22%	Intermediário	1	6%	Ambiente dominado	12	66,7%
Dinâmico	5	28%	Diferenciação	12	67%	Ambiente restrito	2	11,1%
Inconclusivo	2	11%	Inconclusivo	2	11%			

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Quanto a análise da previsibilidade do ambiente na 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 dominado por poucas empresas que impõem 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 lideram o ambiente a qual estão inseridas.

Em relação à heterogeneidade do ambiente as respostas apontam que 67% das empresas estão num ambiente diferenciado, no qual há diversificação do ambiente quanto aos consumidores, matérias-primas, produtos ou serviços e a tecnologia de produção, ou de serviços adotada.

A hostilidade do ambiente que está ligada à capacidade da concorrência influenciar, no sentido de impor ameaças às demais organizações, 66,7% dos respondentes consideram o ambiente em que estão inseridos, como dominado por poucas empresas, que impõem as regras para o mercado.

Para analisar a relação do ambiente com as práticas de controladoria, as empresas foram separadas em grupos com características semelhantes conforme classificações na Tabela 5. As duas empresas com classificação inconclusiva não foram consideradas para essa análise.

Em cada grupo, calculou-se o percentual de empresas no grupo que afirmou adotar as práticas, independentemente da frequência indicada. Assim, foi considerado adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”. A Tabela 6 demonstra os resultados encontrados, considerando o percentual de adoção das práticas de controladoria por empresa, dentro de cada tipo de ambiente.

Tabela 6 - Relação entre a previsibilidade, heterogeneidade e hostilidade do ambiente e a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Previsibilidade			Heterogeneidade		Hostilidade		
	Estável	Intermediário	Dinâmico	Similar	Diferenciado	Saturado	Dominado	Restrito
Custeio ABC	100%	100%	60%	100%	83%	100%	92%	50%

Custeio por Absorção	100%	100%	80%	100%	83%	100%	92%	50%
Processo Orçamentário	100%	100%	100%	67%	58%	100%	67%	50%
Orçamento Operacional	100%	100%	100%	33%	25%	100%	83%	50%
Planejamento Tributário	100%	100%	100%	100%	50%	100%	100%	100%
Avaliação de Desempenho	100%	100%	100%	33%	8%	100%	100%	100%
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	100%	50%	80%	67%	83%	100%	100%	100%
Indicadores Chave de Desempenho	100%	100%	80%	100%	100%	100%	100%	100%
Análise do Retorno sobre Investimentos (ROI)	100%	100%	80%	100%	100%	100%	75%	50%
Análise do Valor Presente (VPL)	100%	100%	100%	67%	67%	100%	92%	100%
Controle Interno na Proteção de Ativos	86%	100%	80%	100%	100%	100%	100%	50%
<i>Outsourcing</i>	86%	75%	60%	100%	100%	100%	100%	100%
Preço de Transferência	86%	75%	60%	100%	67%	100%	83%	0%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	86%	75%	80%	100%	92%	75%	67%	0%
Custeio Padrão	71%	50%	60%	100%	75%	75%	83%	0%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	71%	100%	80%	100%	92%	75%	92%	50%
Orçamento de Capital	71%	100%	60%	100%	100%	75%	75%	0%
Custeio Variável	57%	75%	100%	67%	67%	75%	83%	0%
Teoria das Restrições	57%	25%	20%	67%	67%	50%	33%	0%
Custeio Meta	43%	25%	20%	67%	75%	50%	25%	0%
Custeio Kaizen	29%	25%	40%	33%	42%	50%	50%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Em relação à previsibilidade do ambiente, 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 ambientes 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%.

Quanto a análise da relação das práticas com a heterogeneidade, 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 consequentemente 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”.

Quanto a análise da relação das práticas com a hostilidade do setor, 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, e chama atenção que nenhuma das empresas do grupo utiliza diversas práticas listadas. Pode-se inferir que 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.

