

## Práticas de Controladoria Adotadas em Supermercados Catarinenses

**Mariélly W. L. Martins**

PPGCCA/UNOCHAPECÓ

E-mail: [mariellylaucsen@gmail.com](mailto:mariellylaucsen@gmail.com)

**Rodney Wernke**

PPGCCA/UNOCHAPECÓ

E-mail: [rodney.wernke@unisul.br](mailto:rodney.wernke@unisul.br)

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado.

### Resumo

O artigo objetivou identificar as práticas de controladoria utilizadas em supermercados catarinenses, a partir de um conjunto de treze empresas cujos administradores concordaram participar. Depois de uma revisão da literatura que abordou os principais conceitos ligados ao tema, foram explicitadas as características metodológicas do estudo (descritivo, levantamento/*survey*, com abordagem qualitativa e quantitativa). Na sequência foram descritos os principais aspectos do questionário aplicado, que indagou sobre aspectos relacionados às características das empresas respectivas, das práticas de controladoria utilizadas e do nível de importância atribuído às mesmas. Foram constatadas diferenças entre dois grupos de empresas segregados por porte. Nos supermercados de grande porte era mais disseminada a utilização das práticas de controladoria e a importância atribuída às mesmas era maior, se comparado ao cenário informado pelos supermercados de médio e pequeno portes. Além disso, se concluiu que algumas práticas eram tidas como importantes pelas empresas de grande porte, mas eram utilizadas somente por duas destas e outras eram classificadas como relevantes por todas, mas não eram utilizadas. Esse mesmo tipo de contradição foi encontrado também nos supermercados menores, onde determinadas práticas eram qualificadas como importantes, mas não eram utilizadas.

**Palavras-chave:** Práticas de Controladoria; Supermercados; *Survey*.

### 1. Introdução

O setor de supermercados representou cerca de 6% do Produto Interno Bruto brasileiro em 2014, movimentando R\$ 294,9 bilhões e gerando cerca de 989 mil empregos diretos, segundo a Associação Brasileira de Supermercados - ABRAS (2015). Deste valor, Santa Catarina é o sexto estado com maior representatividade no *ranking* da ABRAS, que é o mais importante termômetro do segmento supermercadista no país. Mesmo com tal pujança, o setor vem passando por transformações em busca de qualidade, eficiência e produtividade. Portanto, é um momento propício para reforçar a qualidade da gestão dos empreendimentos supermercadistas, notadamente no que se refere à gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial. Nessa realidade onde o ambiente empresarial vem se transformando para adaptar-se às novas demandas, Vargas e Borinelli (2016) recomendam que a Contabilidade deve procurar atender à crescente necessidade de informações que suportem o processo de tomada de decisão num ambiente de maior complexidade. Mudanças como essas, no entender de Yalcin (2012), alteram a quantidade e o valor da informação esperada da Contabilidade, impelindo a Contabilidade Gerencial em geral e a Controladoria em particular, a desenvolver práticas em consonância com essas expectativas. Destarte, a Controladoria pode contribuir atuando desde o controle e aprimoramento da eficiência dos processos internos até na participação no planejamento e elaboração de estratégias (LUNKES e

SCHNORRENBERGER, 2009). Com esse propósito, as diversas práticas de controladoria podem ser utilizadas no âmbito empresarial para atender às necessidades de informações cotidianas dos gestores (como redução de custos, gestão de risco, lucratividade de segmentos de mercado etc.) ou subsidiar a administração em decisões específicas (como projetos).

Tendo em vista a referida situação, nesta pesquisa se pretende buscar resposta para a seguinte questão de estudo: quais as práticas de controladoria utilizadas e os respectivos níveis de importância atribuídos pelos gestores de empresas supermercadistas de Santa Catarina? Com o fito de responder ao questionamento proposto estabeleceu-se como objetivo geral identificar as práticas de controladoria adotadas em supermercados catarinenses. A partir do alcance desse objetivo espera-se que este estudo possa contribuir tanto pragmática quanto teoricamente. Quanto ao aspecto prático se pretende evidenciar quais práticas de controladoria são utilizadas na gestão das empresas pesquisadas. Do ponto de vista teórico se almeja contribuir para diminuir a lacuna de pesquisas que abordam a adoção das práticas de controladoria no segmento supermercadista.

## 2. Referencial Teórico

Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) relatam que, ao longo dos anos, a controladoria evoluiu de uma função de controle para uma área de atuação diversificada, somando atividades de suporte ao processo decisório, gestão estratégica e gestão de pessoas. Nesse rumo, Roehl-Anderson e Bragg (1996) argumentam que através da controladoria a direção da empresa tem a possibilidade de conduzir processos para que seus esforços sejam mais produtivos. É junto a essa área que a alta direção e os gestores da organização buscarão informações consistentes a fim de definir os rumos a serem seguidos pela entidade.

Catelli (2001, p. 351) registra que “a controladoria, na execução de suas atividades, deverá utilizar dois instrumentos fundamentais: Processo de Gestão e Sistemas de Informações”. O primeiro é composto por três etapas que abrangem (i) planejamento estratégico, operacional e programação; (ii) execução e (iii) controle. Já o segundo instrumento é formado por simulações de cenários, elaboração de orçamentos, utilização de padrões de comparação e confronto do “orçado” com o “realizado”. Ainda, é praxe da controladoria, segundo Roehl-Anderson e Bragg (1996), direcionar a administração da empresa e os gestores da organização, conduzindo-os à busca de informações consistentes para melhor planejar o rumo a seguir pela empresa e para que seus esforços sejam produtivos.

