

---

## CARACTERÍSTICAS DA ESTRUTURA DE CONTROLADORIA: UM ESTUDO EMPÍRICO EM EMPRESAS DO OESTE CATARINENSE

Alcindo Cipriano Argolo Mendes <sup>1</sup>

Silvana Dalmutt Kruger <sup>2</sup>

Rogério João Lunkes <sup>3</sup>

---

▪ Artigo recebido em: 16/11/2015 ▪ Artigo aceito em: 14/10/2016 ▪▪ Segunda versão aceita em: 10/07/2017

### RESUMO

O estudo teve por objetivo identificar variáveis relacionadas à formalização da estrutura da controladoria das empresas industriais, comerciais e de serviço. Metodologicamente a pesquisa foi realizada a partir de levantamento com uma amostra de 96 empresas localizadas na região de Chapecó-SC. A escolha dessa região se deu pelo fato de ser uma região com alta densidade industrial. A partir do questionário aplicado, relacionaram-se as variáveis (i) estrutura da controladoria, com (ii) idade das empresas; (iii) ramo de atividade empresarial; (iv) faturamento bruto; (v); número de funcionários; e (vi) percepção da importância da utilização de controles gerenciais. Inicialmente foi feita a análise gráfica das relações das variáveis e posteriormente a matriz de correlação entre elas. Com a análise gráfica, pôde-se verificar, por exemplo, que empresas com mais de 10 anos tendem a apresentar uma estrutura formal de controladoria. Também se verificou que, embora as empresas com maior faturamento apresentem uma tendência a formalizar sua controladoria, não é possível afirmar que esse formato será em apenas um departamento. Os resultados também apontaram que nas empresas do ramo comercial a estrutura formal de controladoria é menos delineada do que nas empresas do ramo industrial e de prestação de serviços. De modo geral, todas as variáveis se mostraram correlacionadas com a estrutura da controladoria, trazendo indicativos para futuros modelos explicativos do momento em que as empresas formalizam a estrutura da controladoria.

**Palavras-chave:** Controladoria; *Controller*; Empresas; Brasil.

### CHARACTERISTICS OF THE CONTROLLING STRUCTURE: AN EMPIRICAL STUDY IN COMPANIES OF THE WEST CATARINENSE

### ABSTRACT

*The study aimed to identify variables related to formalize the structure of the industrial, commercial and service companies controlling. Methodologically*

---

<sup>1</sup> UFV/UFSC. E-mail: alcindo.mendes@ufv.br

<sup>2</sup> UFSC/UNOCHAPECÓ. E-mail: silvanak@unochapeco.edu.br

<sup>3</sup> UFSC. e-mail: rogeriolunkes@hotmail.com

the survey was conducted from survey with a sample of 96 companies located in Chapecó-SC region. The choice of this region was due to the fact that it is a region with high industrial density. From the questionnaire, it was related to the variables (i) structure of controlling, with (ii) age of enterprises; (iii) business activity branch; (iv) gross revenue; (v); number of employees; and (vi) perception of the importance of using management controls. Initially it was made graphical analysis of the relationships of the variables and then the correlation matrix between them. With the graphical analysis, it could be verified, for example, that companies with more than 10 years tend to have a formal structure controllership. It was also found that while companies with higher revenues show a tendency to formalize your controller, you can't say that this format will be in one department. The results also showed that trade the formal structure of controllership is less delineated than in industries and service providers. Generally speaking, all variables showed correlated with the structure of the controller, bringing indicative for future explanatory models of the moment in which companies formalize their controller.

**Keywords:** *Controllership, Controller, Organizations, Brazil*

## 1 INTRODUÇÃO

Em geral, no Brasil, defende-se a ideia da controladoria como um departamento independente, com autonomia para definir e fiscalizar os controles internos, além da participação direta no processo de gestão da empresa (BEUREN; SILVA, 2010). Nessa visão, esse departamento, deveria fornecer informações estratégicas de modo a auxiliar nas decisões da alta gerência.

Lunkes, Heichsen e Rosa (2014) também complementam que muitas das funções descritas na literatura sobre controladoria, na prática das empresas, podem ser exercidas por mais de um setor ou departamento, em função da amplitude da controladoria e da gama de funções relacionadas.

No contexto empresarial, nem sempre as empresas adotam a controladoria como um departamento independente. Há empresas que adotam uma estrutura de controladoria centralizada em seu gestor principal, ou mesmo descentralizada entre gerentes de departamentos. Há também, casos em que um único profissional *controller* é o responsável pelas informações.

Granlund e Taipaleenmäki (2005) indicam que a centralização do controle vai naturalmente se transferindo à medida que os recursos à disposição da empresa vão aumentando. Essa descentralização indica que o gestor transferiu a responsabilidade do controle, mas ainda demanda informações para as decisões. A partir da descentralização do controle, essas informações para orientação da alta gerência passam a ser responsabilidade da controladoria (ALMEIDA; BEUREN, 2014; MENDES et al. 2016). Nessa visão, a controladoria, independente do seu formato, auxilia no

processo de controle gerencial e passa a ser responsável pelos sistemas de controle gerencial (SCG).

Um SCG pode ser entendido como um conjunto de práticas de controle gerencial, utilizados de forma sistemática, que abrange, além dos sistemas de controles contábeis, controles externos, relacionados aos clientes e concorrentes, bem como na geração de informações não financeiras (CHENHALL; EUSKE, 2007).

Várias pesquisas, apoiando-se na teoria da contingência tem buscado explicação entre o desenho dos SCG e o contexto de sua aplicação (CHENHALL, 2003). Fatores contingenciais como o ambiente externo, a tecnologia, a estrutura organizacional, o tamanho das empresas, a estratégia e a cultura do país são variáveis contingenciais importantes no delineamento dos sistemas de controle de acordo com o contexto onde a organização está inserida (WATERHOUSE; TIESSE, 1978; OTLEY, 1980, CHENHALL; EUSKE, 2007).

Neste sentido, a estrutura organizacional é um fator que exerce influência no desenho dos sistemas de controle gerencial, e a controladoria como parte dessa estrutura também poderá exercer influência sobre esses controles. Estudos anteriores como os de Gordon e Naranayan (1984); Oliveira e Ponte (2006); Müller e Beuren (2010); Beuren e Silva (2010), evidenciam que diversas características também podem interferir na decisão dos gestores em relação ao formato e tamanho da estrutura da controladoria a ser adotada. Dessa forma, diversos tipos de estrutura de controles podem ser utilizados, tais como: controles individuais, controles integrados, sistemas mais complexos, departamentalização da controladoria ou apenas um profissional responsável pelos controles e informações.

Dessa forma, torna-se importante entender como as empresas desenham seus sistemas de controle e como definem a sua estrutura de controladoria. A estrutura da controladoria pode ser vista como formal, delineada em um ou mais departamentos, ou informal quando sua estrutura não está delineada num único departamento e o controle é feito pela ação de um único profissional *controller*.

Na visão de Lunkes et al. (2012) e Mendes et al. (2016), o que define a estrutura de uma controladoria não é o seu formato, mas a participação em um conjunto específico de tarefas. Porém, os fatores que levam as organizações a fazer a transição de uma estrutura de controladoria informal, para uma formal ainda são pouco conhecidos, e é exatamente nessa lacuna que esse trabalho espera contribuir.