2.4.2 Fatores contingenciais estrutura, tecnologia, estratégia e porte

Para realizar a análise do fator contingencial estrutura e sua relação com as práticas de controladoria, foi possível separar as empresas em dois grupos, a partir de perguntas sobre hierarquia, processo decisório, tipos de tarefas, foco da gestão, comunicação e organograma. 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 e as mecanicistas foram 11, portanto 4 empresas apresentaram resposta inclusivas, pois as respostas estavam igualmente distribuídas entre as estruturas orgânicas e mecanicista. As quatro empresas com classificação inconclusiva não foram consideradas para análise do fator estrutura.

Em relação ao fator tecnologia, investigou-se, na visão dos respondentes, se os bancos de dados das organizações forneciam subsídios suficientes à tomada de decisão quanto aos serviços, venda de mercadorias, relacionamento com clientes e fornecedores. A partir das respostas, doze empresas foram classificadas como de alta tecnologia para tomada de decisão e seis como de baixa tecnologia. 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.

Analisando o fator contingencial porte, foi verificado, conforme a classificação definida pelo BNDES (2019) baseada na receita bruta anual, que cinco empresas se classificavam como médias e 13 como grandes, conforme evidenciado na Tabela 7.

Tabela 7 - 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).

Em cada grupo, calculou-se o percentual de empresas no grupo que afirmou adotar as práticas, independentemente da frequência indicada. Assim, foi considerada adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”. A Tabela 8 demonstra os resultados.

Tabela 8 - Relação entre o fator estrutura, tecnologia, estratégia e porte com a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Estrutura		Tecnologia			Estratégia	Porte	
	Orgânicas	Mecanicistas	Alta tecnologia	Baixa tecnologia	Baixo Custo	Diferenciação	Médio	Grande
Análise do Retorno sobre Investimento (ROI)	100%	100%	92%	100%	100%	92%	80%	100%
Custeio ABC	91%	100%	92%	83%	67%	83%	80%	77%
Custeio por Absorção	91%	100%	83%	100%	100%	83%	80%	92%
Indicadores Chave de Desempenho	91%	100%	100%	83%	83%	100%	80%	100%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	91%	67%	75%	83%	67%	83%	80%	77%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	82%	100%	75%	100%	67%	92%	60%	92%
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	82%	33%	100%	83%	67%	83%	80%	77%
Controle Interno na Proteção de Ativos	82%	100%	83%	83%	83%	83%	80%	85%
Preço de Transferência	82%	33%	67%	83%	67%	75%	60%	77%
Orçamento de Capital	73%	67%	67%	83%	67%	75%	60%	77%
<i>Outsourcing</i>	73%	67%	58%	83%	67%	67%	60%	69%
Custeio Variável	64%	33%	67%	83%	50%	75%	100%	54%
Custeio Padrão	64%	33%	67%	50%	67%	58%	60%	62%
Teoria das Restrições	55%	0%	42%	33%	33%	42%	20%	46%
Custeio Meta	18%	33%	33%	33%	50%	25%	60%	23%
Custeio Kaizen	18%	0%	33%	17%	17%	25%	40%	23%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Relacionando-se o tipo de estrutura às práticas na Tabela 8 percebe-se que a estrutura orgânica tem um número maior de adesão às práticas de controladoria, pois o grupo tem 9 práticas com maior percentual, enquanto no mecanicista tem 6, evidenciando que quanto mais as atividades forem complexas, maior controle as organizações deverão obter para o comprimento das atividades.

Em relação à tecnologia, é possível verificar que as empresas que estão em um ambiente com baixa tecnologia para tomada de decisão têm tem 8 práticas com maior percentual, enquanto a alta tecnologia tem 6 e que em dois casos os percentuais de adoção se igualam. Este resultado difere do encontrado por Barreto (2019), que verificou que as empresas com maior nível de tecnologia têm maior adesão as práticas e também contraria a afirmação de Guerra (2007) de 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 maior controle.

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.

Quanto a análise das práticas com o fator contingencial estratégia na Tabela 8 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 percentual igual. 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 às práticas.

Quanto a análise das práticas com o porte na Tabela 8 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 às 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 às práticas de controladoria, apesar da alta adesão do grupo de grande porte.

3 CONCLUSÃO

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

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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