Por outro lado, para Beuren e Muller (2010, p. 110) “as funções da controladoria nem sempre têm a mesma denominação teórica, mas seu objetivo e suas atribuições são específicos nos processos da organização”. Ainda, Borinelli (2006) cita que controladoria e a contabilidade gerencial, para desempenharem suas atividades e funções especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos e utilizar instrumentos. Estes métodos, filosofias de gestão e instrumentos vêm sendo denominados, por vários autores, de artefatos. Frezatti (2006, p. 36) comenta que “o termo artefato tem sido utilizado para compreender uma série de elementos utilizados nas organizações, tais como relatórios gerenciais e sistemas de informação, que possam proporcionar entendimentos variados”. Nesse rumo, Borinelli (2006) elencou três categorias de artefatos de contabilidade gerencial e controladoria: (i) métodos, critérios e sistemas de custeio; (ii) métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho; (iii) filosofias e modelos de gestão. O referido autor salientou que os integrantes destas classes foram definidos a partir das pesquisas realizadas por Frezatti (2006) e Soutes (2006), que investigaram sobre os artefatos mais utilizados por determinadas organizações e alertou, ainda, que tal lista foi complementada com alguns artefatos por aquele autor.

Quanto às possibilidades de classificação da controladoria, Anderson (2004) afirma que as funções da controladoria também podem ser divididas em três subcategorias: (i) preservar

os recursos da empresa; (ii) manter em conformidade os registros legais e contábeis e (iii) auxiliar a administração na implementação de controles operacionais. Sob outro prisma, para Soutes (2006) e Abdel-Kader e Luther (2008) a contabilidade gerencial pode ser dividida em quatro estágios evolutivos. No estágio 1, anterior ao ano de 1950, o foco era na determinação dos custos e controle financeiro. No estágio 2, a partir de 1965, o foco mudou para o fornecimento de informações para o planejamento e controle de gestão. Quanto ao estágio 3, a partir 1985, neste o foco estava na redução dos desperdícios de recursos no processo operacional. Por sua vez, no estágio 4, a partir de 1995 até os dias de hoje, a prioridade está para criação de valor por meio do uso eficiente dos recursos.

Contudo, na pesquisa de Leite, Diehl e Manvailer (2015) foi destacado que algumas práticas de controladoria não foram abordadas anteriormente. Com esse propósito, referidos autores classificaram essas práticas em conformidade com as características de cada estágio sugeridas pelo IFAC (*International Federation of Accountants*). Ou seja, o Estágio 1 abrange Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI), Custeio Absorção, Custeio Direto, Custeio Padrão e Custeio Variável; o Estágio 2 envolve Análise Custo/volume/lucro (CVL), Análise do Valor Presente (VPL), Avaliação de Desempenho, Controle Interno da Proteção de Ativos, Planejamento Tributário, Preço de Transferência, Orçamento de Capital e Orçamento Operacional; no Estágio 3 constam Análise da Terceirização, *Open Book Accounting* (OBA), Custeio ABC, Custeio Kaizen e Custeio Meta; enquanto que no Estágio 4 estão Análise da Cadeia de Valor, *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Baseada em Valor, Gestão Inter-organizacional de Custos (GIC), Indicadores-chave de Desempenho, Sistema de Gestão Econômica (GECON), Teoria das Restrições (TOC) e Valor Econômico Adicionado (EVA). Sobre essa classificação é pertinente salientar, ainda, que os itens mencionados serviram de base para formatação do questionário de pesquisa utilizado neste estudo, juntamente com a pesquisa de Borinelli (2006), com algumas adaptações ao segmento varejista priorizado.

Ainda, com o objetivo de verificar as práticas de controladoria utilizadas no Brasil mencionadas na literatura foram realizadas pesquisas (em fevereiro/2016) nas bases Scopus, Spell e Portal de Periódicos Capes, além de teses e dissertações do IBICT, cujos trabalhos semelhantes encontrados são evidenciados no Quadro 1 e mostram que há uma lacuna de pesquisa a ser melhor explorada quanto às práticas de controladoria em supermercados.

Quadro 1 – Pesquisas brasileiras assemelhadas

Autoria (ano)	Foco do estudo
Souza, Lisboa e Rocha (2004)	Analisaram 49 subsidiárias brasileiras de indústrias multinacionais sobre a utilização das práticas de contabilidade gerencial.
Cruz (2009)	Investigou as práticas de controladoria nos 50 maiores bancos brasileiros.
Beuren e Müller (2010)	Pesquisaram a estrutura formal e as práticas de controladoria de suporte ao processo de gestão em 12 empresas familiares brasileiras.
Reis e Teixeira (2013)	Realizaram estudo com a finalidade de verificar a utilização dos artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial em 69 cooperativas agropecuárias para analisar sua relação com o porte e o desempenho financeiro.
Leite, Diehl e Manvailer (2015)	Estudaram sobre as práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais em 73 empresas atuantes no Brasil no ano de 2012
Vargas e Borinelli (2016)	Objetivaram identificar as práticas de Controladoria adotadas em 14 empresas de setores sob regulação governamental sediadas no Brasil.

Fonte: elaborado pelos autores.

Além destas, cabe mencionar os artigos de Uyar (2010), Alleyne e WeekesMarshal (2011), McLellan e Moustafa (2011), Yeshmin e Hossan (2011) Zheng (2012), Abdel Al e McLellant (2013), Ahmad (2014) e McLellant (2014), que trataram de tema assemelhado no contexto de outros países.

