



RAM. Revista de Administração

Mackenzie

ISSN: 1518-6776

revista.adm@mackenzie.com.br

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Brasil

BLANCO NUNES, ADÃO ALBERTO; SELLITTO, MIGUEL AFONSO
A CONTROLADORIA COMO SUPORTE À ESTRATÉGIA DA EMPRESA: ESTUDO
MULTICASO EM EMPRESAS DE TRANSPORTE

RAM. Revista de Administração Mackenzie, vol. 17, núm. 1, enero-febrero, 2016, pp. 135-
164

Universidade Presbiteriana Mackenzie
São Paulo, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=195443969004>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto



A CONTROLADORIA COMO SUPORTE À ESTRATÉGIA DA EMPRESA: ESTUDO MULTICASO EM EMPRESAS DE TRANSPORTE

ADÃO ALBERTO BLANCO NUNES

Mestre em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis
da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos).

Professor da Faculdade Porto Alegrense (Fapa).

Avenida Manoel Elias, 2.001, Morro Santana, Porto Alegre – RS – Brasil – CEP 91240-261
E-mail: albertoblanco.n@bol.com.br

MIGUEL AFONSO SELLITTO

Doutor em Engenharia de Produção pela Escola de Engenharia
da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Sistemas
da Escola Politécnica da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos).
Avenida Unisinos, 950, Cristo Rei, São Leopoldo – RS – Brasil – CEP 90022-000
E-mail: sellitto@unisinos.br

RESUMO

Objetivo: Identificar quais práticas de controladoria podem suportar decisões estratégicas nas empresas de transportes.

Originalidade/lacuna/relevância/implicações: O artigo apresenta uma nova abordagem da relação entre práticas de controladoria e decisões estratégicas. As principais contribuições desta pesquisa são: preencher lacunas sobre funções da controladoria, avançar em conceitos sobre decisões estratégicas e apresentar as práticas mais utilizadas no segmento.

Principais aspectos metodológicos: A pesquisa é aplicada com abordagem qualitativa. Trata-se de um estudo de caso múltiplo com quatro empresas de transportes de cargas da região metropolitana de Porto Alegre/RS. Para coleta dos dados, elaborou-se um roteiro de entrevista. Para verificar a similaridade entre as empresas, foi utilizado o índice de similaridade de Jaccard.

Síntese dos principais resultados: Constatou-se que, entre as 27 práticas de controladoria, 16 são utilizadas por pelo menos uma das empresas pesquisadas, enquanto 11 não são utilizadas por nenhuma das empresas. Quando se analisa a utilização das decisões estratégicas listadas na literatura, evidencia-se que 75,4% das decisões estratégicas são adotadas por pelo menos uma das empresas, enquanto 24,6% não são identificadas em nenhuma das empresas. Existe similaridade entre as empresas, e os resultados indicam que 14,8% das práticas são consideradas decisivas ou muito importantes para 75% das empresas.

Principais considerações/conclusões: Os resultados obtidos na análise dos dados coletados evidenciaram que as práticas de controladoria podem fornecer suporte à formulação das decisões estratégicas da empresa. Na análise de quantas decisões estão relacionadas com cada prática, a prática de controladoria mais destacada foi “orçamento operacional”, que está relacionada com 60,5% das 43 decisões.

PALAVRAS-CHAVE

Práticas de controladoria. Decisão estratégica. Empresa de transportes. Transporte de carga. Custeio variável.

1 INTRODUÇÃO

O controle gerencial é um dos vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização. Para tanto, são definidos o controle gerencial e outros dois tipos de planejamento e controle: formulação de estratégias e controle de execução dessas estratégias. O controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedecam às estratégias adotadas e atinjam seus objetivos planejados (Anthony & Govindarajan, 2002). Para Junqueira (2010), o desafio dos responsáveis por estruturar os sistemas de controle das organizações é o de aperfeiçoá-los, com o objetivo de mantê-los competitivos e ainda reduzir os riscos de perdas futuras decorrentes de decisões erradas ou ilegais. Esse entendimento é corroborado por Oyadomari (2008).

Um modo de melhorar o processo de decisão é padronizar a atitude e focalizar a atenção em procedimentos sistemáticos e logicamente válidos (Kallestrup, Lynge, Akkerman, & Oddsdottir, 2014). Dessa forma, a controladoria, como área administrativa, pode auxiliar no processo de gestão, fornecendo informações de suporte à tomada de decisão que visam assegurar a eficácia da empresa, controlando suas operações, a fim de atingir os resultados planejados (Borsato, Pimenta, & Lemes, 2010).

Uma das indústrias brasileiras mais importantes é a dos transportes (Cibulská, Tedesco, Villela, & Granemann, 2012; Silva, Martins, Rocha, & Araújo, 2013). Segundo Silva e Marujo (2012), os modais de transporte brasileiro enfrentam problemas que geram desperdícios de bilhões de reais em acidentes, roubos de cargas e ineficiências operacionais e energéticas. Além disso, no Brasil, o setor de transportes tem alta incidência de carga tributária (Portal Transporta Brasil, 2014). Conforme Alves (2012), quanto à participação na carga tributária, de 2005 a 2010, a atividade contribuiu em média com 3% do total da receita tributária e com 16,9% do produto interno bruto (PIB) setorial. Nos anos de 2012 e 2013, o segmento de transportes, classificado pela Secretaria da Receita Federal como Divisão Econômica de Transportes Terrestres, figurou entre as dez principais divisões econômicas em valor de arrecadação de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo a sétima maior geradora desses impostos (Receita Federal do Brasil, 2014). O setor é regulamentado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres (Antt), entidade vinculada ao Ministério dos Transportes (Cibulská *et al.*, 2012). O relatório anual da Antt de 2012 apresentou 770 mil transportadores rodoviários cadastrados, com uma frota em circulação de 1.823.253 veículos cadastrados (Antt, 2012).

Nesse contexto, considerando a controladoria como uma área de apoio à gestão e também como responsável por garantir a transparência das informações

contábeis e gerenciais, o objetivo geral deste artigo é identificar quais práticas de controladoria podem suportar as decisões estratégicas nas empresas de transportes. Os objetivos específicos são verificar que práticas de controladoria são utilizadas nas empresas de transportes, investigar quais são as principais decisões estratégicas e relacionar as práticas de controladoria utilizadas nas empresas de transporte às principais decisões estratégicas.

O método de pesquisa é o estudo de caso múltiplo. O restante do artigo está organizado em revisão de literatura, metodologia, apresentação e análise dos dados e considerações finais.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA E DECISÃO

A proposição básica da administração estratégica é que a empresa deve ajustar seus comportamentos operacional e estratégico à mutabilidade das exigências e oportunidades no mercado (Abdel Al & McLellan, 2013). Essa visão é corroborada por Baltar e Coulon (2014), segundo os quais as decisões empresariais envolvem a identificação dos meios e das metas previamente não detectados pelos agentes do mercado. Para Nixon e Burns (2012), a turbulência econômica, política e social do início do século XXI exemplifica as incertezas atuais. As mudanças na prática e na literatura do planejamento financeiro em 1950, chegando até a gestão do conhecimento e governança corporativa nos anos 2000, refletem, em grande parte, um ambiente externo cada vez mais dinâmico e imprevisível. Essa evolução da gestão estratégica é apresentada no Quadro 1.