Assim, o objetivo desse estudo foi identificar variáveis relacionadas à formalização da estrutura de controladoria em empresas industriais, comerciais e de serviços. Nesse trabalho foi considerada estrutura formal de controladoria, quando foi possível verificar o delineamento da controladoria em um ou mais departamentos. Opostamente, foi considerada estrutura informal de controladoria quando não foi possível identificar a estrutura ou quando as funções eram exercidas por apenas um profissional *controller*.

A ideia precedente, embasada na literatura de SCG, é que variáveis contingenciais podem exercer pressão na definição do formato da estrutura

da controladoria (DRAZIN; VAN DE VEN, 1985; KÜPPER; WINCKLER; ZHANG, 1990; CHENHALL, 2003; DAVILA, 2000; FLAMHOLTZ; RANDLE, 2000; OTLEY, 2016). Espera-se que o estudo possa contribuir com a discussão sobre fatores que influenciam nas características da estrutura da controladoria nas empresas.

A pesquisa está estruturada em cinco seções, além desta introdução. Na segunda seção contempla-se a revisão teórica acerca dos fatores contingenciais e da estrutura da controladoria. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos adotados, desde a aplicação do questionário até os procedimentos de análise dos dados. Na sequência, a quarta seção são apresentadas as análises dos dados e discussões comparativas com os resultados encontrados e a literatura precedente. E por fim, na quinta seção abordam-se as considerações finais da pesquisa e sugestões para novos estudos.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA DA PESQUISA**

Apresenta-se nesta seção a contextualização dos fatores contingenciais relacionados ao uso das informações dos sistemas de controles gerenciais, bem como da estrutura da controladoria.

### **2.1 Teoria da Contingência**

Nos últimos anos, diversas pesquisas têm buscado pelo entendimento entre fatores contingenciais e o desenho dos SCG. Fatores ambientais internos como tecnologia, estrutura organizacional, estratégia e tamanho têm sido identificadas como variáveis contingenciais associadas ao desenho dos sistemas de controle gerencial (LAGNFIELD-SMITH, 1997; CHENHALL, 2003; OTLEY, 2016).

A teoria da contingência pode ser compreendida a partir de três conjuntos de atributos: (i) estruturais, (ii) de contexto do ambiente empresarial e (iii) de desempenho (DRAZIN; VAN DE VEN, 1985). As variáveis estruturais são aquelas relacionadas aos aspectos de gestão, como estratégias de captação de recursos, fonte de investimentos e capital de terceiros (BANALIEVA; SARATHY, 2011); administração da organização, se for membro da família proprietária ou membro externo, a utilização de relatórios formais (STEWART, 2010); os sistemas de controle e de informações gerenciais utilizados (CHENHALL; EUSKE, 2007).

Os atributos de contexto do ambiente empresarial se referem aos aspectos de formação das empresas, como o ramo de atividade, a quantidade de funcionários, o tempo de atuação ou idade da empresa (DRAZIN; VAN DE VEN, 1985). Enquanto os atributos de desempenho estão relacionados aos resultados alcançados a partir das estratégias e do contexto do ambiente empresarial das organizações (DRAZIN; VAN DE VEN, 1985), como medidas de desempenho destacam-se o faturamento (OTLEY, 2016) e o resultado financeiro (STEWART, 2010). O faturamento permite identificar o porte das organizações, geralmente empresas maiores possuem

mais recursos e adoção de práticas contábeis e gerenciais mais sofisticadas, em relação às organizações menores (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

Quanto à tecnologia, Chenhall e Euske (2007) explicam que todos os recursos necessários à transformação de entradas em saídas, tais como hardware, software, materiais, pessoas, conhecimento, entre outros, são entendidos como fatores tecnológicos. Abernethy e Brownell (1997) destacam que quanto mais padronizada for a tarefa desempenhada, menos tecnologia será necessária. Por outro lado, quando as tarefas não são padronizadas, aumenta-se a exigência por tecnologias e controles para direcionar o comportamento das pessoas.

Neste aspecto, o controle gerencial pode ser entendido como um processo para garantir que uma organização esteja adaptada em seu ambiente, promovendo ações em busca de seus objetivos (OTLEY; BERRY, 1980; OTLEY, 2016). Pode ser visto também, como sendo o processo para assegurar que os recursos da empresa sejam utilizados de forma eficaz na realização de seus objetivos (ANTHONY, 1965).

Um SCG pode ser definido como um “sistema formal, baseado em informações, rotinas e procedimentos gerenciais para manter ou alterar padrões nas atividades organizacionais” (SIMONS, 1994, p. 5). Porém, a definição do SCG tem evoluído ao longo dos anos, de um conceito focado em informações formais, financeiras e quantificáveis para um escopo mais amplo de auxílio à decisão, também com informações externas relacionadas a mercados, clientes, concorrentes e informações não-financeiras (CHENHALL, 2003).

A forma como uma empresa é delineada para que as atividades organizacionais sejam coordenadas em termos de tarefas e funções, pode ser entendida como a estrutura da organização e são determinantes na eficiência e motivação do trabalho, além de moldar os sistemas de controle, na visão de Chenhall e Euske (2007).

A complexidade que envolve a configuração do SCG dificultam a definição de um conceito abrangente para o sistema. De qualquer forma, os mecanismos de controles da contabilidade gerencial se constituem em uma parte importante desse sistema, embora não deva ser visto como o próprio SCG. Cugueró-Escofet e Rosanas (2013) argumentam que os SCG's são projetados para maximizar a congruência entre as pessoas e os objetivos organizacionais.

Observando que a literatura contempla diversas variáveis contingenciais que podem estar relacionadas e interferir na estrutura controladoria, nesta pesquisa, serão analisados os atributos da teoria da contingência propostos inicialmente por Drazin e Van De Ven (1985), considerando as variáveis estruturais, de desempenho e do ambiente empresarial. As variáveis observadas consideram: a idade das empresas, o ramo de atuação das empresas, o número de funcionários; o faturamento das empresas, a estrutura de controladoria interna das organizações e a percepção da importância dos controles para a gestão empresarial, conforme se destaca no Quadro 1:

**Quadro 1: Atributos da teoria da contingência e a estrutura da controladoria**

<b>Variáveis</b>	<b>Características das variáveis relacionadas à estrutura da controladoria</b>	<b>Autores</b>
Idade das empresas	O ciclo de vida das organizações/idade das empresas, têm relação com os instrumentos de controle, à medida que as atividades aumentam, as empresas modificam sua estrutura de controle.	Drazin, Van De Ven (1985); Granlund, Taipaleenmäki (2005).
Ramo de atuação	No ambiente empresarial o ramo de atuação das empresas é uma variável relacionada aos aspectos de formação das empresas.	Drazin, Van De Ven (1985).
Número de funcionários	A quantidade de funcionários é variável relacionada ao tamanho da organização, utilizada para explicar as características dos SCG. As empresas com maior número de empregados geralmente possuem uma estrutura formal de controladoria.	Drazin, Van De Ven (1985); Küpper, Winckler e Zhang (1990); Chenhall (2003); Davila (2000); Flamholtz, Randle (2000); Otley (2016).
Faturamento	O montante das vendas/faturamento é variável que se relaciona ao porte das organizações; geralmente empresas maiores possuem mais recursos e adoção de práticas contábeis e gerenciais mais sofisticadas, em relação às organizações menores.	Drazin, Van De Ven (1985); Chenhall (2003); Abdel-Kader, Luther (2008); Otley (2016).
Estrutura da controladoria	A estrutura da controladoria pode se apresentar de forma formal como um setor ou departamento específico, atuando de forma independente em posição alinhada com a alta gerência da empresa visando o apoio ao processo de gestão; ou pode se apresentar de forma informal, sem departamento específico atuando como suporte na geração de informações aos gestores.	Beuren, Silva (2010); Müller, Beuren (2010); Lunkes, Heichsen, Rosa (2014).
Importância dos controles internos	As empresas tendem a aumentar o nível de controle à medida que outras variáveis relacionadas ao tamanho (número de funcionários e faturamento), se destacam; bem como os controles internos e a estrutura da controladoria contribui na redução das incertezas em relação às tarefas e no processo decisório.	Waterhouse, Tiesse (1978); Otley (1980); Granlund, Taipaleenmäki (2005); Chenhall (2003); Chenhall, Euske; (2007); Vélez, Sánches, Álvarez-Dardet (2008).