### 3. Metodologia Utilizada

Com o propósito de atingir o objetivo da pesquisa, nesta foi adotada uma abordagem descritiva que caracteriza os estudos onde os “fatos são observados, registrados, classificados, analisados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles” (Andrade, 1993, p.98). Quanto aos procedimentos, esta classifica-se como levantamento, conforme Gil (2010), por demandar a coleta de informações que se referem ao problema de pesquisa com a finalidade de analisá-las quantitativamente para obtenção de uma conclusão a respeito. No que tange à abordagem, o estudo tem enfoque quantitativo e qualitativo. Richardson (1999, p. 70) caracteriza a pesquisa quantitativa como “o emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”. Sobre o emprego da abordagem qualitativa, Richardson (1999) considera que essa metodologia pode descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

A escolha da amostra da pesquisa ocorreu de forma não probabilística, por critério de facilidade de acesso dos autores. Nesse sentido, 59 (cinquenta e nove) gestores de supermercados catarinenses foram contatados por telefone (ou *e-mail*) sobre a possibilidade de suas empresas participarem deste estudo. Aos 18 (dezoito) profissionais que concordaram em participar foi encaminhado um questionário *on-line* (por correio eletrônico) ou impresso (via correio tradicional) endereçado ao *controller* ou ao responsável pela controladoria (ou unidade equivalente). Dessas remessas houve retorno de 13 (treze) companhias, sendo que três das respondentes foram classificadas como de grande porte (inclusive a maior de S. Catarina), três como de médio porte e sete como empresas de pequeno porte. Referidos procedimentos foram realizados no período entre novembro de 2015 e a primeira semana de janeiro de 2016. Quanto ao tratamento estatístico empregado, pelo reduzido número de respondentes optou-se por utilizar somente a estatística descritiva na tabulação dos dados para evidenciar sinteticamente os dados coligidos e as informações decorrentes.

### 4. Apresentação e Análise dos Dados Coligidos

#### 4.1. Descrição do Perfil dos Respondentes e das Empresas Participantes

No âmbito das questões relacionadas ao perfil dos profissionais respondentes se procurou conhecer a função (cargo) que estes exerciam na empresa, há quanto tempo ocupavam tal cargo e a respectiva formação acadêmica dos mesmos. Na sequência foi inquirido sobre a quantidade de funcionários, o número de lojas e a quantidade caixas (ou *checkouts*) destas. Com fulcro nos dados coletados a respeito constatou-se que cinco das sete empresas de pequeno porte possuíam até 20 funcionários, enquanto que as outras duas de pequeno porte afirmaram que possuíam entre 51 e 100 funcionários. No caso das empresas de médio porte, dois varejistas contavam com quadro de colaboradores entre 101 e 250 funcionários e apenas uma empresa desse porte tinha entre 251 e 500 funcionários à época da pesquisa. Por último, em cada uma das três empresas de grande porte havia de mais de 500 empregados registrados, segundo os respondentes.

No que concerne ao número de lojas de cada empresa que participou do estudo, seis supermercados de pequeno porte possuíam apenas uma loja e um desse porte mantinha duas lojas. Além disso, cinco varejistas disseram ter entre duas e cinco lojas (destas, duas eram de grande porte e três de médio porte). Somente uma empresa possuía mais de 20 lojas, sendo que esta era a maior rede supermercadista do estado de Santa Catarina. Quanto ao número de caixas (ou *checkouts*): (i) nas empresas de pequeno porte, em cinco supermercados deste estrato havia até 5 caixas em atividade na loja, enquanto que duas participantes informaram haver entre 6 e 20 caixas; (ii) nas três entidades de médio porte havia entre 21 e 50 caixas e

(iii) em duas das três varejistas de grande porte investigadas havia entre 51 e 200 caixas, enquanto que na maior delas foi informado que eram utilizados mais de 500 caixas.

## 4.2. Estrutura da Controladoria (ou unidade equivalente)

Com a intenção de conhecer a estrutura formal do setor/departamento de controladoria (ou equivalente) das empresas participantes inquiriu-se acerca da existência desta unidade organizacional e da denominação do cargo do responsável por esta. Destarte, primeiro foi perguntado se existia a controladoria (ou unidade organizacional equivalente) na entidade e as respostas citadas permitiram concluir que em oito dos supermercados participantes (61,5%) não existia o setor/departamento de controladoria e não havia previsão para implementá-lo formalmente. Destas entidades, seis eram de pequeno porte e duas classificam-se como de médio porte. Por outro lado, nas três organizações de grande porte verificou-se que existe uma unidade de controladoria, o que pode ser justificado pela necessidade das informações e análises oriundas desta atividade gerencial nesse tamanho de organização.

Nas dez empresas que informaram que não possuíam uma unidade de controladoria institucionalizada formalmente, os respondentes destacaram que havia outros setores que executavam as funções respectivas. Sobre isso, apurou-se que em um supermercado de médio porte tais atividades eram exercidas pela contabilidade; outra empresa de médio porte relatou que as funções eram executadas pela “Presidência, diretoria, proprietário, acionista principal (ou equivalente)” e esta também foi a resposta de seis supermercados de pequeno porte. Ainda, em duas organizações (uma de pequeno e outra de médio porte) os respondentes assinalaram que referidas atribuições estavam a cargo da “Gerência Adm./Financ. e da Contabilidade”. Por último, nos três varejistas que possuíam a controladoria as respostas indicaram que caberia a esse setor tais funções.

## 4.3. Práticas de Controladoria nos Supermercados Participantes

Como o objetivo deste estudo consistia investigar sobre as práticas de controladoria utilizadas no contexto dos supermercados catarinenses, foram elaboradas algumas questões com tal finalidade. Nesse rumo, foi apresentado um rol de possíveis práticas para que os respondentes informassem aquelas com maior ou menor grau de utilização. Referida lista foi elaborada a partir das pesquisas de Borinelli (2006) e Leite, Diehl e Manvailier (2015), mas os autores deste estudo acrescentaram algumas práticas (ou artefatos) de contabilidade gerencial mais estreitamente (ou potencialmente) relacionadas ao tipo de empreendimento visado, como a gestão de estoques, o custeio TDABC (aplicável na padaria, por exemplo) e a avaliação da necessidade de investimento em capital de giro, entre outras. Em virtude do exposto, a tabulação das respostas obtidas foi realizada de forma comparativa entre os supermercados de grande porte e os de médio/pequeno portes, conforme expresso na Tabela 1.