QUADRO 1

A EVOLUÇÃO DA GESTÃO ESTRATÉGICA

| PERÍODO | PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO AMBIENTE | FOCO DA PESQUISA | ALGUMAS FERRAMENTAS DE ANÁLISE ESTRATÉGICA |
|----------------|---|---|--|
| Década de 1960 | Década suave: muitas empresas diversificaram e se tornaram conglomerados. | Crescimento, aquisições, diversificação e controle corporativo de conglomerados. Questões relacionadas com a estratégia de sistema operacional. | Quadro Swot; o planejamento de longo prazo com orientação funcional substituiu o planejamento da década de 1950. |

(continua)

QUADRO I (CONTINUAÇÃO)

A EVOLUÇÃO DA GESTÃO ESTRATÉGICA

| PERÍODO | PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO AMBIENTE | FOCO DA PESQUISA | ALGUMAS FERRAMENTAS DE ANÁLISE ESTRATÉGICA |
|----------------|---|--|--|
| Década de 1970 | Estagnação e inflação; gerentes mais conservadores, maior ênfase em sistemas de controle financeiro. As empresas buscaram melhorar a quota de mercado em áreas de negócio. | Abordagem processual, a estratégia emergiu; desenvolvimento da abordagem institucionalista. Lacunas na implementação da estratégia. | Carteira de matrizes, por exemplo: Boston Consulting Group (BCG), análise de impacto do lucro na estratégia de mercado (<i>profit impact of market strategy</i> – Pims); análise de cenários; previsão baseada no planejamento estratégico. |
| Década de 1980 | Aumento da concorrência estrangeira que levou à globalização das indústrias e empresas. Aumento na ênfase em estratégias financeiras; reestruturação de empresas. Fenômeno <i>downsizing</i> . | Reestruturação, aquisições alavancadas, <i>downsizing</i> . Porter baseou-se em economia de organização industrial para analisar os problemas da empresa e as fontes de vantagem competitiva. | Quadro 7s, análise da indústria-modelo das cinco forças de Porter e as estratégias competitivas genéricas. Análise da cadeia de valor. Gestão estratégica. |
| Década de 1990 | Mudança política e econômica no ambiente internacional: Europa Oriental abriu; problemas no Japão, União Europeia cresceu em importância econômica e política relativa. Formação de redes corporativas e alianças. Era de <i>cloud computing</i> , evolução da tecnologia da informação (TI). | Alianças multinacionais, mudança tecnológica. Uma visão da estratégia baseada em recursos. O foco não estava na otimização e no equilíbrio dos economistas, mas no funcionamento e na sobrevivência da organização, e no comportamento de seu povo. E também redes intra e interorganizacionais. | Valor econômico agregado (<i>economic value added</i> – EVA); recursos e análise de recursos; análise estratégica; <i>balanced scorecard</i> ; gestão de relacionamento com o cliente; alavancas de controle; competências essenciais. |

QUADRO I (CONCLUSÃO)
A EVOLUÇÃO DA GESTÃO ESTRATÉGICA

| PERÍODO | PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO AMBIENTE | FOCO DA PESQUISA | ALGUMAS FERRAMENTAS DE ANÁLISE ESTRATÉGICA |
|----------------|--|---|---|
| De 2000 a 2010 | Evolução para redes, ascensão da organização baseada no conhecimento, e criação de organizações mais planas; época de <i>E-commerce</i> e da empresa baseada na internet. A crise financeira global, que eclode em 2008, aumenta a incerteza econômica e põe em questão as prioridades que moldam o capitalismo. | Indução e dedução continuam importantes no estudo da estratégia; conteúdo e processo são importantes para entender a gestão estratégica; estratégia como prática para entender melhor o processo. Comunicação intercultural e redes de informação. Aprendizagem, conhecimento e inovação. | Mapas estratégicos; gestão da cadeia de fornecimento; sistemas adaptativos complexos; empreendedorismo estratégico; capital intelectual; gestão do conhecimento; governança corporativa. Sistemas de TI, <i>cloud computing</i> , máquinas mais inteligentes. |

Fonte: Adaptado de Nixon e Burns (2012).

Para Porter (1979), a estratégia empresarial é definida como um processo de ações desafiadoras e defensivas, a fim de ganhar uma posição sustentável no mercado para enfrentar com sucesso as cinco forças competitivas. Vaara e Whittington (2012) entendem que, dadas as transformações tecnológicas, econômicas e sociais observadas desde as origens da gestão estratégica, é necessário compreender como o campo da estratégia está mudando.

Para Slavov (2013), gestão é o processo decisório suportado pela capacidade de indivíduos de todos os níveis organizacionais e orientado por um processo de síntese do ambiente organizacional, com diretrizes qualitativas e quantitativas, que busca soluções não estruturadas para problemas complexos e viáveis. As decisões estratégicas são decisões de longo prazo, complexas e inherentemente arriscadas, e influenciam o futuro da organização. Noorae (2012) complementa que a tomada de decisão é uma das funções mais importantes e complexas exigidas de gestores.

Conforme Hickson, Butler, Cray, Mallory e Wilson (1986), as decisões estratégicas exigem planejamento: a decisão estratégica é o resultado de um fluxo de atividades e inatividades durante um período. No início da década de 1970, Hickson *et al.* (1986) iniciaram um estudo sobre decisões estratégicas em empresas inglesas, o qual se estendeu por mais de dez anos. Foram analisados 150 casos de

tomadas de decisões em 30 empresas. Com base nas decisões estratégicas identificadas por Hickson *et al.* (1986), Slavov (2013) listou 57 eventos exclusivos (não repetidos) que podem representar o conjunto de decisões estratégicas tomadas em empresas. Essas decisões são apresentadas no Quadro 2 e foram utilizadas como base de pesquisa neste artigo.

QUADRO 2
DECISÕES ESTRATÉGICAS

| | |
|---|---|
| 1. Fusão | 31. Fechamento ou descontinuidade do varejo |
| 2. Terceirização | 32. Formação de alianças com concorrentes |
| 3. Informatização | 33. Implementação de um plano de produção |
| 4. Desmobilização | 34. Definição de política de investimentos |
| 5. Criação de marca | 35. Centralização das atividades produtivas |
| 6. Internacionalização | 36. Instalação de novas unidades produtivas |
| 7. Fechamento de fábrica | 37. Abertura de novos canais de distribuição |
| 8. Segmentação do mercado | 38. Definição de nível de serviço de produto |
| 9. Reestruturação financeira | 39. <i>Insourcing</i> (produzir em vez de comprar) |
| 10. Negociação com sindicatos | 40. Regionalização de estrutura administrativa |
| 11. Implementação do orçamento | 41. Adoção de política de contratação de pessoal |
| 12. Abertura de novas divisões | 42. Adoção de política de benefícios a pessoal |
| 13. Abertura de novos mercados | 43. Definição de política de preços de produtos |
| 14. Lançamento de novos produtos | 44. Centralização das atividades administrativas |
| 15. Adoção de políticas de crédito | 45. Instalação de novas unidades administrativas |
| 16. Alteração do local da fábrica | 46. Avaliação da viabilidade econômica de projetos |
| 17. Reorganização de departamentos | 47. Identificação de alternativa de matérias-primas |
| 18. Abertura de novos departamentos | 48. Formação de alianças com clientes e fornecedores |
| 19. Resistência à aquisição hostil | 49. Captação de capital próprio (abertura de capital) |
| 20. Captação de capital de terceiros | 50. Modificação na estrutura de canais de distribuição |
| 21. Definição de estrutura logística | 51. Adoção de programas de homologação de fornecedores |
| 22. Adoção de programas de qualidade | 52. Distribuição de recursos pós-combinação de negócios |
| 23. Investimento em outras companhias | 53. Compra ou aluguel (de prédios, instalações, máquinas) |
| 24. Modificação do projeto de produto | 54. Adoção de política de avaliação de desempenho de pessoal |
| 25. Aquisição de locais para estocagem | 55. Adoção de políticas de gastos com viagens de funcionários |
| 26. Expansão da capacidade de produção | 56. Alteração de estrutura divisional (de divisão para subsidiária ou divisão para departamento, por exemplo) |
| 27. Ampliação das instalações e plantas | 57. Alteração na estrutura de trabalho do pessoal (implantação de <i>home-office</i> , por exemplo) |
| 28. Definição de políticas de publicidade | |
| 29. Implementação de um plano de negócios | |
| 30. Implementação de um plano estratégico | |

Fonte: Slavov (2013) com base em Hickson *et al.* (1986).

