

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ADÃO ALBERTO BLANCO NUNES**

**CONTROLADORIA COMO SUPORTE À ESTRATÉGIA DA EMPRESA: ESTUDO  
MULTICASO EM EMPRESAS DE TRANSPORTES**

**São Leopoldo**

**2014**

ADÃO ALBERTO BLANCO NUNES

**CONTROLADORIA COMO SUPORTE À ESTRATÉGIA DA EMPRESA: ESTUDO  
MULTICASO EM EMPRESAS DE TRANSPORTES**

Dissertação apresentada como requisito parcial  
para a obtenção do título de Mestre em  
Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-  
Graduação em Ciências Contábeis da  
Universidade do Vale do Rio dos Sinos -  
UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Miguel Afonso Sellitto

São Leopoldo

2014

N372c Nunes, Adão Alberto Blanco  
Controladoria como suporte à estratégia da empresa: estudo multicaso em empresas de transportes / Adão Alberto Blanco Nunes. -- 2014.  
120 f. ; 30cm.  
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2014.  
Orientador: Prof. Dr. Miguel Afonso Sellitto.  
1. Controladoria. 2. Decisão estratégica. 3. Empresa de transporte de carga. I. Título. II. Sellitto, Miguel Afonso.  
CDU 658.15

Dedico este trabalho à minha esposa e meus  
filhos, companheiros de todos os momentos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, por permitir a conclusão desta etapa tão importante da minha vida.

À CAPES-Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de nível Superior, pelo auxílio financeiro.

Um agradecimento especial ao meu orientador Prof. Dr. Miguel Afonso Sellitto, pela sua dedicação, atenção e pelos valiosos conhecimentos que compartilhou comigo durante o desenvolvimento desse trabalho.

Agradeço a todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, por contribuir para meu crescimento profissional e humano. Ao professor Dr. Carlos Alberto Diehl, pelos ensinamentos nas disciplinas cursadas e pelas contribuições na banca de qualificação. Ao Prof. Dr. Adolfo Alberto Vanti, pelas contribuições na banca de qualificação. Ao Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza pelos ensinamentos durante o mestrado.

À Prof<sup>a</sup>. Dra. Maria Auxiliadora Cannarozzo Tinoco, pelas contribuições na banca de defesa da dissertação.

Também agradeço à equipe da secretaria do PPG pelo apoio e presteza no atendimento.

Um agradecimento especial às empresas que participaram deste estudo.

Aos meus familiares e amigos, pelo apoio e incentivo em todos os momentos que precisei, muito obrigado!

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo identificar quais práticas de controladoria podem suportar as decisões estratégicas nas empresas de transportes. Para atender este objetivo, foi desenvolvido um estudo de caso múltiplo em quatro empresas de transportes estabelecidas na região metropolitana de Porto Alegre/RS. As empresas participantes são especializadas em transporte rodoviário de cargas e têm marca consolidada no mercado. As entrevistas e o preenchimento do questionário ocorreram de abril a junho de 2014. Para a coleta dos dados, foi elaborado um roteiro de entrevista estruturada com respostas fechadas, dividido em três seções. Na seção 1, foi elaborado um questionário, contendo as principais práticas de controladoria validadas por especialistas. Na seção 2, foi elaborado um questionário com o objetivo de identificar qual a participação da controladoria na estratégia da empresa. Na seção 3, foram listadas as principais decisões estratégicas utilizadas pelas empresas. Quanto às práticas de controladoria utilizadas pelas empresas de transportes, constatou-se que, entre as 27 práticas de controladoria apresentadas, 16 são utilizadas por pelo menos por uma das empresas, enquanto que 11 não são utilizadas por nenhuma das empresas pesquisadas. Quanto à aderência das práticas de controladoria pelas empresas de transportes, constatou-se que a Empresa 3 tem a maior participação com 51,9% das práticas, e que a Empresa 1 tem a menor participação com 18,5% de utilização das práticas validadas. Analisando-se a utilização das decisões estratégicas listadas na literatura, constatou-se que 75,4% das decisões estratégicas são utilizadas por pelo menos uma das empresas pesquisadas, enquanto que 24,6% das decisões não são identificadas em nenhuma das empresas. Para verificar a similaridade entre as empresas, foi utilizado o índice de similaridade de Jaccard, com o qual se constatou que existe similaridade, visto que, na comparação das práticas de controladoria utilizadas entre as empresas, 83% das comparações apresentaram similaridade superior a 70%. Na comparação das decisões estratégicas, 67% das comparações também apresentaram similaridade superior a 70%. Além disso, os resultados mostraram que 7,4% das práticas de controladoria são consideradas decisivas ou muito importantes para 100% das empresas, e que 14,8% das práticas são consideradas decisivas ou muito importantes para 75% das empresas. Os resultados obtidos na análise dos dados coletados evidenciaram que as práticas de controladoria podem fornecer suporte para a formulação das decisões estratégicas da empresa.

Palavras-chave: Práticas de controladoria. Decisão estratégica. Empresa de transportes. Transporte de carga.

## ABSTRACT

This study aims to identify which controllership practices can support strategic decisions in transport enterprises. To attend this objective, was developed a multiple case study on four transportation companies established at the metropolitan region of Porto Alegre/RS. The participating companies are the specialized on road transportation load and they have consolidated brand in the market. The interviews and the fill in questionnaire occurred from April till June, 2014. To collect the information, was elaborated a structured schedule of interview with closed answers, divided into three sections. In section 1, was elaborated a questionnaire, holding the main practices of controller validate by specialists. In section 2, was elaborated a questionnaire with the objective to identify what's the participation of the controller on the company strategy. In section 3, were listed the main strategic decision used by companies. As practices of controller used by the transportation companies, we noticed that among the 27 practices of controller presented, 16 are used by at least one of the companies, while 11 of them are not used by any of the researched companies. As the adherence of the controller practices by the companies of transportation, we notice that the company 3 has the major participation with 51,9% of the practices, and that the company 1 has the fewer participation with 18,5% of utilization from validate practices. Analyzing the utilization of the strategic decisions listed on literature, we noticed that 75,4% from strategic decisions are used for at least one of the researched companies, while 24,6% of the decisions are not indentified in any one of the companies. To verify the similarity index among companies, it was used the Jaccard similarity index, on which we notice that similarity really exists, seeing that, in comparison from practices of controller used among companies, 83% of comparisons presented similarity superior to 70%. In comparison of strategic decisions, 67% of the comparisons also presented similarity superior to 70%. Besides, the results showed that 7,4% from practices of controller are considered decisive or very important for 100% of the companies, and that 14,8% of the practices are considerate decisive or very important for 75% of the companies. The results obtained from the collected data in the analyses showed that the practices of controller can give support for the formulation of strategic decisions of the company.

Keywords: Practices of Controller. Strategic Decisions. Transportation Company. Load Transportation

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1-Estrutura da dissertação .....	22
Figura 2 - Controle e avaliação .....	31
Figura 3 - Perspectivas do BSC.....	41
Figura 4- Etapas da Pesquisa.....	62
Figura 5-Gráfico de Similaridade de Práticas de Controladoria.....	87
Figura 6-Gráfico de Similaridade de Decisões Estratégicas .....	88

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- A evolução da gestão estratégica .....	25
Quadro 2 - Decisões estratégicas .....	29
Quadro 3- Práticas de controladoria validadas por especialistas.....	38
Quadro 4 - Estudos Relacionados.....	57
Quadro 5 - Práticas de Alta adoção e Adoção moderada .....	59
Quadro 6 - Práticas de Baixa adoção.....	59
Quadro 7 - Práticas de Controladoria dos Bancos Jordanianos.....	60
Quadro 8 - Respondentes da pesquisa .....	64
Quadro 9 - Práticas de controladoria utilizadas pelas empresas de transportes .....	68
Quadro 10 - Decisões estratégicas utilizadas pelas empresas de transportes .....	70

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Controladoria, Contabilidade gerencial e Decisão Estratégica - Publicações no Período de 2009 a 2013 .....	15
Tabela 2 - Estratégia - Publicações no período de 2009 a 2013.....	16
Tabela 3 - Decisão .....	16
Tabela 4 - Publicações no período de 2009 a 2013 - consolidadas .....	17
Tabela 5 - Transportadores registrados por categoria .....	18
Tabela 6 - Evolução da quantidade de registros .....	18
Tabela 7 - Frota nacional de veículos de carga .....	19
Tabela 8 - Arrecadação do IRPJ e CSLL (valores em milhões de reais) .....	21
Tabela 9 - Evolução de arrecadação dos impostos IRPJ / CSLL (Valores em milhões de reais) .....	21
Tabela 10 - Práticas de Controladoria em ordem decrescente das mais utilizadas pelas empresas de transportes .....	72
Tabela 11 - Decisões estratégicas em ordem decrescente das mais utilizadas pelas empresas de transportes.....	73
Tabela 12 - Percentual de utilização das práticas de controladoria por empresa .....	80
Tabela 13 - Percentual de utilização das decisões estratégicas por empresa.....	81
Tabela 14 - Práticas de controladoria relacionadas com as decisões estratégica .....	82
Tabela 15 - Frequência de utilização das decisões estratégicas pelas empresas de transportes .....	85
Tabela 16 - Coeficiente de similaridade de Jaccard .....	86

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1.1 Contextualização.....</b>	<b>11</b>
<b>1.2 Questão Problema .....</b>	<b>13</b>
<b>1.3 Objetivos.....</b>	<b>14</b>
1.3.1 Objetivo Geral .....	14
1.3.2 Objetivos Específicos .....	14
<b>1.4 Delimitação do Tema.....</b>	<b>14</b>
<b>1.5 Justificativas.....</b>	<b>14</b>
1.5.1 Justificativa Acadêmica.....	14
1.5.2 Justificativa Empresarial e Social.....	18
1.5.3 Justificativa Econômica.....	19
<b>1.6 Estrutura da Dissertação .....</b>	<b>22</b>
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....</b>	<b>23</b>
<b>2.1 Gestão Estratégica .....</b>	<b>23</b>
2.1.1 Gestão .....	27
2.1.2 Decisões Estratégicas .....	27
2.1.3 Planejamento, Execução e Controle Estratégico .....	30
<b>2.2 Controladoria ou Contabilidade de Gestão .....</b>	<b>32</b>
2.2.1 Conceitos .....	32
2.2.2 Práticas ou Atividades de contabilidade de gestão.....	35
2.2.3 Controladoria - Apoio à Estratégia.....	55
<b>2.3 Estudos Relacionados .....</b>	<b>57</b>
<b>3 METODOLOGIA DE PESQUISA .....</b>	<b>61</b>
<b>3.1 Classificação .....</b>	<b>61</b>
<b>3.2 Protocolo do Estudo de Caso .....</b>	<b>61</b>
<b>3.3 Etapas da Pesquisa .....</b>	<b>62</b>
3.3.1 Primeira etapa:.....	63
3.3.2 Segunda etapa:.....	63
3.3.3 Terceira etapa: .....	64
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS .....</b>	<b>66</b>
<b>4.1 Análise do questionário assistido utilizado nas empresas de transportes .....</b>	<b>67</b>
<b>4.5 Análise Cruzada das Entrevistas .....</b>	<b>72</b>

<b>4.6 Discussão .....</b>	<b>77</b>
<b>5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>90</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>94</b>
<b>APÊNDICE A - PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>105</b>
<b>APÊNDICE B - CARTA DE APRESENTAÇÃO .....</b>	<b>108</b>
<b>APÊNDICE C- QUESTIONÁRIO E ROTEIRO DE ENTREVISTAS .....</b>	<b>109</b>
<b>APÊNDICE D- PERGUNTAS COM RESPOSTAS ABERTAS .....</b>	<b>118</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, se descreve o contexto das transformações que ocorrem no ambiente das empresas de transportes terrestres, considerando o controle gerencial, a formulação de estratégias, o processo de decisões e a controladoria. Além disso, será apresentado o problema de pesquisa, o objetivo principal e os específicos, a delimitação do estudo e as justificativas para a elaboração da pesquisa, e por último, a estrutura da dissertação.

Para a justificativa acadêmica foi elaborada uma pesquisa nas bases de dados EBSCO e Science Direct, com o objetivo de identificar a quantidade de publicações relacionadas a controladoria e decisões estratégicas no período de 2009 a 2013.

Para a justificativa empresarial e social buscou-se identificar como está a regulamentação do setor, as categorias de transportadores e informações sobre a frota de veículos terrestres. Na justificativa econômica será apresentada a importância do segmento para a economia, a participação no PIB brasileiro e a arrecadação de alguns tributos.

### 1.1 Contextualização

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 obedeçam 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 por parte dos gestores. Esse entendimento é corroborado por Oyadomari (2008), para quem a estratégia e a contabilidade gerencial têm em comum a preocupação com o desempenho organizacional: a segunda tem como objetivo medir o desempenho, enquanto que a primeira se preocupa em como as organizações podem obter desempenho por meio de vantagens competitivas.

Uma alternativa para entender o processo de decisão é focalizar a atenção em recomendações práticas que possam melhorar a tomada de decisões pelos administradores, através de procedimentos sistemáticos e logicamente válidos. Isso envolve o estudo da estrutura e da dinâmica de ações e decisões, a identificação dos problemas principais, a enumeração de

variáveis controláveis e não controláveis, o estabelecimento de relações entre elas, e também o desenvolvimento de procedimentos que aumentem as possibilidades de que a empresa alcance seus objetivos. (ANSOFF, 1990). Dessa forma, a controladoria, como área administrativa, auxilia no processo de gestão por meio de informações de suporte à tomada de decisão e visa a assegurar a eficácia da empresa, a fim de atingir os resultados planejados. (BORSATO; PIMENTA; LEMES, 2010, p. 1).

Uma das indústrias mais importantes e que exige controle estratégico permanente é a indústria dos transportes. (CIBULSKA et al., 2012). A importância dessa indústria é confirmada por Silva et al. (2013), que destacam que, na década de 1950, investimentos em rodovias movimentaram fortemente a economia brasileira e que, atualmente, investimentos em infraestrutura de transporte rodoviário continuam acelerando o crescimento econômico. (SILVA et al., 2013).

De acordo com Silva e Marujo (2012), os modais de transporte brasileiro enfrentam problemas, os quais fazem com que o Brasil desperdice bilhões de reais devido a acidentes, roubos de cargas, ineficiências operacionais e energéticas. Além disso, ainda faltam contêineres, há gastos desproporcionais no deslocamento da produção e, sobretudo, existe ainda a sobrecarga do modal rodoviário. Nas últimas décadas, houve baixo investimento em infraestrutura de transportes. As ações de melhorias se limitavam a ações emergenciais com resultado de curto prazo, e não no sentido de ampliar as malhas existentes. O transporte de carga no Brasil é tipicamente rodoviário, e em função da má condição das estradas, os produtores têm grandes prejuízos durante o transporte. Por exemplo, das 17 milhões de toneladas de soja que o Mato Grosso produz, anualmente, estima-se que cerca de 0,3% se perdem, ou seja, 51 mil toneladas de grãos ficam às margens das rodovias.

Apesar das falhas no transporte brasileiro de cargas apontadas por Silva e Marujo (2012), Cibulska et al. (2012) entendem que o transporte rodoviário de cargas no Brasil é um setor importante para a economia. Ciente disso, o Governo Federal tem demonstrado interesse no desenvolvimento de um setor de transporte estável e eficiente, a fim de sustentar o crescimento econômico nacional. Esse interesse é evidenciado pela elaboração do Plano Nacional de Logística e Transportes que começou com uma primeira versão em 2007 (BRASIL, 2011). O setor é regulamentado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), entidade vinculada ao Ministério dos Transportes, mas as informações históricas ainda são escassas, visto que a obrigatoriedade de registro de transportador junto a ANTT ocorreu somente a partir de 2004 (CIBULSKA et al., 2012).

O relatório anual da ANTT, referente ao ano de 2012, apresentou o total de 770.000 transportadores cadastrados, o que representou um acréscimo de 60,86% sobre os registros de 2010, enquanto a frota de veículos de carga em circulação apresentou 1.823.253 de veículos cadastrados, com um acréscimo de 37,60% sobre o ano de 2010. (ANTT, 2014).

De acordo com o Plano Nacional de Logística e Transportes, novas rotas estão sendo construídas, a fim de interligar nossos países vizinhos e facilitar o transporte internacional, por meio de investimentos em modos de transporte alternativo, como, por exemplo, o hidroviário e a navegação de cabotagem que também estão na pauta. (Brasil, 2011). Conforme registros da ANTT (2011), é crescente o número de novos transportadores registrados a cada ano. Com base nessas afirmações, percebe-se que a concorrência no setor está acirrada.

Além disso, no Brasil, o setor de transportes tem uma alta incidência de carga tributária. (PORTAL TRANSPORTA BRASIL, 2014). Conforme Alves (2012), quanto a participação na carga tributária, de 2005 a 2010, a atividade de transportes contribuiu em média com 3% do total da receita tributária, e com 16,9% do PIB setorial. Essas informações apontam que estão ocorrendo mudanças no ambiente das empresas de transporte, as quais precisam de decisões estratégicas para se manter no mercado e também para se adaptar às mudanças.

Peinado; Peinado e Esteve (2010) argumentam que a capacidade de uma empresa para se adaptar e responder às oportunidades e pressões do ambiente é um dos aspectos mais importantes na busca de competitividade e sobrevivência. E também que a intencionalidade de mudança estratégica está fortemente relacionada à forma como os gestores percebem e interpretam a evolução das condições ambientais, à satisfação dos gestores com os resultados da empresa e ao seu apego e compromisso com as estratégias atuais.

Este entendimento está em sintonia com Anthony; Govindarajan (2002), quando argumentam que o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização para que obedeçam as estratégias adotadas, e com Borsato, Pimenta e Lemes (2010), que defende a controladoria como área administrativa auxiliando no processo de gestão com informações de suporte à tomada de decisão.

## **1.2 Questão Problema**

Neste contexto, considerando a controladoria como uma área de apoio à gestão e também como responsável por garantir a transparência das informações contábeis e gerenciais, surge a questão que motiva a realização desta pesquisa:

Quais práticas de controladoria podem fornecer suporte às decisões e à execução da estratégia da empresa?

### **1.3 Objetivos**

#### 1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta dissertação é verificar quais práticas de controladoria podem dar suporte às decisões estratégicas em empresas de transportes.

#### 1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- a) verificar que práticas de controladoria são utilizadas nas empresas de transportes;
- b) verificar quais as principais decisões estratégicas das empresas de transportes; e
- c) relacionar as práticas de controladoria utilizadas nas empresas de transportes com as principais decisões estratégicas, analisando suas relações.

### **1.4 Delimitação do Tema**

Esta pesquisa se limitou em verificar quais as práticas de controladoria que podem dar suporte às decisões estratégicas em quatro empresas de transporte, todas da região metropolitana de Porto Alegre. Quanto as práticas de controladoria utilizadas, a delimitação foram as 27 práticas de controladoria validadas por especialistas conforme Manvailer (2013), e para a verificação das decisões estratégicas, a delimitação foram as 57 decisões estratégicas definidas por Slavov (2013).

### **1.5 Justificativas**

#### 1.5.1 Justificativa Acadêmica

No que tange ao aspecto acadêmico, este trabalho pode contribuir para a compreensão acerca dos conceitos tratados na área de controladoria aplicada ao segmento de transportes. Neste trabalho os termos controladoria, contabilidade gerencial e contabilidade de gestão, serão utilizados com o significado de controladoria. Ao longo do tempo, este tema vem sendo estudado por pesquisadores nacionais e internacionais, como demonstra a pesquisa realizada na base de

dados Science Direct e EBSCO, com publicações efetuadas entre os períodos de 2009 a 2013. Esta pesquisa foi desenvolvida com o objetivo de verificar qual a quantidade de trabalhos publicados relacionados à controladoria e à contabilidade gerencial, no período de 2009 a 2013, como critério de seleção, foi definido que os termos informados deveriam constar no título dos artigos.

A pesquisa foi realizada em três etapas. Na primeira, foram selecionados os termos *Controllershship* (controladoria), *management accounting* (contabilidade gerencial) e *strategic decision* (decisão estratégica). Nesta pesquisa, foram localizados 449 artigos publicados entre 2009 e 2013, conforme é apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 - Controladoria, Contabilidade gerencial e Decisão Estratégica - Publicações no Período de 2009 a 2013

<b>Período</b>	<b>Total de publicações</b>	<b>Science Direct</b>	<b>EBSCO</b>
<b>2013</b>	73	36	37
<b>2012</b>	95	27	68
<b>2011</b>	89	22	67
<b>2010</b>	78	20	58
<b>2009</b>	114	37	77
<b>Total</b>	<b>449</b>	<b>142</b>	<b>307</b>
<b>Principais tópicos: Controle gerencial, gestão de riscos, suporte à decisão, tomada de decisão.</b>			

Fonte: Base de dados Science Direct e EBSCO

Na Tabela 1, observa-se a evolução do número de publicações anuais sobre o tema controladoria, porém, pelo menos nas bases de dados pesquisadas, não foram encontrados artigos que tratem da relação entre as práticas de controladorias e as decisões estratégicas nas empresas de transportes.

Na segunda etapa, foi pesquisada a quantidade de artigos, buscando somente pelo termo “strategy” (estratégia) no título, nesta seleção, apareceram 4623 artigos, a distribuição das publicações por ano é apresentada na Tabela 2.

Tabela 2 - Estratégia - Publicações no período de 2009 a 2013

<b>Período</b>	<b>Total de publicações</b>	<b>Science Direct</b>	<b>EBSCO</b>
<b>2013</b>	679	186	493
<b>2012</b>	995	183	812
<b>2011</b>	1038	165	873
<b>2010</b>	957	149	808
<b>2009</b>	954	147	807
<b>Total</b>	<b>4623</b>	<b>830</b>	<b>3793</b>
<b>Principais tópicos: Cadeia de suprimentos,empresas,estratégia de negócios.</b>			

Fonte: Base de dados Science Direct e EBSCO

Na Tabela 2, é apresentada a evolução das publicações no período, considerando somente o termo “strategy” (estratégia) como critério de pesquisa, observa-se que, nos anos de 2011 e 2012, ocorreu o maior número de publicações.

E a terceira etapa foi realizada considerando somente o termo “decision” (decisão) no título. Com este critério, foram localizados 4401 artigos, a quantidade de artigos por ano e por base de dados é apresentada na Tabela 3.

Tabela 3 - Decisão

<b>Período</b>	<b>Total de publicações</b>	<b>Science Direct</b>	<b>EBSCO</b>
<b>2013</b>	638	205	433
<b>2012</b>	984	281	703
<b>2011</b>	1031	295	736
<b>2010</b>	838	185	653
<b>2009</b>	910	257	653
<b>Total</b>	<b>4401</b>	<b>1223</b>	<b>3178</b>
<b>Principais tópicos: Apoio à decisão, árvore de decisão, sistema de apoio, cadeia de suprimentos.</b>			

Fonte: Base de dados Science Direct e EBSCO

A Tabela 3 apresenta a quantidade de publicações, considerando somente o termo “Decision” (decisão) como critério de pesquisa, a quantidade de publicações utilizando este critério é muito próxima do resultado utilizando o termo “strategy” (estratégia), a Tabela 3

apresenta uma redução de 4,8% no número de publicações em relação à Tabela 2, o período de maior concentração de publicações também é 2011 e 2012.

A Tabela 4 apresenta a consolidação das Tabelas 1, 2 e 3, totalizando 9473 publicações relacionadas ao tema, os principais tópicos destacados nos artigos foram: Controle gerencial, gestão de riscos, suporte à decisão, tomada de decisão, cadeia de suprimentos, empresas, estratégia de negócios e sistema de apoio.

Tabela 4 - Publicações no período de 2009 a 2013 - consolidadas

<b>Período</b>	<b>Total de publicações</b>	<b>Science Direct</b>	<b>EBSCO</b>
<b>2013</b>	1390	427	963
<b>2012</b>	2074	491	1583
<b>2011</b>	2158	482	1676
<b>2010</b>	1873	354	1519
<b>2009</b>	1978	441	1537
<b>Total</b>	<b>9473</b>	<b>2195</b>	<b>7278</b>
<b>Principais tópicos: Controle gerencial, gestão de riscos, suporte à decisão, tomada de decisão, cadeia de suprimentos, empresas, estratégia de negócios e sistema de apoio.</b>			

Fonte: Base de dados Science Direct e EBSCO

Grande e Beuren (2008, p. 53) e Lunkes et al. (2009, p. 3) argumentam que, na literatura disponível, embora se perceba alguns pontos em comum, entre a maioria dos autores, ainda existem entendimentos distintos sobre qual seja o campo de estudo, a atuação e as funções da controladoria. No entanto, trabalhos mais recentes como Manvailer (2013) e Leite (2013) sinalizam que está havendo avanço nesta área, e apresentam práticas de controladoria validadas por pesquisadores especialistas em controladoria.

Considerando que na literatura, ainda existem divergências quanto ao papel e à influência da controladoria dentro das organizações, e que nas bases de dados pesquisadas não foram localizados artigos que tratem das práticas de controladoria e decisões estratégicas em empresas de transportes, entende-se que este estudo tem relevância acadêmica, pois os resultados poderão servir de base para outras pesquisas na área.

### 1.5.2 Justificativa Empresarial e Social

No Brasil, a quantidade de empresas de transporte de cargas rodoviárias tem aumentado nos últimos anos. Esta percepção é confirmada pela análise dos relatórios anuais da Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT). Para essa validação, foram analisados os relatórios anuais disponíveis no site da organização referentes ao período de 2010, 2011 e 2012. Nesse período, constatou-se um aumento da quantidade de transportadores e da frota registrados na ANTT.

A ANTT classifica os transportadores em três categorias de registros: Empresas de transporte rodoviário de cargas (ETC); Cooperativas de transporte rodoviário de cargas (CTC); e Transportadores autônomos (TAC).

Na Tabela 5, são apresentadas as categorias de transportadores e, na Tabela 6, a evolução da quantidade desses transportadores durante o período de 2010 a 2012.

Tabela 5 - Transportadores registrados por categoria

<b>Categoria de Transportador</b>	<b>Registrados 2010</b>	<b>Registrados 2011</b>	<b>Registrados 2012</b>
<b>ETC</b>	69.209	100.934	119.230
<b>CTC</b>	197	278	320
<b>TAC</b>	409.260	540.388	650.450
<b>TOTAL</b>	478.666	641.600	770.000

Fonte: Adaptado dos relatórios anuais da ANTT de 2010, 2011 e 2012

Tabela 6 - Evolução da quantidade de registros

<b>Categoria de Transportador</b>	<b>Variação % 2011 x 2010</b>	<b>Variação % 2012 x 2011</b>	<b>Variação % 2012 x 2010</b>
<b>ETC</b>	45,84%	18,13%	72,28%
<b>CTC</b>	41,12%	15,11%	62,44%
<b>TAC</b>	32,04%	20,37%	58,93%
<b>Total</b>	34,04%	20,01%	60,86%

Fonte: Adaptado dos relatórios anuais da ANTT de 2010, 2011 e 2012

Na Tabela 6, observa-se um acréscimo do número de registros em todas as categorias de transportadores, o que resultou em um aumento geral de 60,86%, comparando-se a quantidade de registros existentes em 2010 e os registros existentes em 2012.

Na tabela 7, observa-se que a frota nacional de veículos terrestres registrada apresentou um aumento de 37,60% na quantidade, comparando-se os registros de 2010 e 2012.

Tabela 7 - Frota nacional de veículos de carga

	Quantidade	Quantidade	Quantidade
Frota	2010	2011	2012
<b>Veículos Terrestres</b>	1.325.000	1.615.211	1.823.253
<b>Aumento anual da frota</b>		21,90%	12,88%
<b>Acréscimo 2012x 2010:</b>	37,60%		

Fonte: Adaptado dos relatórios anuais da ANTT de 2010, 2011 e 2012

A partir dessa análise do setor, é possível constatar que a frota de veículos de transporte terrestre registrada aumentou, assim como a formalização dos transportadores autônomos, das empresas de transportes e também das cooperativas de transporte. Esses fatores influenciam o fortalecimento do setor e criam históricos de registros. De acordo com Cibulska et al. (2012), neste setor, as informações históricas ainda são escassas, visto que a obrigatoriedade de registro de transportador junto a ANTT ocorreu somente a partir de 2004. Antes desse período, as informações eram inconsistentes, porque não havia obrigatoriedade de registro.

### 1.5.3 Justificativa Econômica

O transporte rodoviário de cargas no Brasil é um segmento representativo para a economia, visto que participa com mais de 5,0% do PIB. Além da geração de empregos diretos e indiretos, consome R\$ 3,1 bilhões de reais em combustíveis. (TAVARES, 2010).

Conforme Magalhães (2006), é através dos transportes que as mais diversas relações econômicas e sociais podem sair do plano potencial para se tornarem efetivas, desde os mais relevantes fluxos comerciais entre regiões e nações, ao longo da história, até as operações mais simples. O sistema de transporte insere-se no sistema econômico e social no qual ele age, entre

uma multiplicidade de outros fatores. Dessa forma, a sociedade é beneficiada, porque todo mecanismo de integração metropolitana passa pela geração de emprego.