Tabela 1 – Práticas de controladoria utilizadas (por porte das empresas respondentes)

Itens	Gr. Porte (3 empresas)			Méd./Peq. Portes (10 empresas)		
	M/T	P/R	NU	M/T	P/R	NU
Análise do ROI	33,33%	66,67%	-	-	50,00%	50,00%
Custeio Direto	-	66,67%	33,33%	30,00%	30,00%	40,00%
Custeio Padrão	-	66,67%	33,33%	20,00%	30,00%	50,00%
Custeio por Absorção	66,67%	-	33,33%	20,00%	20,00%	60,00%
Custeio Variável (marg. de contrib.)	100%	-	-	50,00%	10,00%	40,00%
Análise da Terceirização	66,67%	-	33,33%	10,00%	40,00%	50,00%
Custeio ABC	-	100%	-	10,00%	30,00%	60,00%

Custeio Kaizen	-	-	100%	-	-	100%
Custeio Meta	-	-	100%	-	30,00%	70,00%
Custeio TDABC	-	-	100%	-	-	100%
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	-	-	100%	-	-	100%
Análise da Cadeia de Valor	-	-	100%	-	30,00%	70,00%
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	-	-	100%	-	-	100%
Gestão Inter-org. de Custos (GIC)	-	-	100%	-	-	100%
Indic.-chave de Desempenho (KPI)	33,33%	-	66,67%	-	30,00%	70,00%
Sist. de Gestão Econômica (GECON)	33,33%	-	66,67%	-	-	100%
Teoria das Restrições (TOC)	-	-	100%	-	-	100%
Valor Econômico Agregado (EVA)	-	33,33%	66,67%	10,00%	10,00%	80,00%
Gestão Baseada em Valor (VBM)	-	33,33%	66,67%	-	-	100%
Cálculo do Ponto de Equilíbrio	66,67%	33,33%	-	20,00%	30,00%	50,00%
Projeção do Fluxo de Caixa	100%	-	-	20,00%	40,00%	40,00%
Análise de Demonstr. Contábeis	100%	-	-	30,00%	50,00%	20,00%
Gestão de Estoques	100%	-	-	50,00%	40,00%	10,00%
Avaliar Nec. Invest. Capital de Giro	66,67%	33,33%	-	10,00%	60,00%	30,00%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Como critério de avaliação sobre o emprego dos itens pesquisados, o questionário apresentava as opções “Utiliza Muito” ou “Utiliza Totalmente” (coluna “M/T” da Tabela 1), “Utiliza Pouco” ou “Utiliza Raramente” (coluna “P/R” da tabela citada) e “Não Utiliza” (representada por “NU”). Assim, quanto ao item “Análise do ROI”, no âmbito das três empresas de grande porte essa prática era muito/totalmente utilizada por um dos supermercados participantes (33,33% desta categoria), enquanto que os outros dois analisavam o retorno do investimento com menor frequência (pouco ou raramente). No que tange ao grupo das 10 respondentes classificadas como pequeno/médio porte, metade destas afirmou realizar essa avaliação “pouco” ou “raramente”, enquanto que as outras cinco informaram não utilizar.

Acerca da utilização do “Custeio Direto”, no grupo das empresas maiores apenas uma (33,33%) assinalou a alternativa “Não utiliza” e duas (66,66%) das respondentes indicou que faz uso desse instrumento esporadicamente ou pouco (“P/R”). Ainda, no conjunto das respondentes de menor porte constatou-se que 30% (3 empresas) asseguraram que utilizam constantemente o Custeio Direto (“Muito” ou “Totalmente”). O mesmo percentual de respostas foi coligido em relação aos supermercados que utilizam-no “Pouco” ou “Raramente”, enquanto que 4 empresas (40% das de porte pequeno/médio) evidenciaram que não fazem uso do Custeio Direto. Sobre o “Custeio Padrão”, dos três supermercados classificados como “grande porte” um respondente manifestou que “Não utiliza”, enquanto os outros dois (66,66% da categoria) sinalizaram usar “Pouco” ou “Raramente”. No grupo de empresas consideradas de médio e pequeno porte, 20% (2 empresas) apontaram utilizar repetidamente o Custeio Padrão (“Muito” ou “Totalmente”). Três empresas (30%) relataram que utilizam “Pouco” ou “Raramente”, enquanto 50% das empresas de médio e pequeno porte (5 empresas) registraram que não utilizam (NU) o Custeio Padrão.

A respeito do “Custeio por Absorção”, no âmbito das empresas maiores, duas (66,66%) destas afirmaram utilizar frequentemente esta prática e apenas uma empresa (33,33%) revelou que não a utiliza (NU). No conjunto formado pelos médios e pequenos supermercados, dois integrantes (20%) destacaram utilizar muito/totalmente e esta mesma porcentagem foi identificada nas empresas que relatam utilizá-lo limitadamente (“Pouco” ou “Raramente”). Ainda, quatro das dez empresas de médio/pequeno porte (40%) salientaram não utilizar o

Custeio por Absorção (NU). Em relação ao “Custeio Variável (margem de contribuição)” todas as três varejistas de grande porte asseveraram utilizá-lo muito/totalmente. No grupo de respondentes de menor porte, 50% (5 empresas) também consignaram utilizar muito/totalmente tal prática, mas um supermercado respondeu que utiliza pouco/raramente e quatro entidades (40%) evidenciaram não utilizar.

No que concerne à “Análise de Terceirização”, duas empresas (66,66%) pertencentes ao grupo dos maiores supermercadistas relataram utilizar frequentemente essa prática e apenas uma empresa (33,33%) relatou não utilizá-la. Quanto às organizações de menor porte, apenas uma destas citou utilizar muito/totalmente tal análise, quatro (40%) manifestaram utilizar moderadamente (P/R) e cinco (50%) evidenciaram que não utilizam-na.

Acerca do “Custeio ABC”, a totalidade dos varejistas de grande porte salientou que utiliza o instrumento “Pouco” ou “Raramente”. No outro grupo, os participantes especificaram que o uso frequente do instrumento ocorre apenas em um dos supermercados pesquisados (“Muito” ou “Totalmente”) e que é empregado de forma contida (“Pouco” ou “Raramente”) por 30% dos respondentes. Ainda, a não utilização desta forma de custeamento foi apontada por seis empresas (60%) de médio/pequeno porte.