2.2 CONTROLADORIA OU CONTABILIDADE DE GESTÃO E SUA RELAÇÃO COM A ESTRATÉGIA

Devido à velocidade com que as mudanças vêm ocorrendo no mercado, a controladoria tem conquistado mais espaço nas organizações, com a missão de otimizar os resultados, pela definição de um modelo de informações capaz de oferecer condições para o desenvolvimento da empresa, gerando informações relevantes para a tomada de decisão (Fietz, Costa, & Beuren, 2007). Para Elbanna e Younies (2008), o processo de estratégia aborda as ações que levam à estratégia, a maneira como esta é feita e implementada, e os fatores que a afetam. Kumar e Shafabi (2011) consideram que, para o sucesso das empresas do século XXI, além dos custos, os valores e as receitas também devem ser considerados fatores críticos. Abdel Al e McLellan (2013) explicam que a gestão estratégica dos fatores de sucesso representa um conjunto de instrumentos que podem ser utilizados individualmente para dar suporte a objetivos específicos ou juntos para servir às necessidades globais da organização.

Na década de 2000, Burns e Scapens (2000) argumentavam que o ambiente em que a contabilidade gerencial era praticada apresentava mudanças: os autores constataram que a contabilidade gerencial não estava institucionalizada em todas as organizações, mas que tinha potencial para se institucionalizar e, assim, contribuir para a estabilidade do processo organizacional e agir como portadora do conhecimento organizacional. Para Coelho, Lunkes e Machado (2012), empresas contemporâneas têm sofrido pressões competitivas sem precedentes, sendo forçadas a criar mecanismos de diferenciação e aumentar a competitividade. Coelho *et al.* (2012) entendem que a controladoria passou a exercer um papel central no processo de gestão. Seu desenvolvimento ocorre a partir dos preceitos básicos da contabilidade para uma função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, passando a participar também ativamente da formulação das estratégias.

Para Borinelli (2006), como função gerencial-estratégica, a controladoria compreende as atividades relativas a prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisão estratégicas. Para Pereira *et al.* (2011), no processo de gestão, a controladoria tem a função de coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para a tomada de decisão. Para Almeida, Parisi e Pereira (2011), a controladoria é uma evolução natural da contabilidade praticada. De acordo com Weibenberger e Angelkort (2011), o

gerenciamento de informações contábeis não é somente caracterizado por relevância, acuracidade, oportunidades ou confiabilidade técnica, mas também por consistência, a partir de uma perspectiva do lado do usuário.

As práticas de contabilidade gerencial são formadas pela influência de muitos fatores inter-relacionados. Tendências econômicas, sociais e organizacionais podem afetar o modo como as práticas individuais emergem, sem que se descartem fatores únicos, relacionados especificamente com uma única empresa (Scapens, 2006). Para Abdel-Kader e Luther (2008), ao longo das últimas três décadas, técnicas de contabilidade gerencial inovadoras têm sido desenvolvidas em muitas indústrias.

Segundo Borinelli (2006), as funções e atividades da controladoria são elementos que pertencem a unidades ou áreas de uma organização, não necessariamente denominadas controladoria: atividades e funções típicas de controladoria são aquelas que cumprem sua essência. Manvailer (2013) apresenta 27 práticas de controladoria validadas por especialistas. As práticas de controladoria foram coletadas da literatura nacional e internacional, e as questões sobre as práticas foram submetidas à validação de seis especialistas. Para a validação, foi utilizado o método Delphi.

O método Delphi busca um consenso progressivo entre especialistas de determinada área de conhecimento em que o tema é complexo. O resultado é obtido por meio de consultas a um grupo de especialistas, até que um consenso ou quase consenso seja atingido (Santos, Vidotto, & Giublin, 2005 como citado Leite, 2013). De acordo com Manvailer (2013), os especialistas foram escolhidos com base em quatro critérios: 1. ser vinculado ao quadro docente de programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis; 2. ter obtido o título de doutor há mais de cinco anos; 3. atuar em linhas de pesquisa relacionada à controladoria; 4. maior número de publicações em periódicos relacionadas ao tema controladoria nos últimos cinco anos. Para identificação dos especialistas, foi realizada uma pesquisa no portal da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) para verificar os programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis. Selecionaram-se seis especialistas: dois da Universidade de São Paulo, dois da Universidade Federal de Santa Catarina e dois da Universidade Regional de Blumenau.

O Quadro 3 apresenta essas práticas, em ordem alfabética.

QUADRO 3**PRÁTICAS DE CONTROLADORIA VALIDADAS POR ESPECIALISTAS**

| | |
|---|--|
| 1. Análise da cadeia de valor | 15. Custeio Variável |
| 2. Análise Custo-Volume-Lucro (CVL) | 16. Gestão Baseada em Valor (VBM) |
| 3. Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>) | 17. Gestão Interorganizacional de Custos (GIC) |
| 4. Análise do Retorno do Investimento (ROI) | 18. Indicadores Chave de Desempenho (KPI) |
| 5. Análise do Valor Presente Líquido | 19. <i>Open Book Accounting</i> (OBA) |
| 6. Avaliação de Desempenho | 20. Orçamento de Capital |
| 7. <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) | 21. Orçamento Operacional |
| 8. Controle Interno na Proteção de Ativos | 22. Planejamento Tributário |
| 9. Custeio ABC | 23. Preço de Transferência |
| 10. Custeio Direto | 24. Processo Orçamentário |
| 11. Custeio <i>Kaizen</i> | 25. Sistema de Gestão Econômica (GECON) |
| 12. Custeio Meta | 26. Teoria das Restrições |
| 13. Custeio Padrão | 27. Valor Econômico (EVA) |
| 14. Custeio por Absorção | |

Fonte: Manvailer (2013).

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

O Quadro 4 apresenta estudos relacionados a práticas de controladoria como suporte à estratégia da empresa.

QUADRO 4**ESTUDOS RELACIONADOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS**

| AUTOR | TÍTULO | ACHADOS |
|-------------------------|---|---|
| Beuren e Artifon (2011) | "Informações da controladoria de suporte à decisão logística" | As cooperativas agem informalmente nas decisões logísticas e na gestão estratégica. As principais finalidades da área de controladoria apontam para a contabilização das informações, redução de custos, <i>benchmarking</i> e formação de preço. |

(continua)

QUADRO 4 (CONTINUAÇÃO)

ESTUDOS RELACIONADOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

| AUTOR | TÍTULO | ACHADOS |
|----------------------------|--|---|
| Borsato et al. (2010) | "A influência da controladoria no processo de abertura de capital: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior" | A controladoria foi relevante em várias etapas do processo de abertura de capital e também por ser considerada uma área primordial, responsável por reunir, validar e divulgar todas as informações, promovendo interna e externamente a transparéncia da companhia. |
| Giongo (2005) | A participação da controladoria no processo de gestão organizacional | A controladoria participa em diferentes funções, como fornecimento de informações históricas e análise do impacto das alternativas de estratégias no resultado global da organização. |
| Leite (2013) | Adoção de práticas de controladoria por empresas atuantes no Brasil: um estudo sob a ótica da teoria da contingência | As práticas de controladoria mais adotadas são orçamento operacional, avaliação de desempenho, planejamento tributário, retorno sobre o investimento, indicadores-chave de performance, análise do valor presente e orçamento de capital. |
| Manvailer (2013) | <i>Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (Ipes) estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil</i> | A prática de controladoria mais adotada nas instituições com fins lucrativos é a avaliação de desempenho, seguida por análise de retorno sobre o investimento e análise custo-volume-lucro. |
| Ortega (2005) | <i>O papel da controladoria na gestão estratégica: estudo de caso em uma empresa do segmento de transportes vertical</i> | Uma das principais atividades da controladoria é dar suporte aos gestores nos processos estratégicos, porém, como sua participação é muito tímida, a controladoria deveria estar participando mais ativamente desse processo. |
| Abdel Al e McLellan (2011) | "Management accounting practices in Egypt – a transitional economy country" | Das 42 práticas de contabilidade gerencial utilizadas nas 215 empresas listadas na Bolsa de Valores do Egito, oito práticas são altamente adotadas por 78% da amostra; nove práticas são moderadamente adotadas por 41% da amostra; e as demais são pouco adotadas por 2% da amostra. |