Segundo Belém Júnior (2007), o modal rodoviário representa cerca de 61% da matriz de transporte brasileira, o autor ainda argumenta que entre os principais produtos transportados pelas rodovias nacionais, destacam-se produtos alimentícios, materiais de construção, veículos, bebidas, carga viva, carga frigorífica e mudanças.

A importância do setor de transportes também é evidenciada em outras regiões, como por exemplo, na Europa. De acordo com a Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu (COM2006, 314), os sistemas de transporte eficazes são essenciais para a prosperidade da Europa, tendo impactos significativos no crescimento econômico, no desenvolvimento social e no ambiente. O setor de transportes representa cerca de 7% do PIB europeu e cerca de 5% do emprego na União Europeia (EU). É por si mesmo um setor importante e contribui muito para o funcionamento da economia europeia no seu conjunto. Além disso, o documento também destaca que a mobilidade das pessoas e mercadorias é um componente essencial da competitividade das indústrias e serviços. A maior parte dos transportes intra-UE processa-se por estrada, sendo esse modo responsável por 44% do transporte de mercadorias e cerca de 85% do transporte de passageiros. Os fatores da demanda, como a redução do transporte de mercadorias a granel e a importância crescente do serviço porta-a-porta e da entrega no momento exato (*just-in-time delivery*), contribuíram para o crescimento do transporte rodoviário.

No Brasil, o setor de transportes influencia diretamente no desenvolvimento econômico e social do país. Assim, considerando a complexidade da indústria de transportes, entende-se que é uma atividade intermediária que colabora para que os objetivos de todos os agentes da cadeia de atividades sejam alcançados. (PORTAL TRANSPORTA BRASIL, 2014). Conforme Alves (2012), quanto a participação na carga tributária, de 2005 a 2010, a atividade de transportes contribuiu em média com 3% do total da receita tributária, e com 16,9% do 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). Na tabela 8, são apresentados os valores de arrecadação em milhões de reais.

Tabela 8 - Arrecadação do IRPJ e CSLL (valores em milhões de reais)

Descrição / Ano	2013	2012	2011	2010
<b>Transporte Terrestre R\$</b>	4.081	3.336	não publicado	não publicado
<b>Participação s/ total %</b>	2%	2%	-----	-----
<b>Outras divisões econômicas</b>	193.084	178.445	-----	-----
<b>Total</b>	197.165	181.782	166.634	147.696

Fonte: Adaptado da Receita Federal do Brasil (2014)

Na Tabela 8, é possível observar a evolução da arrecadação dos impostos, IRPJ e CSLL pela Receita Federal do Brasil, é importante destacar que, nos anos de 2010 e 2011, o valor correspondente à Divisão Econômica de Transportes Terrestres não foi publicado isoladamente, porque ficou fora do grupo das dez principais geradoras desses impostos, por outro lado, em 2012, a divisão cresceu em arrecadação e figurou em sétimo lugar entre as dez maiores, e, no ano de 2013, continuou crescendo. Na tabela 9, é apresentada a evolução da arrecadação do período, sendo que os valores estão em milhões de reais. - Evolução de arrecadação dos impostos IRPJ / CSLL (Valores em milhões de reais)

Tabela 9 - Evolução de arrecadação dos impostos IRPJ / CSLL (Valores em milhões de reais)

Descrição / Ano	2013	2012	Variação % (2013 x 2012)
<b>Transporte Terrestre R\$</b>	4.081	3.336	<b>22,3%</b>
<b>Participação s/ total %</b>	2%	2%	
<b>Outras divisões econômicas</b>	193.084	178.445	<b>8,2%</b>
<b>Total</b>	197.165	181.782	<b>8,5%</b>

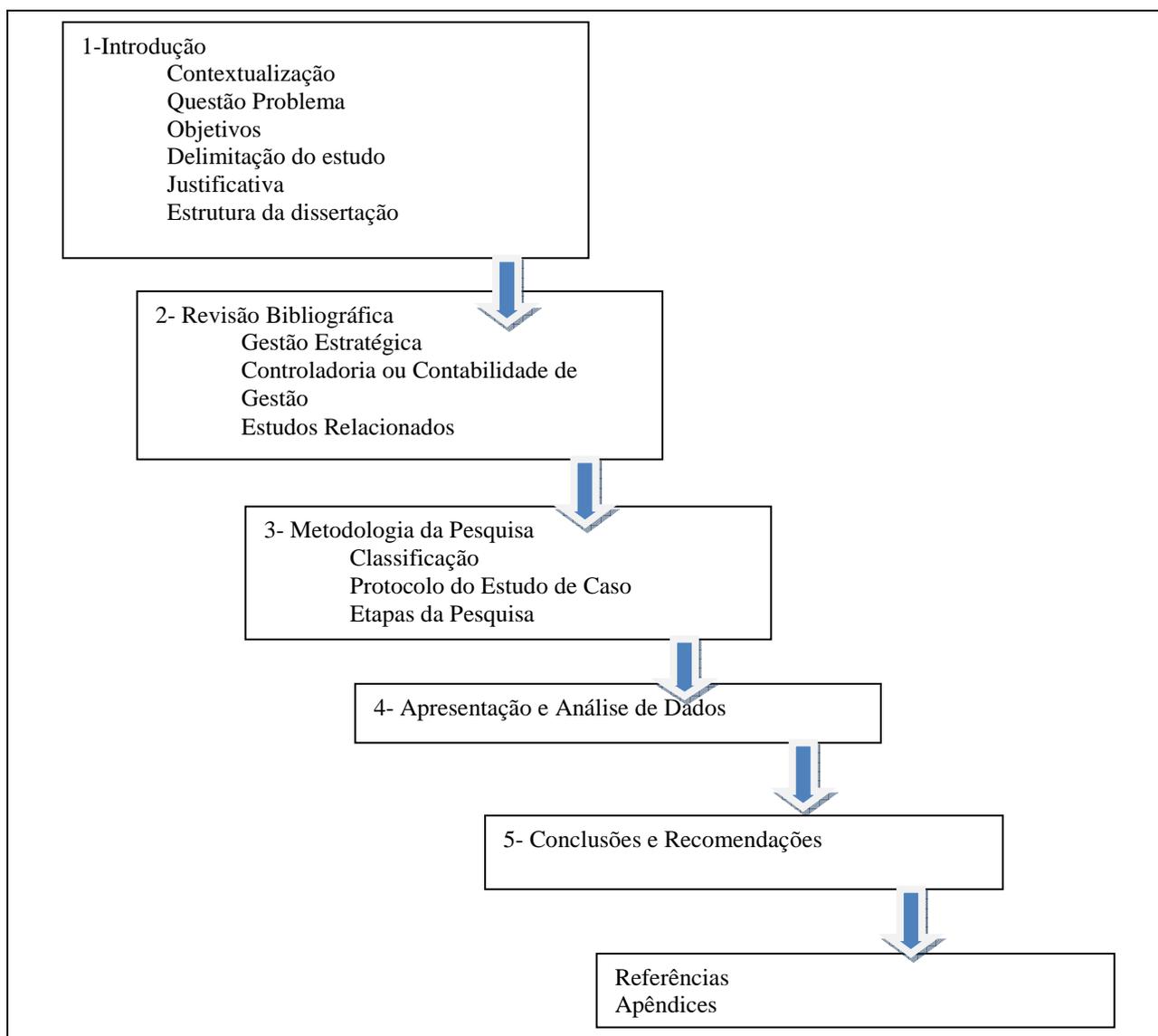
Fonte: Adaptado da Receita Federal do Brasil (2014)

A Tabela 9 apresentou a evolução na arrecadação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), entre os anos de 2012 e 2013, o resultado da análise das variações indica que a Divisão econômica de Transportes Terrestres cresceu 22,3% no período, enquanto que as demais divisões econômicas cresceram 8,2%, sendo que essas variações resultaram em crescimento de 8,5% no total da arrecadação.

## 1.6 Estrutura da Dissertação

Na Figura 1, é apresentada a estrutura da dissertação.

Figura 1-Estrutura da dissertação



Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 1 apresentou o esquema de como está desenvolvida a dissertação.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo apresenta a abordagem teórica que dará sustentação para a pesquisa, e está dividido em três seções, Gestão Estratégica, Controladoria ou Contabilidade de Gestão e Estudos Relacionados.

### 2.1 Gestão Estratégica

Conforme Ansoff (1990), a proposição básica de administração estratégica é a de que, para ter êxito e sobreviver numa indústria, a empresa deve ajustar a agressividade de seus comportamentos operacional e estratégico à mutabilidade das exigências e oportunidades no mercado. Quanto mais turbulento o ambiente, mais ágil deve ser a reação da empresa. Todavia, a experiência mostra que algumas empresas tiram proveito integral das oportunidades oferecidas pela turbulência, no entanto, outras empresas não aproveitam as oportunidades com a mesma intensidade. Os fatores que contribuem para as diferenças de comportamento entre empresas incluem sua história, seu tamanho, a inércia organizacional acumulada, a relevância de suas competências às necessidades impostas pelo ambiente, e, particularmente, as ambições, a motivação e as potencialidades dos administradores.

Esta visão é corroborada por Baltar e Coulon (2014), que argumentam que o reconhecimento de oportunidades é um processo subjetivo, mesmo quando a sua existência é um fenômeno objetivo que não é percebido por todos os indivíduos, nem em qualquer momento. Os autores entendem que as decisões empresariais envolvem a identificação dos meios e metas previamente não detectadas pelos agentes do mercado. Os autores analisam o processo que liga o indivíduo com a captura de oportunidades de negócios em três etapas.

- 1 fase de descoberta,
- 2 gestão de oportunidade, e
- 3 caminho para materializá-la.

A fase de descoberta está relacionada à capacidade de alguns indivíduos de capturar novas ideias com vantagem em relação a outros que não têm esse tipo de habilidade. Essa assimetria produz oportunidades empreendedoras e depende de características pessoais e de habilidades dos gestores. A gestão de oportunidades está relacionada a decisão empresarial para

se envolver em projetos de negócios, enquanto que, o caminho para materializá-la está relacionada a estimativa de custos e riscos do empresário.(BALTAR; COULON, 2014).

Conforme Nixon e Burns (2012), a turbulência econômica, política e social do início do século 21 exemplifica as incertezas atuais. As mudanças na prática e na literatura do planejamento financeiro em 1950, no planejamento de longo prazo em 1960, no planejamento estratégico nos anos 1970 e na gestão estratégica nos anos 1980, 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
1960s	uma 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; principalmente, numa perspectiva de gestão de topo.	Matriz <i>swot</i> ; planejamento de longo prazo com uma orientação funcional substituiu o planejamento financeiro/orçamentário da década de 1950.
1970s	Estagnação e inflação; gerentes de negócios tornaram-se mais conservadores, e colocaram maior ênfase em sistemas de controle financeiro. As empresas buscaram melhorar a quota de mercado em áreas de negócio.	Abordagem processual, a estratégia emergiu; houve um desenvolvimento da abordagem institucionalista. Lacunas na implementação da Estratégia.	Carteira de matrizes, por exemplo: BCG (Boston Consulting Group), crescimento de mercado; Matriz GE (General Electric), atratividade de Mercado); Análise de PIMS (Impacto do lucro na estratégia de mercado); Análise de Cenários; Previsão baseada no Planejamento Estratégico. Começou a se concentrar em fatores externos e internos.
1980s	Aumento da concorrência estrangeira que levou à globalização das indústrias e empresas. Um aumento na ênfase em estratégias financeiras; muitas empresas estavam sob pressão real ou percebida de especuladores corporativos que exploravam baixos preços do mercado de ações para adquirir e reestruturar empresas. Fenômeno "Downsizing".	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, enfatizando a implementação e controle, além de planejamento.
1990s	Mudança política e econômica rápida e descontínua no ambiente internacional: Guerra fria terminou; Europa Oriental abriu; Japão começou a ter problemas; e a União Europeia cresceu em importância econômica e política relativa. Redes corporativas e alianças começaram a se formar em uma tentativa de lidar com a taxa de mudança no ambiente de negócios. Era de ' <i>cloud computing</i> ', 'big data' e máquinas inteligentes.	Alianças multinacionais, empreendimentos corporativos, mudança tecnológica e contínua reestruturação. Uma visão da estratégia baseada em recursos. O foco não estava na otimização e equilíbrio dos economistas, mas sobre o funcionamento e sobrevivência da organização e o comportamento de seu povo. E também redes intra e inter-organizacionais.	EVA; Recursos e Análise de Recursos; Análise Estratégica; Balanced Scorecard; Gestão de Relacionamento com o Cliente; Alavancas de Controle; Competências Essenciais.
2000 a 2010	Evolução para redes, a ascensão da organização baseada no conhecimento, e a criação de organizações mais planas. É também a época de <i>E-commerce</i> e da empresa baseada na Internet com números pequenos de pessoal. 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. Vista do conhecimento da empresa baseia-se na visão baseada em recursos. Comunicação intercultural, as 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; 'Cloud Computing', 'máquinas mais inteligentes'.

Fonte: Adaptado de Nixon e Burns, 2012

O Quadro 1 apresentou a evolução da gestão estratégica dos anos 60 até 2010, destacando as características e as mudanças ambientais de cada período, assim como o foco da pesquisa e as ferramentas utilizadas para a análise estratégica.

Para Schendel e Patton (1978), a estratégia pode ser vista como um padrão ou um posicionamento de recursos da empresa em relação ao seu meio ambiente, para atingir todos os resultados de desempenho desejados. O conceito de estratégia está relacionado a três aspectos fundamentais: (1) os objetivos da organização, (2) os meios ou recursos de alocações possíveis, (3) as restrições ambientais a que a empresa deve se adaptar.

A estratégia empresarial para Porter (1979) 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. As cinco forças competitivas são: (1) concorrentes na indústria; (2) entrantes potenciais; (3) substitutos; (4) compradores; (5) fornecedores. Para conseguir vantagem competitiva nesse cenário, Porter (1989) descreveu três estratégias genéricas para competição, a saber: (1) estratégia de liderança de custo, (2) estratégia de diferenciação e (3) estratégia de foco.

Baum e Wally (2003) entendem que os avanços nas tecnologias de comunicação e de processamento de informação têm produzido ambientes de negócios que parecem estar mudando em um ritmo cada vez mais rápido, o que torna a manutenção de vantagem competitiva por meio da propriedade de bens ou de conhecimento mais difícil. Portanto, mais empresas podem ter de dominar a tomada de decisão rápida. Além disso, aspectos do projeto de organização e seleção do meio ambiente que estão dentro do controle gerencial são capazes de influenciar a velocidade com que as decisões estratégicas podem ser tomadas.

Porter (1996) defende que a estratégia é adotar um posicionamento exclusivo e valioso, envolvendo um conjunto de atividades diferentes. Se houvesse apenas um único posicionamento ideal, não haveria necessidade de estratégia. A essência do posicionamento estratégico consiste em escolher atividades diferentes daquelas dos rivais.

Para Besanko et al. (2006), expressões como “metas de longo prazo” e “principais políticas” sugerem que a estratégia está associada às questões relevantes que uma organização enfrenta e às decisões que ela tem que tomar a respeito delas, decisões que acabam determinando o sucesso ou o fracasso. A ênfase em padrões de objetivos e no contexto referencial dos negócios de uma empresa sugere que a estratégia é revelada em termos de comportamento consistente, e a ideia de que a estratégia define que tipo de empresa a organização em questão é ou deveria ser sugere que as decisões estratégicas moldam a *persona* competitiva da empresa, a compreensão coletiva de como ela vai obter êxito no ambiente competitivo.

Hamel e Prahalad (1995) consideram uma visão de estratégia que reconhece que uma empresa precisa desaprender grande parte de seu passado para poder descobrir o futuro. Em nível abrangente, seriam necessários quatro elementos para ganhar competitividade: (1) compreensão de que a competição pelo futuro é uma competição diferente; (2) processo para descoberta e percepção das oportunidades futuras; (3) habilidade de energizar a empresa de cima a baixo, para o que pode ser uma longa e árdua jornada em direção ao futuro; e (4) capacidade de superar os concorrentes e chegar primeiro ao futuro, sem correr riscos desmedidos. Nesse ponto de vista, os autores entendem que não é suficiente colocar a empresa em uma posição ótima dentro dos mercados existentes. O desafio é penetrar na nuvem de incerteza e desenvolver capacidade de previsão dos parapeiros dos mercados de amanhã.

Vaara e Whittington (2012) entendem que, dadas as transformações tecnológicas, econômicas e sociais que tiveram lugar desde as origens da gestão estratégica, é necessário compreender como o campo da estratégia está mudando, e utilizam o termo “tomada de estratégia”, como um termo genérico que descreve a miríade das atividades que levam à criação de estratégias organizacionais.

### 2.1.1 Gestão

Petry e Nascimento (2007) argumentam que um modelo de gestão, mantido pelos valores e crenças e pela missão da organização, pode representar uma vantagem competitiva em relação aos concorrentes. O processo de gestão pode ser visto como um método ou como uma forma de se realizarem, harmonicamente, ações conjuntas para se atingir um fim organizacional desejado. Esse deve estar baseado em definições, mesmo que sejam informais, por todos os indivíduos responsáveis pela gestão da organização, de forma a promover a necessária sinergia para se atingirem os objetivos.

Esse entendimento é complementado por Slavov (2013), que defende que gestão é o processo decisório que suportado pela capacidade dos indivíduos de todos os níveis organizacionais e orientado por um processo de síntese do ambiente organizacional, com diretrizes qualitativas e quantitativas, busca soluções não estruturadas para problemas complexos e viáveis.

### 2.1.2 Decisões Estratégicas

De acordo com Nooraie (2012), a tomada de decisão é uma das funções mais importantes dos gestores em qualquer tipo de organização. A tomada de decisões estratégicas é um processo complexo que deve ser previamente entendido completamente, para ser praticado de forma

eficaz. Os autores apontam que, nos últimos anos, têm ocorrido rápidas mudanças com a tecnologia da informação, a globalização e outras mudanças que apresentam, de um lado, um mundo muito dinâmico, com o aumento da população, a inflação, o aumento do consumo em todas as classes sociais e, por outro lado, os recursos escassos e limitados. Em tal ambiente de negócios complexo e em rápida mudança, os gestores são confrontados com uma série de decisões a cada dia. As decisões estratégicas são decisões de longo prazo, complexas, inerentemente arriscadas e que influenciam o futuro da organização.

Por essas razões, ao longo das últimas décadas, vários estudos têm sido realizados para a construção de modelos, a fim de auxiliar gerentes e executivos a tomarem melhores decisões sobre um ambiente de negócios complexo e altamente incerto (NOORAIE, 2012), como, por exemplo, o modelo integrado de eficácia de tomada de decisão estratégica, o modelo consiste em três dimensões de tomada de decisões estratégicas (racionalidade, intuição e comportamento político) (ELBANNA; CHILD, 2007), e o modelo de quatro tipos de decisões, resultante de duas dimensões de decisões, controle e desempenho, as quais combinadas criam quatro tipos de decisões: (1) fazer julgamento e escolhas, (2) influenciar resultados, (3) competitivo, (4) gestão para o sucesso estratégico. (ROSENZWEIG, 2013).

Conforme Hickson et al. (1986), as decisões estratégicas precisam de planejamento para serem feitas. Os gerentes e os administradores poderão tomar decisões pessoais sobre movimentos no processo de chegar a uma decisão estratégica, mas esta não é a própria decisão. A decisão estratégica é o resultado de um fluxo de atividades, e, por vezes, inatividade, durante um período. E será determinada pela percepção das necessidades das organizações a partir de análises de clima organizacional, relatórios contábeis, relatórios gerenciais e análise do ambiente a fim de satisfazer os interesses dos envolvidos.

Os autores ainda argumentam que o processo de tomada de decisão é uma resposta aos problemas e interesses inerentes à matéria para decisão, uma resposta à sua complexidade. O processo é colocado em movimento por aqueles que têm o poder de fazê-lo, quando eles significam o reconhecimento de um tópico de decisão. (HICKSON et al., 1986, p. 96). No início da década de 1970, Hickson et al. (1986) iniciaram um estudo sobre as decisões estratégicas nas empresas da Inglaterra. Esse estudo estendeu-se por mais de dez anos. O objetivo do estudo era examinar de forma ampla uma gama de diferentes decisões em diferentes organizações. Ao todo foram analisados cento e cinquenta casos de tomadas de decisões em trinta organizações espalhadas por toda a Inglaterra. Muitas dessas organizações eram líderes mundiais em suas áreas, sendo organizações públicas e privadas de diversos segmentos. Foram estudadas onze empresas de manufatura, duas

públicas e nove privadas, e dezenove organizações de serviços, sendo onze públicas comerciais e não comerciais, e oito organizações privadas comerciais. (HICKSON et al., 1986, p. 21).

Com base nas decisões estratégicas identificadas por Hickson et al. (1986), Slavov (2013) listou cinquenta e sete eventos exclusivos (não repetidos), que representam o conjunto de decisões estratégicas das organizações. Essas decisões foram utilizadas como base de pesquisa nesta dissertação, sendo apresentadas no Quadro 2.

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 na pesquisa de Hickson (1986)

A pesquisa de Hickson et. al (1986) foi complementada pelo estudo de Miller, Hickson e Wilson (2008) que analisaram 55 decisões estratégicas em 14 organizações do Reino Unido com o objetivo de identificar os principais atores de gestão nos processos estratégicos, para ver se há algum padrão em termos de quem se envolve e quem não se envolve na tomada de decisões. Os resultados encontrados mostram que os departamentos de produção ou serviço, *marketing* e o CEO são os mais frequentemente envolvidos e os mais influentes, tanto durante a elaboração quanto no acionamento de decisões estratégicas, seguido por departamento de finanças e suprimentos. Ainda de acordo com Miller et. al. (2008), esse núcleo supervisiona algumas das

áreas mais importantes da atividade da empresa, decidindo seu futuro direcionamento estratégico e faz os ajustes necessários para que isso se torne uma realidade.

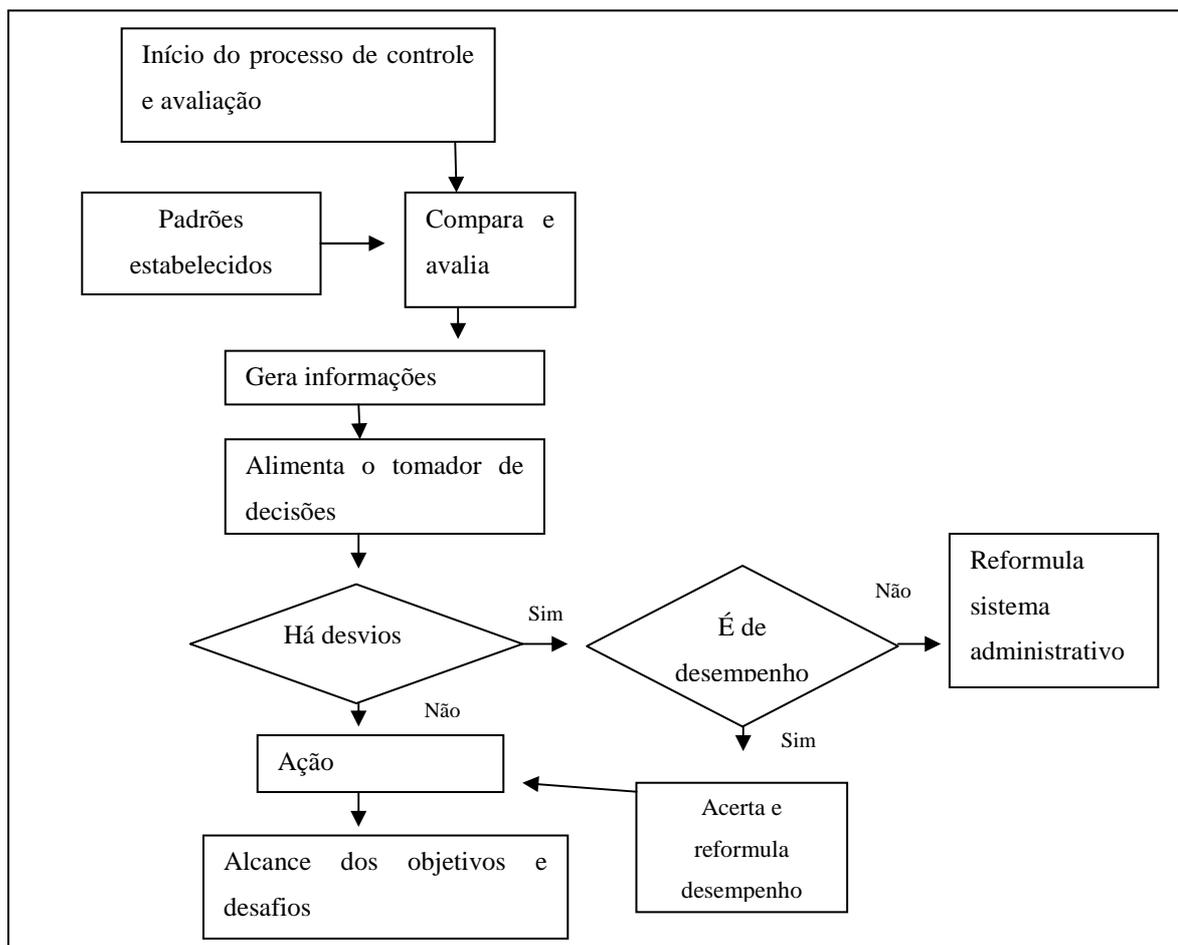
### 2.1.3 Planejamento, Execução e Controle Estratégico

Para Mintzberg (1994), planejamento estratégico é um meio para programar as consequências de estratégias já definidas, especialmente através da visão de um líder ou do aprendizado das pessoas que tomam as decisões. A elaboração da estratégia é um processo interligado com tudo o que é preciso para gerir uma organização. Portanto, a elaboração da estratégia é um processo de síntese, e não apenas a análise. Uma dependência em relação à decomposição da análise nunca pode produzir síntese.

Robert e Scapens (1985) argumentam que, no momento em que o termo sistema contábil passa a ser empregado como sistema de prestação de contas, entende-se que os sistemas de prestação de contas também corporificam uma ordem moral, um complexo sistema recíproco de direitos e obrigações. A prática da contabilidade institucionaliza a noção de responsabilidade e de prestação de contas, institucionalizando os deveres de algumas pessoas de prestar contas de suas ações. Vistas dessa maneira, as práticas de contabilidade podem envolver a comunicação de um conjunto de valores, os ideais de expectativa de comportamento, o que é aprovado e desaprovado. As práticas de contabilidade envolvem comunicação e noções do que deveria acontecer. Nesse contexto, talvez o acompanhamento do planejamento e dos orçamentos seja o exemplo mais óbvio de como o que tem acontecido é constantemente avaliado em termos de expectativa quanto ao que deveria ter acontecido.

Conforme Oliveira (2011, p. 4), o planejamento estratégico corresponde ao estabelecimento de um conjunto de providências a serem tomadas pelo executivo, em situações em que o futuro tende a ser diferente do passado, entretanto, a empresa tem condições e meios de agir sobre as variáveis e fatores, de modo que possa exercer alguma influência. O planejamento é, ainda, um processo contínuo, um exercício mental que é executado pela empresa, independentemente de vontade específica de seus executivos. Já o controle é a função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em outras funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam às metas, aos desafios e aos objetivos estabelecidos. A Figura 2 apresenta o esquema do fluxo de controle e avaliação do sistema administrativo.

Figura 2 - Controle e avaliação



Fonte: Oliveira (2011, p. 260)

O papel desempenhado pela função de controle e avaliação no processo de planejamento estratégico é acompanhar o desempenho do sistema, através da comparação entre as situações alcançadas e as previstas. A Figura 2 apresenta o esquema do fluxo de controle do sistema administrativo. Nessa figura, observa-se que um dos principais objetivos da função controle e avaliação, num processo de planejamento estratégico, é identificar se há desvios em relação ao planejado e propor medidas corretivas. Nesse fluxo, o tomador de decisões recebe as informações sobre a existência de desvios ou conformidade com os padrões estabelecidos. Se há desvios, é porque ocorreram erros e falhas, nesse caso, deverá ser verificado se o desvio é de desempenho ou não. Se for de desempenho, deverá ser corrigido e reforçado. Se o desvio não for de desempenho, então, deverá ser reformulado o sistema administrativo para que os objetivos sejam atingidos.

## 2.2 Controladoria ou Contabilidade de Gestão

Conforme Borinelli (2006, p. 105), a controladoria é definida como um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.

Na década de 2000, autores como Burns e Scapens (2000) já argumentavam que o ambiente em que a contabilidade de gestão era praticada apresentava mudanças, e buscavam evidências dessas mudanças, analisando avanços em tecnologia da informação, mercados mais competitivos, diferentes estruturas organizacionais e novas práticas de gestão. Os autores constataram que a contabilidade de gestão não estava institucionalizada em todas as organizações, mas que ela tinha potencial para se institucionalizar e, assim, contribuir para a relativa estabilidade do processo organizacional e para agir como um portador do conhecimento organizacional.