Referente ao “Custeio Meta”, todos os três integrantes do conjunto das empresas de grande porte asseguraram não utilizar a referida prática de controladoria. Porém, nas empresas de menor porte restou evidente que o uso é esporádico (“Pouco” ou “Raramente”) em três das organizações participantes. Nas outras sete empresas menores a ferramenta citada não era utilizada. Quanto ao item “Análise da Cadeia de Valor”, os três empreendimentos considerados de grande porte (100%) expressaram que não fazem uso deste tipo de análise. Por sua vez, no conjunto das entidades de médio/pequeno porte, três empresas (30%) manifestaram que utilizam “Pouco” ou “Raramente” e sete firmas (70%) apontaram que não costumam empregar a Análise de Cadeia de Valor em seu cotidiano.

Sobre os “Indicadores-chave de Desempenho (KPIs)”, no âmbito das três empresas classificadas de grande porte essa prática era muito/totalmente utilizada por um dos supermercados (33,33% da categoria) e nas outras duas (66,66%) essa prática não era utilizada (NU) regularmente. Na mesma direção, no grupo de varejistas de menor porte apenas três empresas (30%) relataram utilizar “Pouco” ou “Raramente” essa ferramenta e sete (70%) das organizações abrangidas declararam não adotar os “KPIs” na gestão. A questão relativa ao emprego do “Sistema de Gestão Econômica (GECON)” mostrou que este é utilizado muito/totalmente por uma das companhias consideradas de grande porte, enquanto que duas empresas deste mesmo grupo revelaram não utilizar o GECON. Como esperado, nos dez supermercados de menor porte (100% dos respondentes) foi constatado que não utilizam essa prática gerencial.

No tocante ao “Valor Econômico Agregado (EVA)”, verificou-se que apenas uma das organizações de grande porte pesquisadas relatou utilizar constantemente esse indicador de desempenho, enquanto duas responderam não utilizar (NU). Nas empresas de médio e pequeno porte somente um supermercado (10%) deste agrupamento informou que utiliza muito/frequentemente o EVA e outro assegurou empregá-lo esporadicamente (“Pouco” ou “Raramente”). A maioria dos entrevistados (oito entidades), contudo, garantiu não fazer uso deste item. A propósito da “Gestão Baseada em Valor (VBM)”, no conjunto de empresas classificadas como de grande porte apenas uma explicitou que utiliza moderadamente esta ferramenta e duas destas companhias (66,66%) relataram não utilizar. No contexto das médias e pequenas empresas todas as dez respostas obtidas expressaram que essa prática não era utilizada (NU). Por seu turno, o “Cálculo do Ponto de equilíbrio” é utilizado por dois dos supermercadistas de grande porte de forma constante (“Muito” ou “Totalmente”) e pelo terceiro com menor frequência (“Pouco/Raramente”). No caso das dez empresas consideradas de médio e pequeno porte, duas (20%) afirmaram que calculam o ponto de ruptura

frequentemente (M/T), três (30%) que a utilizam esta prática esporadicamente (“Pouco” ou “Raramente”) e 50% dos participantes responderam que não efetuam a determinação do ponto de equilíbrio em suas firmas.

A “Projeção do Fluxo de Caixa” é muito ou totalmente elaborada pelas três empresas de porte maior, segundo as respostas obtidas. No que concerne às médias e pequenas companhias, duas destas (20% das dez deste grupo) também registraram que utilizam constantemente a projeção de caixa e quatro supermercados (40%) revelaram que projetam o fluxo de caixa “Pouco” ou “Raramente”. Contudo, quatro varejistas de pequeno porte registraram que adotam a prática de projetar o fluxo de caixa das operações.

Quanto à prática de controladoria relativa à “Análise de Demonstrações Contábeis”, constatou-se que as três empresas de porte maior afirmaram utilizá-la “Muito” ou “Totalmente”. Por outro lado, três (30%) das empresas de menor porte asseveraram que utilizam repetidamente (“M/T”) a referida análise. Ainda, cinco entidades (50%) apontaram analisar pouco/raramente as demonstrações contábeis e duas responderam que não utilizam esse procedimento.

A “Gestão de Estoques” é efetivamente utilizada pelas empresas de grande porte em sua totalidade (100% das participantes). Todavia, cinco dos supermercados de menor porte mencionaram usar “Muito” ou “Totalmente” o gerenciamento da estocagem; quatro atestaram que empregavam eventualmente essa prática (P/R) e apenas um respondente (10%) assinalou que não faz esse tipo de gestão. A “Avaliação da Necessidade de Investimento em Capital de Giro” é utilizada muito ou frequentemente por duas das três firmas maiores e somente uma deste grupo indicou que utiliza ocasionalmente essa avaliação (Pouco/Raramente). No caso das pequenas e médias, apenas uma empresa (10%) assegurou que realiza esse procedimento, seis supermercados (60%) consignaram que utilizam “Pouco” ou “Raramente” e três (30%) expuseram que não realizam essa forma de avaliação.

Porém, no que tange às opções relacionadas com “Custeio Kaizen”, “Custeio TDABC”, “Open Book Accounting (OBA)”, “Balanced Scorecard (BSC)”, “Gestão Inter-organizacional de Custos (GIC)” e “Teoria das Restrições (TOC)”, todas as entidades participantes declararam que não empregavam estas práticas de controladoria.

#### 4.4. Importância Atribuída às Práticas de Controladoria

Na sequência da pesquisa foi apresentada uma questão com a finalidade de mensurar a importância atribuída pelos respondentes às práticas de controladoria. Esse procedimento foi adotado para verificar duas hipóteses: (i) se determinadas práticas não eram utilizadas, mas eram consideradas relevantes e (ii) se alguma(s) prática(s) era(m) utilizada(s) mesmo sem ser(em) considerada(s) importante(s). Então, a partir das respostas coletadas desenhou-se o cenário exposto na Tabela 2 para os dois grupos de portes empresariais priorizados.