QUADRO 4 (CONCLUSÃO)**ESTUDOS RELACIONADOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS**

| AUTOR | TÍTULO | ACHADOS |
|-----------------------------|--|--|
| Abdulhussein e Hamza (2012) | "Strategic management accounting techniques in Romanian companies: an empirical study" | Análise da cadeia de valor, custeio ABC, custeio <i>kaizen</i> e <i>balanced scorecard</i> são quatro práticas de contabilidade gerencial importantes para atingir o objetivo estratégico das empresas. A falta de dados e de informações suficientes é uma das limitações para a utilização de práticas de controladoria. |
| Alnawayseh (2013) | "The extent of applying strategic management accounting tools in Jordanian banks" | Os bancos jordanianos utilizam práticas de contabilidade gerencial tradicionais e não adotam práticas de contabilidade gerencial estratégica e suas ferramentas. Entre os gerentes entrevistados, somente 5% têm algum conhecimento de contabilidade gerencial. |

Fonte: Elaborado pelos autores.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é aplicada com abordagem qualitativa. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva. Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de estudo de caso múltiplo com quatro empresas de transporte de cargas localizadas no Rio Grande do Sul. Optou-se por selecionar empresas da região metropolitana de Porto Alegre em função da proximidade entre as empresas. O estudo de caso consiste em coletar e analisar informações sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade, com o propósito de estudar aspectos variados de acordo com o assunto da pesquisa (Prodanov & Freitas, 2009). Segundo as orientações de Yin (2001), foi elaborado um protocolo que compreendeu as principais fases da pesquisa de campo.

As empresas estudadas operam com cargas fracionadas e cargas completas para todo o Brasil, empregam 800 funcionários diretos e faturam o total de R\$ 140 milhões anuais. Como instrumento de coleta de dados, elaborou-se um roteiro de entrevista estruturada com respostas fechadas, dividido em três seções. Antes de ser aplicado nas empresas selecionadas, o roteiro de entrevistas foi validado em uma empresa com características semelhantes.

Entrevistaram-se o diretor-geral de cada empresa e o gerente de controladoria de duas empresas em que a área de controladoria estava formalizada, totalizando seis respondentes.

Para relacionar as decisões estratégicas com as práticas de controladoria, cada decisão foi confrontada com as práticas, a fim de identificar quais destas possuem relação de influência. Para haver relação, foram verificados, na literatura, os resultados obtidos com a utilização de cada prática. Nos casos em que esses resultados forneciam informações para tomada daquela decisão específica, foi atribuído peso 1; em caso negativo, peso zero. A soma dos pesos atribuídos a cada prática indica quantas práticas têm relação com a decisão analisada.

Para analisar a similaridade entre as empresas, utilizou-se o coeficiente de Jaccard. Desenvolvido por Paul Jaccard, esse método estatístico é utilizado para comparar a semelhança e a diversidade de conjuntos de amostras finitas. Esse coeficiente pode ser definido como o tamanho da intersecção dividido pelo tamanho da união dos conjuntos de uma amostra (Jaccard, 1901 como citado em Jardini, 2012).

4 RESULTADOS

O Quadro 5 apresenta, na primeira coluna, as 27 práticas de controladoria definidas na literatura e, nas colunas seguintes, as empresas participantes. As práticas utilizadas foram marcadas com X.

QUADRO 5
PRÁTICAS DE CONTROLADORIA UTILIZADAS
PELAS EMPRESAS DE TRANSPORTES

| PRÁTICAS DE CONTROLADORIA VALIDADAS POR ESPECIALISTAS | PRÁTICAS DE CONTROLADORIA UTILIZADAS PELAS EMPRESAS | | | |
|--|--|-----------|-----------|-----------|
| | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 |
| 1. Análise da cadeia de valor | | X | X | X |
| 2. Análise custo-volume-lucro | | | X | X |
| 3. Análise da externalização (<i>outsourcing</i>) | X | X | X | X |
| 4. Análise do retorno do investimento (ROI) | | | X | |

QUADRO 5 (CONTINUAÇÃO)

**PRÁTICAS DE CONTROLADORIA UTILIZADAS
PELAS EMPRESAS DE TRANSPORTES**

| PRÁTICAS DE CONTROLADORIA VALIDADAS POR ESPECIALISTAS | PRÁTICAS DE CONTROLADORIA UTILIZADAS PELAS EMPRESAS | | | |
|--|--|-----------|-----------|-----------|
| | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 |
| 5. Análise do valor presente líquido | | | | |
| 6. Avaliação de desempenho | | X | X | X |
| 7. <i>Balanced scorecard</i> (BSC) | | | | |
| 8. Controle interno na proteção de ativos | | X | X | X |
| 9. Custo ABC | | | | |
| 10. Custo direto | | | X | |
| 11. Custo <i>kaizen</i> | | X | X | |
| 12. Custo meta | X | X | X | X |
| 13. Custo padrão | | | | |
| 14. Custo por absorção | X | X | X | X |
| 15. Custo variável | X | X | X | X |
| 16. Gestão baseada em valor (VBM) | | | | |
| 17. Gestão interorganizacional de custos (GIC) | | | | |
| 18. Indicadores-chave de desempenho (KPI) | | | | |
| 19. <i>Open book accounting</i> (OBA) | | | | |
| 20. Orçamento de capital | | | | X |
| 21. Orçamento operacional | | X | X | |
| 22. Planejamento tributário | X | | X | |
| 23. Preço de transferência | | X | | |

(continua)

QUADRO 5 (CONCLUSÃO)

**PRÁTICAS DE CONTROLADORIA UTILIZADAS
PELAS EMPRESAS DE TRANSPORTES**

| PRÁTICAS DE CONTROLADORIA VALIDADAS POR ESPECIALISTAS | PRÁTICAS DE CONTROLADORIA UTILIZADAS PELAS EMPRESAS | | | |
|--|--|-----------|-----------|-----------|
| | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 |
| 24. Processo orçamentário | X | X | | |
| 25. Sistema de gestão econômica (Gecon) | | | | |
| 26. Teoria das restrições | | | | |
| 27. Valor econômico (EVA) | | | | |

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Quadro 6 apresenta as 57 decisões estratégicas utilizadas pelas organizações, conforme Slavov (2013). Na primeira coluna, estão listadas as decisões estratégicas, conforme a literatura, e, nas seguintes, as empresas que utilizam as decisões, marcadas com X.