As organizações contemporâneas, de acordo com Coelho, Lunkes e Machado (2012), têm experimentado pressões competitivas sem precedentes, sendo assim forçadas a criar mecanismos para se diferenciarem e incrementarem seus níveis de competitividade. Há dois pontos cuja complexidade tem aumentado na última década. O primeiro diz respeito à dinâmica e à complexidade do ambiente empresarial, que é caracterizado pela frequência e velocidade das mudanças dos diferentes segmentos do ambiente, e pela sua força, regularidade e previsibilidade. Já o segundo aparece como resposta ao primeiro e está relacionado à diferenciação. Considerando esse quadro, Coelho, Lunkes e Machado (2012) entendem que a controladoria passa 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.

### 2.2.1 Conceitos

Segundo Borinelli (2006, p. 195), a área de controladoria se materializa quando da sua aplicação nas organizações. 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 como um todo, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas.

Segundo Pereira et al. (2011, p. 19), 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 decisões dos gestores. Como controle orçamentário, está ligada ao processo de gestão empresarial, uma vez que é responsável pela eficácia do sistema empresa. Seu impacto direto é em nível interno da empresa, onde procura otimizar as relações entre recursos, operações, produtos e serviços, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que impactam nas atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais. A controladoria preocupa-se em criar e gerenciar sistemas de informação para apoiar a gestão econômica-financeira das empresas.

Para Ricardino Filho (1999), com a expansão e modernização da atividade empresarial, ocorreu um incremento na aplicação de métodos financeiros e operacionais, que não só ampliaram as áreas de influência da Controladoria, como também elevaram-na a patamares mais altos da administração das empresas. A partir da evolução conceitual da atividade, pode-se depreender que a atividade encontrou seu espaço e se firmou. A controladoria, desde os anos sessenta, evoluiu e passou a comandar as contabilidades, financeira e gerencial, como forma de integrar as classes produtivas e os gestores em torno de objetivos comuns. Em algumas empresas, absorveu o comando de outras atividades, tais como a administração dos setores financeiros e de recursos humanos. Kanitz (1977) já defendia a controladoria como função diretamente subordinada à presidência, que, para funcionar adequadamente, necessitaria de especialistas em diversas áreas, com a função de analisar, à luz de cada um dos seus campos de conhecimento, as informações necessárias ao cumprimento da função de controladoria.

Conforme Nascimento e Reginato (2010), compete à área de controladoria proporcionar os meios para que as áreas atuem consoantes às expectativas da alta administração, apoiando-as para que o processo decisório da empresa funcione de forma integrada em torno de seu objetivo central, evitando-se a prevalência das expectativas individuais dos gestores nas ações implementadas que impliquem em consumo de recursos e na obtenção de resultados.

Para Tillmann e Goddard (2008), além do envolvimento com a identificação de problemas o gestor contábil ou *controller* também trabalha em medidas de contenção e solução. Muitos gestores contábeis são envolvidos em todas as atividades de outros gestores auxiliando no processo de tomada de decisões. Almeida, Parisi e Pereira (2011), argumentam que a controladoria é uma evolução natural da contabilidade praticada, e para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como

órgão administrativo, respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Ainda de acordo com Almeida, Parisi e Pereira (2011), como ramo do conhecimento, a controladoria é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores. Enquanto que vista como unidade administrativa, a controladoria é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão. É também órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzem à otimização do resultado global da organização.

Segundo Weibenberger e Angelkort (2011), o bom gerenciamento de informações contábeis não é somente caracterizado por relevância, acuracidade, oportunidades ou confiabilidade técnica com respeito a dado problema de controle, mas também por consistência, a partir de uma perspectiva do lado do usuário. Quando atuando como assessoria de gestão, o *controller* deve ter um cuidado especial, não somente para estabilizar uma compreensível ligação entre a informação contábil gerencial fornecida para decisões administrativas, mas também para enfatizar essa ligação em comunicação com a gestão.

Esse entendimento também é corroborado por Weber (2011), que defende como tarefa básica do *controller* informar a gestão sobre matérias econômicas e atividades dentro da companhia. Isso implica projetar e operar o sistema de controle de custos e sistema de informações contábeis adequados, para capturar dados relevantes em bases contínuas dentro da companhia. De acordo com Bianchi, Backes e Giongo (2006), a controladoria não é a área responsável pela tomada de decisões, mas é a responsável pelo embasamento dos gestores, fornecendo-lhes informações adequadas e subsidiando-os para que as decisões tomadas estejam de acordo com os objetivos da empresa.

Para Atkinson et al. (2000), a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas. Os sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e desempenhos de suas empresas. A informação gerencial contábil deixou de ser somente financeira e foi ampliada, incorporando também medidas não financeiras, operacionais e físicas.

O controle, conforme Figueiredo e Caggiano (2008), é uma atividade em si e deve afetar todos os aspectos da organização. O ciclo do controle mostra que sua origem são os objetivos da organização, que embasam o desenvolvimento dos planos. O processo de controle possibilita que

as metas alcançadas sejam comparadas com as desejadas pela organização, indicando se novas metas e objetivos devem ser formulados.

Conforme Mosimann, Alves e Fisch (1993, p.72), o controle é uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia empresarial e de cada área, resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções.

Para Anthony e Govindarajan (2002, p. 28), qualquer sistema de controle tem, pelo menos, quatro componentes, os quais também são identificados na Figura 2:

- a) um componente detector ou sensor, dispositivo de medição que reage ao aparecimento de uma situação, no processo que está sendo controlado;
- b) um componente avaliador, dispositivo que determina a importância da situação que está ocorrendo. Geralmente, essa importância é avaliada por comparação com um padrão ou com uma expectativa de o que deveria estar ocorrendo;
- c) um componente executante, dispositivo que altera o comportamento do sistema quando o componente avaliador indica a necessidade de alteração. Esse dispositivo é chamado, geralmente, retroalimentador (*feedback*).
- d) uma rede de comunicação que transmite a informação entre o detector e o avaliador, e entre o avaliador e o executante.

Giongo (2005) salienta que não basta às organizações terem uma estrutura de controle interno. É necessário que essa estrutura seja forte o suficiente para gerar as informações necessárias aos diversos segmentos da empresa, que as utilizarão na tomada de decisões, sempre voltadas para atingir o resultado global da organização. A controladoria participa do processo de implantação e de monitoramento desses controles, o que possibilita, quando adequado, o controle de todas as operações da organização, materializado no processo de gestão, que também é definido como um processo de tomada de decisões.

### 2.2.2 Práticas ou Atividades de contabilidade de gestão

As práticas de contabilidade de gestão são formadas pela influência de muitos fatores inter-relacionados. Existem grandes tendências econômicas, sociais e organizacionais que afetam a maneira que as empresas e suas práticas individuais emergem. Mas, além disso, haverá também fatores únicos, relacionados especificamente com a organização, que moldam suas práticas de contabilidade gerencial. (SCAPENS, 2006).

Segundo Abdel-Kader e Luther (2008), tem sido sustentado o interesse em explicar por que as empresas adotam diferentes práticas de contabilidade gerencial. Os resultados, obtidos a partir de uma *survey* na indústria de alimentos e bebidas do Reino Unido, com 245 questionários

analisados, que corresponderam a uma taxa de 19,6% de retorno, indicaram que a sofisticação e as diferenças nas práticas de contabilidade gerencial são explicadas pela incerteza ambiental, o poder do cliente, a descentralização e o tamanho da empresa. Os autores defendem que, ao longo das últimas três décadas, uma série de técnicas de contabilidade gerencial inovadoras têm sido desenvolvidas em muitas indústrias. Argumentam ainda que as técnicas mudaram o foco, deixaram de ter um simples papel de determinação de custos e controle financeiro, e passaram a ter um papel sofisticado de criação de valor através de melhor utilização de recursos.

Abdel-Kader e Luther (2008) afirmam que essas novas técnicas contábeis foram concebidas para apoiar tecnologias modernas e novos processos de gestão, tais como gestão de qualidade total (TQM) e *just-in-time* (JIT), sistemas de produção, bem como para buscar uma vantagem competitiva, para enfrentar o desafio da competição global. Três categorias de características das empresas foram examinadas no estudo. São elas: características externas (incerteza ambiental, o poder dos clientes); características organizacionais (estratégia competitiva, estrutura e tamanho); e características de processamento (complexidade do sistema, grau de execução da manufatura, tecnologia avançada, implementação de técnicas de TQM, implementação de técnicas JIT, e perecibilidade do produto). Para a análise, foram identificadas 38 práticas de contabilidade gerencial, que foram classificadas em quatro grupos: Determinação de custos e controle financeiro, Planejamento e controle de gestão, Redução de resíduos e de recursos empresariais, e, por último, Criação de valor através do uso eficaz dos recursos.

Conforme Borinelli (2006), as funções e atividades da controladoria são elementos que pertencem à unidades ou áreas de uma organização, não necessariamente denominadas Controladoria. São discutidas as atividades e funções por meio das quais a área de conhecimento se materializa, quando é estudada no contexto das entidades. Dessa forma, as atividades e as funções típicas de controladoria são aquelas que fazem parte de sua essência. O que muda de uma entidade para outra são as formas de distribuir essas atividades e funções pelas diversas unidades organizacionais, tendo em vista o arranjo que melhor possa atender as necessidades da entidade.

A estrutura conceitual básica de controladoria desenvolvida por Borinelli (2006) está estruturada sob três perspectivas.

- (1) Quanto a seu aspecto conceitual. O que é controladoria? A controladoria enquanto ramo do conhecimento se materializa no âmbito das organizações. É um conjunto de conhecimentos que se constitui em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional. De acordo com o autor, o objeto de estudo da controladoria são as organizações, o modelo organizacional como um todo, subdividido nos seguintes

focos possíveis de atuação: (a) O processo de gestão como um todo, especialmente, em suas fases de planejamento e controle, com ênfase na gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial; (b) A necessidade de informações consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação, e (c) O processo de formação de resultados organizacionais, compreendendo o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação.

(2) Quanto a seus aspectos procedimentais: Quais são as suas atividades e funções?

No aspecto procedimental, o autor discute quais são as atividades, funções e artefatos utilizados pela controladoria, ou seja, os elementos relativos ao seu funcionamento, quando a área de conhecimento é levada para as entidades.

(3) Quanto a seus aspectos organizacionais: Como se aplica nas organizações?

Neste tópico, o autor discute como as atividades e funções estão disseminadas nos vários órgãos ou unidades das organizações. Nesse estágio, o autor procurou entender a controladoria como unidade administrativa organizacional, como um subsistema do sistema organizacional formal. (BORINELLI, 2006).

Manvailer (2013, p. 79) apresenta 27 práticas de controladoria validadas por especialistas que atuam nos programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e que estão vinculados à linha de pesquisa controladoria. As práticas de controladoria foram coletadas da literatura nacional e internacional, e as questões sobre as práticas foram submetidas à validação de seis especialistas, sendo: 2 da Universidade de São Paulo, 2 da Universidade Federal de Santa Catarina e 2 da Universidade Regional de Blumenau. Para a validação, foi utilizado o método *Delphi*, e houve consenso entre os especialistas sobre quais são as práticas de controladoria na terceira rodada de questionamentos. O Quadro 3 apresenta essas práticas:

Quadro 3- Práticas de controladoria validadas por especialistas

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

Fonte: Manvailer (2013, p. 80)

No Quadro 3, as 27 práticas mais utilizadas estão relacionadas em ordem alfabética e foram validadas por especialistas da área. Buscando um entendimento do leitor sobre o tema em questão, as práticas de controladoria estão detalhadas nos tópicos seguintes, individualmente, e na mesma ordem.

## **1-Análise da cadeia de valor**

Conforme Shank e Govindarajan (1997), se uma empresa pode ou não desenvolver e manter uma diferenciação ou vantagem de custo, ou diferenciação com vantagem de custo, depende, fundamentalmente, de como a empresa gerencia sua cadeia de valor em relação às cadeias de valor de seus concorrentes. Tanto intuitiva quanto teoricamente, a vantagem competitiva no mercado advém, em última instância, de oferecer mais valor ao cliente por um custo equivalente (isto é, diferenciação) ou valor equivalente por um custo inferior (isto é, baixo custo). Assim, a análise da cadeia de valor é essencial para determinar exatamente onde, na cadeia do cliente, o valor pode ser aumentado ou os custos reduzidos.

## **2-Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)**

A análise do Ponto de Equilíbrio, muitas vezes, referido como análise de custo-volume-lucro, pode ilustrar um grande número de decisões de negócios. Em geral, a análise de equilíbrio pode ser utilizada de três diferentes maneiras. Em primeiro lugar, ela pode ser utilizada em decisões relativas a novos produtos, contribuindo para a definição do nível de vendas do novo produto indicado para a realização de lucro. Pode também ser utilizada como uma ferramenta para a pesquisa de sequências de um aumento no volume do produto. E, finalmente, ela pode ser utilizada em programas de modernização e automatização, possibilitando a empresa substituir continuamente os custos variáveis e simular um cenário com alterações nos custos fixos. (KONSTANTINOS; PAPADOPOULOS, 2009).

## **3-Análise da Externalização (*Outsourcing*)**

Para Varadarajan (2009), a terceirização refere-se à prática de uma empresa em confiar a uma entidade externa o desempenho de uma atividade que foi outrora realizada em casa. A atividade terceirizada pode ser a fabricação de um bem ou a prestação de um serviço. Além disso, a terceirização refere-se a uma fase de transição da empresa. Por exemplo, na área de *marketing*, as empresas rotineiramente confiam a execução de serviços específicos para as organizações especializadas, tais como agências de publicidade, agências de promoção de vendas, distribuição e armazenagem, gestão de cadeia de fornecimento e cobrança de dívidas ruins. Marcelino e Cavalcante (2012) concordam com esse entendimento.

#### **4-Análise do Retorno do Investimento (ROI)**

Para Sari e Nulhakim (2013), a análise de *Return on Investment* (ROI) é geralmente utilizada pela administração para medir a eficácia das operações globais da empresa. ROI é uma taxa de rentabilidade que mede a capacidade da empresa de gerar lucros, em comparação com o total de recursos investidos em ativos que foram utilizados para as operações da empresa. Assim, essa taxa compara o benefício em atividades operacionais da empresa (Receita Operacional Líquida) com a quantidade de investimentos ou ativos (ativo operacional líquido), que é usado para gerar tais lucros. Outro termo para essa relação é a taxa de lucro operacional líquido de retorno ou o poder de ganhos operacionais.

#### **5-Análise do Valor Presente Líquido**

Conforme Figueiredo (2008), o Valor Presente Líquido (VPL) é definido como a diferença entre o valor presente dos benefícios e o valor presente dos custos. Os valores de custos e benefícios esperados, durante a vida útil de um projeto, são trazidos para o tempo zero, descontando-se a taxa de juros, também denominada taxa de desconto. O VPL é bastante utilizado como medida de mérito na tomada de decisão em projetos de viabilidade econômica. De acordo com Minardi e Saito (2007), a taxa de juros deverá ser ajustada ao risco.

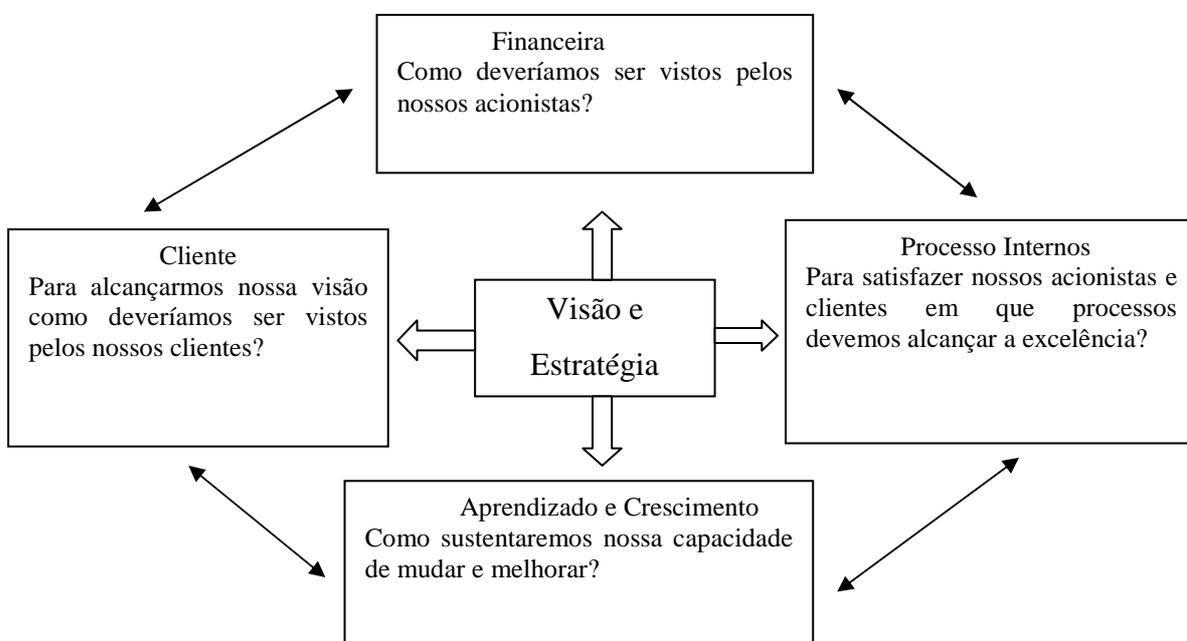
#### **6-Avaliação de Desempenho**

Conforme Muller (2003), o sistema de avaliação de desempenho deve induzir, nos processos da empresa, seus objetivos e estratégias, constituindo os elos entre os objetivos e a execução prática das atividades nas empresas. Para que uma organização seja competitiva, não basta um bom planejamento estratégico. O plano traçado deve ser cumprido e os processos e resultados devem ser medidos e comparados com os objetivos predeterminados. Para Zuriekat et al. (2011), as medidas de desempenho financeiro representam um aspecto importante do sistema de avaliação de desempenho, e essas medidas são complementadas com várias medidas de desempenho não financeira para melhorar o acesso a informações relevantes para tomada de decisões. No entanto, o tipo de medidas de desempenho não financeira utilizado pelas empresas depende da utilidade percebida nas informações, que possa resultar do uso dessas medidas.

### 7-Balanced Scorecard (BSC)

De acordo com Kaplan e Norton (1997 p.2), o BSC surgiu, em 1990, como resultado de um estudo patrocinado pela KPMG, empresa de auditores independentes cuja sigla é formada pelas iniciais dos nomes dos sócios fundadores, com participação de representantes de dezenas de empresas e liderados por David Norton, cuja finalidade era desenvolver um novo modelo de desempenho composto por medidas financeiras tradicionais e medidas de desempenho não financeiro, tais como prazos de entrega ao cliente, qualidade e ciclo de processos de produção, e também eficácia no desenvolvimento de novos produtos. Os autores consideram que o *Balanced Scorecard* traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica. O *Balanced Scorecard* continua enfatizando a busca de objetivos financeiros, mas também inclui os vetores de desempenho desses objetivos. O *Scorecard* mede o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento. Na Figura 3 são apresentadas as perspectivas do BSC.

Figura 3 - Perspectivas do BSC



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997 p.10)

Além disso, para Kaplan e Norton (2000), o *Balanced Scorecard* fornece um referencial para descrever e comunicar a estratégia de maneira coerente. Argumentam que, para implementar a estratégia, é preciso conseguir descrevê-la. Ao contrário do que ocorre na área

financeira, onde referenciais padronizados como o livro razão, a demonstração do resultado e o balanço patrimonial documentam o plano e o desempenho financeiro, a descrição da estratégia não se baseia em referenciais de ampla aceitação.

Um estudo realizado por James e Elmezughi (2010), em uma indústria da Austrália, aponta que o *Balanced Scorecard* (BSC) auxilia na melhoria do desempenho dos negócios, através de diversificados indicadores de desempenho financeiros e não financeiros.

## **8-Controle Interno na Proteção de Ativos**

Carioca et al. (2013), em um estudo de caso realizado na Companhia Energética do Ceará (COELCE), concluíram que os riscos estão sempre presentes no ambiente corporativo, já que não é possível um ambiente seguro em sua totalidade. Argumentam que a existência de riscos não controlados e não gerenciados pode acarretar em perdas para a organização. O gerenciamento de riscos e a gestão de controles internos são temas complementares, uma vez que a utilização de instrumentos de controle interno tem como objetivo conhecer e controlar os riscos.

De acordo com Carioca et al. (2013), entre as metodologias de controles internos existentes, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) demonstrou ser uma das mais adequadas à gestão eficaz dos controles internos. No topo do modelo COSO, figura o monitoramento, que é a avaliação dos controles internos ao longo do tempo, sendo o melhor indicador para se saber se os controles internos estão adequados e efetivos. Este pode ser contínuo ou pontual, somente para atender necessidades específicas, como revisões de auditorias e autorrevisões.

O modelo COSO (COSO, 2013) apresenta os 17 princípios de controle interno por componente de controle interno, estes princípios servem como critérios para determinar se os controles internos de uma entidade são eficazes. O controle interno eficaz requer que todos os cinco componentes estejam funcionando de forma integrada.

### **CONTROLE DE AMBIENTE**

1. Demonstra compromisso com a integridade e valores éticos
2. Exercita a responsabilidade de supervisão
3. Estabelece estrutura, autoridade e responsabilidade
4. Demonstra compromisso com a competência
5. Impõe a responsabilização

### **AVALIAÇÃO DE RISCOS**

6. Especifica objetivos adequados
7. Identifica e analisa riscos
8. Avalia o risco de fraude
9. Identifica e analisa mudança significativa

### **ATIVIDADES DE CONTROLE**

10. Seleciona e desenvolve atividades de controle
11. Seleciona e desenvolve controles gerais sobre tecnologia
12. Implanta através de políticas e procedimentos

### **INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO**

13. Usa a informação relevante
14. Comunica internamente
15. Comunica externamente

### **MONITORAMENTO**

16. Realiza avaliações em curso e/ou separadas
17. Avalia e comunica deficiências

## **9-Custeio ABC (Custeio Baseado em Atividade)**

Conforme Lutilsky e Dragija (2012), o sistema ABC foi concebido a fim de corrigir as deficiências dos sistemas de custeio tradicionais, e foca sua atenção nos custos indiretos alocando-os ao objeto de custeio, através de direcionadores de custos, sendo que o principal objetivo deste método é fornecer uma alocação de custos justos e precisos, tanto para a produção de bens, quanto para a prestação de serviços.

Para fazer a alocação, corretamente, ao objeto de custeio, primeiramente, é necessário avaliar como as atividades consomem os recursos (que são os direcionadores de recursos da primeira fase), tentando estabelecer uma relação entre ambos e, em seguida, observar como os produtos e ou serviços consomem as atividades. Os direcionadores de custos são a base do ABC e procuram rastrear a origem do custo e estabelecer uma relação de causa e efeito. O método ABC visa a aumentar a produtividade, reduzir desperdícios e identificar as atividades que não agregam valor. (STEFANO, 2011).

Tsaia et. al. ( 2011) consideram que o Custeio ABC foi uma mudança de paradigma em relação aos sistemas de custos tradicionais e que ele tem sido amplamente utilizado. Esse método é embasado em quatro conceitos-chave:

- a) atividade de contabilidade (identificação precisa do custo do produto, principalmente dos custos indiretos);
- b) fatores de custo (atividades que causam custos a serem incorridos);

- c) rastreabilidade direta (atribuição direta de custos aos produtos ou processos que consomem recursos); e
- d) identificação dos custos que não agregam valor.

## **10-Custeio Direto**

Sorin e Florentina (2008) afirmam que o método de custeio direto exige, primeiramente, estudo e separação dos elementos fixos e variáveis, e que esse estudo pode ser útil para identificar problemas considerados complexos no planejamento e no controle dos custos nas empresas. Essa afirmação também é apresentada no trabalho de Diaconu e Popescu (2010).

Souza e Diehl (2009) defendem a ideia de que, no método de custeio direto, é possível fazer uma mensuração mais adequada e precisa, com maior capacidade informacional para o processo decisório. Isso ocorre porque a lucratividade do produto passa a ser mensurada por meio da margem direta, calculada após a consideração dos custos e despesas fixos específicos.

Lepadatu (2013) explica que, mediante a departamentalização, podem ser identificados certos custos fixos apropriados diretamente nos departamentos produtivos. Porém, é necessário que esses custos sejam primários, isto é, não provenham de rateios de outros departamentos.

## **11-Custeio Kaizen**

Conforme Ghicajanu (2011), Kaizen é uma filosofia de vida que aborda o melhor para os que querem ser mais e melhor. Um processo de melhoria que nunca termina e resulta em muitas vantagens. O autor explica que o Método Kaizen foi implementado em algumas empresas da Romênia e trouxe, para as pessoas envolvidas, satisfação e resultado financeiro. O modelo de liderança japonesa mostrou que o progresso, em pequenos passos, mas rápido e confiável, leva a vitórias a longo prazo.

Singh e Singh (2009) e Maurer (2013) concordam que o Kaizen consiste na execução de pequenas e contínuas melhorias, que irão resultar na melhor qualidade dos produtos e serviços. O sistema Kaizen tem como foco treinar cada funcionário para vir trabalhar todos os dias à procura de maneiras de melhorar o processo e o produto. Dessa forma, envolve os funcionários de todos os níveis da organização, na procura por pequenas maneiras de reduzir custos e aumentar o valor. Uma vez que os funcionários estão envolvidos, as pequenas ideias, por vezes, levam a grandes economias. A Toyota foi uma das primeiras empresas a adotar o conceito de melhoria contínua. Em suma, os autores entendem que o propósito do Kaizen é aumentar a

qualidade, reduzir custos, melhorar a saúde dos funcionários, reduzir erros e inovar produtos e serviços.

## **12-Custeio Meta**

O objetivo do método de Custeio Meta é identificar o custo de produção do produto pretendido, para vendê-lo, portanto, para gerar a margem de lucro desejada, o preço deve levar em conta as condições prevalecentes no preço de mercado e o custo de produção também deve ser coerente com os objetivos de rentabilidade. (CAPUSNEANU; BRICIU, 2011; MOISELLO, 2012).

A principal razão para a adoção do método de Custeio Meta é a sua utilização no planejamento de custos de projeto de produtos, antes da fabricação dos produtos, e a garantia de que os produtos gerem lucros suficientes na produção. Esse método se concentra na redução do custo de um produto por meio de mudanças na sua concepção. Além disso, a utilização do Custeio Meta também propicia os seguintes benefícios:

- a) identificar problemas na aquisição, concentrando-se em um espectro mais amplo da oferta;
- b) melhorar a compreensão dos custos de produtos, permitindo a identificação precoce de problemas que possam ocorrer na redução de custos;
- c) atender as necessidades dos usuários finais dos produtos;
- d) analisar os custos de funcionários de todos os departamentos, incentivando, assim, a responsabilidade pela gestão de custos;
- e) analisar o impacto dos seus novos produtos no mercado;
- f) proporcionar um desempenho financeiro satisfatório, através do desenvolvimento de objetivos específicos e reais. (CAPUSNEANU; BRICIU, 2011).

Por outro lado, analisando os prós e contras da implementação de custeio meta em empresas da Romênia, Briciu e Capusneanu (2013) concluíram que, embora o cálculo de custo meta possa ser facilmente aplicado no início do ciclo de vida do produto, não há nenhuma razão conceitual para que essa metodologia não seja aplicada aos produtos existentes. Os autores defendem a ideia de que o cálculo de custo meta também pode ser aplicado na fase de fabricação, durante o ciclo de vida do produto. (BRICIU; CAPUSNEANU, 2013).

### **13-Custeio Padrão**

De acordo com Rao e Bargerstock (2011), o Custeio Padrão foi desenvolvido para atender às necessidades de custeio de produção em massa de grandes volumes de produção uniforme. Os custos unitários predeterminados são denominados custos padrão, os quais estimam os custos da produção, que, em seguida, são comparados com os custos reais incorridos para determinar as variações que serão utilizadas para controle gerencial. O método de Custeio Padrão permite criar um detalhado sistema de contabilização para a gravação de todas e de cada transação, e também possibilita rastrear o fluxo de processos através de diferentes fases da produção. De acordo com os autores, em um ambiente de produção de um único produto, será fácil manter o custeio padrão e elaborar relatórios significativos para o controle. Porém, em um ambiente de multiprodução, em que cada processo pode produzir uma variedade de produtos, a manutenção de contas detalhadas da produção torna o controle muito complexo e difícil, em função da grande quantidade de relatórios que serão gerados.

Por outro lado, o estudo de Marie et al. (2010), em Dubai, indica que o método de custeio padrão continua sendo aceito e utilizado nos países desenvolvidos, mesmo em empresas com produção diversificada. O resultado da pesquisa aponta que o método de Custeio Padrão é utilizado por 77% das empresas pesquisadas em Dubai, enquanto que, na Malásia e no Reino Unido, a utilização é de 76%, e, na Nova Zelândia, chega a 73%.