Tabela 2 – Grau de importância atribuída às práticas de controladoria

Itens	Gr. Porte (3 empresas)			Méd./Peq. Portes (10 empresas)		
	M/Extr.	P/Min.	Irrel.	M/Extr.	P/Min.	Irrel.
Análise do ROI	100%	-	-	70,00%	20,00%	10,00%
Custeio Direto	66,67%	33,33%	-	40,00%	50,00%	10,00%
Custeio Padrão	66,67%	33,33%	-	40,00%	50,00%	10,00%
Custeio por Absorção	66,67%	33,33%	-	40,00%	40,00%	20,00%
Custeio Variável (marg.de contrib.)	100%	-	-	60,00%	30,00%	10,00%
Análise da Terceirização	100%	-	-	30,00%	30,00%	40%
Custeio ABC	66,67%	33,33%	-	70,00%	-	30,00%
Custeio Kaizen	-	-	100%	-	-	100%

Custeio Meta	-	100%	-	20,00%	30,00%	50%
Custeio TDABC	-	-	100%	-	-	100%
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	-	-	100%	-	-	100%
Análise da Cadeia de Valor	33,33%	66,67%	-	30,00%	20,00%	50%
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	33,33%	66,67%	-	40,00%	20,00%	40,00%
Gestão Inter-org. de Custos (GIC)	33,33%	66,67%	-	50,00%	10,00%	40,00%
Indic.-chave de Desempenho (KPI)	66,67%	33,33%	-	40,00%	10,00%	50,00%
Sist. de Gestão Econômica (GECON)	33,33%	66,67%	-	30,00%	30,00%	40,00%
Teoria das Restrições (TOC)	-	100,00%	-	20,00%	20,00%	60,00%
Valor Econômico Agregado (EVA)	33,33%	66,67%	-	50,00%	10,00%	40,00%
Gestão Baseada em Valor (VBM)	33,33%	66,67%	-	30,00%	20,00%	50,00%
Cálculo do Ponto de Equilíbrio	100%	-	-	60,00%	20,00%	20,00%
Projeção do Fluxo de Caixa	100%	-	-	70,00%	10,00%	20,00%
Análise de Demonstrativos Contábeis	100%	-	-	80,00%	-	20,00%
Gestão de Estoques	100%	-	-	90,00%	-	10,00%
Avaliar Nec. Invest. Capital de Giro	100%	-	-	80,00%	-	20,00%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Como critério de avaliação sobre a importância dos instrumentos pesquisados o questionário encaminhado aos participantes apresentava as opções “Muito Importante” ou “Extremamente Importante (coluna “M/Extr.” na Tabela 2), “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” (coluna “P/Min.” da tabela citada) e “Irrelevante” (representado pela coluna “Irrel.”). Quanto à “Análise do ROI”, no âmbito dos três supermercados que compõem o grupo de empresas de maior porte todos os respondentes assinalaram considerar “Muito Importante” ou “Extremamente Importante” a realização da análise do retorno dos investimentos efetuados. Por outro lado, nos varejistas considerados de menor porte, sete empresas (equivalente a 70% dos respondentes deste grupo) também manifestaram que consideraram muito ou extremamente relevante (M/Extr.) o referido instrumento. Ainda, em apenas um supermercado de pequeno/médio porte o respondente assinalou não achar importante (Irrel.) que seja realizada esta análise e em duas empresas (20%) esta prática foi classificada como “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” (P/Min.).

Acerca da relevância atribuída ao “Custeio Direto”, no grupo dos três supermercados maiores apenas um (33,33%) assinalou a alternativa “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” e dois (66,66%) dos respondentes indicaram considerar muito/extremamente (M/Extr.) relevante. No conjunto das empresas de menor porte constatou-se que quatro empresas (40% deste conjunto) asseguraram que tal prática é “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”. Outros dois supermercados (20% das empresas de médio/pequeno porte) responderam que o instrumento tem pequena relevância (P/Min.) e um respondente (10%) considerou “Irrelevante” o Custeio Direto em sua companhia.

Em seguida, o “Custeio Padrão” foi considerado primordial (M/Extr.) por dois varejistas de grande porte e por quatro dos respondentes de médio/pequeno porte. Ainda, uma firma de grande porte considerou o Custeio Padrão “Pouco ou Minimamente” relevante, enquanto que naquelas de tamanho menor cinco respondentes optaram por assinalar a mesma alternativa e somente um dos participantes considerou-o “Irrelevante” no respectivo contexto.

Sobre a relevância do “Custeio por Absorção”, dois supermercados de grande porte optaram pela alternativa “Muito Importante” ou “Extremamente Importante” e um supermercado assinalou que este é pouco/minimamente importante. Nas dez empresas menores, 40% desta categoria afirmou que o Custeio por Absorção é bastante relevante (M/Ext.); a mesma porcentagem declarou-o como “Pouco ou Minimamente Importante” e somente um varejista classificou-o como “Irrelevante”. No que diz respeito ao “Custeio

Variável (Margem de Contribuição)”, a totalidade dos três supermercados de grande porte considerou esta prática “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”. Por outro lado, 60% das dez firmas de menor porte pesquisadas julgaram o custeio variável expressivamente relevante (M/Extr.); três atribuíram que este era “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” e somente uma classificou como irrelevante para a realidade gerencial da mesma.

No que concerne à “Análise da Terceirização”, esta foi adjetivada por todas as três companhias de grande porte abrangidas como “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”. No conjunto das dez organizações de médio e pequeno porte, três também consideraram que avaliar o processo de *outsourcing* é essencial (M/Extr.), equiparando-se à porcentagem daquelas que entenderam esta análise como pouco importante (P/Min.). Ainda, quatro dos supermercados menores declararam que essa análise seria irrelevante.