QUADRO 6

**DECISÕES ESTRATÉGICAS UTILIZADAS
PELAS EMPRESAS DE TRANSPORTES**

| DECISÕES ESTRATÉGICAS CONFORME A LITERATURA | DECISÃO ESTRATÉGICA UTILIZADA | | | |
|---|-------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 |
| 1. Fusão | | | | |
| 2. Terceirização | X | X | X | X |
| 3. Informatização | X | X | X | X |
| 4. Desmobilização | | | | |

QUADRO 6 (CONTINUAÇÃO)

**DECISÕES ESTRATÉGICAS UTILIZADAS
PELAS EMPRESAS DE TRANSPORTES**

| DECISÕES ESTRATÉGICAS CONFORME A LITERATURA | DECISÃO ESTRATÉGICA UTILIZADA | | | |
|---|-------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 |
| 5. Criação de marca | X | X | X | X |
| 6. Internacionalização | | | X | |
| 7. Fechamento de fábrica | | | | |
| 8. Segmentação do mercado | X | X | X | |
| 9. Reestruturação financeira | X | X | X | X |
| 10. Negociação com sindicatos | X | X | | X |
| 11. Implementação do orçamento | | | X | X |
| 12. Abertura de novas divisões | | X | X | X |
| 13. Abertura de novos mercados | X | X | X | X |
| 14. Lançamento de novos produtos | | X | X | |
| 15. Adoção de políticas de crédito | X | X | X | |
| 16. Alteração do local da fábrica | | | | |
| 17. Reorganização de departamentos | | X | X | X |
| 18. Abertura de novos departamentos | | X | X | X |
| 19. Resistência à aquisição hostil | | | | |
| 20. Captação de capital de terceiros | X | X | X | X |
| 21. Definição de estrutura logística | X | X | X | X |
| 22. Adoção de programas de qualidade | | X | X | X |
| 23. Investimento em outras companhias | | X | | |

(continua)

QUADRO 6 (CONTINUAÇÃO)

**DECISÕES ESTRATÉGICAS UTILIZADAS
PELAS EMPRESAS DE TRANSPORTES**

| DECISÕES ESTRATÉGICAS CONFORME A LITERATURA | DECISÃO ESTRATÉGICA UTILIZADA | | | |
|--|-------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 |
| 24. Modificação do projeto de produto | | | | |
| 25. Aquisição de locais para estocagem | X | X | X | X |
| 26. Expansão da capacidade de produção | | X | | |
| 27. Ampliação das instalações e plantas | X | X | X | X |
| 28. Definição de políticas de publicidade | X | X | X | X |
| 29. Implementação de um plano de negócios | | X | | X |
| 30. Implementação de um plano estratégico | | X | X | X |
| 31. Fechamento ou descontinuidade do varejo | | | | |
| 32. Formação de alianças com concorrentes | | | | |
| 33. Implementação de um plano de produção | | | | |
| 34. Definição de política de investimentos | X | X | X | X |
| 35. Centralização das atividades produtivas | | | | |
| 36. Instalação de novas unidades produtivas | | | | |
| 37. Abertura de novos canais de distribuição | | X | | |
| 38. Definição de nível de serviço de produto | | X | | X |
| 39. <i>Insourcing</i> (produzir em vez de comprar) | | | | |
| 40. Regionalização de estrutura administrativa | | X | X | X |
| 41. Adoção de política de contratação de pessoal | X | X | X | X |
| 42. Adoção de política de benefícios a pessoal | X | X | X | X |

(continua)

QUADRO 6 (CONCLUSÃO)**DECISÕES ESTRATÉGICAS UTILIZADAS
PELAS EMPRESAS DE TRANSPORTES**

| DECISÕES ESTRATÉGICAS CONFORME A LITERATURA | DECISÃO ESTRATÉGICA UTILIZADA | | | |
|---|-------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 |
| 43. Definição de política de preços de produtos | X | X | X | X |
| 44. Centralização das atividades administrativas | X | X | X | X |
| 45. Instalação de novas unidades administrativas | | X | X | |
| 46. Avaliação da viabilidade econômica de projetos | | | X | X |
| 47. Identificação de alternativa de matérias-primas | | | | |
| 48. Formação de alianças com clientes e fornecedores | X | X | X | |
| 49. Captação de capital próprio (abertura de capital) | | | | |
| 50. Modificação na estrutura de canais de distribuição | | X | | X |
| 51. Adoção de programas de homologação de fornecedores | | X | | |
| 52. Distribuição de recursos pós-combinação de negócios | | | | |
| 53. Compra ou aluguel (de prédios, instalações, máquinas) | X | X | X | X |
| 54. Adoção de política de avaliação de desempenho de pessoal | | X | X | X |
| 55. Adoção de políticas de gastos com viagens de funcionários | X | | | X |
| 56. Alteração de estrutura divisional (de divisão para subsidiária ou divisão para departamento, por exemplo) | | | | |
| 57. Alteração na estrutura de trabalho do pessoal (implantação de <i>home-office</i> , por exemplo). | | X | | |

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 1 apresenta o resumo das práticas de controladoria em ordem decrescente das práticas mais utilizadas pelas empresas de transportes (práticas utilizadas = 1, do contrário = zero).

TABELA I

**PRÁTICAS DE CONTROLADORIA MAIS UTILIZADAS
PELAS EMPRESAS DO ESTUDO EM ORDEM DECRESCENTE**

| PRÁTICAS DE CONTROLADORIA/EMPRESA | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 | TOTAL |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|----------|
| 3. Análise da externalização (<i>outsourcing</i>) | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 |
| 12. Custeio meta | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 |
| 14. Custeio por absorção | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 |
| 15. Custeio variável | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 |
| 1. Análise da cadeia de valor | 0 | 1 | 1 | 1 | 3 |
| 6. Avaliação de desempenho | 0 | 1 | 1 | 1 | 3 |
| 8. Controle interno na proteção de ativos | 0 | 1 | 1 | 1 | 3 |
| 21. Orçamento operacional | 0 | 1 | 1 | 0 | 2 |
| 2. Análise custo-volume-lucro | 0 | 0 | 1 | 1 | 2 |
| 22. Planejamento tributário | 1 | 0 | 1 | 0 | 2 |
| 24. Processo orçamentário | 0 | 1 | 1 | 0 | 2 |
| 11. Custeio <i>kaizen</i> | 0 | 1 | 1 | 0 | 2 |
| 4. Análise do retorno do investimento (ROI) | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 |
| 10. Custeio direto | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 |
| 20. Orçamento de capital | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 |
| 23. Preço de transferência | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 |
| 5. Análise do valor presente líquido | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 7. <i>Balanced scorecard</i> (BSC) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 9. Custeio ABC | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 13. Custeio padrão | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 16. Gestão baseada em valor (VBM) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

(continua)

TABELA 1 (CONCLUSÃO)**PRÁTICAS DE CONTROLADORIA MAIS UTILIZADAS
PELAS EMPRESAS DO ESTUDO EM ORDEM DECRESCENTE**

| PRÁTICAS DE CONTROLADORIA/EMPRESA | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 | TOTAL |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|----------|
| 17. Gestão interorganizacional de custos (GIC) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 18. Indicadores-chave de desempenho (KPI) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 19. <i>Open book accounting</i> (OBA) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 25. Sistema de gestão econômica (Gecon) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 26. Teoria das restrições | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 28. Valor econômico (EVA) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Total | 5 | 11 | 14 | 9 | |

Fonte: Elaborada pelos autores.

Quanto à aderência das práticas de controladoria pelas empresas de transportes, constatou-se que, das 27 práticas validadas, considerando a quantidade de práticas utilizadas, em primeiro lugar, está a empresa 3, atingindo um percentual de participação de 51,9%. Em segundo lugar, está a empresa 2, com participação de 40,7%, seguida pela empresa 4, com 33,3% de participação, e, por último, a empresa 1, com 18,5% de utilização das práticas validadas. A Tabela 2 apresenta o resumo.

TABELA 2**PERCENTUAL DE UTILIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA POR EMPRESA**

| DESCRÍÇÃO | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Total de práticas de controladoria utilizadas por empresa. | 5 | 11 | 14 | 9 |
| Base: 27 práticas validadas pelos especialistas. | 18,5% | 40,7% | 51,9% | 33,3% |
| Base: 16 práticas utilizadas por, pelo menos, uma das empresas pesquisadas. | 31,3% | 68,8% | 87,5% | 56,3% |

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na Tabela 2, observa-se a participação por empresa, relacionando somente as práticas utilizadas por, pelo menos, uma das empresas estudadas, o que resultou em um subconjunto de 16 práticas para análise. Quanto às decisões estratégicas utilizadas, a empresa que utiliza a maior quantidade é a 2, com 64,9% de decisões identificadas; em segundo lugar, a 3, com 54,4% de utilização, e, por último, a 1, com 38,6% de utilização.