### **14-Custeio por Absorção**

O Custeio por Absorção é um método que está em conformidade com os Princípios de Contabilidade, é o método exigido pela legislação fiscal brasileira para avaliação do custo de produção (FARBER et al., 2014). Conforme Iudícibus et al. (2010 p.505), a Lei nº 6.404/76 e o Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, determinam o método de custeio por absorção como o indicado para a avaliação da produção e dos estoques. Esse método considera a inclusão de todos os gastos relativos à produção, tanto diretos quanto indiretos em relação a cada produto.

Assim como ocorre no Brasil, de acordo com Gupta et al. (2010), os princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos também determinam a utilização do Custeio por Absorção para a avaliação de inventário. O custeio por absorção considera todos os custos de fabricação, tanto fixos quanto variáveis, para valorização das quantidades produzidas no período, os quais são contabilizados e levados para o inventário de estoque.

Beuren e Schlidwein (2008) concluem que o custeio por absorção, além de atender as exigências fiscais, também pode ser utilizado para fins gerenciais. O estudo realizado em um hospital confirmou que com um sistema informatizado é possível obterem-se informações gerenciais, com tempo de resposta e detalhamento aceitável, que permite identificar os custos de cada material e serviço utilizado e compará-lo com a respectiva receita. Porém, os autores alertam que, para custos fixos indiretos, como energia elétrica, água e combustível, é imprescindível a verificação periódica dos critérios de distribuição.

### **15-Custeio Variável**

Lepadatu (2013) afirma que o método de custeio variável foi utilizado pela primeira vez no ano de 1934, nos Estados Unidos, e, desde então, vem ocupando posição significativa como metodologia adotada para contabilização dos custos nas empresas. O autor destaca que esse método objetiva a segregação dos custos fixos e variáveis. Dessa forma, são levados ao objeto de custeio somente os custos variáveis. Já os custos e despesas fixos são deduzidos diretamente do resultado da organização.

Para Souza e Diehl (2009), na filosofia de custeio variável considera-se que os produtos somente consomem os custos variáveis e, portanto, os custos fixos são devidos à estrutura. Para essa concepção, é desnecessário e não recomendado atribuir custos fixos aos produtos. Uma das dificuldades inerentes à atribuição dos custos fixos é determinar o quanto de cada recurso está sendo transferido aos produtos. Bornia (2010) corrobora essa definição, e enfatiza que o custeio variável está relacionado principalmente com a utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, e que exclui os custos de longa duração como são os fixos.

### **16-Gestão Baseada em Valor (VBM)**

Para Copeland, Koller e Murrin (2000), a administração baseada em valor (*Value-based management* - VBM) é uma abordagem administrativa, segundo a qual as aspirações da empresa, suas técnicas analíticas e seus processos gerenciais são alinhados para ajudá-la a maximizar seu valor. Isso se dá através da importância atribuída pelo processo decisório e pela alta administração aos principais direcionadores de valor.

Os autores ainda argumentam que, além dos conceitos tradicionais de que o valor da empresa é determinado pelos fluxos de caixa futuros descontados e de que o valor é criado

quando as empresas investem com retornos que excedem seu custo de capital, a VBM também considera o modo como as empresas os utilizam para tomar decisões estratégicas e operacionais.

De acordo com Bastos et al. (2009), o conceito da VBM norteia os princípios da criação de valor, significa que todos os processos e sistemas mais relevantes da empresa devem estar orientados para a criação de valor. Entre os indicadores de desempenho que compõem a VBM os mais utilizados são aqueles que consideram o custo de oportunidade. Como por exemplo o Valor Econômico Adicionado (EVA – *Economic Value Added*).

### **17-Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)**

Wegmann (2009) pesquisou como o método de Custeio ABC auxilia na Gestão de Custos Interorganizacional (GIC). Ele concluiu que a GIC deverá incluir pelo menos duas empresas, e que o método de custeio ABC auxilia, detalhando os custos e processos e também ajudando a descrever a cadeia de valor entre elas, possibilitando analisar as reduções de custos. Nesse processo, a primeira empresa pode identificar um preço estimado que os clientes estão dispostos a pagar e, em seguida, com a segunda empresa, pode calcular um custo para obter o lucro desejado. Para o sucesso da GIC, os esforços de redução de custos precisam ser estendidos a todas as partes da cadeia de valor, passando de pesquisa e desenvolvimento do produto ao serviço ao cliente, incluindo a busca de preços mais baixos dos fornecedores de materiais e componentes.

Conforme Faria et al. (2013), é necessário que as organizações definam estratégias de gestão de custos em relacionamentos interorganizacionais existentes nas Cadeias de Suprimentos, focalizando não apenas redução de custos individuais, mas também a melhoria da vantagem competitiva das referidas cadeias. A Gestão de Custos Interorganizacionais (GIC) focaliza a minimização de custos, criando vantagens competitivas frente às cadeias concorrentes.

Em estudo realizado para verificar como está sendo praticada a Gestão Interorganizacional de custos na cadeia de suprimentos de uma montadora de veículos na região do grande ABC São Paulo (FARIA et. al., 2013), constataram a existência das práticas da GIC em todas as etapas do ciclo de vida do produto, focadas na redução de custos e melhoria contínua dos processos e produtos. Os resultados obtidos evidenciam que a prática da GIC torna os relacionamentos entre a montadora e os fornecedores mais rentáveis e duradouros, apesar de ficar clara a dependência da maioria dos fornecedores, e não ficar caracterizada a transparência mútua.

## **18-Indicadores Chave de Desempenho (KPI)**

De acordo com Parmenter (2007), os KPIs representam um conjunto de medidas que incidem sobre os aspectos do desempenho organizacional que são os mais críticos para o sucesso atual e futuro da organização. Os KPIs são os indicadores essenciais que indicam o que fazer para aumentar o desempenho.

Dependendo do contexto da organização (TSAI; CHENG-TIEN, 2012) e do contexto específico do país onde será aplicado (ALWAER; CLEMENTS-CROME, 2010), poderão ser criados novos indicadores ou reformulados os existentes.

Alwaer e Clements-Croome (2010) desenvolveram um modelo conceitual para a seleção de KPIs e para a construção de edifícios inteligentes, que visa a apoiar as partes interessadas, a fim de selecionar os indicadores mais adequados. Os autores criaram quatro categorias hierárquicas de indicadores adaptados ao projeto.

- 1 Pré-requisitos (obrigatórios): Estes indicadores estão em conformidade com as normas e regulamentos e são introduzidos para eliminar falhas e cumprir os requisitos mínimos;
- 2 Indicadores desejados: estes indicadores visam a definir metas para o desempenho da construção, além do mínimo exigido pelos regulamentos;
- 3 Indicadores de Inspiração: Estes são os objetivos e visão definidos pelo cliente, referem-se à missão e aos valores de longo prazo;
- 4 Indicadores não aplicáveis: Definem os indicadores que não serão aplicados ao projeto.

## **19-Open Book Accounting (OBA)**

Conforme Hoffjan, Lührs e Kolburg (2011), a contabilidade de livro aberto (OBA) é caracterizada pelo compartilhamento das informações. O compartilhamento da informação possibilita o acesso a diversas informações entre os membros da cadeia de suprimentos, e também inclui informações de custos, que, geralmente, são mantidas em segredo pela maioria das empresas. Intuitivamente, fornecendo tais dados dentro de um acordo (OBA), os integrantes exigem um comportamento cooperativo dos parceiros da cadeia de suprimentos e confiança entre as partes envolvidas.

## **20-Orçamento de Capital**

De acordo com Minardi e Saito (2007), o desafio do orçamento de capital consiste em elaborar uma lista de projetos a serem implantados por uma unidade de negócios e escolher os melhores projetos. Existem diversas técnicas para que se possa fazer a escolha mais adequada. Entre elas, valor presente líquido (VPL), payback, retorno médio de investimentos, taxa interna de retorno e índice de rentabilidade.

Recente estudo de Souza e Lunkes (2013), em empresas hoteleiras de Santa Catarina, constatou que essas empresas costumam utilizar o índice de rentabilidade na avaliação do orçamento, e também que o custo de capital próprio é a técnica mais empregada para definição da taxa mínima de retorno aceitável.

Estudos empíricos internacionais indicam ampla utilização de orçamento de capital nas organizações públicas nos Estados Unidos (BURGER; HAWKESWORTH, 2013; CHUNG, 2013; MARLOWE, 2013), e também nas organizações privadas dos Países Nórdicos (BRUNZELL; VAIHEKOSKIB, 2013).

## **21-Orçamento Operacional**

Conforme Vaznoniene e Stonciuviene (2012), a primeira proposta de um orçamento corporativo é ajudar no planejamento da operação. Os orçamentos são reconhecidos como ferramentas que auxiliam no estabelecimento do nível de atividade da empresa. Auxiliam a definir os recursos necessários para atingir os objetivos e também servem para acompanhar a eficiência do uso dos recursos. Contudo, análises de trabalhos científicos mostram que sua importância é muito maior, eles promovem harmonização da atividade dos negócios e cooperação entre as unidades de negócios. Além disso, auxiliam na motivação e na análise do desempenho de pessoal, apoiando o sistema de controle interno da organização. Este entendimento é corroborado por Wienhage e Lavarda (2012), que defendem o orçamento como sendo uma ferramenta de gestão que auxilia na tomada de decisão, seu foco é coordenar ações para atingir as metas determinadas pela alta administração.

## **22-Planejamento Tributário**

De acordo com Rezende e Nakao (2012), uma ação de planejamento tributário é uma escolha de alternativas lícitas anteriores à ocorrência dos fatos geradores, e tem por objetivo a

redução do ônus tributário e o aumento de lucro. Nem todas as ações que têm por objetivo a redução do ônus tributário resultam necessariamente em um aumento de lucro. Eles argumentam que é possível, por exemplo, que a empresa empreenda uma separação formal das suas atividades em duas ou mais firmas, com o objetivo de reduzir o pagamento de imposto de renda, mas também destacam que esta estratégia pode provocar um aumento de outros custos operacionais ou até mesmo perda de competitividade e redução nas receitas.

Essa separação, a qual os autores se referem, pode ocorrer por troca de responsável, por meio de criação de novas entidades ou por meio de mudança de jurisdição tributária. Assim, uma empresa poderia economizar tributos por meio do aproveitamento da chamada “guerra fiscal” com a mudança do local de seu estabelecimento, por exemplo, para outro Estado. Também é possível trabalhar com o conceito de valor do dinheiro no tempo, o que poderá ocasionar mudança do resultado de um período para outro. Além disso, os autores também defendem que é possível alcançar economia com a postergação dos débitos, com a antecipação dos créditos ou com a mudança de regimes (competência *versus* caixa). Porém, destacam ainda que o planejamento tributário ligado especificamente ao Imposto de Renda (IR) e à Contribuição Social (CS) possui uma peculiaridade, uma vez que o cálculo do lucro tributável, base para a incidência de tributos sobre o lucro, depende dos critérios de reconhecimento de resultados tributáveis, que podem ou não ser compartilhados pelas normas contábeis para fins de divulgação. (REZENDE; NAKAO, 2012).

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que é o órgão regulador do mercado brasileiro de capitais, faz um alerta quanto à consistência dos critérios utilizados no gerenciamento de resultados, e define o gerenciamento de resultados (*earnings management*), como o julgamento arbitrário no processo de reportar as demonstrações financeiras, com o objetivo de influenciar ou manipular os números apresentados, ainda que dentro dos limites prescritos pela legislação contábil e fiscal. (CVM, 2007).

### **23-Preço de Transferência**

De acordo com Fischer e Colauto (2009), a metodologia do Preço de Transferência pode ser utilizada quando se deseja mensurar o resultado de unidades de negócios ou o resultado entre os departamentos, em função de transferência de produtos. Dessa maneira, essa metodologia pode ser utilizada na venda de produtos entre grupos de empresas e, inclusive, para aquelas empresas sediadas em outros países. Nesse caso específico, os preços praticados nas transações geralmente são acordados em moedas estrangeiras e, com isso, sofrem influência das taxas

cambiais. O preço de transferência pode ser calculado de várias maneiras, o que possibilita à empresa escolher aquele que melhor atenda aos seus objetivos, por exemplo:

- a) preço de transferência com base no mercado: Para essa política ser aplicada, é necessário que o mercado intermediário seja perfeitamente competitivo, onde os produtores não influenciam no preço dos produtos;
- b) preço de transferência com base no preço negociado: A política do preço negociado permite aos gerentes das unidades operativas chegarem a um acordo sobre o preço que será praticado entre eles. O principal ponto a ser observado nessa negociação reside no valor do preço de transferência ser, necessariamente, menor do que o preço de mercado, para estimular a divisão compradora a adquirir o produto internamente;
- c) preço de transferência com base no custo: Nesse aspecto, é possível utilizar custos totais ou somente os custos variáveis para definir o preço de transferência. Ao utilizar os custos totais, são incluídos no cálculo os custos de materiais diretos, a mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação;
- d) preço de transferência administrado: Na prática do Preço de Transferência Administrado, o gestor arbitra uma política para transferências internas. Essa política é baseada nas três anteriores, como, por exemplo, 80% do preço de mercado ou custo fixo mais 5%. As empresas, frequentemente, usam o preço administrado quando uma transação particular acontece sempre. Porém, essa política não reflete as considerações econômicas, como fazem os preços baseados no mercado e no custo, nem as considerações de responsabilidade, como fazem os preços negociados. (FISCHER; COLAUTO, 2009; SCHUSTER; CLARKE, 2010).

Conforme Gupta (2012), os preços de transferência em uma economia são muito significativos para os formuladores de política econômica, autoridades fiscais e autoridades reguladoras. A manipulação de preços de transferência reduz o passivo fiscal da organização, transferindo lucros contábeis para jurisdições de baixa tributação. Kumar e Sosnoski (2012) entendem que o grau de arbitrariedade na fixação dos preços de transferência depende de que esses produtos ou serviços sejam negociados no mercado aberto ou não. Mesmo com os produtos e serviços comercializados, é possível variar o preço de transferência por meio de diferentes condições de crédito. Portanto, os autores supõem que as multinacionais têm margem de manobra considerável para ajustar o nível de preços de transferência praticados às suas filiais.

## 24-Processo Orçamentário x Orçamento

Lunkes (2003) aborda o processo orçamentário argumentando que o que distingue um processo orçamentário de outro é a maneira como os recursos são estimados, e cada processo apresenta vantagens e desvantagens. A empresa deve escolher, entre as várias formas de orçamentos, aquela que melhor atenda as suas necessidades, ou seja, aquela que esteja adequada à sua filosofia de gestão, aos seus objetivos, processos de controle e sistemas de mensuração. Os processos orçamentários classificam-se em seis tipos:

- a) orçamento empresarial: o orçamento empresarial teve sua origem na administração pública e foi utilizado como instrumento de planejamento e das operações empresariais, em meados do século XX. É apresentado como um plano, contendo as metas operacionais das diferentes áreas a serem controladas no próximo período e elaborado para um determinado nível de atividade;
- b) orçamento contínuo: O objetivo central do orçamento contínuo é atualizar o orçamento operacional continuamente. Isso pode ser feito, acrescentando um novo período ao fim de cada ciclo, o qual poderá ser de um mês, três meses ou seis meses. Dessa forma, os gestores mantêm-se envolvidos no processo orçamentário;
- c) orçamento de base zero: O orçamento de base zero projeta todas as peças orçamentárias como se estivesse sendo compilado pela primeira vez. Ou seja, o orçamento incremental, que leva em consideração os dados do ano passado mais um percentual adicional, é totalmente rejeitado;
- d) orçamento flexível: O sistema incorpora dois princípios básicos: os centros de responsabilidade, com o controle e cálculo de custo por produto e a separação entre custos fixos e variáveis por centro. O orçamento flexível é elaborado para todos os níveis de atividade, dentro de uma gama de expectativas possíveis. Portanto, ele é dinâmico por natureza, ou seja, um gestor pode olhar para o nível de atividade atingido durante o período e, então, olhar para o orçamento flexível e determinar qual o valor estimado de custo naquele nível;
- e) orçamento por atividades: O orçamento por atividade é uma evolução natural do Custeio Baseado em Atividade. Na elaboração do orçamento por atividade em empresas, é necessário definir previamente alguns conceitos básicos, como: o processo, os recursos, as atividades, as tarefas, os direcionadores e a relação entre eles;

- f) Orçamento perpétuo: Na elaboração do orçamento perpétuo é necessário tornar claras as relações de causa-efeito, pois isso permite a previsão de recursos, conforme os objetivos da empresa.

De acordo com Lunkes (2003), a história do pensamento orçamentário mostra que de certa forma o orçamento teve pequenas evoluções. Porém, essas mudanças estão concentradas em aspectos restritos, como a forma de elaboração e execução, principalmente, relacionadas ao orçamento de custos.

## **25-Sistema de Gestão Econômica (GECON)**

O GECON é apresentado por Martins et al. (2013) como um modelo gerencial composto por um sistema de gestão e um sistema de informações, que visa a subsidiar os gestores para o processo decisório. É um modelo de origem brasileira que teve os estudos iniciados no final da década de 1970 por diversos pesquisadores coordenados pelo professor Armando Catelli, da Universidade de São Paulo. O principal objetivo do GECON é avaliar o desempenho da entidade por meio da mensuração do resultado econômico.

De acordo com Catelli et al. (2011, p. 287), o GECON considera que assim como o resultado global da empresa é formado pela soma dos resultados analíticos das diversas atividades, o patrimônio global da empresa é formado com base na mensuração dos ativos e passivos individualmente. Essa avaliação individualizada dos ativos por seus valores econômicos permite a cobrança do custo de oportunidade sobre os ativos operacionais que estão sob responsabilidade dos gestores. Os autores destacam que a interação sinérgica de fatores intangíveis, tais como competência, criatividade, cooperação, clientela, imagem da empresa, etc, resultam na qualidade do resultado das diversas atividades, e isso se reflete no resultado geral da empresa. Além disso, esse modelo reconhece que a riqueza de uma empresa deve refletir a agregação de valor proporcionada pelos eventos provocados ou não na operacionalização do processo de transformação de insumos em produtos e serviços nas diversas atividades.

## **26-Teoria das Restrições**

Conforme Goldratt e Cox (2002), a teoria das restrições (TOC) pode ser entendida como uma filosofia global de gerenciamento empresarial que tem o propósito de promover a contínua otimização do desempenho esperado de qualquer organização que tenha uma meta definida. Isso

ocorre através do enfoque das ações gerenciais nos elementos que restringem essa meta. Também pode ser vista como uma filosofia de gestão que fornece um foco para melhoria contínua, resultando na maximização do desempenho operacional. (INMAN; SALE; GREEN, 2009).

Quanto à utilização da teoria das restrições, Tsou (2012) aponta como vantagem a redução do inventário (matéria-prima, produtos em elaboração e produtos prontos). No entanto, diz que as informações geradas são relevantes para decisões de curto prazo. Isso é corroborado por Infanoudas e Gurd (2010).

## **27-Valor Econômico (EVA)**

Conforme Ivanov, Leong e Zaima (2014), o Valor Econômico Adicionado (EVA) é uma métrica comum que quantifica o valor da empresa. No entanto, os autores constataram que recentes estudos que examinam as estratégias de investimentos da carteira, utilizando EVA, sugerem que as carteiras formadas com EVA negativo podem obter retornos maiores em comparação com algumas empresas que apresentam EVA positivo. De acordo com Fregonezi (2009), o EVA tem foco na riqueza gerada para o acionista, é uma informação financeira voltada para o investidor. Uma característica do EVA é depender de informações não contabilizadas, por exemplo, o custo de oportunidade do capital próprio.

### 2.2.3 Controladoria - Apoio à Estratégia

Devido à velocidade com que as mudanças vêm ocorrendo no mercado, a controladoria está conquistando mais espaço nas organizações e têm a missão de otimizar os resultados, através da definição de um modelo de informações capaz de oferecer condições para o desenvolvimento da empresa. Portanto, é função da controladoria dar suporte, além da elaboração e planejamento da organização, para a execução da missão da entidade através da convergência dos esforços das áreas e gestores, gerando informações relevantes para a tomada de decisões em todas as etapas do processo de gestão. (FIETZ; COSTA; BEUREN, 2007).

Albuquerque et al. (2013) corroboram para esse entendimento e acrescentam que o desafio de controle dos custos e a necessidade de redução dos riscos na tomada de decisão impulsionam a adoção das práticas de Controladoria, no sentido de orientar os gestores para o desenvolvimento de ações que possam melhorar o processo de decisão.

Para Elbanna e Younies (2008), o processo de estratégia aborda as ações que levam à estratégia e também a maneira como ela é feita e implementada, e quais os fatores que a afetam. O domínio do processo de estratégia clarifica a maneira pela qual os executivos influenciam as mudanças de suas organizações através da tomada de decisões. A tomada de decisão é uma prática diária para todas as posições de gestão. Por exemplo, os gerentes operacionais e de nível médio estão preocupados com as decisões de curto e médio prazo. Decisões que abrangem o longo prazo e afetam todos os aspectos das atividades organizacionais, geralmente, são de natureza estratégica e são feitas pela gestão de topo.

Conforme Atkinson et al. (2000), a informação gerencial contábil mede o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos. Essas medidas de desempenho econômico ligam a estratégia da empresa à execução da estratégia individual de cada unidade operacional.

Segundo Ortega (2005), os riscos a que uma empresa está exposta são oriundos de seu ambiente interno e externo. A empresa, por ser um sistema aberto, está sujeita a variáveis e a entidades que a influenciam de forma e intensidade diferentes em relação a outra empresa que atua no mesmo segmento de mercado. Portanto, a identificação dos riscos de uma empresa tem como premissa a análise de seu ambiente, interno e externo, que também é feito na etapa de planejamento estratégico do processo de gestão. Ortega ainda argumenta que essa etapa é crucial no processo de gestão de riscos, pois é preciso identificar cada risco e como eles podem evoluir na empresa, explicando-os detalhadamente, para que se possa efetuar, na etapa seguinte, a correta avaliação de seus impactos e sua probabilidade de ocorrência.

A gestão estratégica de custos tem um enfoque amplo e não está confinada somente à redução e ao controle de custos, mas, sim, está ligada à gestão de custos, no uso das informações para tomada de decisão. Kumar e Shafabi (2011) consideram que, para o sucesso das empresas do século 21, além dos custos, os valores e as receitas também devem ser considerados fatores críticos de sucesso. Nesse ponto, os pesquisadores advogam que a gestão estratégica de custos é uma filosofia, uma atitude e um conjunto de técnicas para contribuir na mudança do futuro da organização. Al Abdel e Mclellan (2013) explicam que a gestão estratégica de custos 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.

## 2.3 Estudos Relacionados

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

Quadro 4 - Estudos Relacionados

(continua)

Autor	Título	Achados
Beuren e Artifon (2011)	Informações da Controladoria de suporte à decisão logística.	As informações da controladoria de suporte à decisão logística vêm sendo geradas nas cooperativas de transporte rodoviário de cargas de Santa Catarina, mas ainda de forma incipiente. 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. As cooperativas utilizam indicadores financeiros e operacionais. A maioria das cooperativas está passando por um momento de adaptação, mas ainda não despertaram para a necessidade de uma administração profissionalizada.
Borsato <i>et. al.</i> (2010)	A Influência da Controladoria no Processo de Abertura de Capital: Um Estudo de Caso em uma Instituição de Ensino Superior	Pelo fato de ter informações da empresa como um todo, 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 transparência da companhia.
Giongo (2005)	A participação da controladoria no processo de gestão organizacional	No processo de formulação e escolha da estratégia, a controladoria participa em diferentes funções, como: fornecimento de informações históricas; análise do impacto das alternativas de estratégias no resultado global da organização; discussão sobre cenários econômicos. É a principal responsável pelo provimento de informações gerenciais aos gestores.
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)	Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IPES) estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil	A prática de controladoria mais adotada nas instituições com fins lucrativos é a prática Avaliação de desempenho. Em segundo lugar está a prática Análise de Retorno sobre o Investimento e Análise Custo-Volume-Lucro.
Ortega (2005)	O papel da controladoria na gestão estratégica: estudo de caso em uma empresa do segmento de transportes vertical	Uma das principais atividades da controladoria é dar suporte aos gestores nos processos estratégicos, porém, sua participação é muito tímida, a controladoria deveria estar participando mais ativamente deste processo. Ao analisar o resultado do estudo de caso frente à teoria explanada, foi constatado que, em termos de Gestão e Estratégia, a empresa utiliza muitos

		dos conceitos literais e acadêmicos.
Al Abdel e McLellan (2011)	Management Accounting Practices in Egypt – A Transitional Economy Country	<p>As organizações de manufatura no Egito utilizam práticas de contabilidade gerencial tradicional e acreditam nos seus resultados, porém, analisando as práticas utilizadas, percebe-se que os gestores egípcios começaram a reconhecer os benefícios de algumas das práticas de contabilidade gerencial mais avançadas. Devido a fatores culturais, as organizações de manufatura egípcias são lentas em adotar as práticas mais modernas.</p> <p>Das 42 práticas de contabilidade gerencial utilizadas nas 215 empresas listadas na Bolsa de Valores do Egito, oito práticas são altamente adotadas, por, no mínimo, 78% da amostra; enquanto nove práticas são moderadamente adotadas. As práticas desta categoria são adotadas por, no mínimo, 41% das empresas; e, finalmente, o resto de práticas que pertencem à categoria baixa adoção são adotadas por, no mínimo, 2% das organizações de manufatura egípcias.</p>
Abdulhussein e Hamza (2012)	Strategic management accounting techniques in romanian companies: an empirical study	<p>A Análise da Cadeia de Valor, Custeio ABC, Custeio Kaizen e <i>Balanced Scorecard</i> são quatro práticas de contabilidade gerencial importantes para atingir o objetivo estratégico das empresas.</p> <p>A falta de dados e de informações suficientes é uma das limitações para a utilização das práticas de controladoria.</p> <p>Os entrevistados perceberam que a utilização dessas práticas gerenciais podem trazer muitos benefícios para a organização.</p> <p>Vantagens percebidas com a utilização das práticas de controladoria:</p> <p>Melhor controle dos custos de produção.</p> <p>Possibilidade de planejar o desenvolvimento futuro.</p> <p>Auxílio na tomada de decisão. Auxílio no processo de avaliação do desempenho da empresa. Auxílio no processo de avaliação do desempenho dos indivíduos.</p>
Alnawayseh (2013)	The Extent of Applying Strategic Management Accounting Tools in Jordanian Banks	<p>Os bancos jordanianos utilizam as práticas de contabilidade gerencial tradicionais, eles não utilizam as práticas de contabilidade gerencial estratégica e suas ferramentas.</p> <p>Entre os gerentes entrevistados, somente 5% tem algum conhecimento de contabilidade gerencial e das ferramentas de contabilidade de custos.</p> <p>Os bancos devem inserir seus administradores e empregados em programas de treinamento sobre a aplicação das ferramentas de contabilidade gerencial e gestão estratégica, para ajudá-los no processo de tomada de decisão.</p> <p>As empresas industriais da Jordânia têm capacidade para aplicar o sistema de custeio alvo como um método de redução de custos.</p>

Fonte: Dados da pesquisa

O Quadro 4 apresentou estudos nacionais e internacionais relacionados ao papel da controladoria na gestão estratégica, sua influência e participação como suporte no processo de gestão e verificação das práticas de controladoria adotadas por empresas brasileiras. E também,

apresentou estudos sobre a utilização das práticas de controladoria realizados no Egito, Romênia e Jordânia,

No estudo de Al Abdel e McLellan (2011), os autores classificaram as práticas de controladoria em três categorias: Práticas de alta adoção, Práticas de moderada adoção e Práticas de baixa adoção. Os Quadros 5 e 6 apresentam as práticas agrupadas por categoria.