Quanto ao “Custeio ABC”, sete (70%) supermercados de menor responderam que consideram-no “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”, assim como duas das empresas de grande porte. Além disso, um varejista de grande porte citou que lhe atribui pouca relevância (P/Min.) e, no grupo de empresas menores, três entendem que o ABC seria “Irrelevante” gerencialmente naquelas realidades. Para o “Custeio Meta”, os três respondentes pelas firmas de grande porte atribuíram a este um pequeno nível importância. Entretanto, naquelas de menor porte, duas empresas (20%) classificaram o Custeio Meta como “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”; três qualificaram-no como “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” e metade das de porte médio/pequeno apontaram esse instrumento como insignificante.

A “Análise da Cadeia de Valor” é um instrumento considerado por duas das companhias de maior porte como pouco importante (P/Min.) e para a outra deste grupo (33,33%) o instrumento é de extrema importância (M/Extr.). Para metade daquelas de porte menor (cinco empresas) a Análise da Cadeia de Valor é “Irrelevante”, enquanto que para 30% dos supermercados deste grupo o instrumento é “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”. Para 20% das menores empresas tal análise foi considerada como “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante”. No âmbito da importância atribuída ao “*Balanced Scorecard* (BSC)”, dos três maiores supermercados apenas um (33,33%) manifestou que este é “Muito Importante” ou “Extremamente Importante” e as outras duas (66,66%) registraram que o BSC seria “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante”. Nos supermercados de pequeno e médio porte, quatro empresas responderam que o BSC é fundamental (M/Extr.), assemelhando-se ao percentual dos que o julgam “Irrelevante”, mas duas empresas (20%) classificaram-no como pouco importante (P/Min.).

Foi questionado também sobre a importância da “Gestão Inter-organizacional de Custos (GIC), onde uma das empresas de grande porte citou que sua utilização é muito relevante (M/Extr.) e dois supermercados atribuíram que esta seria pouco importante (P/Min.). Cinco dos supermercados de menor porte qualificaram essa prática de controladoria como “Muito/Extremamente Importante”, um respondente entendeu ter baixa relevância (P/Min.) e quatro empresas consideraram irrelevante essa modalidade de gestão de custos. Quanto aos “Indicadores-chave de Desempenho (KPI’s)”, duas das varejistas de grande porte expressaram que entendem como “Muito Importante” ou “Extremamente Importante” utilizá-los e uma relatou ser “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante”. Nas empresas de médio e pequeno porte, quatro delas assinalaram a opção “Muito Importante” ou “Extremamente Importante” para essa questão, enquanto que uma empresa respondeu que atribui o grau de “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” e cinco companhias apontaram como “Irrelevante” a prática de empregar KPI’s.

Acerca do “Sistema de Gestão Econômica (GECON)” foi apurado que um dos supermercados de grande julga essa prática como muito importante (M/Extr.) e os dois restantes adjetivaram-no como tendo pouca importância (P/Min.). No contexto das varejistas

de menor porte, três responderam que o mesmo é indispensável (M/Extr); idêntica proporção das empresas que o apontaram como “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” e quatro firmas optaram por considerá-lo “Irrelevante”. Em relação à “Teoria das Restrições (TOC)” todos os três respondentes dos supermercados maiores informaram que esta prática seria “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” naquelas empresas. Além disso, nos dez empreendimentos de porte menor apurou-se que dois (20%) atribuem muita/extrema relevância, outros dois consideram ser esta uma prática pouco/minimamente importante e seis manifestaram-se pela irrelevância da TOC em suas atividades gerenciais.

Também foi inquirido sobre a importância atribuída ao “Valor Econômico Agregado (EVA)” nas treze companhias participantes do estudo. Os respondentes registraram que este conceito seria muito importante (M/Extr.) somente para um varejista de grande porte e pouco/minimamente relevante nos outros dois. Metade das empresas de médio e pequeno porte (5 supermercados) também adjetivaram-no como “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”; uma firma classificou-o como pouco/minimamente importante e quatro entidades utilizaram o termo “irrelevante” para qualificá-lo. Para a “Gestão Baseada em Valor (VBM)” foi constatado que uma empresa do grupo das de grande porte asseverou que esta é “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”, e duas empresas salientaram que a VBM seria um pouco importante (P/Min.). Três participantes do conjunto das de menor porte manifestaram ser esta forma de gerenciamento indispensável (M/Extr.). duas conceituaram como pouco importante (P/Min.) e cinco supermercados menores (50%) priorizaram a opção “Irrelevante” na resposta.

O “Cálculo do Ponto de Equilíbrio” foi qualificado por 100% dos supermercados de grande porte e por 60% dos de menor porte como “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”. Além disso, quanto aos supermercados de menor porte, 20% (2 empresas) apontaram a realização do cálculo do ponto de equilíbrio como um pouco importante (P/Min.), sendo esta a mesma porcentagem daquelas que atribuíram como “Irrelevante” o conhecimento dessa informação gerencial.

Referente à “Projeção do Fluxo de Caixa”, a totalidade das três empresas de grande porte optou pela alternativa “Muito Importante” ou “Extremamente Importante” no questionário proposto. Esse mesmo grau de relevância foi citado por sete das dez varejistas de menor porte pesquisadas. Apenas um dos supermercados de médio e pequeno porte manifestou-se pela opção de pouca importância (P/Min.) e dois entenderam que essa projeção de caixa não teria qualquer valor.

A “Análise de Demonstrações Contábeis” foi considerada como muito importante por todas as três empresas de maior porte, assim como para oito empresas (80%) daquelas de menor porte. Somente dois supermercados de médio e pequeno portes priorizaram a alternativa “Irrelevante” no questionário encaminhado.