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se no Quadro 1, algumas das variáveis relacionadas com a estrutura da controladoria nas organizações, pode-se destacar que tais características interferem ou influenciam a forma de utilização das informações e na estrutura de gestão das organizações. São consideradas desta forma como fatores contingenciais, inclusive quanto à definição da controladoria, como um órgão ou departamento específico, com funções diluídas em diversos setores de apoio à geração de informações para o processo decisório, ou ainda, com funções exercidas por apenas um profissional *controller*.

Segundo Malmi e Brown (2008), definir o que é, e o que não é um controle gerencial, não é uma tarefa simples. O tamanho das empresas e a complexidade que envolvem a configuração do SCG exigem a análise específica de cada contexto organizacional (OTLEY, 2016). Tillema (2005) evidencia a necessidade do uso das perspectivas da teoria da contingência para compreender a utilização das informações da controladoria.

O tamanho das empresas é outra variável que também tem sido associada com o desenho do SCG (MERCHANT; OTLEY, 2007; OTLEY, 2016). Considerando-se que, com o tempo o tamanho das empresas vai naturalmente aumentando, fazendo com que as organizações precisem lidar com um volume maior de informações e uma maior especificação e divisão do trabalho. Na visão de Chenhall (2003, p. 148) “grandes organizações tendem a ter mais controle em relação ao seu ambiente operacional. À medida em que as empresas crescem, e quando empregam produções em grande escala, reduzem a incerteza em relação as tarefas.”

Portanto, o aumento do tamanho das organizações também gera um aumento na complexidade de coordenação das atividades e um conseqüente aumento nas formas de controle. Por exemplo, Porter (1980) verificou que empresas que buscam liderança em custos tendem a adotar controles mais rígidos e voltados para a padronização, enquanto empresas voltadas para diferenciação do produto buscam controles menos rígidos mais voltados para informação preditiva. Porém, essas características podem ser menos convergentes se considerado o tamanho das organizações (LANGFIELD-SMITH, 1997). Nesse sentido, o tamanho das organizações é uma variável importante quanto às características do controle e conseqüentemente pode relacionar-se com a estrutura de controladoria adotada pelas organizações.

Davila, Foster e Jia (2015) destacam a percepção da importância do SCG, por parte de investidores, permitindo relacionar a estrutura de capital das empresas e a relevância do SCG. Vélez, Sánchez e Álvarez-Dardet (2008) destacam que as empresas tendem a aumentar a confiança inter-organizacional quando percebem um elevado nível de controle interno.

## 2.2 Estrutura da Controladoria

A busca pelo entendimento da estrutura da controladoria adotada pelas empresas brasileiras tem sido motivo de várias pesquisas nas últimas

décadas. Mendes et al. (2016), por exemplo, destacaram que o aumento do tamanho e a complexidade das organizações são variáveis que trouxeram a necessidade da estruturação das informações como mecanismo para acompanhamento e apoio à gestão.

Além disso, o rompimento da fronteira geográfica, as relações governamentais e a diversificação das fontes de capital indicaram a necessidade de adaptação na forma de controle. Nesse cenário complexo, as incertezas aumentaram e as decisões demandam informações adicionais. Segundo Peleias (2002), a informação passou a ser um novo insumo e a controladoria despontou como a principal fornecedora proativa para a geração de informações ao processo de gestão.

Neste contexto surge à função da controladoria, para promover a eficácia nas decisões e servir de apoio à geração informacional, e quanto mais complexo e incerto for percebido o ambiente organizacional interno, maior será a exigência por informações, e nessa mesma lógica a controladoria surgiria a partir da percepção de ambientes complexos e incertos, para auxiliar o processo de tomada de decisões (LUNKES; HEICHSEN; ROSA, 2014).

Quando estruturada na forma de departamento, a controladoria têm como responsabilidade a condução de um sistema integrado de informações que atenda as demandas operacionais, financeiras e contábeis das organizações, destaca-se a controladoria como uma estrutura que permite fornecer as informações necessárias para as decisões além de monitorar permanentemente o processo de gerenciamento das empresas (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2009),

Em um estudo de revisão, Beuren e Silva (2010) verificaram os trabalhos científicos publicados em periódicos importantes da área de contabilidade no Brasil, e perceberam que em geral ao analisar os aspectos organizacionais, os autores defendiam a controladoria como órgão ou departamento independente em posição alinhada com a alta gerência da empresa, visando o apoio ao processo de gestão.

Empiricamente, em um estudo de caso, Lunkes, Heichsen e Rosa (2014), verificaram a estrutura de controladoria de uma empresa do setor elétrico. Os resultados indicaram que mesmo não havendo um setor ou departamento específico, com o nome Controladoria, o conjunto de funções de planejamento e controle eram distribuídos em mais de um departamento com outras nomenclaturas, tais como Planejamento e Controle Financeiro, Contabilidade e Governança Tributária.

Müller e Beuren (2010) verificaram a estrutura de controle em 55 empresas brasileiras com características de administração familiar. Elas perceberam que as crenças e valores do sistema familiar era o fator determinante da estrutura adotada. Nesse sentido, o ambiente de incerteza e turbulência vivido no Brasil, parece interferir mais fortemente em estruturas formais de controle, assim a controladoria com formato em um único departamento pode estar mais associada com esse tipo de cenário.

De qualquer forma o tamanho e a complexidade parecem ser fatores contingências importantes na determinação da estrutura de controladoria.



Diversos autores utilizam o tamanho como fator para explicar as características dos SCG (DAVILA, 2000; FLAMHOLTZ; RANDLE, 2000; OTLEY, 1980; OTLEY, 2016). Quanto ao tamanho, Küpper, Winckler e Zhang (1990), por exemplo, encontraram relação entre o número de empregados e a estrutura formal da controladoria, os resultados da pesquisa apontam que 73% das empresas com o número de empregados entre 200 e 499 possuíam uma estrutura formal de controladoria.

Granlund e Taipaleenmäki (2005), verificaram que o papel da controladoria se alterou no decorrer de tempo, os instrumentos de controle tiveram relação com o ciclo de vida das organizações, a medida que as atividades aumentam sua complexidade, as empresas modificam sua estrutura de controle. Küpper, Winckler e Zhang (1990), destacam quanto ao tamanho à relação entre o número de empregados e a estrutura formal da controladoria. Os resultados apontam, por exemplo, que 73% das empresas com o número de empregados entre 200 e 499 possuíam uma estrutura formal de controladoria.

Ditillo (2004), discutiu a questão da complexidade em empresas startup's. Ele verificou que a complexidade da atividade influenciava na característica do controle. Por exemplo, atividades com maior complexidade cognitiva baseavam-se em controles informais, enquanto que atividades com alta complexidade técnica apresentavam foco nos controles formais como metas e indicadores de resultado. Chenhall (2003), destaca que o porte das organizações pode impactar na estrutura e no uso de instrumentos de controles, bem como indica a necessidade de estudos que considerem as diferenças entre o porte das organizações e os sistemas de controles gerenciais como variáveis contingenciais.