Quadro 5 - Práticas de Alta adoção e Adoção moderada

Alta adoção	Média adoção (moderada)
1-Orçamento para controlar custos 2-Análise de desempenho de avaliação-Orçamentos variância 3-Orçamento para planejamento de fluxo de caixa 4-Orçamento para coordenar as atividades nas unidades de negócios 5-Avaliação de desempenho: retorno sobre o investimento 6-Orçamento para planejar dia a dia das operações 7-Avaliação de desempenho: controle de lucro 8-Técnicas de orçamento de capital (por exemplo, VPL, TIR, <i>Payback</i> )	9-Orçamento para o planejamento de posições financeiras 10-Avaliação de desempenho: a renda residual 11-Avaliação de desempenho: os fluxos de caixa retorno sobre o investimento 12-Orçamento para os gestores 13-Pesquisas de satisfação do cliente: Avaliação de desempenho 14-Avaliação de desempenho: o lucro Divisional 15-Os planos estratégicos: desenvolvido com orçamentos 16-Análise custo-volume-lucro 17-Análise de rentabilidade de produtos

Fonte: Adaptado de Al Abdel e McLellan (2011)

Quadro 6 - Práticas de Baixa adoção

Baixa adoção	Baixa adoção
18- Custo - custeio por absorção 19-Planejamento estratégico formal 20-Custeio variável 21-Os planos estratégicos: desenvolvimento separado dos orçamentos 22-Análise do ciclo de vida do produto 23-Avaliação de Desempenho 24-Avaliações de fornecedores 25-Avaliação de desempenho não financeiro 26-Planejamento de longo prazo 27-Medidas de avaliação de desempenho-Qualitativa 28-Operação técnica de pesquisa 29-Análise de valor ao acionista	30-Avaliação de desempenho de atitudes do funcionário 31-Custeio baseado em atividades 32-Gestão baseada em atividades 33-Características de <i>Benchmarking</i> -produtos 34- <i>Benchmarking</i> -para processos operacionais 35- <i>Benchmarking</i> dentro da organização 36-Orçamento baseado em atividades 37- <i>Benchmarking</i> processos de gestão 38-Análise da cadeia de valor 39- <i>Benchmarking</i> com organizações externas 40-Avaliação comparativa das prioridades estratégicas 41-custeio alvo 42- avaliação de Desempenho <i>Balanced Scorecard</i>

Fonte: Adaptado de Al Abdel e McLellan (2011)

O objetivo do estudo de Alnawayseh (2013) era conhecer a extensão da aplicação das práticas de controladoria nos bancos jordanianos. O estudo é baseado em 12 (doze) práticas de controladoria elencadas a partir de pesquisas sobre contabilidade gerencial estratégica (SMA), as quais estão relacionadas no quadro 7.

Quadro 7 - Práticas de Controladoria dos Bancos Jordanianos

<b>Práticas de Controladoria</b>	
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Custeio Baseado em Atividade (ABC)</li> <li>2. <i>Benchmarking</i></li> <li>3. Análise dos concorrentes</li> <li>4. Contabilidade de clientes (avaliar o cliente como um ativo)</li> <li>5. Avaliação de desempenho integrada</li> <li>6. Custeio do ciclo de vida do produto</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>7. Custeio da qualidade</li> <li>8. Monitoramento do valor da marca e Gestão de orçamento</li> <li>9. Estratégia de preços</li> <li>10. Custeio meta</li> <li>11. Custeio da cadeia de valor</li> <li>12. <i>Balanced Scorecard</i></li> </ol>

Fonte: Adaptado de Alnawayseh (2013)

O estudo de Abdulhussein e Hamza (2012) teve como objetivo introduzir os métodos de contabilidade gerencial estratégica e rever seu papel, para atender aos objetivos da gestão contemporânea das organizações romenas.

Após a análise dos resultados, Abdulhussein e Hamza (2012) concluíram que, para sobreviver e crescer no complexo ambiente de mudança e atingir os objetivos estratégicos, as práticas de controladoria são uma necessidade de todas as organizações e em vários segmentos.

Nos seis estudos nacionais constatou-se que a controladoria tem a função de dar suporte aos gestores da empresa, fornecendo e validando informações contábeis e gerenciais. No trabalho de Beuren e Artifon (2011) a controladoria tem função operacional, e não parece ter influência nas decisões estratégicas das cooperativas de transportes, semelhante ao trabalho de Ortega (2005), onde observa-se que a controladoria fornece suporte aos gestores mas tem pouca participação na gestão estratégica. Por outro lado, no trabalho de Borsato, Pimenta e Lemes (2010) evidencia-se que a controladoria exerceu papel relevante na decisão de abertura de capital da Instituição de Ensino estudada, o que indica que nesta instituição a controladoria tem participação na gestão estratégica.

Comparando as práticas de controladoria detectadas no trabalho de Leite (2013) com as três principais práticas apontadas por Manvailer (2013) para as Instituições de ensino, verifica-se que as práticas Avaliação de Desempenho e Retorno so bre Investimento tem destaque nos dois trabalhos.

Pesquisando a utilização das práticas de controladoria nos estudos internacionais, constata-se que as empresas perceberam resultados positivos com sua utilização. No entanto, observa-se que existe pouca uniformidade entre as práticas apresentadas.

### **3 METODOLOGIA DE PESQUISA**

Neste capítulo, além da classificação da pesquisa, também é apresentado o protocolo do estudo de caso e as etapas para o desenvolvimento da pesquisa.

#### **3.1 Classificação**

O trabalho apresenta uma pesquisa aplicada com abordagem qualitativa. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva, uma vez que visa facilitar o entendimento do assunto abordado por meio de descrição das características que envolvem o caso estudado.

Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de um estudo de caso múltiplo realizado com quatro empresas do segmento de transporte de cargas, localizadas no Estado do Rio Grande do Sul. Este segmento foi selecionado em função de sua representatividade para a economia e também porque a quantidade de empresas de transportes tem aumentado nos últimos anos, além disso, pelo menos nas bases de dados pesquisadas, encontraram-se poucos trabalhos relacionados às práticas de controladoria e às decisões estratégicas nas empresas de transportes.

O estudo de caso consiste em coletar e analisar informações sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade, no propósito de estudar aspectos variados de acordo com o assunto da pesquisa. Ele possibilita a replicação da realidade encontrada em cenários similares. (PRODANOV; FREITAS, 2009).

#### **3.2 Protocolo do Estudo de Caso**

De acordo com Yin (2001), o protocolo é uma das táticas principais para se aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e se destina a orientar o pesquisador na condução do estudo.

Para a elaboração desta dissertação, foram seguidas as orientações de Yin (2001), que salienta a necessidade de definir informações prévias sobre o projeto, questões imperativas que serão estudadas, carta de apresentação a ser enviada aos participantes, instrumento de coleta de dados e procedimentos de campo.

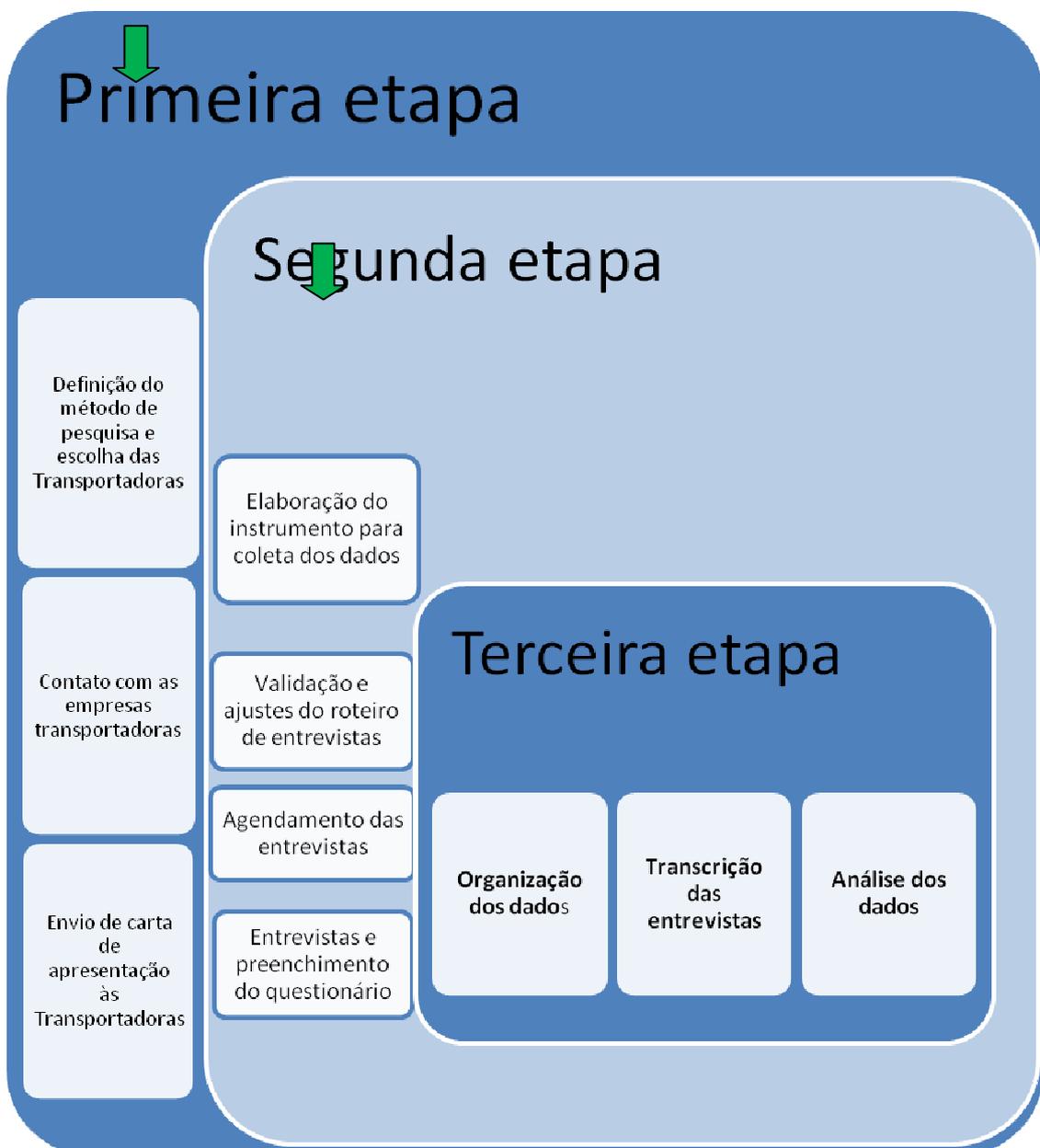
Antes de ser aplicado nas empresas selecionadas, o roteiro de entrevistas foi validado em uma empresa com características semelhantes e também pelo professor orientador. Feitos

os ajustes necessários, o roteiro foi concluído e as entrevistas agendadas. No Apêndice A, é apresentado o Protocolo de Estudo de Caso.

### 3.3 Etapas da Pesquisa

Após definir o objetivo geral da dissertação, que é verificar quais práticas de controladoria podem dar suporte às decisões estratégicas em empresas de transportes, e os objetivos específicos, a pesquisa foi desenvolvida em três etapas conforme a Figura 4.

Figura 4- Etapas da Pesquisa



Fonte: Elaborada pelo autor

### 3.3.1 Primeira etapa:

Após definir o objetivo geral da dissertação, que é verificar como as práticas de controladoria podem suportar decisões estratégicas em empresas de transportes, e os objetivos específicos, a pesquisa foi desenvolvida em três etapas. Na primeira etapa, foi definido o método de pesquisa e feita a escolha das empresas participantes.

Optou-se por selecionar empresas da região metropolitana de Porto Alegre em função da proximidade entre as empresas. O contato com as empresas selecionadas, solicitando a participação, foi feito através de email, contendo a apresentação do aluno e do projeto de pesquisa. Além do email, também foram utilizadas ligações telefônicas para fazer os contatos.

Na sequência, após o recebimento da confirmação de participação das empresas, foi entregue, pessoalmente, a carta de apresentação do aluno com a assinatura do Professor Orientador. Este documento pode ser verificado no Apêndice B, Carta de Apresentação.

### 3.3.2 Segunda etapa:

A segunda etapa consistiu na elaboração do instrumento para coleta dos dados, na validação do instrumento e no agendamento das entrevistas, bem como na realização das entrevistas nas empresas com os respondentes e no preenchimento do questionário.

#### **Instrumento de coleta de dados**

Como instrumento de coleta de dados foi elaborado um roteiro de entrevista estruturada com respostas fechadas, dividido em três seções. A primeira seção do questionário contendo as principais práticas de controladoria validadas por especialistas. Conforme Manvailer (2013), foram listadas 27 práticas.

O objetivo dessa seção é identificar, entre essas práticas: quais são utilizadas pelas empresas de transportes pesquisadas, qual a intensidade com que são utilizadas e também qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação. No Apêndice C, é apresentado o roteiro de entrevistas.

A segunda seção do questionário tem o objetivo de identificar qual a participação da controladoria na estratégia da empresa. Nessa seção, foi listado um conjunto de 30 questões que foram aplicadas aos respondentes do questionário.

A terceira seção do questionário contém as principais decisões estratégicas extraídas do trabalho de Slavov (2013), que listou 57 decisões estratégicas como sendo as mais utilizadas. O principal objetivo desse questionário é identificar, entre essas decisões, quais são utilizadas pelas empresas de transportes e qual a intensidade de sua utilização.

O agendamento das entrevistas ocorreu por email e por telefone, entre fevereiro e junho de 2014, e as entrevistas e o preenchimento do questionário ocorreram entre abril e junho de 2014. Os respondentes estão relacionados no quadro 8.

Quadro 8 - Respondentes da pesquisa

Empresa	Respondente	Departamento	Cargo que ocupa	Tempo de empresa	Data	Duração da entrevista
1	A	Diretoria	Diretor	11 anos	24/04	2 horas
2	A	Diretoria	Diretor Executivo	3 anos	26/06	2 horas
2	B	NIF/Controladoria	Gerente	16 anos	26/06	2 horas
3	A	Diretoria	Diretor comercial	18 anos	30/04	2 horas
3	B	Diretoria	Diretor financeiro	18 anos	30/04	2 horas
4	A	Comercial	Gerente	7 anos	19/05	2 horas

Fonte: Dados da pesquisa

### 3.3.3 Terceira etapa:

Na terceira etapa, os dados foram organizados e as entrevistas foram transcritas. Inicialmente, os dados do questionário foram tabulados em ordem de utilização nas empresas e organizados em dois grupos: práticas de controladoria e decisões estratégicas. Não foi utilizado *software* estatístico para análise dos dados, todas as respostas dos entrevistados foram digitadas em planilhas Excel.

A seção 1 do questionário, foi analisada em dois blocos de questões. O primeiro bloco tem por objetivo identificar a frequência de utilização das práticas. O resultado foi obtido por meio de contagem de quantas vezes ocorreram marcações nas opções de frequência (nunca, poucas vezes, alguma vez, muitas vezes, sempre).

No segundo bloco, com o objetivo de verificar qual a importância para a estratégia ou para o controle da operação utilizou-se as seguintes opções: decisiva, muito importante, média, pouco importante, nula.

Para a análise da seção 2 do questionário, as respostas das quatro empresas foram comparadas entre elas visando identificar qual a percepção dos respondentes sobre a participação da controladoria na estratégia da empresa.

Para análise da seção 3, as decisões estratégicas foram listadas a fim de identificar a frequência de sua utilização (sempre, muitas vezes, algumas vezes, poucas vezes, nunca). O resultado foi apurado por meio de contagem de quantas vezes ocorreram marcações nessas opções.

No tópico análise cruzada das entrevistas, as 27 práticas de controladoria foram listadas em ordem alfabética e para as práticas utilizadas foi atribuído o peso 1 e para as práticas não utilizadas foi atribuído o peso 0. Desta forma, o total de utilização de cada prática corresponde a soma dos pesos atribuídos por empresa para cada uma das práticas.

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 foi verificado na literatura quais os resultados obtidos com a utilização de cada prática, se constatado que estes resultados fornecem informações para tomada daquela decisão específica, foi atribuído o peso 1, em caso negativo, o peso 0. A soma dos pesos atribuídos a cada prática indica quantas práticas tem relação com a decisão analisada. Além disso, a soma das linhas referente as decisões indica quantas decisões estão relacionadas a cada prática.

Para analisar a similaridade entre as empresas foi utilizado o Coeficiente de Jaccard. Todas as variáveis envolvidas são binárias (existe ou não existe). 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.

O Coeficiente de Jaccard é um método estatístico desenvolvido por Paul Jaccard, é utilizado para comparar a semelhança e a diversidade de conjuntos de amostras finitas, e pode ser definido como o tamanho da intersecção dividido pelo tamanho da união dos conjuntos de uma amostra. (JACCARD, 1901 apud JARDINI, 2012). No Quadro 31, é apresentado o Coeficiente de Similaridade de Jaccard cuja equação é definida por:

$$J(A, B) = \frac{|A \cap B|}{|A \cup B|}.$$

J= Coeficiente de Jaccard, A= Conjunto A, B= Conjunto B

Onde,  $A \cap B$  representa os elementos comuns a A e a B, e  $A \cup B$  representa os elementos da união de A e B. (FACHINI, 2006).

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

### Contextualização das empresas participantes

A Empresa 1 iniciou as atividades, em 2003, na Grande Porto Alegre. Atualmente, conta com um quadro de trinta funcionários, possui treze caminhões próprios e vários agregados. Uma das políticas da empresa é utilizar os caminhões próprios para carregamentos interestaduais de longa distância, enquanto que, para cargas intermunicipais, são utilizados caminhões e motoristas terceirizados.

Além da matriz, a empresa instalou escritórios comerciais nas cidades de Caxias do Sul/RS e São Paulo/SP e atende os Estados da Região Sul e do Sudeste. A estrutura societária é composta por dois sócios, sendo que um deles é responsável pela área comercial e pelo controle de frota da empresa, enquanto que o outro é responsável pelas áreas administrativa, financeira e de tecnologia de informação. O faturamento anual da empresa é de três milhões de reais.

A Empresa 2 é uma empresa multimodal, especializada em transportes rodoviários de cargas em geral, logística e carga aérea. Está estabelecida na cidade de Canoas/RS e iniciou suas atividades em 1975. Atualmente, opera em sua sede própria que ocupa uma área de 14.600 m<sup>2</sup>, com filiais em Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Rio de Janeiro, Bahia, Minas Gerais, Espírito Santo, Pernambuco e Alagoas. Opera com cargas fracionadas e cargas completas para todo o Brasil.

A frota da empresa é composta de veículos leves, médios (toco), pesados (*trucks*), super pesados (cavalos mecânicos), carretas-baús e carroceria aberta, entre outros, totalizando 250 veículos próprios e 400 agregados todos com sistema de rastreamento via satélite. Além dos vários modelos e capacidades de cargas dos caminhões, outros equipamentos disponíveis são rampa hidráulica em caminhões médios, empilhadeiras e guindastes (*munck*), rádios nextel e celulares. Atualmente, a empresa conta com um quadro de 600 funcionários diretos e um faturamento de R\$ 120 milhões anuais.

A Empresa 3 é composta pela matriz, que está estabelecida na Grande Porto Alegre e por mais sete filiais no Brasil, sendo duas filiais na cidade de Rio Grande/RS, uma em Bento Gonçalves/RS, três em Santa Catarina (Criciúma, Joinville e Itajaí) e uma na cidade de Guarulhos/SP. É uma empresa multimodal especializada em transporte terrestre, logística e transporte marítimo. Além das filiais próprias, a empresa ainda conta com agentes de carga em todos os estados do Brasil e também no exterior. A empresa foi fundada em 1996.

Atualmente, conta com um quadro de 115 funcionários diretos e com uma frota própria de 34 veículos, sendo 28 carretas e 6 veículos médios. O faturamento anual da empresa é de R\$ 6 milhões.

A empresa 4 foi fundada no ano de 1996 pelo atual diretor e único proprietário. A matriz está estabelecida na Grande Porto Alegre com administração centralizada e área de armazenagem no mesmo local. Além da matriz, também possui depósito para armazenagem e área operacional na cidade de Rio Grande/RS. A empresa é especializada em transporte terrestre e atende, exclusivamente, o Rio Grande do Sul. A frota própria é de dezessete caminhões e também dispõe de caminhões e motoristas terceirizados. O quadro de funcionários diretos é composto por 50 pessoas e o faturamento anual é de R\$ 3 milhões.

#### **4.1 Análise do questionário assistido utilizado nas empresas de transportes**

O Quadro 9 apresenta na primeira coluna as 27 práticas de controladoria definidas na literatura, e nas colunas seguintes as empresas participantes, onde aparecem marcadas com “X” somente as práticas utilizadas por empresa.

Quadro 9 - 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	
5-Análise do Valor Presente Líquido				
6-Avaliação de Desempenho		X	X	X
7-Balanced Scorecard (BSC)				
8-Controle Interno na Proteção de Ativos		X	X	X
9-Custeio ABC				
10-Custeio Direto			X	
11-Custeio Kaizen		X	X	
12-Custeio Meta	X	X	X	X
13-Custeio Padrão				
14-Custeio por Absorção	X	X	X	X
15-Custeio 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		
24-Processo Orçamentário		X	X	
25-Sistema de Gestão Econômica (GECON)				
26-Teoria das Restrições				
27-Valor Econômico (EVA)				

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

O Quadro 9 apresentou as práticas de controladoria utilizadas pelas empresas de transportes. Na análise da frequência de utilização destas práticas de controladoria pela empresa 1, constatou-se que as práticas 15-Custeio Variável e 14-Custeio por absorção são utilizadas muitas vezes ou sempre. Já as práticas 12-Custeio meta e 22-Planejamento tributário são utilizadas algumas vezes. As demais práticas são utilizadas poucas vezes ou nunca. Quanto à importância para a estratégia ou para o controle da operação, as práticas decisivas ou muito importante são a 15-Custeio variável, 22-Planejamento tributário e 12 Custeio meta.

Analisando as práticas de controladoria utilizadas pela Empresa 2, observa-se que as práticas 3-Análise da externalização (*outsourcing*), 6-Avaliação de desempenho, 8-Controle interno na proteção de ativos, 11-Custeio Kaizen, 12-Custeio meta, 14-Custeio por absorção,

15-Custeio variável, 21-Orçamento operacional, 23-Preço de transferência e 24-Processo orçamentário são utilizadas muitas vezes ou sempre.

Quanto à importância da utilização das práticas de controladoria para a estratégia ou para o controle da operação, além das práticas já mencionadas pela sua alta frequência de utilização, também houve destaque para a 1-Análise da cadeia de valor, que, apesar de ser utilizada somente algumas vezes, também é considerada decisiva ou muito importante para a Empresa 2.

Quanto à frequência de utilização das práticas de controladoria pela Empresa 3, observa-se que doze práticas (1-Análise da Cadeia de Valor, 2-Análise Custo-Volume-Lucro, 3-Análise da Externalização, 4-Análise do Retorno do Investimento, 6-Avaliação de Desempenho, 8-Controle Interno na Proteção de Ativos, 10-Custeio Direto, 11-Custeio Kaizen, 12-Custeio Meta, 14-Custeio por Absorção, 15-Custeio variável, 22-Planejamento Tributário) são utilizadas muitas vezes ou sempre e duas práticas (21-Orçamento Operacional, 24- Processo Orçamentário) são utilizadas algumas vezes, enquanto que as treze práticas restantes (48%) são utilizadas poucas vezes ou nunca.

No entanto, na análise da importância das práticas para a estratégia ou para o controle da operação, verificou-se que as mesmas 12 práticas mais utilizadas também são consideradas como decisiva ou muito importante para a Empresa 3. E as práticas 21-Orçamento operacional, 24-Processo orçamentário e 14-Custeio por absorção foram consideradas práticas de média importância.

Analisando-se as práticas de controladoria utilizadas pela Empresa 4, observou-se que as práticas 1-Análise da Cadeia de valor, 2-Análise Custo-Volume-Lucro, 6-Avaliação de Desempenho, 12-Custeio Meta, 14-Custeio por Absorção e 15-Custeio Variável, são utilizadas muitas vezes ou sempre, enquanto que as práticas 3-Análise da externalização e 20-Orçamento de Capital, são utilizadas algumas vezes. As dezenove práticas restantes (70%) são utilizadas poucas vezes ou nunca. Quanto à importância para a estratégia da empresa, as mesmas oito práticas citadas foram consideradas decisivas ou muito importantes.

O Quadro 10 apresenta as 57 decisões estratégicas utilizadas pelas organizações. Conforme Slavov (2013), na primeira coluna estão listadas as decisões estratégicas, conforme a literatura e nas colunas seguintes as empresas que utilizam as decisões, onde aparecem marcadas com “X” somente as decisões estratégicas utilizadas por empresa.

Quadro 10 - Decisões estratégicas utilizadas pelas empresas de transportes

(continua)

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				
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		
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. Insourcing (produzir em vez de comprar)				
40. Regionalização de estrutura administrativa		X	X	X

(conclusão)

Decisões Estratégicas conforme a literatura	Decisão estratégica utilizada			
	Empresa 1	Empresa 2	Empresa 3	Empresa 4
41. Adoção de política de contratação de pessoal	X	X	X	X
42. Adoção de política de benefícios a pessoal	X	X	X	X
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 home-office, por exemplo).		X		

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Na análise das decisões estratégicas apresentadas no Quadro 10, verificou-se que para a Empresa 1, as decisões 2-Terceirização, 3-Informatização, 8-Segmentação de mercado, 20-Captação de capital de terceiros, 21-Definição de estrutura logística, 27-Ampliação das instalações e plantas, 44-Centralização das atividades administrativas e 53-Compra ou aluguel (de prédios e instalações), são utilizadas sempre ou muitas vezes. As decisões 9-Reestruturação financeira, 10-Negociação com sindicatos, 13-Abertura de novos mercados, 34-Definição de política de investimentos, 41-Adoção de política de contratação de pessoal e 42-Adoção de política de benefício de pessoal, são utilizadas algumas vezes, e as decisões restantes são utilizadas poucas vezes ou nunca.

Na análise das decisões estratégicas utilizadas pela Empresa 2, constata-se que vinte e três decisões, ou seja 40%, são utilizadas sempre ou muitas vezes, enquanto que dez decisões (18% do total) são utilizadas algumas vezes, e, por fim, vinte e quatro decisões (42%) são utilizadas poucas vezes ou nunca. Entre as decisões estratégicas utilizadas pela Empresa 3, constata-se que dezoito decisões (32%) são utilizadas sempre ou muitas vezes, enquanto que nove decisões (16%) são utilizadas algumas vezes, e as trinta decisões restantes (52%) são

utilizadas poucas vezes ou nunca. Para as decisões estratégicas utilizadas pela Empresa 4, observa-se que vinte e duas decisões (39%) são utilizadas sempre ou muitas vezes e sete decisões (12%) são utilizadas algumas vezes. As vinte e oito decisões restantes (49%) são utilizadas poucas vezes ou nunca.

#### 4.5 Análise Cruzada das Entrevistas

A Tabela 10 apresenta o Resumo das Práticas de Controladoria em ordem decrescente das práticas mais utilizadas pelas empresas de transportes. Às práticas utilizadas pela empresa foi atribuído o peso 1, e quando não utilizadas pela empresa peso “0”.

Tabela 10 - Práticas de Controladoria em ordem decrescente das mais utilizadas pelas empresas de transportes

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 Kaizen	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-Balanced Scorecard (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
17-Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	0	0	0	0	0
18-Indicadores Chave de Desempenho (KPI)	0	0	0	0	0
19-Open Book Accounting (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
27-Valor Econômico (EVA)	0	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>11</b>	<b>14</b>	<b>9</b>	
	<b>Empresa 1</b>	<b>Empresa 2</b>	<b>Empresa 3</b>	<b>Empresa 4</b>	
Percentual de utilização das práticas de controladoria por empresa	18,5%	40,7%	51,9%	33,3%	

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Na última linha da Tabela 10, foi calculada qual a participação na utilização das práticas de controladoria pelas empresas. A Empresa que utiliza a maior quantidade de práticas é a Empresa 3, com 51,9% de utilização; em segundo lugar, está a Empresa 2, com 40,7% de utilização, e, por último, a Empresa 1 com 18,5% de utilização.

Na Tabela 11, são apresentadas as principais decisões estratégicas utilizadas pelas empresas de transportes organizadas por ordem decrescente das mais utilizadas.