Quando se compararam as decisões estratégicas das transportadoras com o conjunto de decisões estratégicas das organizações, representado pelas 57 decisões estratégicas listadas por Slavov (2013), constata-se que 75,4% das decisões estratégicas são utilizadas por, pelo menos, uma das empresas pesquisadas, o que corresponde a 43 decisões, enquanto 24,6% das decisões não foram identificadas em nenhuma das empresas pesquisadas.

A Tabela 3 apresenta a quantidade de decisões utilizadas pelas empresas de transportes.

TABELA 3

DECISÕES ESTRATÉGICAS – PARTICIPAÇÃO POR EMPRESA

| DESCRÍÇÃO | EMPRESA 1 | EMPRESA 2 | EMPRESA 3 | EMPRESA 4 |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Total de decisões estratégicas utilizadas por empresa. | 22 | 37 | 31 | 30 |
| Percentual de utilização das decisões estratégicas por empresa. Base: 57 decisões. | 38,6% | 64,9% | 54,4% | 52,6% |
| Percentual de utilização das decisões estratégicas por empresa. Base: 43 decisões utilizadas pelas empresas pesquisadas. | 51,2% | 86,0% | 72,1% | 69,8% |

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Tabela 3 apresenta o percentual de utilização das decisões estratégicas por empresa, relacionando somente as decisões utilizadas por, pelo menos, uma delas, o que resultou em um subconjunto de 43 decisões para análise. A decisão 30 (implementação de um plano estratégico) é a que mais apresenta relação com as práticas de controladoria, com um total de 12 práticas relacionadas. As decisões 9 (reestruturação financeira), 2 (terceirização), 43 (definição de política de preços de produtos) e 23 (investimentos em outras companhias) estão em segundo lugar, cada uma com nove práticas de controladoria relacionadas. Seguem, com oito práticas de controladoria relacionada, as decisões 34 (definição de política

de investimentos) e 48 (formação de alianças com clientes e fornecedores). As práticas 20 (captação de capital de terceiros), 29 (implementação de um plano de negócios), 53 (compra ou aluguel de prédios, instalações, máquinas) e 14 (lançamento de novos produtos) estão relacionadas com sete práticas de controladoria. As decisões estratégicas restantes apresentam menor relação com as práticas de controladoria.

A prática de controladoria 21 (orçamento operacional) é a que apresenta o maior relacionamento com as decisões estratégicas utilizadas, pois está relacionada com 60,5% das 43 decisões estratégicas, sendo destacada em 26 decisões. Em segundo lugar em participação, com 51,2%, estão as práticas 2 (análise custo-volume-lucro) e 14 (custeio por absorção), com 22 ocorrências, seguidas pela prática 11 (custeio *kaizen*), em terceiro lugar, com 34,9% de participação e 15 ocorrências. A prática 1 (análise da cadeia de valor) aparece em quarto lugar com 32,6% de participação e 14 ocorrências. As práticas 6 (avaliação de desempenho) e 4 (análise do retorno do investimento – ROI) estão em quinto lugar, com 30,2% de participação e 13 ocorrências. As práticas que apresentaram a menor participação nas decisões estratégicas foram 8 (controle interno na proteção de ativos) e 10 (custeio direto), com 9,3% de participação e quatro ocorrências.

Quanto à importância das práticas de controladoria para a estratégia ou para o controle da operação da empresa, as quatro empresas pesquisadas consideraram as práticas 12 (custeio meta) e 15 (custeio variável) como decisivas ou muito importantes. As práticas 1 (análise da cadeia de valor), 2 (análise custo-volume-lucro), 3 (análise de externalização) e 6 (avaliação de desempenho) foram consideradas por três empresas (75%) como decisivas ou muito importantes, e, para uma das empresas, foram consideradas pouco importantes ou nulas. As práticas 8 (controle interno na proteção de ativos), 11 (custeio *kaizen*), 14 (custeio por absorção) e 22 (planejamento tributário) foram consideradas por duas empresas (50%) como decisivas ou muito importantes, enquanto, para as duas empresas restantes, foram consideradas pouco importantes ou nulas. E, por fim, as práticas 4 (análise do retorno do investimento – ROI), 10 (custeio direto), 20 (orçamento de capital), 21 (orçamento operacional), 23 (preço de transferência) e 24 (processo orçamentário) foram consideradas decisivas ou muito importantes para somente uma das empresas; para as três empresas restantes, foram consideradas pouco importantes ou nulas.

As variáveis envolvidas são binárias (existe ou não existe). Com esse tipo de variável, um método que pode ser útil para apurar a similaridade entre as quatro empresas pesquisadas, quanto à utilização das práticas de controladoria e das decisões estratégicas, é o coeficiente de Jaccard. Trata-se de um método estatístico desenvolvido por Paul Jaccard que compara a semelhança e a diversidade

entre conjuntos de amostras finitas binárias. Esse coeficiente pode ser definido como o tamanho da intersecção dividido pelo tamanho da união dos conjuntos de uma amostra (Jaccard, 1901 como citado em Jardini, 2012).

O coeficiente é dado pela Equação 1.

$$J(A, B) = \frac{|A \cap B|}{|A \cup B|} \quad (\text{Equação 1})$$

em que J é o coeficiente de Jaccard; A , o conjunto A ; B , o conjunto B ; $A \cap B$ representa os elementos comuns a A e B ; e $A \cup B$ representa os elementos da união de A e B (Fachini, 2006).

A Tabela 4 apresenta o coeficiente de similaridade de Jaccard para as empresas.

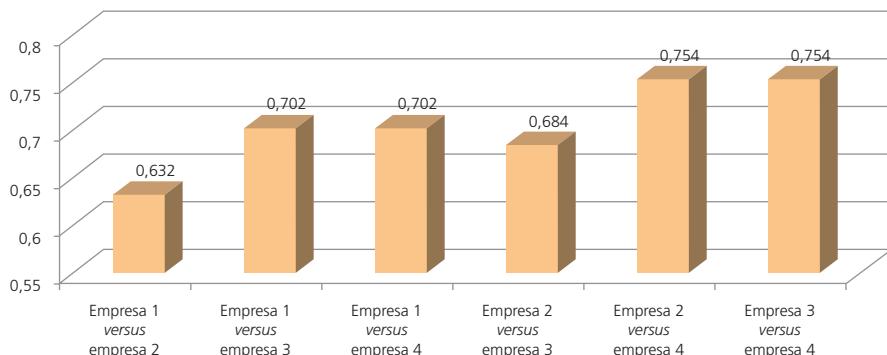
TABELA 4
COEFICIENTE DE SIMILARIDADE DE JACCARD

| COMPARAÇÃO | PRÁTICAS DE CONTROLADORIA | DECISÕES ESTRATÉGICAS |
|-----------------------------------|---------------------------|-----------------------|
| Empresa 1 <i>versus</i> empresa 2 | 0,704 | 0,632 |
| Empresa 1 <i>versus</i> empresa 3 | 0,667 | 0,702 |
| Empresa 1 <i>versus</i> empresa 4 | 0,778 | 0,702 |
| Empresa 2 <i>versus</i> empresa 3 | 0,815 | 0,684 |
| Empresa 2 <i>versus</i> empresa 4 | 0,778 | 0,754 |
| Empresa 3 <i>versus</i> empresa 4 | 0,741 | 0,754 |

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se que, para a similaridade de utilização das práticas, o coeficiente mais alto é o resultante da comparação “empresa 2 *versus* empresa 3”, e o menor coeficiente foi o resultante da comparação “empresa 1 *versus* empresa 3”. Quanto ao coeficiente de similaridade de Jaccard, para a utilização das decisões estratégicas, as comparações que apresentaram o coeficiente mais alto foram “empresa 2 *versus* empresa 4” e “empresa 3 *versus* empresa 4”, ambas com o mesmo coeficiente. E a comparação que apresentou o coeficiente mais baixo foi “empresa 1 *versus* empresa 2”.