Destaca-se neste contexto que a estrutura da controladoria pode ser influenciada por diversas variáveis contingenciais, tais como a existência da sua estrutura formal interna, como pelas variáveis relacionadas ao tamanho, tempo de atuação no mercado, faturamento, características do ramo de atuação, forma de gestão, entre outros. Evidenciando a importância da utilização dos controles internos e das informações gerenciais como suporte a gestão organizacional.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Quanto ao enquadramento metodológico, essa pesquisa pode ser determinada como exploratória/descritiva com abordagem quantitativa, realizada por meio de levantamento ou *survey*. O estudo foi realizado com 98 empresas no Sul do Brasil, localizadas na região de oeste do Estado de Santa Catarina (Brasil). As empresas localizadas nessa região caracterizam-se em geral, por um longo período de atividade, com crescimento e complexidade em suas atividades, sugerindo características que permitam uma análise da transferência do controle.

Os questionários, contendo perguntas fechadas visando identificar variáveis que pudessem estar relacionadas com a estrutura de controladoria, foram aplicados por meio de estudantes de pós-graduação de um Curso de

Controladoria e Finanças. Foram descartados 2 questionários por apresentarem respostas incompletas, sendo analisadas ao todo 96 empresas.

O instrumento de coleta de dados continha perguntas fechadas com as 6 variáveis (idade, ramo de atividade, número de funcionários, faturamento, estrutura da controladoria e percepção da importância dos controles gerenciais) representando as dimensões consideradas no constructo da pesquisa, conforme demonstra o Quadro 2.

**Quadro 2: Constructo da pesquisa**

Dimensões do constructo da pesquisa		
	Variáveis	Características observadas
<b>Variáveis observadas</b>	a) Idade das empresas	Tempo de vida da organização em anos;
	b) Ramo de atuação	Comércio; Indústria ou prestadora de serviços;
	c) Número de funcionários	Quantidade de colaboradores /funcionários;
	d) Faturamento	Total das vendas/faturamento bruto anual;
	e) Estrutura da controladoria	Se possui departamento específico/estrutura formal de controladoria ou, possui atribuições entre setores com funções exercidas por um profissional ou setores;
	f) Importância dos controles internos	Percepção dos gestores acerca da importância da utilização de controles internos para auxiliar no processo de gestão.

Fonte: Elaborado pelos pesquisadores a partir da adaptação da base teórica de DRAZIN, VAN DE VEN (1985).

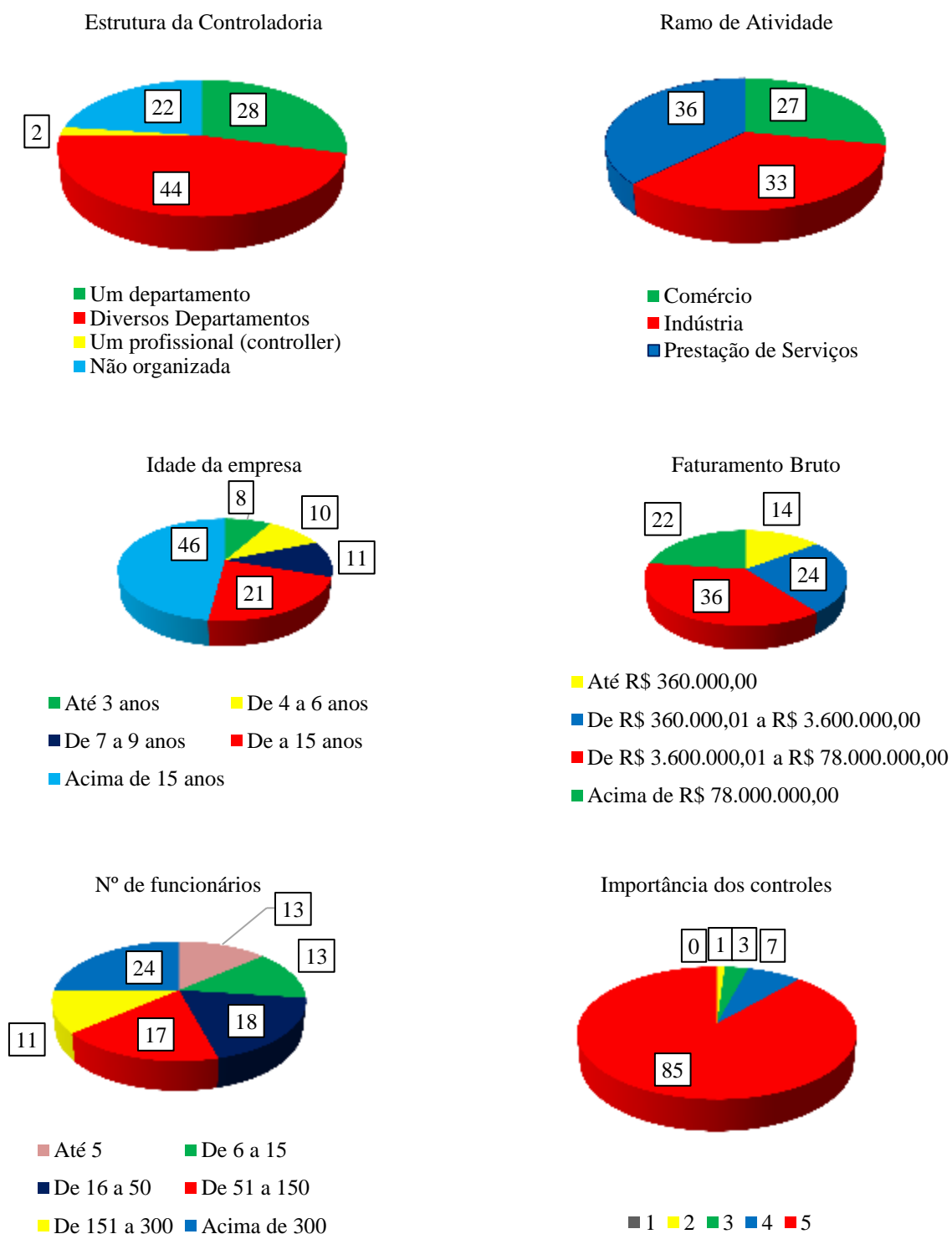
A partir da coleta de dados das variáveis evidenciadas no Quadro 2, pode-se observar as respostas obtidas, na Figura 1. Apenas a pergunta sobre a percepção sobre a importância dos controles era escalar, onde o 1 significava nenhuma importância e o 5 extremamente importante.

Ponderando a indicação teórica de que as empresas tendem a aumentar o nível de controle à medida que outras variáveis relacionadas ao tamanho (número de funcionários e faturamento), se destacam; e de que os controles internos e a estrutura da controladoria contribuem na redução das incertezas em relação às tarefas e no processo decisório (WATERHOUSE; TIESSE, 1978; OTLEY, 1980; GRANLUND; TAIPALEENMÄKI, 2005; CHENHALL, 2003; CHENHALL; EUSKE, 2007; VÉLEZ; SÁNCHEZ; ÁLVAREZ-DARDET, 2008). O estudo considerou a percepção dos gestores como variável indicativa da utilização e importância dos controles internos (de apoio ao processo de geração informacional), para apoiar o processo de gestão e tomada de decisão nas organizações.