(continua)

Tabela 11 - Decisões estratégicas em ordem decrescente das mais utilizadas pelas empresas de transportes

<b>Decisões Estratégicas / Empresas</b>	<b>Empresa 1</b>	<b>Empresa 2</b>	<b>Empresa 3</b>	<b>Empresa 4</b>	<b>Total</b>
2-Terceirização	1	1	1	1	4
3-Informatização	1	1	1	1	4
5-Criação de Marca	1	1	1	1	4
9-Reestruturação Financeira	1	1	1	1	4
13-Abertura de novos mercados	1	1	1	1	4
20-Captação de capital de terceiros	1	1	1	1	4
21-Definição de estrutura logística	1	1	1	1	4
25-Aquisição de locais para estocagem	1	1	1	1	4
27-Ampliação das instalações e plantas	1	1	1	1	4
28-Definição de políticas de publicidade	1	1	1	1	4
34-Definição de política de investimentos	1	1	1	1	4
41-Adoção de política de contratação de pessoal	1	1	1	1	4
42-Adoção de política de benefícios a pessoal	1	1	1	1	4
43-Definição de política de preços de produtos	1	1	1	1	4
44-Centralização das atividades administrativas	1	1	1	1	4
53-Compra ou aluguel (de prédios, instalações, máquinas)	1	1	1	1	4
8-Segmentação do mercado	1	1	1	0	3
10-Negociação com sindicatos	1	1	0	1	3
12-Abertura de novas divisões	0	1	1	1	3
15-Adoção de políticas de crédito	1	1	1	0	3
17-Reorganização de departamentos	0	1	1	1	3
18-Abertura de novos departamentos	0	1	1	1	3
22-Adoção de programas de qualidade	0	1	1	1	3
30-Implementação de um plano estratégico	0	1	1	1	3
40-Regionalização de estrutura administrativa	0	1	1	1	3
48-Formação de alianças com clientes e fornecedores	1	1	1	0	3
54-Adoção de política de avaliação de desempenho de pessoal	0	1	1	1	3

(conclusão)

<b>Decisões Estratégicas / Empresas</b>	<b>Empresa 1</b>	<b>Empresa 2</b>	<b>Empresa 3</b>	<b>Empresa 4</b>	<b>Total</b>
11-Implementação do orçamento	0	0	1	1	2
14-Lançamento de novos produtos	0	1	1	0	2
29-Implementação de um plano de negócios	0	1	0	1	2
38-Definição de nível de serviço de produto	0	1	0	1	2
45-Instalação de novas unidades administrativas	0	1	1	0	2
46-Avaliação da viabilidade econômica de projetos	0	0	1	1	2
50-Modificação na estrutura de canais de distribuição	0	1	0	1	2
55-Adoção de políticas de gastos com viagens de funcionários	1	0	0	1	2
6-Internacionalização	0	0	1	0	1
16-Alteração do local da fábrica	1	0	0	0	1
23-Investimento em outras companhias	0	1	0	0	1
26-Expansão da capacidade de produção	0	1	0	0	1
37-Abertura de novos canais de distribuição	0	1	0	0	1
51-Adoção de programas de homologação de fornecedores	0	1	0	0	1
57-Alteração na estrutura de trabalho do pessoal (implantação de <i>home-office</i> , por exemplo).	0	1	0	0	1
39- <i>Insourcing</i> (produzir em vez de comprar)	0	0	0	0	0
1-Fusão	0	0	0	0	0
4-Desmobilização	0	0	0	0	0
7-Fechamento de Fábrica	0	0	0	0	0
19-Resistência à aquisição hostil	0	0	0	0	0
24-Modificação do projeto de produto	0	0	0	0	0
31-Fechamento ou descontinuidade do varejo	0	0	0	0	0
32-Formação de alianças com concorrentes	0	0	0	0	0
33-Implementação de um plano de produção	0	0	0	0	0
35-Centralização das atividades produtivas	0	0	0	0	0
36-Instalação de novas unidades produtivas	0	0	0	0	0
47-Identificação de alternativa de matérias-primas	0	0	0	0	0
49-Captação de capital próprio (abertura de capital)	0	0	0	0	0
52-Distribuição de recursos pós-combinação de negócios	0	0	0	0	0
56-Alteração de estrutura divisional (de divisão para subsidiária ou divisão para departamento, por exemplo)	0	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>22</b>	<b>37</b>	<b>31</b>	<b>30</b>	
	<b>Empresa 1</b>	<b>Empresa 2</b>	<b>Empresa 3</b>	<b>Empresa 4</b>	
Percentual de utilização das decisões estratégicas por empresa	38,6%	64,9%	54,4%	52,6%	

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

A Tabela 11 apresenta, na última linha, o percentual de utilização das decisões estratégicas pelas empresas. A Empresa que utiliza a maior quantidade de decisões é a Empresa 2, com 64,9% de decisões identificadas; em segundo lugar, está a Empresa 3 com 54,4% de utilização, e, por último, a Empresa 1 com 38,6% de utilização.

Verificando os dados obtidos nas seções 1 e 3 do questionário foi possível identificar quais as práticas de controladoria e as decisões estratégicas mais utilizadas pelas empresas de transportes, assim como, o grau de importância das práticas utilizadas para a estratégia da empresa.

## **Seção 2 do questionário - Participação da controladoria na estratégia da empresa**

Quanto à formalização da área de controladoria nas empresas pesquisadas, identificou-se, através da questão 1, que duas empresas têm a área de controladoria formalizada, sendo que, na Empresa 2, a área de controladoria ainda está sendo estruturada sob a denominação de NIF (Núcleo de Inteligência Financeira). A Empresa 3 também possui a área de controladoria formalizada, a qual está sob responsabilidade do Diretor Financeiro da empresa que acumula as funções de *controller* e de diretor financeiro. Nas empresas 1 e 4, não existe uma área de controladoria formalizada.

Em relação à questão 2, quando questionadas sobre a existência de planejamento estratégico formal ou informal, a Empresa 2 e a Empresa 4 afirmaram que o planejamento estratégico ocorre de maneira formal, enquanto que na Empresa 1 e na Empresa 3 ocorre de maneira informal.

Na questão 4, quanto à participação da área de controladoria no processo de formulação das estratégias da empresa, sejam elas formalizadas ou não, a Empresa 2 e a Empresa 4 destacaram que, no processo de formulação das estratégias, a controladoria participa, prestando informações históricas sobre a empresa e suas áreas. Nas Empresas 1 e 3, a participação ocorre, auxiliando diretamente na formulação das estratégias.

Na questão 6, sobre a área incumbida de consolidar os planejamentos de todas as áreas da organização e verificar se estão de acordo com a estratégia global escolhida, a Empresa 1 e 2 afirmaram ser a controladoria a área responsável. Para a Empresa 3, a responsável é a área de finanças, e para a Empresa 4, é a área de vendas.

A questão 9 tinha como objetivo identificar se a administração da empresa utilizava indicadores de desempenho, para estabelecer as metas para suas áreas de atividades.

Constatou-se que as empresas 2, 3 e 4 utilizam indicadores de desempenho para estabelecer as metas para suas áreas de atividades. Já a empresa 1 não utiliza indicadores.

Nas questões 22 e 23, verificou-se que as empresas 1, 2 e 4 avaliaram os relatórios gerenciais existentes para a tomada de decisão estratégica como bons. A empresa 3 avaliou como muito bom. No entanto, as informações fornecidas para a tomada de decisões estratégicas foram avaliadas pelas empresas 1 e 2 como insuficientes. Para as empresas 3 e 4, as informações são suficientes.

Quando questionadas se as informações são disponibilizadas no momento adequado para a tomada de decisões estratégicas, as empresas 3 e 4 responderam que sim. Mas, para as empresas 1 e 2, as informações não são disponibilizadas no momento adequado para a tomada de decisões estratégicas.

Em relação ao nível de alinhamento da área de Tecnologia da Informação com as práticas de controladoria, na questão 28, as empresas 1 e 3 classificam-no como bom. A empresa 2 classifica como regular, e a empresa 4 classifica como muito bom. No entanto, na questão 29, constatou-se que, em nenhuma das empresas pesquisadas, as informações estratégicas estão integradas.

### **Síntese das respostas referentes às perguntas abertas**

As quatro empresas consideram que a área de controladoria exerce um papel importante, sendo responsável pela consolidação das informações da empresa, pela validação dos relatórios contábeis e pelos relatórios gerenciais. Mesmo as duas empresas, que ainda não tem a controladoria como área formalizada, utilizam algumas das práticas de controladoria para apoiar as decisões estratégicas. Quanto à maneira como a controladoria oferece suporte à formulação e execução das decisões estratégicas da empresa, ficou evidenciado que é por meio dos resultados obtidos com a utilização das práticas e da consolidação das informações gerenciais das unidades operacionais.

Os resultados indicam que uma das principais preocupações das empresas de transporte é o controle relacionado às práticas que envolvem atendimento a clientes, três empresas enfatizaram a utilização de avaliação de desempenho e análise da cadeia de valor. Além disso, a Empresa 2 destacou que a controladoria tem participação corretiva no intuito de sanar falhas de procedimentos e participa de forma preventiva sinalizando movimentos de mercado.

A Empresa 3 destacou a importância dos relatórios gerenciais com informações das ações da concorrência, informações de mercado, informações financeiras e avaliações de

desempenho não financeiras. Esta informação reforça o entendimento de que o foco das empresas de transporte está nas práticas relacionadas a resultados por clientes.

#### 4.6 Discussão

Na análise das práticas de controladoria utilizadas pelas empresas de transportes, constatou-se que, entre as 27 práticas de controladoria apresentadas na Tabela 10, dezesseis práticas são utilizadas pelo menos por uma das empresas, enquanto que 11 práticas não são utilizadas por nenhuma das empresas pesquisadas.

Na Tabela 10 também foi apresentada a quantidade de empresas que utiliza cada uma das práticas. A ordem de apresentação é decrescente, das mais utilizadas para as menos utilizadas. Dessa forma, observa-se que a Análise de Externalização (*outsourcing*), Custeio Variável, Custeio Meta e Custeio por absorção são as práticas de maior incidência entre as empresas, visto que são utilizadas pelas 4 empresas pesquisadas.

As práticas de Análise da Cadeia de Valor, Avaliação de Desempenho e Controle Interno na Proteção de Ativos são utilizadas por 3 das empresas pesquisadas, enquanto que as práticas de Orçamento operacional, Análise Custo-Volume-Lucro, Planejamento Tributário, Processo Orçamentário e Custeio Kaizen são utilizadas por duas das empresas pesquisadas.

E, por último, sendo utilizadas por somente uma das empresas pesquisadas, constam as práticas: Análise do Retorno do Investimento (ROI), Custeio Direto, Orçamento de Capital e Preço de Transferência.

Ainda referente a Tabela 10, a prática Análise de Externalização é utilizada pelas quatro empresas, e entre as atividades terceirizadas por estas empresas destacam-se:

- a) serviço de coleta e entrega com caminhões agregados
- b) serviço de limpeza nas unidades da empresa
- c) serviços jurídicos
- d) representantes comerciais

Nestas empresas, é função da controladoria avaliar constantemente quais as vantagens em manter estes serviços na sua totalidade, dentro da unidade, ou terceirizar parcialmente. O serviço de coleta e entrega, com caminhões agregados, está diretamente relacionado com o custo variável da empresa. A medida em que aumenta a demanda, todo o excedente da capacidade de prestação de serviços de coleta e entrega com caminhões próprios é

terceirizada. Isto é feito através de cooperativas de transportadores ou diretamente com empresas de menor porte.

As despesas decorrentes da terceirização de representantes comerciais é variável, e está relacionada com o volume de negócios da empresa. É uma estratégia utilizada pelas empresas de transporte para alavancar as vendas sem aumentar a estrutura de despesas fixas.

A prática de controladoria Custeio Variável também é utilizada pelas quatro empresas. O principal objetivo da sua utilização é apurar a margem de contribuição do serviço de transporte, entre os principais insumos para apuração do cálculo neste segmento, estão o combustível, o valor do transporte terceirizado, tributos, comissões e pedágios.

Além do Custeio Variável, o Custeio Meta e o Custeio por Absorção, também São práticas utilizadas pelas quatro empresas. O Custeio Meta é utilizado quando o preço do serviço é definido pelo cliente, para clientes especiais, contratos com prazo e quantidades definidas. Nesta situação a empresa faz a composição do custo do serviço simulando preços. Neste cálculo são consideradas as variáveis que podem influenciar no cálculo, como por exemplo: caminhões com consumo diferenciado, cubagem (otimização do espaço), custo do transporte terceirizado, rotas alternativas, cargas de retorno, volume do negócio.

O Custeio por Absorção, em função de ser o método de custeio aceito pela legislação, é utilizada por todas as empresas. Entretanto, apesar de ter a obrigatoriedade da utilização, também é visto como uma fonte de informações para tomada de decisões, porém com algumas limitações, tais como: valores globais, utilização de rateios, temporalidade (os valores são conhecidos somente ao final de cada período).

A Análise da Cadeia de Valor é uma prática utilizada por três empresas. Os respondentes do questionário justificaram a utilização desta prática em função da necessidade de fidelizar o cliente, por isto, as empresas estão evoluindo nos quesitos exigidos para que esta análise seja feita de forma adequada. Tanto que, as Empresas 2, 3 e 4 já tomaram a decisão estratégica de investir em programas de qualidade, como forma de acrescentar valor ao serviço.

As práticas Avaliação de Desempenho e Controle Interno na Proteção de Ativos também são utilizadas por três empresas. Constatou-se que nestas empresas, tanto a avaliação de desempenho financeiro como não financeiro, tem a mesma importância, os gestores tem interesse em conhecer os indicadores de desempenho financeiros, mas também querem informações sobre qualidade na entrega, indicadores sobre retenção de clientes, satisfação dos clientes e satisfação dos funcionários, entre outros indicadores. O Controle

Interno na Proteção de Ativos é visto pelos gestores como uma prática essencial, exceto para a Empresa 1 que não tem uma metodologia de controle de Ativos definida.

Duas empresas utilizam o Orçamento Operacional, nessas empresas, a controladoria é responsável por fazer a consolidação o acompanhamento mensal, assim como, reportar os resultados, fazendo os ajustes quando necessários.

A prática Análise Custo-Volume-Lucro também é utilizada por duas empresas, e fornece informações sobre ponto de equilíbrio, margem de segurança e alavancagem operacional.

O Planejamento Tributário é uma prática utilizada por duas empresas, e visto como uma maneira lícita de reduzir a carga tributária da empresa. A abertura de outras empresas e mudança de regime de tributação (Lucro Real, Lucro Presumido, Simples), foram algumas das formas de planejamento tributário citadas pelos respondentes.

O Custeio Kaizen também é utilizado por duas empresas, que procuram disseminar os conceitos de melhoria contínua em todas as unidades, com o objetivo de melhorar os processos e reduzir custos.

As práticas Análise do retorno do Investimento (ROI) e Custeio Direto, são utilizadas somente pela Empresa 3. Orçamento de Capital é utilizado somente pela a Empresa 4, e Preço de Transferência é utilizado somente pela Empresa 2.

Entre as 27 práticas de controladoria validadas pelos especialistas, restaram 11 práticas que não foram identificadas em nenhuma das empresas pesquisadas, observa-se que *Balanced Scorecard* (BSC) e Custeio ABC, são práticas conhecidas pelas empresas, porém, conforme os respondentes, não são utilizadas em função da complexidade e do tempo necessário para implementação e acompanhamento dos resultados. Duas empresas reconhecem os benefícios que poderão ser obtidos com a utilização do Custeio ABC, e sinalizam interesse na implantação dessa prática no futuro.

Quanto as práticas Custeio Padrão, Teoria das Restrições e Indicadores Chave de Desempenho, entende-se que não são utilizados porque não se aplicam às empresas de transporte. Por outro lado, observa-se que as práticas Gestão Interorganizacional de Custos e Open Book Accounting (OBA), não são utilizadas porque ainda não existe um grau de parceria e transparência entre fornecedores e clientes das transportadoras que justifiquem a utilização destas práticas, embora as características de uma das empresas indica que existe possibilidade da utilização da prática de Gestão Interorganizacional de Custos.

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. O percentual de utilização das práticas de controladoria por empresa em relação ao total de práticas é apresentado na Tabela 12.

Tabela 12 - Percentual de utilização das práticas de controladoria por empresa

<b>Descrição</b>	<b>Empresa 1</b>	<b>Empresa 2</b>	<b>Empresa 3</b>	<b>Empresa 4</b>
Total de práticas de controladoria utilizadas por empresa.	5	11	14	9
Percentual de utilização das práticas de controladoria por empresa. Base: 27 práticas validadas pelos especialistas.	18,5%	40,7%	51,9%	33,3%
Percentual de utilização das práticas de controladoria por empresa. Base: 16 práticas utilizadas por pelo menos uma das empresas pesquisadas.	31,3%	68,8%	87,5%	56,3%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

A Tabela 12 apresentou o percentual de utilização das práticas de controladoria por empresa, considerando, na segunda linha, a participação com base no total das 27 práticas validadas, e, na terceira linha, a participação por empresa, relacionando somente as práticas utilizadas por pelo menos uma das empresas, o que resultou em 16 práticas para análise.

Ao comparar 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 que 24,6% das decisões não foram identificadas em nenhuma das empresas pesquisadas.

A Tabela 11 apresentou as decisões estratégicas por ordem decrescente da maior ocorrência nas empresas, para as decisões com menor ocorrência. Observa-se que 16 decisões estratégicas ou seja, 28,1% são utilizadas pelas 4 empresas pesquisadas. No entanto, 19,3%, o que corresponde a 11 decisões estratégicas, são utilizadas por 3 empresas, enquanto que 8 decisões, ou seja, 14%, são utilizadas por duas empresas, assim como as 7 decisões restantes ou 12,2% são utilizadas por somente uma empresa. O percentual de utilização das Decisões Estratégicas por empresa, em relação ao total de Decisões, é apresentado na Tabela 13.

Tabela 13 - Percentual de utilização das decisões estratégicas por empresa

Descrição	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 por pelo menos uma das empresas pesquisadas.	51,2%	86,0%	72,1%	69,8%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

A Tabela 13 apresentou o percentual de utilização das Decisões Estratégicas por empresa, considerando, na segunda linha, a participação com base no total das 57 Decisões listadas por Slavov (2013) e, na terceira linha, a participação por empresa, relacionando somente as decisões utilizadas por pelo menos uma delas, o que resultou em 42 decisões para análise.

Entre as 57 decisões estratégicas listadas por Slavov (2013), 15 decisões não foram identificadas em nenhuma das empresas pesquisadas.

As decisões estratégicas Fusão, Formação de alianças com concorrentes e Captação de capital próprio apresentadas na Tabela 11, ainda não foram utilizadas pelas empresas, mas poderão ser utilizadas no futuro. No entanto, as demais decisões, não foram utilizadas porque não se aplicam as empresas de transportes.

Na tabela 14, são apresentadas as 42 decisões estratégicas utilizadas pelas empresas de transportes, e as práticas de controladoria utilizadas relacionadas com cada decisão. As práticas de controladoria estão representadas por legenda numérica, a mesma utilizada na Tabela 10. Por exemplo: Prática 3 → Análise de externalização, Prática 6 → Avaliação de Desempenho.

Tabela 14 - Práticas de controladoria relacionadas com as decisões estratégica

(continua)

Decisões Estratégicas	Práticas de Controladoria															Total	
	3	15	1	6	8	12	21	2	4	14	22	24	10	11	20		23
30-Implementação de um plano estratégico	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	12
9-Reestruturação Financeira	0	0	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1		0	1	0	9
2-Terceirização	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	9
43-Definição de política de preços de produtos	1	1	1	1	0	1		1	0	1	0	0	1	1	0	0	9
23-Investimento em outras companhias	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	9
34-Definição de política de investimentos	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	8
48-Formação de alianças com clientes e fornecedores	1	1	1	1		1	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	8
20-Captação de capital de terceiros	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	7
29-Implementação de um plano de negócios	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	7
53-Compra ou aluguel (de prédios, instalações, máquinas)	1	0	0	0	1	0	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	7
14-Lançamento de novos produtos	1	1	1	0	0	1	0	1		0	0	0	1	1	0	0	7
46-Avaliação da viabilidade econômica de projetos	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	6
37-Abertura de novos canais de distribuição	0	0	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	6
13-Abertura de novos mercados	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1		0	1	0	6
8-Segmentação do mercado	0	1	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	6
6-Internacionalização	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	6
25-Aquisição de locais para estocagem	0	0	1	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	5
21-Definição de estrutura logística	0	0	1		1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	5
41-Adoção de política de contratação de pessoal	0	0	0	1		0	1	1	0	1	0	0	0	1	0	0	5
50-Modificação na estrutura de canais de distribuição	1	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	4
38-Definição de nível de serviço de produto	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	4
27-Ampliação das instalações e plantas	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	4

(conclusão)

Decisões Estratégicas	Práticas de Controladoria																
	3	15	1	6	8	12	21	2	4	14	22	24	10	11	20	23	Total
26-Expansão da capacidade de produção	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	4
3-Informatização	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	1	1	0	4
54-Adoção de política de avaliação de desempenho de pessoal	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	3
11-Implementação do orçamento	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0	0	3
42-Adoção de política de benefícios a pessoal	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	3
28-Definição de políticas de publicidade	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	3
18-Abertura de novos departamentos	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	3
17-Reorganização de departamentos	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	3
12-Abertura de novas divisões	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	3
51-Adoção de programas de homologação de fornecedores	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2
44-Centralização das atividades administrativas	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2
40-Regionalização de estrutura administrativa	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2
22-Adoção de programas de qualidade	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2
10-Negociação com sindicatos	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2
45-Instalação de novas unidades administrativas	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2
57-Alteração na estrutura de trabalho do pessoal (implantação de <i>home-office</i> , por exemplo).	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2
16-Alteração do local da fábrica	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2
55-Adoção de políticas de gastos com viagens de funcionários	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	2
5-Criação de Marca	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
15-Adoção de políticas de crédito	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
<b>Total →</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>13</b>	<b>13</b>	<b>4</b>	<b>9</b>	<b>25</b>	<b>22</b>	<b>13</b>	<b>22</b>	<b>8</b>	<b>12</b>	<b>4</b>	<b>15</b>	<b>11</b>	<b>9</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Na tabela 14, cada decisão estratégica foi relacionada com as práticas de controladoria utilizadas. Para as práticas de controladoria que têm relação com a decisão, foi atribuído o peso 1, para as práticas que não tem relação foi atribuído o peso 0. Dessa forma, a coluna total

representa o somatório das práticas que têm relação com as respectivas decisões. A Tabela 14 está apresentada em ordem decrescente pelo total de práticas relacionadas com as decisões.

A Decisão 30-Implementação de Um plano Estratégico é a decisão que mais apresenta relação com as práticas de controladoria, com um total de doze 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.

Em terceiro lugar, com oito práticas de controladoria relacionadas estão 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 última linha da Tabela 14 apresenta a quantidade de decisões estratégicas que estão relacionadas com cada prática de controladoria. A prática de controladoria 21-Orçamento Operacional é a que apresenta o maior relacionamento com as decisões estratégicas utilizadas, está relacionada com 59,5% das 42 decisões estratégicas, sendo destacada em 25 decisões.

Em segundo lugar em participação, com 52,4%, 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 35,7% de participação e 15 ocorrências.

A prática 1-Análise da Cadeia de Valor aparece em quarto lugar com 33,3% de participação e 14 ocorrências. As práticas 6-Avaliação de desempenho e 4-Análise do Retorno do Investimento (ROI) estão em quinto lugar, com 30,9% de participação e treze ocorrências. As práticas que apresentaram a menor participação nas decisões estratégicas foram 8-Controle interno na proteção de ativos e 10-Custeio direto, com 9,5% de participação e quatro ocorrências.

A partir da consolidação das decisões estratégicas por empresa foi elaborada a Tabela 15, que apresenta o quanto as decisões estratégicas são utilizadas pelas empresas de transportes.

Tabela 15 - Frequência de utilização das decisões estratégicas pelas empresas de transportes

Decisão Estratégica	Frequência de utilização		
	Muitas vezes ou sempre	Algumas vezes	Poucas vezes ou nunca
2-Terceirização	100%	0%	0%
53-Compra ou aluguel (de prédios e instalações)	100%	0%	0%
21-Definição de estrutura logística	100%	0%	0%
3-Informatização	100%	0%	0%
44-Centralização das atividades administrativas	100%	0%	0%
30-Implementação de um plano estratégico	75%	0%	25%
27-Ampliação das instalações e plantas	75%	25%	0%
34-Definição de políticas de investimentos	75%	0%	25%
41-Adoção de políticas de contratação de pessoal	75%	25%	0%
8-Segmentação de mercado	75%	25%	0%
13-Abertura de novos mercados	50%	50%	0%
30-Captação de capital de terceiros	50%	50%	0%
22-Adoção de programas de qualidade	50%	25%	25%
25-Aquisição de locais para estocagem	50%	25%	25%
38-Definição de nível de serviço de produto	50%	0%	0%
40-Regionalização de estrutura administrativa	50%	25%	25%
43-Definição de políticas de preços de produtos	50%	0%	50%
5-Criação de marca	25%	25%	50%
6-Internacionalização	25%	0%	75%
9-Reestruturação financeira	25%	50%	25%
10-Negociação com sindicatos	25%	50%	25%
11-Implementação de orçamento	25%	0%	75%
12-Abertura de novas divisões	25%	50%	25%
14-Lançamento de novos produtos	25%	25%	50%
23-Investimento em outras companhias	25%	0%	75%
26-Expansão da capacidade de produção	25%	0%	75%
28-Definição de políticas de publicidade	25%	25%	50%
29-Implementação de um plano de negócios	25%	25%	50%
37-Abertura de novos canais de distribuição	25%	0%	75%
42-Adoção de política de benefícios a pessoal	25%	50%	25%
45-Instalação de novas unidades administrativas	25%	25%	50%
46-Avaliação da viabilidade econômica de projetos	25%	25%	50%
48-Formação de alianças com clientes e fornecedores	25%	0%	75%
50-Modificação na estrutura de canais de distribuição	25%	0%	75%
51-Adoção de programas de homologação de fornecedores	25%	0%	75%
55-Adoção de políticas de gastos com viagens dos funcionários	25%	0%	75%
15-Adoção de políticas de crédito	0%	25%	75%
17-Reorganização de departamentos	0%	75%	25%
18-Abertura de novos departamentos	0%	75%	25%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Considerando três escalas para verificar a utilização das decisões estratégicas pelas empresas de transportes, sendo as escalas “Muitas vezes ou sempre”, “Algumas vezes” e “Poucas vezes ou nunca”, foram apresentadas, no Quadro 30, as decisões e o percentual de

utilização, em que 100% representa a utilização pelas quatro empresas pesquisadas, 75% representa três empresas pesquisadas, 50% representa duas empresas pesquisadas e 25% representa somente uma empresa.

Todas as variáveis envolvidas são binárias (existe ou não existe). 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.

Na tabela 16, é apresentado o Coeficiente de Similaridade de Jaccard entre as empresas pesquisadas.

Tabela 16 - Coeficiente de similaridade de Jaccard

<b>Comparação</b>	<b>Práticas de Controladoria</b>	<b>Decisões Estratégicas</b>
Empresa 1 x Empresa 2	0,704	0,632
Empresa 1 x Empresa 3	0,667	0,702
Empresa 1 x Empresa 4	0,778	0,702
Empresa 2 x Empresa 3	0,815	0,684
Empresa 2 x Empresa 4	0,778	0,754
Empresa 3 x Empresa 4	0,741	0,754

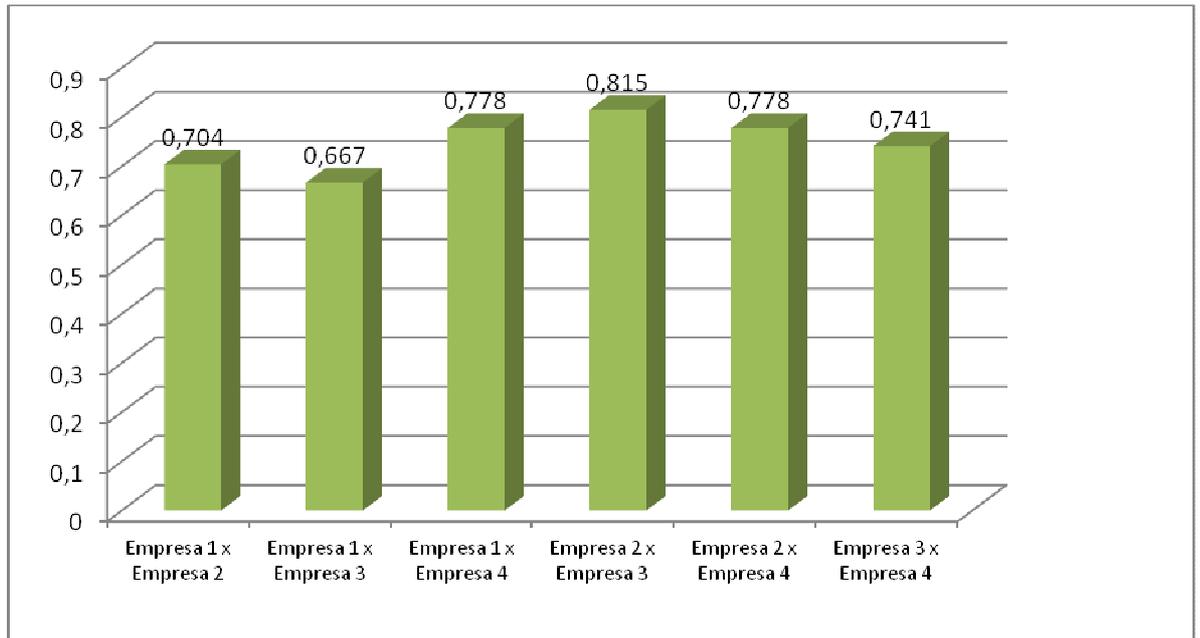
Fonte: dados da pesquisa

A Tabela 16 apresentou o Coeficiente de Similaridade de Jaccard para a utilização das práticas de controladoria e para a utilização das decisões estratégicas. Observa-se que, para a similaridade de utilização das práticas, o coeficiente mais alto é o resultante da comparação entre a “Empresa 2 x Empresa 3”, e o menor coeficiente foi o resultante da comparação entre a “Empresa 1 x Empresa 3”.