A visualização gráfica do coeficiente de similaridade de Jaccard entre as empresas pode ser observada no Gráfico 1.

GRÁFICO I**SIMILARIDADE DE DECISÕES ESTRATÉGICAS**

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Gráfico 1, observa-se que a empresa 1, quando comparada com a empresa 3 ou 4, apresenta o mesmo coeficiente de similaridade. Isso também ocorre com as empresas 2 e 3 que, quando comparadas com a empresa 4, apresentam coeficientes de similaridade idênticos.

Quando se compararam os resultados da pesquisa com os estudos relacionados, verifica-se que, diferentemente dos resultados de Beuren e Artifon (2011), que não identificaram conformidade nas práticas de controladoria utilizadas pelas cooperativas de transporte rodoviário de cargas de Santa Catarina, foram identificadas 16 práticas de controladoria utilizadas pelas empresas de transportes do Rio Grande do Sul. Além disso, também se constatou que 37% das práticas são consideradas decisivas ou muito importantes para a estratégia da empresa, enquanto, no trabalho de Beuren e Artifon (2011), a controladoria aparece como área operacional e não há indícios de que tenha influência na estratégia das cooperativas. Quando se compararam as principais práticas de controladoria utilizadas pelas empresas brasileiras, conforme Leite (2013), com os resultados da pesquisa, verifica-se que cinco dessas práticas são utilizadas pelas empresas estudadas. No trabalho de Manvailer (2013), as três principais práticas de controladoria utilizadas pelas instituições de ensino superior estudadas também são utilizadas pelas empresas de transportes estudadas. Entre essas práticas, destaca-se a avaliação de desempenho, uma das mais utilizadas nos três estudos.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa teve como objetivo geral verificar que práticas de controladoria podem suportar decisões estratégicas em empresas de transportes. O primeiro objetivo específico da pesquisa foi verificar que práticas de controladoria são utilizadas nas empresas de transportes. Para atingir esse objetivo, foram utilizadas como base as 27 práticas de controladoria validadas por especialistas, sugeridas por Manvailer (2013). Dessa lista, constatou-se que 16 são utilizadas por, pelo menos, uma das empresas. No entanto, 11 práticas não são utilizadas por nenhuma das empresas.

O segundo objetivo específico foi verificar quais eram as principais decisões estratégicas das empresas de transportes. Para esse fim, foram utilizadas as 57 decisões estratégicas listadas por Slavov (2013). Dessa lista, 43 decisões estratégicas são utilizadas por, pelo menos, uma das empresas de transporte pesquisadas, enquanto 14 não são utilizadas por nenhuma das empresas.

O terceiro objetivo específico foi relacionar as práticas de controladoria utilizadas nas empresas de transporte às principais decisões estratégicas, analisando-as. Nessa análise, “implementação de um plano estratégico” foi a decisão que mais apresentou práticas de controladoria relacionadas. Em segundo lugar, aparecem as seguintes decisões: reestruturação financeira, terceirização, definição de política de preços de produtos e investimentos em outras companhias. E, em terceiro lugar, aparecem as decisões: definição de política de investimentos e formação de alianças com clientes e fornecedores. Na análise de quantas decisões estão relacionadas com cada prática, a prática de controladoria que mais se destacou foi “orçamento operacional”, que está relacionada com 60,5% das 43 decisões. Em segundo lugar, com 51,2% de participação, estão as práticas: análise-custo-volume-lucro e custeio por absorção. Em terceiro lugar, com 34,9%, está a prática “custeio kaizen”.

A partir da análise das entrevistas, constatou-se que as práticas de controladoria podem fornecer suporte para a formulação das decisões estratégicas da empresa, visto que 7,4% das práticas de controladoria são consideradas decisivas ou muito importantes para 100% das empresas, e 14,8% das práticas são consideradas decisivas ou muito importantes para 75% das empresas; outra parcela de 14,8% das práticas é considerada decisiva ou muito importante para 50% das empresas. No geral, constatou-se que 37% das práticas são consideradas decisivas ou muito importantes para a estratégia da empresa por, pelo menos, uma das empresas pesquisadas.

Utilizando o índice de similaridade de Jaccard, verificou-se que a similaridade entre as empresas pesquisadas é grande, visto que, na comparação das

práticas de controladoria utilizadas entre as empresas, 83% das comparações apresentaram similaridade superior a 70%. O mesmo percentual também é identificado na comparação das decisões estratégicas.

Com esta pesquisa, é possível concluir que a controladoria pode fornecer suporte à formulação e à execução da estratégia da empresa. Práticas como custeio variável, orçamento operacional e análise custo-volume-lucro podem auxiliar na tomada de decisões estratégicas de curto prazo. No entanto, análise de externalização, planejamento tributário e análise do retorno do investimento são práticas que auxiliam os gestores na tomada de decisões estratégicas de longo prazo. Além disso, também se observou que práticas como o custeio *kaizen* podem auxiliar na tomada de decisões estratégicas, tanto no curto quanto no longo prazo.

O pequeno número de empresas pesquisadas, neste estudo de caso múltiplo, pode ser entendido como uma das limitações da pesquisa, visto que é insuficiente para representar o segmento de transportes de cargas. Em relação a esse tema, ainda existem vários aspectos a serem explorados. Para futuras pesquisas, recomenda-se que sejam realizados estudos de caso múltiplos com um número maior de empresas transportadoras de grande porte. Além disso, sugere-se analisar os resultados, segregando aquelas que possuem área de controladoria formalizada das que não possuem a área de controladoria formalizada. Também se recomenda replicar o estudo em outras indústrias.

THE CONTROLLERSHIP AS SUPPORT COMPANY STRATEGY: MULTIPLE CASE STUDY IN TRANSPORT COMPANIES

ABSTRACT

Purpose: To identify the controllership practices which can support strategic decisions on transport companies.

Originality/gap/relevance/implications: The paper presents a new approach to the relationship between controllership practices and strategic decisions. It contributes by filling gaps on the controllership functions, advancing in concepts about strategic decisions, and presents the common practices of the segment.

Key methodological aspects: The research is applied with a qualitative approach. It is a multiple case study with four cargo transportation companies in the metropolitan region of Porto Alegre/RS. For data collection, an interview script was elaborated. To check the similarity between the firms, the Jaccard similarity index was used.

Summary of key results: It was found that among the 27 controllership practices, 16 are used for at least one of the companies surveyed, while 11 are not used by any of the companies. Analyzing the use of strategic decisions listed in the literature, it is evident that 75.4% of strategic decisions are used by at least one of the enterprises, while 24.6% are not identified in any of the companies. There is similarity between the companies, the results indicate that 14.8% of practices are considered crucial or very important to 75% of the companies.

Key considerations/conclusions: The results show that the controllership practices can provide support to the formulation of strategic decisions of the company. Regarding the analysis of the number of decisions which are related to each practice, the controllership practices most prominent was “operating budget”, which is related to 60.5% of the 43 decisions.

KEYWORDS

Practices of controllership. Strategic decisions. Transportation company. Cargo transportation. Variable cost.

LA CONTRALORÍA COMO APOYO A LA ESTRATEGIA DE LA EMPRESA: ESTUDIO MULTICASO EN EMPRESAS DE TRANSPORTE

RESUMEN

Objetivo: Identificar qué prácticas de contraloría pueden apoyar las decisiones estratégicas sobre las empresas de transporte.

Originalidad/laguna/relevancia/implicaciones: El artículo presenta un nuevo enfoque para la relación entre las prácticas de contraloría y decisiones estratégicas. Contribuye llenando lagunas sobre las funciones de la contraloría, avanza en los conceptos acerca de las decisiones estratégicas y presenta las prácticas más utilizadas en el sector.