Para fins de análise foi considerada estrutura formal de controladoria, quando possível verificar nas empresas o delineamento da controladoria em um ou mais departamentos, e considerou-se estrutura informal de controladoria quando não foi possível identificar a estrutura (funções diluídas

entre diversos setores/departamento), ou quando as funções eram exercidas por apenas um profissional *controller*.

**Figura 1: Variáveis do questionário aplicado**



Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

Também, foi verificado se o respondente exercia algum cargo na empresa que lhe permitia responder com fidedignidade o questionário, como pode ser observado na Tabela 1.

**Tabela 1: Função exercida pelo respondente**

<b>Função</b>	<b>Frequência absoluta</b>	<b>Frequência relativa (%)</b>
Sócio/fundador/proprietário	31	32,7
Administrador	6	6,1
Controller	12	12,2
Gestor financeiro, contábil, administrativo	40	40,8
Outros	7	8,2
<b>Total</b>	<b>96</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

A análise realizada considera os atributos da teoria da contingência, conforme embasamento teórico evidenciado no Quadro 1, considerando as variáveis: idade das empresas, ramo de atuação, número de funcionários; o faturamento das empresas, a estrutura de controladoria interna das organizações e a percepção da importância dos controles para a gestão empresarial.

Como limitação entre os questionamentos considerou-se a percepção dos gestores acerca da importância da utilização de controles internos para auxiliar no processo de gestão, embora possivelmente cada organização tenha modelos e informativos distintos de apoio à gestão, o estudo apenas buscou destacar a percepção de forma genérica (sem detalhar se contábeis ou gerenciais). Neste aspecto a pesquisa considerou o embasamento teórico de que as empresas tendem a aumentar o nível de controle à medida que outras variáveis relacionadas ao tamanho, se destacam, bem como de que, os controles internos e a estrutura da controladoria contribuíram na redução das incertezas e no processo decisório (WATERHOUSE; TIESSE, 1978; OTLEY; 1980; GRANLUND; TAIPALEENMÄKI, 2005; CHENHALL, 2003; CHENHALL; EUSKE, 2007; VÉLEZ, SÁNCHEZ; ÁLVAREZ-DARDET, 2008).

Os questionamentos possibilitaram a análise da estrutura da controladoria quanto: (a) idade das empresas, (b) ramo de atividade, (c) faturamento bruto, (d) número de funcionários e (e) percepção da importância da utilização de controles no processo de gestão. Posteriormente utilizou-se da análise gráfica e correlação de *Pearson* para discussão das relações entre as variáveis.

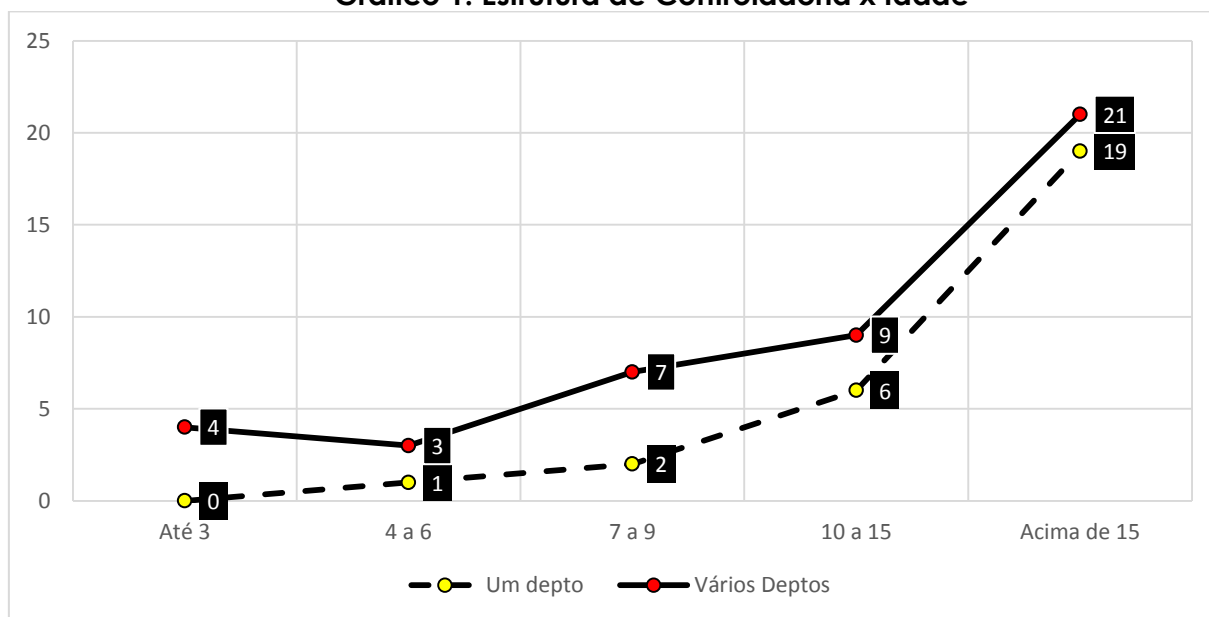
## **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

### **4.1 Análise Gráfica**

Na análise realizada, observou-se inicialmente a relação da estrutura da controladoria das empresas com a sua idade. No Gráfico 1, foram

consideradas 72 empresas que apresentavam estrutura formal, sendo a controladoria representada por um ou mais departamentos.

**Gráfico 1: Estrutura de Controladoria x Idade**

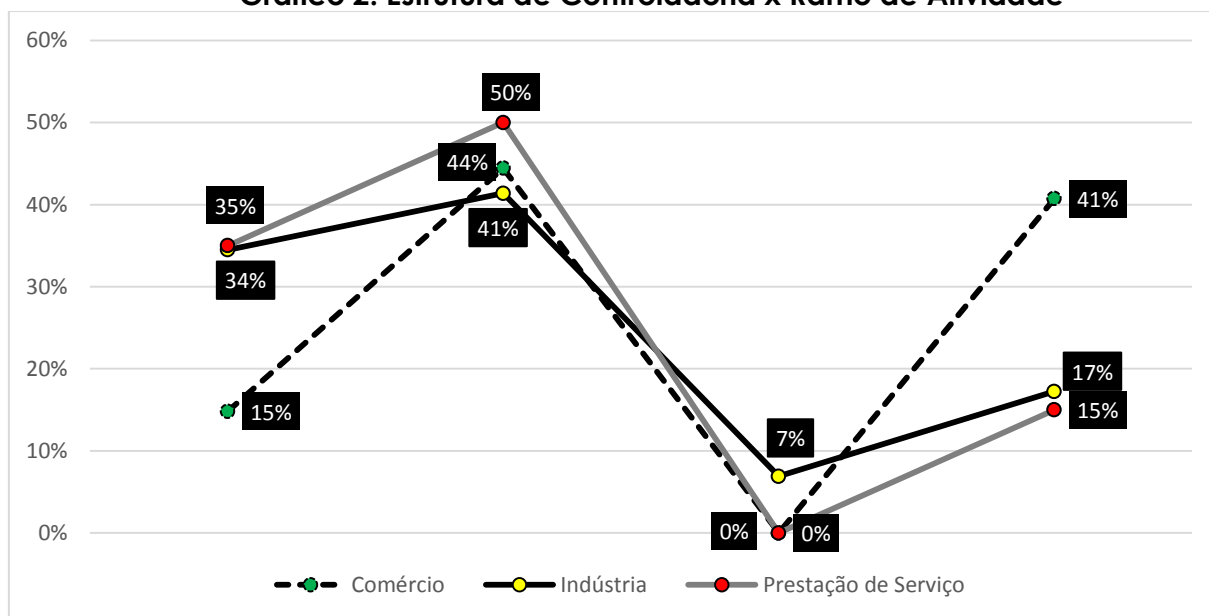


Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa.