Quanto ao Coeficiente de Similaridade de Jaccard, para a utilização das decisões estratégicas, a comparação que apresentou o coeficiente mais alto foi “Empresa 2 x Empresa 4” e também a “Empresa 3 x Empresa 4”, ambas com o mesmo coeficiente. E a comparação que apresentou o coeficiente mais baixo foi a “Empresa 1 x Empresa 2”.

A visualização gráfica do Coeficiente de Similaridade de Jaccard entre as empresas pode ser observada nas figuras 5 e 6.

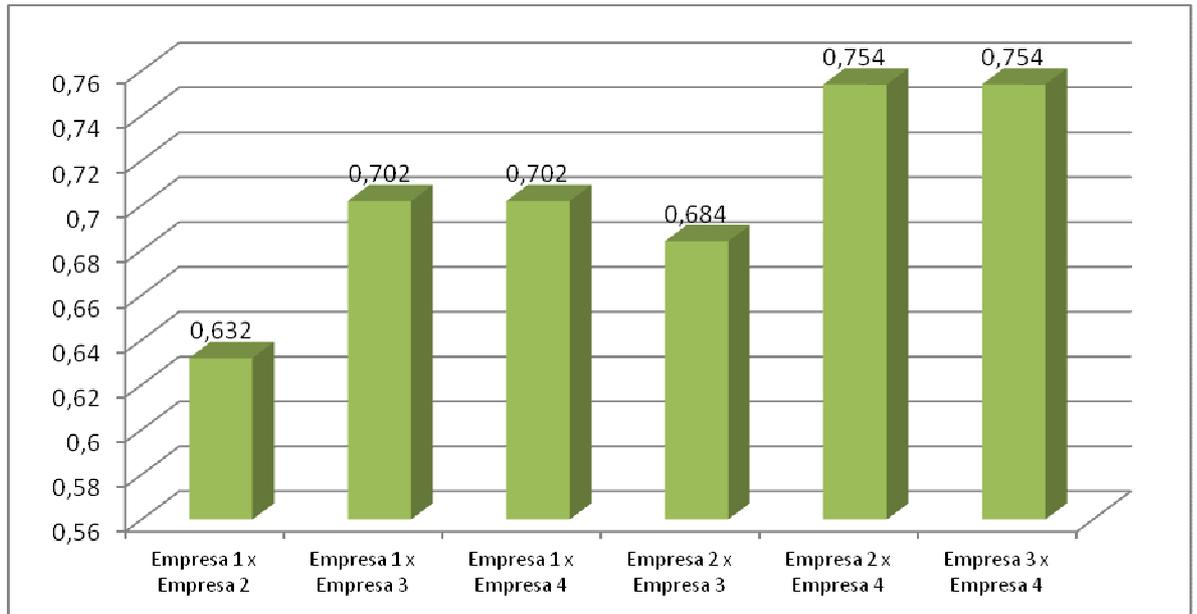
Figura 5-Gráfico de Similaridade de Práticas de Controladoria



Fonte: Dados da pesquisa

No Figura 5, observa-se que a Empresa 1 e a Empresa 2, comparadas com a Empresa 4, apresentam o mesmo coeficiente de similaridade.

Figura 6-Gráfico de Similaridade de Decisões Estratégicas



Fonte: Dados da pesquisa

Na figura 6, observa-se que a Empresa 1, quando comparada com a Empresa 3 ou com a Empresa 4, apresenta o mesmo coeficiente de similaridade, o mesmo ocorre com as empresas 2 e 3 que, quando comparadas com a Empresa 4, também apresentam coeficientes de similaridade idênticos.

Comparando, os resultados desta dissertação com os estudos relacionados verifica-se que, diferentemente dos resultados obtidos no trabalho de Beuren e Artifon (2011), que não identificaram conformidade nas práticas de controladoria utilizadas pelas cooperativas de transporte rodoviário de cargas de Santa Catarina, nesta dissertação, foram identificadas dezesseis práticas de controladoria utilizadas pelas empresas de transportes. Além disso, também constatou-se que 37% das práticas são consideradas decisivas ou muito importante para a estratégia da empresa, enquanto que no trabalho de Beuren e Artifon (20011), a controladoria aparece como área operacional e não há indícios de que tenha influência na estratégia das cooperativas.

No entanto, quando comparamos as principais práticas de controladoria utilizadas pelas empresas brasileiras, conforme Leite (2013), com os resultados desta pesquisa, verifica-se que cinco destas práticas são utilizadas pelas empresas de transportes. Enquanto que no trabalho de Manvailer (2013), as três principais práticas de controladoria utilizadas pelas instituições de ensino superior também são utilizadas pelas empresas de transportes. Entre

estas práticas destaca-se a avaliação de desempenho que nos três trabalhos é uma das mais utilizadas.

Na comparação com Giongo (2005) e Ortega (2006) observa-se que, tal qual os resultados encontrados neste trabalho, a controladoria participa em diferentes funções, fornece informações históricas, analisa alternativas de estratégia no resultado global da organização e analisa cenários econômicos. No entanto, os resultados indicam que sua principal participação é como área de suporte aos gestores nos processos estratégicos.

As práticas de controladoria identificadas por Al Abdel e McLellan em empresas do Egito estão bem detalhadas e mesclam práticas de controladoria tradicionais com práticas modernas. Entre as práticas classificadas de alta e média adoção destacam-se Orçamento operacional, Retorno Sobre o Investimento, Avaliação de Desempenho e Análise Custo-Volume-Lucro. Estas práticas também destacam-se nesta dissertação, sendo consideradas práticas importantes pelos gestores.

Por outro lado, as práticas de avaliação de desempenho não financeiras relacionadas ao desempenho de clientes, que nas empresas de transportes são utilizadas com muita frequência e consideradas muito importantes, são classificadas pelas empresas do Egito na categoria de adoção moderada ou baixa. Apesar disso, estas empresas, já estão reconhecendo que podem obter benefícios com as práticas modernas.

Analisando os resultados de Abdulhoussein e Hanza (2012) constata-se que as empresas romenas encontram dificuldades que impedem a aplicação e utilização de algumas práticas de controladoria. Estas dificuldades assemelham-se aos motivos pelos quais a Empresa 1 utiliza poucas práticas de controladoria. Como por exemplo: A falta de equipes administrativas e financeiras qualificadas para aplicar e usar estes métodos, falta de vontade da administração para alterar os sistemas atualmente utilizados, falta de dados e informações suficientes e detalhadas.

## 5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa teve como objetivo geral verificar quais as práticas de controladoria que podem suportar decisões estratégicas em empresas de transportes. O primeiro objetivo específico da pesquisa foi verificar quais práticas de controladoria são utilizadas nas empresas de transportes. Para atingir esse objetivo, foi feita uma revisão bibliográfica, considerando as literaturas nacional e internacional, a fim de identificar quais são as práticas de controladoria. Como base de pesquisa foram utilizadas as 27 práticas de controladoria validadas por especialistas, conforme Manvailer (2013). Dessas práticas, constatou-se que, entre as empresas de transporte pesquisadas, 16 práticas 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 as principais decisões estratégicas das empresas de transportes. Para esse fim, foram utilizadas as 57 decisões estratégicas listadas por Slavov (2013), as quais foram originadas da pesquisa de Hickson *et.al* (1986). Dessa lista, 42 decisões estratégicas são utilizadas por pelo menos uma das empresas de transporte pesquisadas, enquanto que 15 decisões estratégicas 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. Cada uma das 42 decisões estratégicas foi confrontada com as 16 práticas de controladoria utilizadas, visando a identificar quantas práticas estão relacionadas a cada decisão. 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 59,5% das 42 decisões. Em segundo lugar, com 52,4% de participação, estão as práticas: Análise-Custo-Volume-Lucro e Custeio por absorção. Em terceiro lugar, com 35,7%, está a prática “Custeio Kaizen”.

Entre as empresas pesquisadas, 2 têm a área de controladoria formalizada. Nas 2 restantes, a controladoria existe sem a estrutura formal. Apesar disso, a utilização das práticas de controladoria foi identificada em todas elas, sendo que a empresa que mais utiliza tem uma

participação de 51,9% e a empresa que menos utiliza tem uma participação de 18,5% sobre o total de práticas.

A partir da análise das entrevistas, constatou-se que algumas 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, ou seja cinco comparações de um montante de seis, apresentaram similaridade superior a 70%. Na comparação das decisões estratégicas entre as empresas, 67% das comparações também apresentaram similaridade superior a 70%.

Uma característica comum a todas as transportadoras pesquisadas é o alto grau de centralização das decisões. Conforme Rodniski e Diehl (2012), a centralização é uma característica de organizações que adotam estruturas organizacionais funcionais. Nessas organizações, há um administrador principal que comanda o conjunto todo e, logo abaixo, cada integrante do primeiro escalão hierárquico é responsável por uma função específica.

Nesse estudo constatou-se que dependendo do perfil do administrador principal, essa característica pode facilitar ou dificultar a implementação das práticas de controladoria. Os administradores que entendem que as práticas de controladoria podem oferecer subsídios para a tomada de decisão tem maior preocupação em formalizar o setor de controladoria, e também em utilizar as informações geradas para tomada de decisões.

Com esta pesquisa, é possível concluir que a controladoria fornece suporte à formulação e à execução da estratégia da empresa, isso é percebido através dos resultados das práticas de controladoria utilizadas pelos gestores, as quais subsidiam para tomada de decisões de curto e de longo prazo. Práticas como Custeio Variável, Orçamento Operacional e Análise Custo-Volume-Lucro, que são utilizadas pelas empresas pesquisadas, auxiliam na tomada de decisões estratégicas de curto prazo.

No entanto, as práticas 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 observou-se que práticas como o Custeio Kaizen podem auxiliar na tomada de decisões estratégicas, tanto no curto, quanto no longo prazo.

Uma das principais contribuições dessa dissertação, foi trazer ao conhecimento dos leitores, quais as principais práticas de controladoria que são utilizadas pelas empresas de transporte, quais as principais decisões estratégicas utilizadas e a influência das práticas de controladoria para as decisões estratégicas. Além disso, informar qual a percepção das empresas pesquisadas sobre a área de controladoria.

Entende-se que informações sobre a formalização da controladoria nas empresas de transporte é uma das implicações desta dissertação. Verificou-se que somente duas, das empresas apresenta a área de controladoria formalizada, com funções definidas e autonomia para agir. Entretanto, a Empresa 2 é a que apresenta as características de institucionalização mais fortes, apesar de ainda carecer de ajustes quanto a participação da controladoria na gestão estratégica. Na Empresa 3, também estão ocorrendo ajustes nas funções de controladoria, porém, a Empresa 3 ainda não atingiu o nível de profissionalização da Empresa 2, sendo que o responsável pela área de controladoria é o diretor financeiro, que também acumula as funções de controller.

As Empresas 1 e 4 tem uma estrutura mais enxuta, e as funções de controladoria, assim como na Empresa 3, também são exercidas pelo diretor da empresa. No entanto, mesmo não tendo um profissional dedicado especificamente para esta função, essas características das empresas estão em consonância com Borinelli (2006), que argumenta que as funções de controladoria são elementos que pertencem à unidades ou áreas de uma organização, não necessariamente denominadas controladoria.

### **Limitações da Pesquisa**

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.

A quantidade reduzida de respondentes por empresa também foi um dos limitadores da pesquisa.

### **Recomendações**

Em relação a este 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 a utilização deste questionário em empresas de outros segmentos, a fim de verificar qual a similaridade de práticas de controladoria e decisões estratégicas em outros segmentos.

## REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, [S.l.], n.40, p.2-27, 2008.
- ABDULHUSSEIN, Hatif M.; HAMZA, Sadik. Strategic management accounting techniques in Romanian companies: an empirical study. **Studies in Business & Economics**, [S.l.], v. 7, n. 2, p. 126-140, aug, 2012.
- AL ABDEL, Sherine F.; MCLELLAN, John. Management accounting practices in Egypt – a transitional economy country. **Journal of Accounting – Business & Management**, [S.l.], v. 18, n. 2, p. 105-120, 2011.
- AL ABDEL, Sherine; MCLELLAN, John. Strategy and management accounting practices alignment and its effect on organizational performance. **Journal Of Accounting, Business & Management**, [S.l.], v. 20, n.1, p. 1-27, 2013.
- ALBUQUERQUE, Lúcia S. et al. Análise bibliométrica dos artigos sobre controladoria publicados no congresso USP de controladoria e contabilidade no período de 2004 a 2010. **Revista Evidenciação Contábil e Finanças**, João Pessoa, v.1, n.2, p.123-138, jul./dez. 2013. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/recfin/article/view/16548>>. Acesso em: 10 jan. 2014.
- ALMEIDA, Lauro B.; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p.343-355.
- ALNAWAYSEH, Musa A. The extent of applying strategic management accounting tools in Jordanian banks. **International Journal of Business and Management**, [S.l.], v. 8, n. 19, p. 32-44, 2013.
- ALVES, Luiz C. Análise dos impactos da reforma tributária sobre os custos do setor de transporte no Brasil. Dissertação de Mestrado. Departamento de Ciência e Tecnologia, Curso de Mestrado em Engenharia de Transporte do Instituto Militar de Engenharia. Rio de Janeiro, 2012.
- ALWAER, H.; CLEMENTS-CROME, D.J. Key performance indicators (KPIs) and priority in using the multi-attribute approach for assessing sustainable intelligent buildings. **Building and Environment**, [S.l.], n.45, p.799-807, 2010.
- ANSOFF, Igor H. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990.
- AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES (ANTT). **Relatório anual 2011**. Brasília, DF. 2011. Disponível em: <<http://www.antt.gov.br/index.php>>. Acesso em: 04 abr. 2014.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BALTAR, Fabiola; COULON, Sonia. Dynamics of the entrepreneurial process: the innovative entrepreneur and the strategic decisions. **Review of Business and Finance Studies**, [S.l.], v.5, n.1, p.69-81, 2014.

BASTOS, Douglas D.; NAKAMURA, Wilson T.; DAVID, Marcelino; ROTTA, Uriel A. S. A relação entre o retorno das ações e as métricas de desempenho: evidências empíricas para as companhias abertas no Brasil. **Revista de Gestão USP**, v. 16, n. 3, p. 65-79, jul/set. 2009.

BAUM, Robert J.; WALLY, Stefan. Strategic decision speed and firm performance. **Strategic Management Journal**, [S.l.], n.24, p.1107-1129, 2003.

BELÉM JÚNIOR, João S. **Proposta metodológica para avaliação do nível de serviço das empresas de transporte rodoviário de cargas**. Dissertação de Mestrado, Departamento de Engenharia Civil e Ambiental da Faculdade de Tecnologia da Universidade de Brasília, 2007.

BEUREN, Ilse M.; ARTIFON, Renato L. Informações da controladoria de suporte à decisão logística. **Revista Cesumar - Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**, Maringá, v. 16, n. 1, p. 73-102, jan./jun., 2011.

BEUREN, Ilse M.; SCHLINDWEIN, Nair F. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, São Leopoldo, v. 3, n. 2, p. 23-47, mai/ago 2008

BESANKO, David et al. **A economia da estratégia**. 3. ed. São Paulo: Bookman, 2006.

BIANCHI, Márcia; BACKES, Rosemary G.; GIONGO, Juliano. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Contexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, p. 1-23, 2º semestre, 2006.

BORINELLI, Márcio L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis**. Tese de doutorado, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2006.

BORNIA, Antonio C. **Análise gerencial de custos aplicação em empresas modernas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BORSATO, Jaluza M.L; PIMENTA, Daiana P.; LEMES, Sirlei. 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**, Rio de Janeiro, v.15, n.3, p.51-65, set./dez., 2010.

BRASIL. Ministério dos Transportes. **Plano nacional de logística e transportes**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <<http://www.transportes.gov.br/conteudo/69407>>. Acesso em: 26 abr. 2014

BRICIU, Sorin; CAPUSNEANU, Sorinel. Pros and cons for the implementation of target costing method in Romanian economic entities. **Accounting and Management Information Systems**, [S.l.], v.12, n.3, p.455–470, 2013.

BRUNZELL, Eva L.; VAIHEKOSKIB, Mika. Determinants of capital budgeting methods and hurdle rates in Nordic firms. **Accounting and Finance**, [S.l.], n. 53, p. 85–110, (2013).

BURGER, Philippe; HAWKESWORTH, Ian. Capital budgeting and procurement practices. **OECD Journal on Budgeting**, [S.l.], v. 1, 2013.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, n.11, p.3-25, 2000.

CADEZ, Simon; GUILDING, Chris. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], n. 33, p. 836–863, 2008.

CAPUSNEANU, Sorinel; BRICIU, Sorin. Analysis of the Possibility to organize the management accounting through the target costing (TC) method in the Romanian entities. **Theoretical and Applied Economics**, [S.l.], v. 18, n. 9, p.71-88, (2011).

CARIOCA, Karla J. F.; De Luca, Márcia M. M.; PONTE, Vera M. R. Implementação da Lei Sarbanes-Oxley e seus impactos nos controles internos e nas práticas de governança corporativa: um estudo na Companhia Energética do Ceará –COELCE. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 6, n. 4, p. 50-67, out./dez., 2010.

CATELLI, Armando et al. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 285-307.

CIBULSKA, Pedro C. M. V. et al. Considerações sobre as mudanças no registro dos transportadores rodoviários remunerados de carga no Brasil. **Transportes**, São Carlos, n. 1, v. 20, p. 80-85, 2012.

CHRYSAFIS, Konstantinos A.; PAPADOPOULOS, Basil K. Cost-volume-profit analysis uncertainty: a model with fuzzy estimators based on confidence intervals. **International Journal of Production Research**, [S.l.], v.47, n.21, p.5977-5999, November/2009.

CHUNG, Ii Huan. Adoption of a separate capital budget in local governments: empirical evidence from Georgia. **J. of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, [S.l.], v. 25, n.4, p.617-643, winter, 2013.

COELHO, Eduardo; LUNKES, Rogério J.; MACHADO, Alessandra O. de. A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v.31, n.2, p.33-46, mai-ago, 2012.

COPELAND, Tom; KOLLER, Tim; MURRIN, Jack. **Avaliação de empresas: valuation**. São Paulo: Makron, 2000.

COSO.org. **The 2013 COSO frame work & SOX compliance**. [S.l.]. disponível em: [http://www.coso.org/documents/COSO\\_McNallyTransition\\_Article-Final\\_COSO\\_Version\\_Proof\\_5-31-13.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_McNallyTransition_Article-Final_COSO_Version_Proof_5-31-13.pdf) . Acesso em: 20/04/2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Ofício-circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007**. Rio de Janeiro, 14 fev. 2007. Disponível em: <[http://www.cvm.gov.br/port/atos/oficios/OFICIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01\\_2007.asp](http://www.cvm.gov.br/port/atos/oficios/OFICIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01_2007.asp)>. Acesso em: 21 abr. 2014.

DIACONU, Elena; POPESCU, Lucian. Te computation of the direct costing method in metallurgy. **Metalurgia International**, [S.l.], v. 15, n. 9, p. 130-138, 2010

ELBANNA, Said; CHILD, John. Influences on strategic decision effectiveness: development and test of an integrative model. **Strategic Management Journal**, [S.l.], n. 28, p.431-453, 2007.

ELBANNA, Said; YOUNIES, Hassan. The relationships between the characteristics of the strategy process: evidence from Egypt. **Management Decision**, [S.l.], v.46, n.4, p. 626-639, 2008.

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU. **COM (2006) 314**. Disponível em: <[http://europa.eu/legislation\\_summaries/environment/tackling\\_climate\\_change/124007\\_pt.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/environment/tackling_climate_change/124007_pt.htm)>. Acesso em: 25 abr. 2014.

FACHINI, Walter. **Matemática para a escola de hoje**. São Paulo: FTD, 2006.

FARBER, João C. et al. O custo da prestação dos serviços contábeis: o caso de uma empresa do Vale da Ribeira. **Revista Ampla de Gestão Empresarial**, Registro, v. 3, n. 1, p. 230-244, abril, 2014.

FARIA, Ana C. et al. The adoption of interorganizational cost management in a vehicle assembly plant in the Greater Region of ABC. **Review of Business Management**, [S.l.], vol. 15, n. 49, p. 617-638, Oct./Dec., 2013

FISCHER, Igor S.; COLAUTO, Romualdo D. Análise do impacto da variação cambial no preço de transferência e no resultado do período: o caso da Fiat Automóveis S/A. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n. 2, p. 71-86, abr./jun., 2009

FIETZ, Édna E. Z; COSTA, Adilson; BEUREN, Ilse M. 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**, Blumenau, n.1, v.12, p.29-41, jan./mar., 2007.

FIGUEIREDO, Margarida G. **Retorno econômico dos investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) na citricultura paulista**. Tese de Doutorado, Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade de São Paulo, 2008.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria Teoria e Prática**.4.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FREGONESI, Mariana S.F.A. **Investimentos socioambientais na demonstração do valor adicionado: formação ou distribuição do valor adicionado?** Tese (Doutorado) --

Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

GHICAJANU, Mihaela. Romanian companies dilemmas – business reengineering or Kaizen. **Annals of the University of Petroșani, Economics**, [S.l.], n.11 v.1, p. 97-104, 2011.

GIONGO, Juliano. **A participação da controladoria no processo de gestão organizacional**. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

GOLDRATT, Eliyahu, COX, Jeff. **A meta: um processo de melhoria contínua**. São Paulo: Nobel, 2002.

GRANDE, Jefferson Fernando; BEUREN, Ilse Maria. Abordagens da controladoria em livros publicados no Brasil. **RIC- Revista de Informação Contábil**, Recife, v.2, n.1, p.40-55, jan/mar., 2008.

GUPTA, Mahendra; PEVZNER, Mikhail; SEETHAMRAJU, Chandra. The implications of absorption cost accounting and production decisions for future firm performance and valuation. **Contemporary Accounting Research**, [S.l.], v. 27, n. 3, p. 889-922, fall, 2010.

GUPTA, Pradeep. Transfer Pricing: Impact of Taxes and Tariffs in India. **Vikalpa**, [S.l.], v.37, n.4, p.29-46, october-december, 2012.

HAMEL, Gary; PRAHALAD, C. K. **Competindo pelo futuro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

HICKSON, David J. et al. **Top decisions: strategic decision-making in organizations**. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1986.

HOFFJAN, Andreas; LÜHRS, Sebastian; KOLBURG, Anja. Cost transparency in supply chains: demystification of the cooperation tenet. **Supply Chains**, [S.l.], n. 63, p.230-251, july, 2011.

INMAN, R. Anthony, SALE, Martha Lair, GREEN JR, Kennet W. Analysis of the relationships among TOC use, TOC outcomes, and organizational performance. **International Journal of Operations & Production Management**, [S.l.], v. 29, n. 4, p. 341-356, 2009.

INFANODOUDAS, Panayiotis, GURD, Bruce. Costing for decision-making in a theory of constraints environment. **Journal of Applied Management Accounting Research**, [S.l.], v. 8, n. 1, p. 43-58, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

IVANOV, Stoyu I.; LEONG, Kenneth; ZAIMA, Janis K. An empirical examination of negative economic value added firms. **The International Journal of Business and Finance Research**, [S.l.], v.8, n.1, p.103-112, 2014.

JAMES, Wendy; ELMEZUGHI, Abdalla. The combined effect of costing and performance management systems on performance, moderated by strategy: Australian context. **Accounting, Accountability & Performance**, [S.l.], v.16, n.1 & 2, p.51-84, 2010.

JARDINI, Toni. **Ambiente data cleaning**: suporte extensível, semântico e automático para análise e transformação de dados. Dissertação (mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Ciência da Computação do Instituto de Biociências, Letras e Ciências Exatas, Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, São José do Rio Preto, 2012.

JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. Tese de Doutorado, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2010.

KANITZ, Stephen C. **Controladoriateoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1977.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

\_\_\_\_\_. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KUMAR, Ashvine, SHAFABI, Khanpur. Strategic cost management – suggested framework for 21st century. **Journal of Business and Retail Management Research**, [S.l.], v. 5, n. 2, p. 118-130, 2011.

KUMAR, Sameer; SOSNOSKI, Michael. Decision framework for the analysis and selection of appropriate transfer pricing for a resilient global SME manufacturing operation – a business case. **International Journal of Production Research**, [S.l.], v. 49, n. 18, p. 5431–5448, september, 2011.

LEPADATU, Gheorghe. Variable costs method (direct-costing) and its application area. **Metalurgia Internacional**, [S.l.], v.18, n.1, p.85-89, 2013.

LEITE, Edileia G. Adoção de práticas de controladoria por empresas atuantes no Brasil: um estudo sob a ótica da Teoria da Contingência. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2013.

LUNKES, Rogério João. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. Tese de doutorado, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

LUNKES, Rogério João et al. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v.5, n.4, p.63-75, out/dez., 2009

LUTILSKY, Ivana D.; DRAGIJA, Martina. Activity based costing as a means to full costing – possibilities and constraints for european universities. **Management**, [S.l.], v. 17, n.1, p.33-57, 2012.

MAGALHÃES, Leonardo R. L. Condicionantes conceituais e metodológicos para a percepção da relação entre infra-estrutura de transporte rodoviário e desenvolvimento econômico regional: O caso do eixo Leste metropolitano do Rio de Janeiro. In: ENEGEP, 26., Fortaleza, CE, 2006. **Anais eletrônicos...** Fortaleza, CE, 2006.

MANVAILER, Ramão Humberto Martins. **Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IPES) estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil**. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2013.

MARCELINO, Paula; CAVALCANTE, Sávio. Por uma definição de terceirização. **Caderno CRH**, Salvador, v.25, n.65, p.331-346, mai/ago, 2012.

MARIE, Attiea et al. Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai. **Management Accounting Quarterly**. v.11, n. 2, winter, 2010.

MARLOWE, Justin. Stategy, Priority-setting, and municipal capital budget reform: three cases from the great recession. **J. of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, [S.l.], v. 25, n.4, p.693-718, winter, 2013

MARTINS, Vinícius G.; GIRÃO, Luiz F. A. de; SILVA FILHO, Augusto C. C. A utilização de modelos de avaliação de desempenho sob a perspectiva do GECON e do Balanced Scorecard: estudo de caso em uma central de crédito. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v.1, n. 1, p. 99-117, jan./jun. 2013.

MAURER, Robert. Building a quality culture one small step at a time. **The Journal for Quality & Participation**, [S.l.], v. 35, n. 4, p.8-11, january, 2013.

MINARDI, Andrea M. A. F.; SAITO, Richard. Orçamento de capital. **RAE**, São Paulo, n. 79, jul/set, 2007

MINTZBERG, Henry. Rethinking strategic planning part II: new roles for planners. **Long Range Planning**, [S.l.], v.27, n.3, p.22-30, 1994.

MILLER, Susan; HICKSON, David; WILSON, David. From strategy to action: Involvement and influence in top level decisions. **Long Range Planning**, [S.l.], n.41, p.606-628, 2008.

MOISELLO, Anna M. Cost Measurement and cost management in target costing. **Annals of The University of Oradea, Economic Science Series**, [S.l.], v.21, n.1, p.533-547, 2012.

MOSIMANN, Clara P.; ALVES, Osmar C. de; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: UFSC-ESAG, 1993.

MÜLLER, Cláudio José, **Modelo de gestão integrando planejamento estratégico, sistemas de avaliação de desempenho e gerenciamento de processos (meio- modelo de estratégia, indicadores e operações)**. Tese de doutorado, Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2003.

NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane. **Controladoria Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

NIXON, Bill; BURNS, John. The paradox of strategic management accounting. **Management Accounting Research**, [S.l.], n.23, p.229-244, 2012.

NOORAIE, Mahmood. Factors Influencing Strategic Decision-Making Processes. **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, [S.l.], n.7, v. 2, July, 2012.

OLIVEIRA, Djalma de P. R. de. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ORTEGA, Gustavo Rodrigues. **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, 2005.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. **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, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2008.

PARMENTER, David. **Key performance indicators**: developing, implementing, and using winning KPI's. New Jersey : John Wiley & Sons, 2007.

PEINADO, Luz S.; PEINADO, Esther S.; ESTEVE, Alejandro E. Factores determinantes de la intención de cambio estratégico: el papel de los equipos directivos. **Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa**. n. 42, p. 75-112, marzo, 2010.

PEREIRA, Dante L et al. A controladoria e sua relação com o planejamento estratégico: o caso de uma multinacional no interior do Paraná. **Revista Eletrônica FAFIT/FACIC**, Itararé, v.2, n.2, p. 11-21, jul./dez., 2011.

PETRY, Luiz I.; NASCIMENTO, Auster M. Um estudo sobre o modelo de gestão e o processo sucessório em empresas familiares. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.20, n.49, p.109-125, jan/abr, 2009.

PORTAL TRANSPORTA BRASIL. Disponível em: <<http://www.transportabrasil.com.br/2008/09/carga-tributaria-do-transporte-no-brasil-e-uma-das-maiores-do-mundo/>>. Acesso em: 08 jan. 2014.

PORTER, Michael E. How competitive forces shape strategy. **Harvard Business Review**, [S.l.], v.57, p. 137-145, 1979.