Principales aspectos metodológicos: Se aplica la investigación con enfoque cualitativo. Es un estudio de caso múltiple con cuatro empresas de transporte de cargas de la región metropolitana de Porto Alegre/RS (Estado de Rio Grande do Sul). Para la recolección de datos, se elaboró un guión de entrevista. Para comprobar la similitud entre las empresas se utilizó el índice de similitud de Jaccard.

Síntesis de los principales resultados: Se constató que, entre las 27 prácticas de contraloría, 16 son utilizadas, por lo menos, por una de las empresas investigadas,

mientras que 11 no son utilizadas por ninguna de las empresas. Analizando el uso de las decisiones estratégicas listadas en la literatura, se encontró que el 75,4% de las decisiones estratégicas son utilizadas por al menos una de las empresas, mientras que 24,6% no son identificadas en ninguna de las empresas. Hay similitud entre las empresas, los resultados indican que 14,8% de las prácticas son consideradas cruciales o muy importantes para 75% de las empresas.

Principales consideraciones/conclusiones: Los resultados del análisis de los datos recolectados muestran que las prácticas de contraloría pueden proporcionar apoyo a la formulación de las decisiones estratégicas de la empresa. En el análisis de cuántas decisiones se relacionan con cada práctica, la práctica de contraloría más destacada fue “Presupuesto de funcionamiento”, que está relacionada con 60,5% de las 43 decisiones.

PALABRAS CLAVE

Prácticas de contraloría. Decisión estratégica. Empresas de transportes. Transporte de carga. Costeo variable.

REFERÊNCIAS

- Abdel Al, S., & McLellan, J. (2011). Management accounting practices in Egypt – a transitional economy country. *Journal of Accounting – Business & Management*, [S.l.], 18(2), 105-120.
- Abdel Al, S., & McLellan, J. (2013). Strategy and management accounting practices alignment and its effect on organizational performance. *Journal of Accounting, Business & Management*, 20(1), 1-27.
- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Abdulhussein, H., & Hamza, S. (2012, August). Strategic management accounting techniques in Romanian companies: an empirical study. *Studies in Business & Economics*, 7(2), 126-140.
- Agência Nacional de Transportes Terrestres (2012). Relatório anual 2012. Brasília: Antt. Recuperado em 4 abril, 2014, de <http://www.antt.gov.br/index.php>.
- Almeida, B., Parisi, C., & Pereira, C. (2011). Controladoria. In A. Catelli (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – Gecon (2a ed., pp. 343-355). São Paulo: Atlas.
- Alnawayseh, M. (2013). The extent of applying strategic management accounting tools in Jordanian banks. *International Journal of Business and Management*, 8(19), 32-44.
- Alves, L. (2012). *Análise dos impactos da reforma tributária sobre os custos do setor de transporte no Brasil*. Dissertação de mestrado, Instituto Militar de Engenharia, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Baltar, F., & Coulon, S. (2014). Dynamics of the entrepreneurial process: the innovative entrepreneur and the strategic decisions. *Review of Business and Finance Studies*, 5(1), 69-81.

- Beuren, I., & Artifon, R. (2011). Informações da controladoria de suporte à decisão logística. *Revista Cesumar – Ciências Humanas e Sociais Aplicadas*, 16(1), 73-102.
- Borinelli, M. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Borsato, J., Pimenta, D., & Lemes, S. (2010). A influência da controladoria no processo de abertura de capital: um estudo de caso em uma instituição superior. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj*, 15(3), 51-65.
- Burns, J., & Scapens, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Cibulska, P. C. M. V., Tedesco, G. M. I., Villela, T. M. A., & Granemann, S. R. (2012). Considerações sobre as mudanças no registro dos transportadores rodoviários remunerados de carga no Brasil. *Transportes*, 20(1), 80-85.
- Coelho, E., Lunkes, R., & Machado, A. (2012). A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(2), 33-46.
- Elbanna, S., & Younies, H. (2008). The relationships between the characteristics of the strategy process: evidence from Egypt. *Management Decision*, 46(4), 626-639.
- Fachini, W. (2006). *Matemática para a escola de hoje*. São Paulo: FTD.
- Fietz, É., Costa, A., & Beuren, I. (2007). Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. *Revista de Negócios*, 12(1), 29-41.
- Giongo, J. (2005). *A participação da controladoria no processo de gestão organizacional*. Dissertação de mestrado, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, Brasil.
- Hickson, D. J., Butler, R. J., Cray, D., Mallory, G. R., & Wilson, D. C. (1986). *Top decisions: strategic decision-making in organizations*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Jardini, T. (2012). Ambiente data cleaning: suporte extensível, semântico e automático para análise e transformação de dados. Dissertação de mestrado, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, São José do Rio Preto, SP, Brasil.
- Junqueira, E. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, SP, Brasil.
- Kallestrup, K., Lynge, L., Akkerman, R., & Oddsdottir, T. (2014). Decision support in hierarchical planning systems: the case of procurement planning in oil refining industries. *Decision Support Systems*, 68(1), 49-63.
- Kumar, A., & Shafabi, K. (2011). Strategic cost management – suggested framework for 21st century. *Journal of Business and Retail Management Research*, 5(2), 118-130.
- Leite, E. (2013). *Adoção de práticas de controladoria por empresas atuantes no Brasil: um estudo sob a ótica da teoria da contingência*. Dissertação de mestrado, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, Brasil.
- Manvailer, R. (2013). *Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (Ipes) estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil*. Dissertação de mestrado, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, Brasil.
- Ministério dos Transportes (2011). *Plano nacional de logística e transportes*. Brasília: Ministério dos Transportes. Recuperado em 26 abril, 2014, de <http://www.transportes.gov.br/conteudo/69407>.
- Nixon, B., & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 229-244.

- Noorae, M. (2012). Factors influencing strategic decision-making processes (2012). *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 2(7), 405-429.
- Ortega, G. (2005). *O papel da controladoria na gestão estratégica: estudo de caso em uma empresa do segmento de transporte vertical*. Dissertação de mestrado, Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, SP, Brasil.
- Oyadomari, J. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (visão baseada em recursos)*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Pereira, D. L., Pilatti, L. A., Fascina, M. N., Zahaikevitch, E. V., Cruz, J. C., & Francisco, A. C. (2011). A controladoria e sua relação com o planejamento estratégico: o caso de uma multinacional no interior do Paraná. *Revista Eletrônica Fafit/Facic*, 2(2), 11-21.
- Portal Transporta Brasil (2014). Carga tributária do transporte no Brasil é uma das maiores do mundo. Recuperado em 8 janeiro, 2014, de <http://www.transportabrasil.com.br/2008/09/carga-tributaria-do-transporte-no-brasil-e-uma-das-maiores-do-mundo/>.
- Porter, M. (1979). How competitive forces shape strategy. *Harvard Business Review*, 57, 137-145.
- Prodanov, C., & Freitas, E. (2009). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. Novo Hamburgo: Feevale.
- Receita Federal do Brasil (2014). Resultado da arrecadação: 2010-2013. Recuperado em 23 abril, 2014, de <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/ResultadoArrec/>.
- Scapens, R. (2006). Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30.
- Silva, F. G. F., Martins, F. G. D., Rocha, C. H., & Araújo, C. E. F. (2013). Investimentos em transportes terrestres causam crescimento econômico? Um estudo quantitativo. *Journal of Transport Literature*, 7(2), 124-145.
- Silva, M., & Marujo, L. (2012). Análise de modelo intermodal para escoamento da produção da soja no Centro-Oeste brasileiro. *Journal of Transport Literature*, 6(3), 90-106.
- Slavov, T. (2013). *Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, SP, Brasil.
- Vaara, E., & Whittington, R. (2012). Strategy-as-practice: taking social practices seriously. *The Academy of Management Annals*, 6(1), 285-336.
- Weibenberger, B., & Angelkort, H. (2011). Integration and management accounting systems: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research*, 22(3), 160-180.
- Yin, R. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (2a ed.). São Paulo: Bookman.