Pode-se observar que entre 10 e 15 anos é o momento onde as empresas definiram sua estrutura de controladoria. Esse resultado está em acordo com o trabalho de Granlund e Taipaleenmäki (2005) que afirma que a estrutura de controle vai se modificando com o tempo.

Posteriormente, relacionou-se a estrutura da controladoria com o ramo de atividade empresarial, conforme apresentado no Gráfico 2.

**Gráfico 2: Estrutura de Controladoria x Ramo de Atividade**

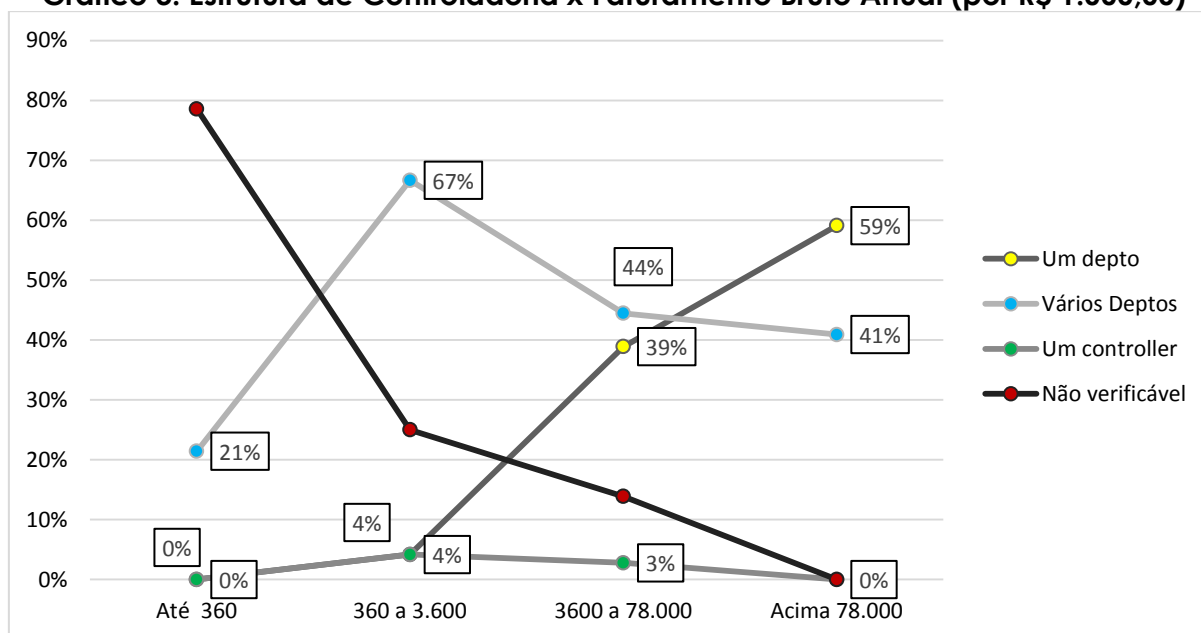


Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa.

Pode ser observado que, para as empresas do segmento industrial (88%) e prestadoras de serviço (78%) havia uma estrutura formal da controladoria definida em um ou mais de um departamento. Entretanto, as empresas comerciais não apresentam estruturas formais, ou seja, em 41% delas não foi possível observar uma estrutura formal de controladoria. Assim, a variável ramo de atividade pode conter informações quanto à organização da estrutura, porém é preciso observar que mesmo nos segmentos industrial e prestador de serviço não é possível identificar uma predominância da controladoria como um único departamento.

A terceira variável observada se refere ao faturamento bruto anual, conforme apresentada no Gráfico 3, e visualmente, pode se verificar a relação entre o faturamento e a estrutura de controladoria. A medida que o faturamento vai aumentando, as empresas vão definindo (formalizando) a sua estrutura de controladoria, seja em um ou mais departamentos. E opostamente, também fica evidenciado que quanto menor o faturamento bruto, mais indefinida é a estrutura da controladoria. Pela escala adotada nesse estudo, verifica-se, por exemplo, que com faturamento acima de R\$ 3.600.000,00 as empresas já buscam uma definição formal sobre sua estrutura de controle. Da mesma forma, se verifica que 80% das empresas com menor faturamento não apresenta uma estrutura de controladoria definida.

**Gráfico 3: Estrutura de Controladoria x Faturamento Bruto Anual (por R\$ 1.000,00)**

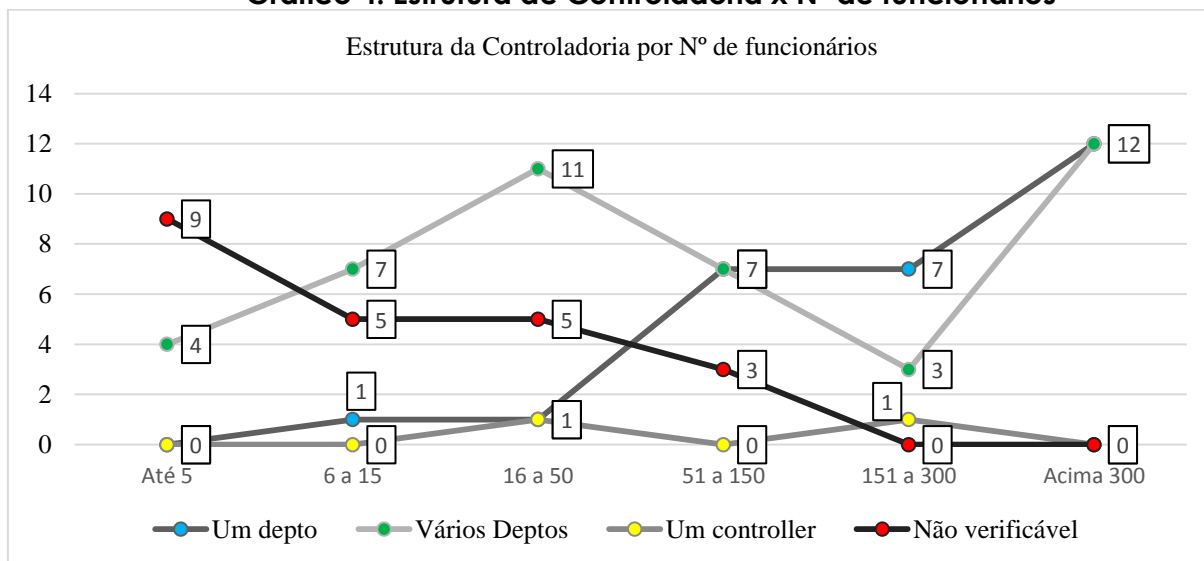


Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa.

Na análise seguinte observou-se a relação da estrutura de controladoria com o número de funcionários, como observa-se no Gráfico 4. A partir de 50 funcionários as empresas já buscavam uma definição formal quanto a sua estrutura de controladoria e a partir de 150 fica mais bem definido a busca pela formalização da controladoria, embora não apresente uma distinção da controladoria como sendo um único departamento. Essa relação da formalização da estrutura de controladoria

com o aumento do número de funcionários confirmam os resultados da pesquisa de Küpper, Winckler e Zhang (1990).