\_\_\_\_\_. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

\_\_\_\_\_. What is strategy? **Harvard Business Review**, [S.l.], p. 61-78, nov.- dec, 1996.

PRODANOV, Cleber C.; FREITAS, Ernani C.. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. Novo Hamburgo, Feevale, 2009.

RAO, Manjunath H.S ; BARGERSTOCK, Andrew. Exploring the role of standard costing in lean manufacturing enterprises: a structuration theory approach. **Management Accounting Quarterly**, [S.l.], v.13, n.1, fall, 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Resultado da arrecadação: 2010-2013**. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/ResultadoArrec/>>. Acesso 23 abr. 2014.

REZENDE, Guilherme P.; NAKAO, Sílvio H. Gerenciamento de resultados e a relação com o lucro tributável das empresas brasileiras de capital aberto. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 1, p. 06-21, jan./mar., 2012.

RICARDINO FILHO, Alvaro Augusto. **Do Steward ao controller, quase mil anos de management accounting**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 1999.

ROBERTS, John; SCAPENS, Robert. Accounting systems and systems of accountability- understanding accounting practices in their organizational contexts. **Accounting Organizations and Society**, [S.l.], v.10, n.4 p.443-456, 1985.

RODNISKI, Cleber M.; DIEHL, Carlos A. O papel da controladoria em relação ao grau de centralização das organizações. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 1, jan./jun. 2012.

ROSENZWEIG, Phil. What makes strategic decisions different -you have to know what kind of decision you're making in order to make it well. **Harvard Business Review**, [S.l.], P. 89-93, November, 2013.

SARI, Diana; NULHAKIM, Lukman. Influence of application income tax law number 36/2008 on the level of return on investment (ROI) in listed companies on Indonesia stock exchange (BEI). **Journal Of Global Management**, [S.l.], v.6, n.1, July, 2013.

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, [S.l.], n.38, p.1-30, 2006.

SCHUSTER, Peter; CLARKE, Peter. Transfer Prices: Functions, Types, and Behavioral Implications. **Management Accounting Quarterly**, [S.l.], v. 11, n.2, p. 1-12, winter, 2010.

SHANK, John; GOVINDARAJAM, Vijay. **A revolução dos custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SINGH, Jagdeep; SINGH, Harwinder. Kaizen philosophy : a review of literature. **The Icfai University Journal of Operations Management**, [S.l.], n. 2, v. 8, p.51-72, 2009.

SCHENDEL, Dan; PATTON, Richard G. A simultaneous equations model of corporate strategy. **Management Science**, [S.l.], n.15, v.24, p. 1611-1621, nov. 1978.

SILVA, Michael P. da; MARUJO, Lino G. Análise de modelo intermodal para escoamento da

produção da soja no centro oeste brasileiro. **Journal of Transport Literature**, [S.l.], v. 6, n. 3, p. 90-106, jul, 2012.

SILVA, Francisco G. F. et al. Investimentos em transportes terrestres causam crescimento econômico? Um estudo quantitativo. **Journal of Transport Literatura**, [S.l.], v. 7, n. 2, p. 124-145, apr. 2013.

SOUZA, Marcos Antonio; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de Custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SORIN, Briciu; FLORENTINA, Sas. Aspects regarding the application of direct-costing in taking the managerial decisions. **Annals of Faculty of Economics**, [S.l.], v. 3, n. 1, p. 1058-1064, 2008. (revisar outros artigos publicados)

SLAVOV, Tiago N. B. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. Tese de Doutorado, Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2013.

SOUZA, Paula de; LUNKES, Rogério J.; Práticas de orçamento de capital: um estudo em empresas hoteleiras de Florianópolis (SC). **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 9, n. 1, p. 28-45, jan./mar., 2013.

STEFANO, Nara M. Gerenciamento de custos em pequenas empresas prestadoras de serviço utilizando o Activity Based Costing (ABC). **Estudios Gerenciales**, [S.l.], v. 27, n. 121, p. 15-37, octubre-diciembre, 2011.

TAVARES, Alexandre S. de. **Análise das relações interorganizacionais entre as transportadoras do Porto Seco Logística e Transporte de Porto Alegre**. Dissertação (Mestrado), Programa de Pós-Graduação em Administração da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2006.

TILLMANN, Katja; GODDARD, Andrew. Strategic accounting and sense-making in a multinational company. **Management Accounting Research**, [S.l.], n.19, p.80-102, 2008.

TSAI, Yuan-Cheng; CHENG, Yu-Tien. Analyzing key performance indicators (KPIs) for e-commerce and internet marketing of elderly products: a review. **Archives of Gerontology and Geriatrics**, [S.l.], n.55, p. 126-132, 2012.

TSAIA, Wen- Hsien et al. Using activity-based costing to evaluate capital investments for green manufacturing systems. **International Journal of Production Research**, [S.l.], v.49, No. 24, p. 7275-7292, december, 2011.

TSOU, Chi-Ming. On the strategy of supply chain collaboration based on dynamic inventory target level management: a theory of constraint perspective. **Applied mathematical modelling**, [S.l.], v. 37, n.7, p.5204-5214, 2012.

VAARA, Eero; WHITTINGTON, Richard. Strategy-as-practice: taking social practices seriously. **The Academy of Management Annals**, [S.l.], n.1, v.6, p. 285-336, jun, 2012.

VARADARAJAN, Rajan; Outsourcing: think more expansively. **Journal of Business Research**, [S.l.], n.62, p.1165-1172, 2009.

VAZNONIENE, Marija; STONCIUVIENE, Neringa. The information of company budgeting system: importance, problems and solutions. **Management Theory and Studies Rural Business and Infrastructure Development**, [S.l.], n.1, v.30, p.157-170, 2012.

WEBER, Jürgen. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management Control**, [S.l.], n.22, p.25-46, 2011.

WEGMANN, Gregory. The Activity-Based Costing Method: development and applications. **The Icfai University Journal of Accounting Research**, [S.l.], v. 8, n.1, p. 7-22, 2009.

WEIBENBERGER, Barbara E., ANGELKORT, Hendrik. Integration and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. **Management Accounting Research**, [S.l.], n.22, p.160-180, 2011.

WIENHAGE, Paulo; LAVARDA, Carlos E. F. Avaliação do sistema orçamentário como instrumento de gestão em empresa em processo de descontinuidade. **RIC – Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 6, n.1, p.23-38, jan-mar, 2012.

YIN, Robert k. **Estudo de caso planejamento e métodos**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2001.

ZURIEKAT, Majdy; SALAMEH, Rafat; ALRAWASHDEH, Salah. Participation in performance measurement systems and level of satisfaction. **International Journal of Business and Social Science**, [S.l.], v.2, n.8, p.159-169, may, 2012.

## APÊNDICE A - PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

### 1-Questão de estudo

Quais práticas de controladoria podem fornecer suporte às decisões e execução da estratégia da empresa?

### 2- Objetivo geral

O objetivo geral desta dissertação é verificar quais práticas de controladoria podem dar suporte às decisões estratégicas em empresas de transportes.

#### 2.1- Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral são propostos os seguintes objetivos específicos:

- 1) Verificar que práticas de controladoria são utilizadas nas empresas de transportes;
- 2) Verificar quais as principais decisões estratégicas das empresas de transportes; e
- 3) Relacionar as práticas de controladoria utilizadas nas empresas de transportes com as principais decisões estratégicas, analisando suas relações.

### 3-Empresas participantes

Empresa	Respondente	Departamento	Cargo que ocupa	Tempo de empresa	Data	Duração da entrevista
1	A	Diretoria	Diretor	11 anos	24/04	2 horas
		Data da fundação	2003			
		Frota (Quantidade de veículos)	13 veículos			
		Nº de funcionários	30			
		Faturamento anual	3 milhões			

Empresa	Respondente	Departamento	Cargo que ocupa	Tempo de empresa	Data	Duração da entrevista
2	A	Diretoria	Diretor Executivo	3 anos	26/06	2 horas
	B	NIF/Controladoria	Gerente	16 anos	26/06	2 horas
		Data da fundação	1975			
		Frota (Quantidade de veículos)	250			
		Nº de funcionários	600			
		Faturamento anual	120 milhões			

Empresa	Respondente	Departamento	Cargo que ocupa	Tempo de empresa	Data	Duração da entrevista
3	A	Diretoria	Diretor comercial	18 anos	30/04	2 horas
	B	Diretoria	Diretor financeiro	18 anos	30/04	2 horas
Data da fundação		1996				
Frota (Quantidade de veículos)		34 veículos				
Nº de funcionários		115				
Faturamento anual		6 milhões				

Empresa	Respondente	Departamento	Cargo que ocupa	Tempo de empresa	Data	Duração da entrevista
4	A	Comercial	Gerente	7 anos	19/05	2 horas
Data da fundação		1996				
Frota (Quantidade de veículos)		17				
Nº de funcionários		50				
Faturamento anual		3 milhões				

#### **4 - Carta de apresentação**

A carta de apresentação foi entregue pelo aluno nas empresas que concordaram em participar da pesquisa. Apêndice B

#### **5- Instrumento para coleta de dados**

Como instrumento de coleta de dados foi elaborado um roteiro de entrevista estruturada com respostas fechadas, dividido em três seções, (a) Práticas de Controladoria, (b) Participação da Controladoria na estratégia da empresa, (c) Decisões Estratégicas. O objetivo deste questionário foi identificar quais as práticas de controladoria e decisões estratégicas, extraídas da literatura pesquisada, que são utilizadas pelas empresas de transportes. O questionário/roteiro de entrevista é apresentado no Apêndice C.

#### **6- Validação do roteiro de entrevistas**

Antes de ser aplicado nas empresas selecionadas, o roteiro de entrevistas foi validado em uma empresa com características semelhantes e também pelo professor orientador, feito os ajustes necessários o roteiro foi concluído e as entrevistas agendadas.

## **7- Procedimentos de campo**

A coleta de dados ocorreu em entrevistas realizadas nas empresas participantes, em função da questão de estudo envolver decisões estratégicas, procurou-se entrevistar as pessoas que tivessem poder de decisão dentro da empresa, ou que exercessem funções diretamente ligadas aos principais dirigentes. Além disso, o entrevistado deveria conhecer a empresa, e o sistema de informações, sendo capaz de identificar as práticas de controladoria e as decisões estratégicas da empresa. As respostas foram anotadas no questionário do entrevistador, e, os comentários feitos pelos entrevistados para justificar a escolha foram registrados manualmente no formulário para anotações.

**APÊNDICE B - CARTA DE APRESENTAÇÃO**

São Leopoldo, 17 de março de 2014

Prezado(a) Senhor(a)

O aluno **Adão Alberto Blanco Nunes** está elaborando a Dissertação de Mestrado intitulada “A CONTROLADORIA COMO SUPORTE À ESTRATÉGIA DA EMPRESA: ESTUDO MULTICASO EM EMPRESAS DE TRANSPORTES” no Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS, sob minha orientação.

Para que alcance os objetivos previstos, necessita contar com a vossa colaboração no sentido de responder as questões propostas no questionário anexo.

As informações fornecidas neste estudo serão tratadas com sigilo e os dados individuais não serão compartilhados com outras pessoas. Os resultados serão apresentados de forma agregada e lhe serão fornecidos ao final do trabalho.

Agradecemos antecipadamente a vossa colaboração.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Miguel Afonso Sellitto

Orientador

## APÊNDICE C- QUESTIONÁRIO E ROTEIRO DE ENTREVISTAS

<b>Empresa:</b>	<b>Nome do Participante :</b>
-----------------	-------------------------------

### **Seção 1 - Práticas de controladoria utilizadas pela empresa**

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

#### **1) Análise da cadeia de valor**

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

b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

#### **2) Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)**

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

b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

#### **3) Análise da Externalização (Outsourcing)**

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

b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

#### **4) Análise do Retorno do Investimento (ROI)**

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

b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

#### **5) Análise do Valor Presente Líquido**

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

b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

#### **6) Avaliação de Desempenho**

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

b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

#### **7) Balanced Scorecard (BSC)**

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

b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

#### **8) Controle Interno na Proteção de Ativos**

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

b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**9) Custeio ABC**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre
- b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**10) Custeio Direto**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre
- b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**11) Custeio Kaizen**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre
- b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**12) Custeio Meta**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre
- b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**13) Custeio Padrão**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre
- b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**14) Custeio por Absorção**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre
- b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**15) Custeio Variável**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre
- b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**16) Gestão Baseada em Valor (VBM)**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre
- b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**17) Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre
- b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**18) Indicadores Chave de Desempenho (KPI)**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre
- b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**19) Open Book Accounting (OBA)**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre  
 b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**20) Orçamento de Capital**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre  
 b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**21) Orçamento Operacional**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre  
 b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**22) Planejamento Tributário**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre  
 b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**23) Preço de Transferência**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre  
 b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**24) Processo Orçamentário**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre  
 b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**25) Sistema de Gestão Econômica (GECON)**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre  
 b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**26) Teoria das Restrições**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre  
 b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

**27) Valor Econômico (EVA)**

- a) É utilizada? ( ) Nunca ( ) Poucas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Muitas vezes ( ) Sempre  
 b) Qual a importância para a estratégia ou para o controle de execução da operação?  
 ( ) Decisiva ( ) Muito Importante ( ) Média ( ) Pouco Importante ( ) Nula

Práticas de controladoria utilizadas pela empresa não citadas no quadro:

-----  
 -----

**Seção 2 - Participação da controladoria na Estratégia da Empresa****Questionário**

- 1) Em sua empresa, existe uma área formalizada de controladoria?  
( ) Sim ( ) Não
- 2) Na sua empresa, o planejamento estratégico ocorre de maneira:  
( ) formal ( ) informal ( ) não temos o planejamento estratégico
- 3) Caso o planejamento estratégico não seja adotado formalmente, existe algum processo de discussão da estratégia do negócio pelos gerentes?  
( ) Sim ( ) Não
- 4) Qual a participação da área de controladoria no processo de formulação das estratégias da sua empresa, sejam elas formalizadas ou não?  
( ) prestando informações históricas sobre a empresa e suas áreas  
( ) auxiliando diretamente na formulação das estratégias  
( ) analisando o impacto das alternativas de estratégias no resultado global da organização  
( ) participando da decisão sobre quais as estratégias devem ser adotadas  
( ) não participa  
( ) outros
- 5) Quando as estratégias da sua empresa são escolhidas, a controladoria:  
( ) participa fornecendo informações históricas sobre a organização  
( ) participa das discussões sobre os cenários econômicos sob análise  
( ) participa analisando o impacto das estratégias no resultado global da organização  
( ) participa da decisão sobre quais as estratégias que devem ser escolhidas  
( ) não participa  
( ) Outros
- 6) A área incumbida de consolidar os planejamentos de todas as áreas de sua organização e de verificar se estão de acordo com a estratégia global escolhida para sua empresa é a:  
( ) de finanças ( ) de vendas  
( ) de marketing ( ) de controladoria  
( ) de recursos humanos ( ) outros
- 7) Na sua empresa, a área para a qual se designa a função de converter a estratégia do negócio em valores monetários é:  
( ) de finanças ( ) de vendas  
( ) de marketing ( ) de controladoria  
( ) de recursos humanos ( ) outros
- 8) Em sua empresa, entre as áreas listadas a seguir, qual é a que monitora a execução do planejamento operacional, reportando à administração os desvios ocorridos entre os valores constantes do plano e aqueles realizados?  
( ) de finanças ( ) de vendas  
( ) de marketing ( ) de controladoria  
( ) de recursos humanos ( ) outros

9) A administração de sua empresa se utiliza de indicadores de desempenho para estabelecer as metas para suas áreas de atividades?

Sim       Não

No caso de sim, qual é a área responsável pela escolha de tais indicadores?

de finanças                       de vendas  
 de marketing                       de controladoria  
 de recursos humanos       outros

10) Qual é a área responsável pela implantação dos controles internos?

de finanças                       de vendas  
 de marketing                       de controladoria  
 de recursos humanos       outros

11) Qual é a área incumbida da manutenção dos controles internos?

de finanças                       de vendas  
 de marketing                       de controladoria  
 de recursos humanos       outros

12) Qual é a área responsável pelo monitoramento e manutenção do sistema de informações?

de finanças                       de vendas  
 de marketing                       de controladoria  
 de recursos humanos       outros

13) Qual a principal área fornecedora de informações gerenciais na sua empresa?

de finanças                       de vendas  
 de marketing                       de controladoria  
 de recursos humanos       outros

14) Sua área participa ou contribui, de forma direta, na elaboração do Planejamento Estratégico Corporativo da empresa?

Sim       Não

15) Em sua opinião, como é definido o posicionamento estratégico da sua área frente às ameaças e oportunidades do ambiente externo? (Ex. política econômica, concorrentes, clientes, comunidades em geral etc.).

Antecipa-se                       Posiciona-se

16) Em sua opinião, qual a importância do Planejamento Estratégico na gestão de sua área?

Muito Importante                       Pouco Importante  
 Importante                                       Sem Importância

17) Quando da elaboração do Planejamento Estratégico de sua área de gestão, no ambiente interno, é feita a identificação dos pontos fortes e fracos?

Sim       Não

18) Caso sua resposta para a questão 17 seja afirmativa, há implantação de ações para minimizar os pontos fracos e potencializar os fortes?

Sim       Não

19) No ambiente externo, é feita a identificação das ameaças e oportunidades que possam interferir nos negócios?

Sim       Não

20) Quais as decisões estratégicas específicas de sua área?

21) Cite os principais relatórios recebidos que dão suporte às decisões estratégicas de sua área, seus objetivos, frequência de recebimento e área fornecedora.

Relatório	Objetivos	Frequência	Fonte (área)

22) Como você avalia os relatórios gerenciais existentes para a tomada de decisão estratégica?

Muito Bom       Bom       Regular       Ruim

23) Como você avalia as informações fornecidas para a tomada de decisões estratégicas?

Suficientes       Insuficientes

24) As informações são disponibilizadas no momento adequado para a tomada de decisões estratégicas?

Sim       Não

25) Existe a necessidade de desenvolver algum relatório localmente (em sua própria área) para a tomada de decisões estratégicas? Qual?

26) Gostaria de sugerir alguma melhoria no processo de integração da Controladoria com sua área de gestão, seja na questão de relatórios, conteúdos, frequência de disponibilização, com o intuito de melhorar ainda mais o processo de decisões estratégicas em sua área?

27) Sua área participa ou contribui, de forma direta, na elaboração do Planejamento Estratégico Corporativo da empresa?

Sim       Não

28) Como classificaria o nível de alinhamento da área de Tecnologia da Informação com as práticas de controladoria?

Muito Bom       Bom       Regular       Fraco

29) A empresa tem as informações estratégicas automatizadas e integradas?

Sim       Não

30) Há uma revisão feita pela controladoria para reavaliação ou reposicionamento dos planos estratégicos traçados?

Sim       Não

### **Seção 3 - Decisões Estratégicas**

O objetivo desta seção é identificar entre as Decisões Estratégicas listadas no quadro abaixo o quanto elas são utilizadas na sua empresa.

Escolha uma alternativa para cada Decisão Estratégica.

<b>1. Fusão</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>2. Terceirização</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>3. Informatização</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>4. Desmobilização</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>5. Criação de Marca</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>6. Internacionalização</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>7. Fechamento de Fábrica</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>8. Segmentação do mercado</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>9. Reestruturação Financeira</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>10. Negociação com sindicatos</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>11. Implementação do orçamento</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>12. Abertura de novas divisões</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>13. Abertura de novos mercados</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>14. Lançamento de novos produtos</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>15. Adoção de políticas de crédito</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>16. Alteração do local da fábrica</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>17. Reorganização de departamentos</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>18. Abertura de novos departamentos</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>19. Resistência à aquisição hostil</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>20. Captação de capital de terceiros</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>21. Definição de estrutura logística</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>22. Adoção de programas de qualidade</b> ( ) Sempre ( ) Muitas vezes ( ) Algumas vezes ( ) Poucas vezes ( ) Nunca
<b>23. Investimento em outras companhias</b>

( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>24. Modificação do projeto de produto</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>25. Aquisição de locais para estocagem</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>26. Expansão da capacidade de produção</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>27. Ampliação das instalações e plantas</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>28. Definição de políticas de publicidade</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>29. Implementação de um plano de negócios</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>30. Implementação de um plano estratégico</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>31. Fechamento ou descontinuidade do varejo</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>32. Formação de alianças com concorrentes</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>33. Implementação de um plano de produção</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>34. Definição de política de investimentos</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>35. Centralização das atividades produtivas</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>36. Instalação de novas unidades produtivas</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>37. Abertura de novos canais de distribuição</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>38. Definição de nível de serviço de produto</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>39. Insourcing (produzir em vez de comprar)</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>40. Regionalização de estrutura administrativa</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>41. Adoção de política de contratação de pessoal</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>42. Adoção de política de benefícios a pessoal</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>43. Definição de política de preços de produtos</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>44. Centralização das atividades administrativas</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>45. Instalação de novas unidades administrativas</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>46. Avaliação da viabilidade econômica de projetos</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>47. Identificação de alternativa de matérias primas</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>48. Formação de alianças com clientes e fornecedores</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>49. Captação de capital próprio (abertura de capital)</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)
<b>50. Modificação na estrutura de canais de distribuição</b> ( )Sempre ( )Muitas vezes ( )Algumas vezes ( )Poucas vezes ( )Nunca)

<p><b>51. Adoção de programas de homologação de fornecedores</b>  <input type="checkbox"/> Sempre <input type="checkbox"/> Muitas vezes <input type="checkbox"/> Algumas vezes <input type="checkbox"/> Poucas vezes <input type="checkbox"/> Nunca</p>
<p><b>52. Distribuição de recursos pós combinação de negócios</b>  <input type="checkbox"/> Sempre <input type="checkbox"/> Muitas vezes <input type="checkbox"/> Algumas vezes <input type="checkbox"/> Poucas vezes <input type="checkbox"/> Nunca</p>
<p><b>53. Compra ou aluguel (de prédios, instalações, máquinas)</b>  <input type="checkbox"/> Sempre <input type="checkbox"/> Muitas vezes <input type="checkbox"/> Algumas vezes <input type="checkbox"/> Poucas vezes <input type="checkbox"/> Nunca</p>
<p><b>54. Adoção de política de avaliação de desempenho de pessoal</b>  <input type="checkbox"/> Sempre <input type="checkbox"/> Muitas vezes <input type="checkbox"/> Algumas vezes <input type="checkbox"/> Poucas vezes <input type="checkbox"/> Nunca</p>
<p><b>55. Adoção de políticas de gastos com viagens de funcionários</b>  <input type="checkbox"/> Sempre <input type="checkbox"/> Muitas vezes <input type="checkbox"/> Algumas vezes <input type="checkbox"/> Poucas vezes <input type="checkbox"/> Nunca</p>
<p><b>56. Alteração de estrutura divisional (de divisão para subsidiária ou divisão para departamento, por exemplo)</b>  <input type="checkbox"/> Sempre <input type="checkbox"/> Muitas vezes <input type="checkbox"/> Algumas vezes <input type="checkbox"/> Poucas vezes <input type="checkbox"/> Nunca</p>
<p><b>57. Alteração na estrutura de trabalho do pessoal (implantação de <i>home-office</i>, por exemplo).</b>  <input type="checkbox"/> Sempre <input type="checkbox"/> Muitas vezes <input type="checkbox"/> Algumas vezes <input type="checkbox"/> Poucas vezes <input type="checkbox"/> Nunca</p>

## APÊNDICE D- PERGUNTAS COM RESPOSTAS ABERTAS

Pergunta com resposta aberta para a empresa 1

### **1) Qual a importância da área de Controladoria e de que maneira ela oferece suporte à formulação e execução das decisões estratégicas da empresa?**

*Resposta: Os controles são importantes, mas a empresa é pequena e não tem uma área de controladoria estruturada, eu mesmo faço os controles com base nos registros do sistema e nas planilhas Excel. A maioria das decisões ocorrem de acordo com o mercado, conforme as oportunidades que aparecem, eu tomo a decisão. A maioria das decisões é tomada pelo feeling, pela experiência de mercado e só depois é analisado o resultado.*

#### **a) Que tipo de controle é feito?**

*Resposta: Um dos mais importantes é o controle de cliente, toda movimentação do cliente é controlada, a carga é rastreada em todo o percurso, também é feito o acompanhamento financeiro de rentabilidade.*

*O fluxo de caixa e o controle de custos são feitos em planilha Excel, mas os dados também estão registrados no “sistema de gestão e controle de frota” da empresa (ERP), os recursos do ERP não estão sendo utilizados plenamente, estou utilizando mais as informações do controle de frota e logística de distribuição.*

#### **b) Os métodos de custeio são utilizados para formação do preço do frete?**

*Resposta: Muito pouco, na maioria das vezes, o preço é baseado no preço da concorrência e comparado com a tabela de frete do Sindicato das Empresas de Transporte de Cargas e Logística no Estado do Rio Grande do Sul (SETCERGS).*

Pergunta com resposta aberta para a empresa 2

### **1) Qual a importância da área de Controladoria e de que maneira ela oferece suporte à formulação e execução das decisões estratégicas da empresa?**

*Resposta: A controladoria é uma área muito importante para auxiliar a gestão na tomada de decisões, a controladoria ainda está sendo institucionalizada como um departamento na empresa, com essa visão, foi criado o Núcleo de Inteligência Financeira (NIF), um setor com independência e autonomia para questionar os resultados das operações da empresa e validá-los com os responsáveis das áreas; o NIF concentra todas as atividades que a empresa entende como sendo de controladoria e, no organograma corporativo, está subordinado à diretoria.*

*Quanto às funções, a controladoria atua como uma área integradora entre as filiais e os demais departamentos da empresa, é responsável por compilar as informações da empresa e assessorar a diretoria com informações gerenciais. Também é responsável por analisar o impacto financeiro das decisões tomadas, e por acompanhar e divulgar os indicadores financeiros e não financeiros da empresa.*

*No aspecto financeiro, a controladoria tem uma participação corretiva, no intuito de corrigir falhas de procedimentos e ações que possam causar danos financeiros à empresa. Também participa de forma preventiva, sinalizando movimentos de mercado.*

*Atualmente, as principais decisões estratégicas da empresa estão relacionadas a negociações com clientes especiais (grandes clientes), isso, frequentemente, envolve investimentos em estrutura para atender aquele cliente específico, além de cálculo do preço de venda para serviços diferenciados em função da adequação na estrutura de atendimento.*

*Por exemplo, muitas vezes o cliente sugere o preço para grandes negociações e teremos que calcular o custo do serviço, precisamos decidir na hora, durante a reunião, se aceitamos o negócio ou não. Isso ocorre frequentemente e, em algumas vezes, ainda não temos todas as informações para decidir, então, decidimos e depois fazemos o cálculo detalhadamente e, se for necessário, os ajustes na estrutura para operar com resultado. Nessas situações, a empresa utiliza o custeio meta e o custeio variável como método de custeio gerencial.*

Pergunta com resposta aberta para a empresa 3

**1) Qual a importância da área de Controladoria e de que maneira ela oferece suporte à formulação e execução das decisões estratégicas da empresa?**

***Respondente A–Diretor comercial***

*Resposta: A área de controladoria é muito importante, o responsável por esta área na empresa é o Diretor Financeiro, ele consolida as informações de todas as unidades operacionais para que tenhamos uma visão de toda a empresa. O suporte para as decisões estratégicas é fornecido através dos relatórios gerenciais que contêm informações das ações da concorrência, informações do mercado, informações financeiras e avaliações de desempenho não financeiras.*

***Respondente B–Diretor financeiro***

*A área de controladoria é importante, tudo o que fazemos é com base tanto nas informações históricas quanto nas informações atuais, recebemos informações das unidades operacionais o tempo todo. Antes de tomar decisões consideradas estratégicas para a empresa, sempre discutimos os assuntos e as alternativas*

*entre os sócios. Analisamos o mercado e as informações internas da empresa, assim teremos mais segurança para decidir.*

*Diariamente fazemos reuniões para avaliar o desempenho dos clientes, da frota, das unidades e dos departamentos. Sempre buscamos agregar valor para o cliente, a avaliação de desempenho é muito forte e contempla o retorno por cliente e o rastreamento com todos os envolvidos.*

a) **Então a análise da cadeia de valor é uma prática da empresa?**

*Sim, o padrão de qualidade é definido pela diretoria, todo o trabalho com clientes é monitorado em todas as etapas.*

Pergunta com resposta aberta para a empresa 4

**1) Qual a importância da área de Controladoria e de que maneira ela oferece suporte à formulação e execução das decisões estratégicas da empresa?**

*Resposta: Muito importante, todas as informações da controladoria estão com o diretor da empresa. O sistema de informações é informatizado e abastecido pelas áreas administrativa, comercial e operacional, aqui em Novo Hamburgo e pelo armazém em Rio Grande. A função de controladoria é exercida pelo diretor da empresa, e ele utiliza as informações para tomar as decisões, principalmente sobre clientes e qualidade dos serviços.*