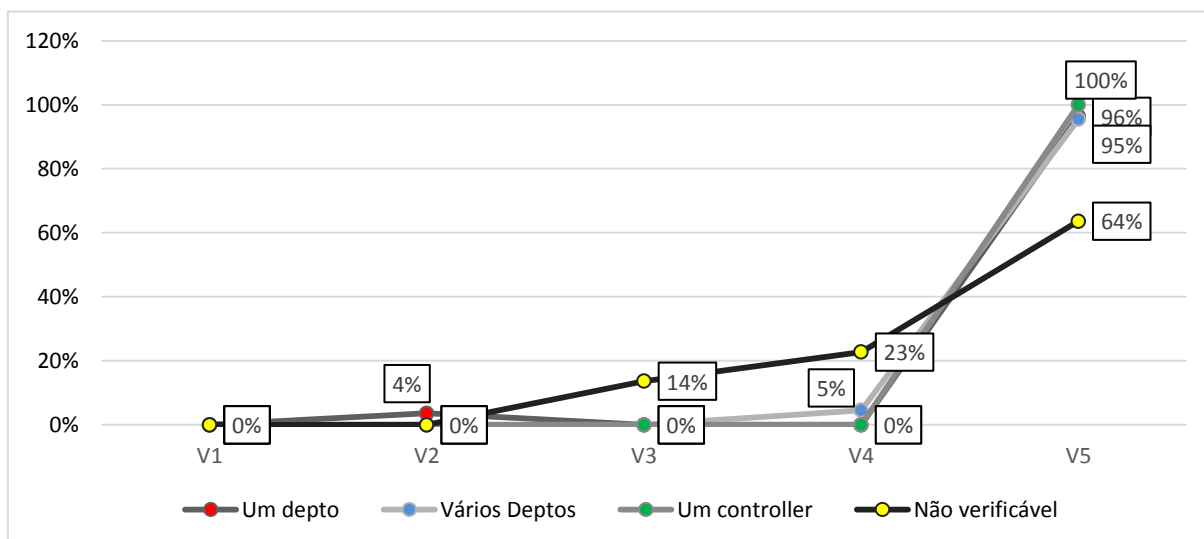
**Gráfico 4: Estrutura de Controladoria x N° de funcionários**



Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa.

Por fim, observa-se a relação entre a estrutura de controladoria e a percepção dos gestores quanto a importância das práticas de controles gerenciais, como apresenta o Gráfico 5.

**Gráfico 5: Estrutura de Controladoria x Percepção da Importância das práticas de Controle Gerencial**



Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa.

Observa-se que, em geral, os controles gerenciais são vistos como importantes, independente da estrutura formal da controladoria. Mas, é possível perceber, que as empresas que não apresentam uma estrutura

formal de controladoria (não verificável – 64%) são as que os gestores menos acreditam na importância desses controles.

Tal achado confirma que a percepção de importância dos controles ocorre à medida da necessidade, ou a partir de sua efetiva utilização pelos gestores no processo de tomada de decisões, o que ocorre conseqüentemente na medida do crescimento (faturamento, número de funcionários) e da idade das empresas, como descrito por Granlund e Taipaleenmäki (2005).

Após a análise gráfica, com a finalidade de verificar a força da relação entre as cinco variáveis com a estrutura da controladoria, foi elaborado uma matriz de correlações. Essa busca torna-se importante para que amplie o escopo da discussão rumo a um modelo explicativo do momento em que as empresas formalizam sua estrutura de controladoria.

## 4.2 Matriz de Correlação

Na Tabela 2, podem-se ser observadas as correlações entre as variáveis estudadas. É possível verificar, por exemplo, uma correlação entre as variáveis faturamento bruto anual e idade (65%), número de funcionários e idade (58,9%) e número de funcionário e faturamento (83,5%). Essas correlações indicam que as três variáveis estão associadas na dimensão tamanho, como proposto no constructo da pesquisa e de acordo Küpper, Winckler e Zhang (1990) e com Schimdt e Santos (2009). Também se verifica que as três variáveis apresentam correlação com a estrutura da controladoria. O sinal negativo significa que quanto maior for o faturamento, o número de funcionários e a idade mais a empresa se aproximará de uma estrutura formal para a controladoria.

Em relação à variável ramo de atividade apresenta correlação de aproximadamente 21% com a formalização de uma estrutura de controladoria. Nesse sentido, é preciso ainda buscar novas variáveis para aumentar o poder explicativo dessa dimensão. Da mesma forma, em relação a dimensão que considera as características do gestor, verificou que as percepções de importância das práticas de controle gerencial estão relacionadas em 29,7% com a formalização da controladoria.

**Tabela 2: Matriz de Correlação (6 variáveis)**

Coeficientes de correlação, usando todas as observações 1 – 96						
Estrutura	Atividade	Idade	Faturamento	Funcionários	Controles	
1,0000	-0,2095	-0,3912	-0,6151	-0,5917	-0,2969	Estrutura
	1,0000	-0,1091	0,0239	0,0691	0,1386	Atividade
		1,0000	0,6505	0,5896	0,2222	Idade
			1,0000	0,8357	0,2890	Faturamento
				1,0000	0,2459	Funcionários
					1,0000	Controles

Fonte: Dados de pesquisa.



Embora alguns autores tenham relacionado à estrutura da controladoria apenas com tamanho (MERCHANT; OTLEY, 2007; OTLEY, 2016), conforme Chenhall (2003), as características dos gestores também interferem no processo de estruturação da controladoria nas organizações, bem como, também destaca-se o porte das organizações (faturamento e número de funcionários), como variável de impacto na estrutura e no uso de instrumentos de controles pelas organizações conforme destacam estudos anteriores de Drazin, Van De Ven (1985); Küpper, Winckler, Zhang (1990); Davila (2000); Flamholtz, Randle (2000); Otley (2016).

Ainda, os resultados demonstram relação entre os atributos da teoria da contingência propostos por Drazin e Van De Ven (1985), evidenciando que o atributo estrutural medido pela variável idade das empresas, apresenta correlação com o faturamento, número de funcionários e uso de controles. Quanto ao atributo do contexto do ambiente empresarial, observou-se que o ramo de atividade das empresas tem relação com o uso de controles (13,86%). E quanto ao atributo de desempenho, o faturamento demonstrou relação com a idade das empresas (65%), número de funcionários (83,5%), uso de controles (28,90%). Neste contexto pode-se evidenciar a partir da teoria da contingência, que a estrutura da controladoria é estruturada nas organizações a partir das principais características: idade das empresas, do ramo de atividade que exercem, quanto ao seu porte medido pelo faturamento e número de funcionários.

## 5 CONCLUSÕES

O objetivo principal desse estudo foi identificar variáveis relacionadas à formalização da estrutura da controladoria adotada pelas das empresas industriais, comerciais e de serviço do Oeste de Santa Catarina (Brasil). A partir da definição do constructo teórico e do respaldo da literatura que aponta as dimensões relacionadas à estrutura da controladoria, como: idade das empresas, ramo de atividade, faturamento bruto, número de funcionários e percepção da importância da utilização de controles no processo de gestão., foram analisados o comportamento destas variáveis e suas respectivas correlações.

Os resultados evidenciaram que os atributos da teoria da contingência definidos pelas variáveis idade, faturamento bruto anual e número de funcionários são correlacionados entre si e correlacionados com a estrutura da controladoria. Isso possibilita que trabalhos futuros, possam buscar por um modelo explicativo que represente uma possível relação de dependência. Isso significa que assim como nos estudos sobre SCG e teoria da contingência a variável tamanho é importante para definir a característica da estrutura de controladoria. Esse resultado contribui para a literatura indicando que a definição da estrutura de controladoria é influenciada por variáveis contingenciais, assim como o desenho do SCG. Portanto, pode-se declinar pelo raciocínio de que a formalização da controladoria em um

único departamento dependerá da combinação de diversos fatores contingenciais.

Embora, o ramo de atividade tenha se mostrado correlacionado com a estrutura, é preciso buscar novas variáveis para compor o entendimento do momento em que as empresas formalizam sua controladoria. Quanto a características dos gestores, a percepção da importância dos mecanismos de controle gerencial é uma variável correlacionada com a formalização da estrutura, mas também é preciso testar novas variáveis para composição em um futuro modelo.

Independente da busca por novas variáveis explicativas, nesse trabalho ficou evidenciado que a controladoria com um único departamento não é uma realidade, pelo menos nas empresas pesquisadas a estrutura da controladoria ainda não possui organização formal como um único setor de atuação. As empresas adotam em proporção parecida, uma estrutura formal de controladoria dividida em mais de um departamento. Em relação ao tamanho, os resultados indicam que quanto mais tempo de atuação tiver a empresa, quanto maior for seu faturamento, quanto mais funcionários tiver, maior será a propensão da adoção de uma estrutura de controladoria formal, embora não se possa distinguir se a estrutura será formatada em um ou mais departamentos.

Também, verificou-se que a percepção da importância dos controles gerenciais influencia no processo de formalização da estrutura da controladoria. Quanto maior essa percepção por parte do gestor, mais propensa estará à empresa de adotar uma estrutura formal para a geração de informações de apoio ao processo decisório.

Quanto ao ramo de atividade, vale destacar que o setor do comércio se apresentou menos delineado em termos de uma estrutura formal de controladoria. É possível que nesse ramo de atividade existam outros tipos de variáveis que dificultem a formalização da controladoria e pesquisas futuras devem investigar essa diferença relacionada as especificidades deste setor em relação aos outros.

De modo geral, o estudo destaca que a estrutura da controladoria pode ser percebida por atributos contingenciais que consideram o contexto do ambiente empresarial e o desempenho das empresas, sendo que as características idade das empresas; o ramo de atividade empresarial; o faturamento; número de funcionários e a percepção da importância da utilização de controles gerenciais, são variáveis que se relacionam com a estrutura da controladoria apresentada pelas organizações.

Ainda, como sugestão para futuros trabalhos, indica-se a busca por novas variáveis para as três dimensões, visando identificar e explicar o momento em que as empresas adotam a estrutura formal da controladoria. Os resultados desse trabalho sugerem que talvez um modelo explicativo deva ir em direção da formalização da controladoria e não com foco na controladoria apenas como um único departamento. Além disso, percebe-se que os resultados encontrados na literatura sobre desenho dos sistemas de controle gerencial podem apresentar sustentação para entendimento sobre a estrutura de controladoria.

## REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. Management control systems in research a development organizations: The role of accounting, behavior and personnel controls. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 3, p. 233-248, 1997.
- ALMEIDA, D. M.; BEUREN, I. M. Presença dos pilares da teoria da estruturação na controladoria com o processo de convergência contábil. **Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión**, v. 22, n. 1, p. 79-97, 2014.
- ANTHONY, R. N. **Management planning and control systems: a framework for analysis**. Harvard Business School Press, 1965.
- BANALIEVA, E.; SARATHY, R. A contingency theory of internationalization. **Management International Review**, v. 51, n. 5, p. 593-634, 2011.
- BEUREN, I. M.; SILVA, A. J. Abordagens da controladoria em artigos publicados em periódicos dos programas de pós-graduação em ciências contábeis recomendados pela CAPES. **Enfoque: Reflexão contábil**, v. 29, n. 3, p. 9-21, 2010.
- CHENHALL, R. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p.127-168, 2003.
- CHENHALL, R.H.; EUSKE, K.J. The role of management control systems in planned organizational change: an analysis of two organizations. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 7-8, p. 601-637, 2007.
- CUGUERÓ-ESCOFET, N.; ROSANAS, J.M. The just design and use of management control systems as requirements for goal congruence. **Management Accounting Research**, v. 24, n.1, p. 23-40, 2013.
- DAVILA, T. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n.4-5, p. 383-409, 2000.
- DAVILA, A.; FOSTER, G.; JIA, N. The valuation of management control systems in start-up companies: international field-based evidence. **European Accounting Review**, v. 24, n. 2, p. 207-239, 2015.
- DITILLO, A. Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: the role of management control systems as knowledge integration mechanisms. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 3-4, p. 401-421, 2004.
- DRAZIN, R.; VAN DE VEN, A. H. Alternative Forms of Fit in Contingency Theory. **Administrative Science Quarterly**, v. 30, n. 4, p. 514-539, 1985.
- FLAMHOLTZ, E.; RANDLE, Y. **Growing Pains: transitioning from an entrepreneurship to a professionally managed firm**, 2000.
- GORDON, L. A.; NARANAYAN, V. K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.
- GRANLUND, M.; TAIPALEENMÄKI, J. Management control and controllership in new economy firms: a life cycle perspective. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 21-57, 2005.

- KÜPPER, H.U.; WINCKLER, B.; ZHANG, S. Planungsverfahren und Planungs information en als Instrumente des Controllings. **Die Betriebswirtschaft**, 1990.
- LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.
- LUNKES, R. J.; HEICHSEN, L.; ROSA, F. S. Adoção das funções da controladoria: um estudo em empresa do setor elétrico. **Revista Inova Ação**, Teresina, v. 3, n. 1, p. 1-18, 2014.
- LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; SOUZA, C. M., ROSA, F. S. Analysis of Controllership's Sociopolitical and Cognitive Legitimacy in Brazil. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 23, n. 59, p. 89-101, 2012.
- MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as package -opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 287-300, 2008.
- MENDES, A. C. A.; LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; GASPARETTO, V.; KRUGER, S. D. Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 35, n. 2, p. 87-103, 2016.
- MERCHANT, K.A.; OTLEY, D.T. A review of the literature on control and accountability. In: Chapman, C.S., Hopwood, A.G., Shields, M.D. (Eds.), **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, p. 785-802, 2007.
- 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, 2010.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- OLIVEIRA, L. R.; PONTE, V. M. R. O papel da controladoria nos fundos de pensão. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 5, p. 97-114, 2006.
- OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting Organizations and Society**. Springer, Boston, p. 83-106, 1980.
- OTLEY, D. T.; BERRY, A. J. Control, organization and accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 2, p. 231-244, 1980.
- OTLEY, D. The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. **Management Accounting Research**, v. 31, p. 45-62, 2016.
- PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PORTER, M. **Competitive strategy**. New York, NY: The Free Press, 1980.
- SIMONS, R. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. **Strategic Management Journal**, v. 15, n. 3, p. 169-189, 1994.
- STEWART, L. J. A contingency theory perspective on management control system design among U.S. Ante-bellum slave plantations. **Accounting Historians Journal**, v. 37, n. 1, p. 91-120, 2010.
- TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 101-129, 2005.
- VÉLEZ, M. L.; SÁNCHEZ, J. M.; ÁLVAREZ-DARDET, C. Management control systems as inter-organizational trust builders in evolving relationships: Evidence from a longitudinal case study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 7-8, p. 968-994, 2008.