Quanto à “Gestão de Estoques”, somente um supermercado de pequeno porte registrou ser esta uma prática irrelevante. Destarte, todas as outras doze varejistas asseguraram que para suas empresas o gerenciamento de estoques seria “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”. Referente à “Avaliação da Necessidade de Investimento em Capital de Giro”, as três do grupo de firmas de grande porte registraram como essencial (M/Extr.) esse tipo de avaliação empresarial. Na mesma direção, nos supermercados de menor porte foi constatado que oito das dez empresas julgaram ser igualmente muito relevante, mas dois respondentes informaram que tal procedimento avaliativo seria irrelevante. Cabe ressaltar, ainda, que três das opções de práticas enumeradas (“Custeio Kaizen”, “Custeio TDABC” e “*Open Book Accounting* OBA”) foram consideradas por todas as treze participantes da pesquisa como desnecessárias (irrelevantes) para a realidade empresarial das mesmas.

A partir do retrato oriundo dos dados coligidos por intermédio do questionário respondido pelos gestores dos treze supermercados abrangidos no estudo foi possível visualizar alguns “achados” relevantes em determinados aspectos, como expresso a seguir.

Sobre o foco prioritário deste artigo, ou seja, quanto à utilização das práticas de controladoria e os níveis de relevância que lhes eram atribuídos pelas companhias respondentes, restou comprovado que há disparidades sobre esses aspectos se confrontadas as realidades associadas aos três supermercados de grande porte com aquelas vivenciadas pelo grupo das dez médias e pequenas empresas participantes do estudo. Como esperado, especialmente por já contarem com uma unidade de controladoria em funcionamento, as empresas de grande porte utilizavam mais e atribuíam importância mais elevada a um maior número de componentes da lista de práticas pesquisadas. Nesse sentido, aquelas práticas que mais se destacaram em termos de sua adoção pelos *controllers* dos três maiores supermercados foram: “Custeio por Absorção”, “Custeio Variável (Margem de Contribuição)”, “Análise da Terceirização”, “Cálculo do Ponto de Equilíbrio”, “Projeção do Fluxo de Caixa”, “Análise de Demonstrativos Contábeis”, “Gestão de Estoques” e “Análise da Necessidade de Investimento em Capital de Giro”. Destarte, com base nos critérios do IFAC para classificação das práticas de controladoria por estágios, mencionados por Leite, Diehl e Manvailier (2015) se deduziu que as mais utilizadas pelos três grandes supermercados pertencem ao primeiro e segundo estágios, com exceção da análise de terceirização que pertence ao terceiro estágio. Quanto às práticas de controladoria apresentadas aos respondentes que foram pouco/raramente utilizadas pelas empresas de grande porte participantes cabe enumerar a “Análise do ROI”, o “Custeio Direto”, o “Custeio Padrão” e o “Custeio ABC”. Acerca das que não são utilizadas nestes três supermercados estão “Custeio Kaizen”, “Custeio Meta”, “Custeio TDABC”, “*Open Book Accounting* (OBA)”, “Análise da Cadeia de Valor”, “*Balanced Scorecard* (BSC)” e “Teoria das Restrições”. Por outro lado, no agrupamento das empresas de médio e pequeno porte foi possível conhecer que estas adotavam com maior frequência apenas algumas das práticas associadas à contabilidade gerencial, como o custeio variável (margem de contribuição), a gestão de estoques e avaliação da necessidade de investimento em capital de giro. Percebeu-se, também, que mais da metade desses respondentes afirmou que não utilizava grande parte das práticas de controladoria listadas no questionário. Nesse sentido, 60% desses supermercados não faziam uso do “Custeio por Absorção” e do “Custeio ABC”; 70% desses varejistas não empregavam “Custeio Meta”, “Análise da Cadeia de Valor” e “Indicadores-chave de Desempenho (KPIs)”; 80% destas firmas não utilizavam o “Valor Econômico Agregado – EVA” (80%) e 100% dos participantes destacaram que não adotavam em suas atividades gerenciais o “Custeio Kaizen”, o “Custeio TDABC”, a “*Open Book Accounting* (OBA)”, o “*Balanced Scorecard* (BSC)”, a “Gestão Inter-organizacional de Custos (GIC)”, o “GECON”, a “TOC” e a “VBM”.

As pesquisas de Borinelli (2006) e Leite, Diehl e Manvailier (2015), que serviram de base para elaborar o questionário desta pesquisa, priorizaram identificar o uso das práticas de controladoria nos grupos de empresas pesquisadas. Entretanto, é possível que algumas dessas práticas não sejam utilizadas efetivamente, mas o *controller* (ou profissional de função equivalente) poderia considerar-lhes relevantes para o tipo de empreendimento no qual atua. Nesse rumo, quanto ao grau de importância atribuído pelo pessoal da controladoria no trio de grandes companhias pesquisadas é pertinente destacar três aspectos. O primeiro ponto é que as práticas conhecidas por “Custeio Direto”, “Custeio Padrão”, “Custeio por Absorção” e a “Análise da Terceirização” forma consideradas importantes, em menor ou maior grau pelos três supermercados respondentes; porém, eram utilizadas por apenas duas daquelas empresas. O segundo aspecto é que as práticas “Indicadores-chave de Desempenho (KPI’s)”, “Sistema de Gestão Econômica (GECON)”, “Valor Econômico Agregado (EVA)” e a “Gestão Baseada

em Valor (VBM)” foram avaliadas como importantes pela totalidade dos três grandes supermercados. Apesar disso, foi informado nos questionários respondidos que eram utilizadas só por um desses varejistas. O terceiro item relaciona-se ao fato de que o “Custeio Meta”, a “Análise da Cadeia de Valor”, o “*Balanced Scorecard* (BSC)”, a “Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)” e a “Teoria das Restrições (TOC)” são práticas classificadas como muito importantes pelas empresas de maior porte pesquisadas, mas não estavam sendo utilizadas nestes três supermercados.

Nas empresas de médio e pequeno porte estudadas o grau de importância das práticas de controladoria também evidenciou semelhanças com a situação contraditória verificada nas maiores empresas. Ou seja, havia práticas de controladoria que eram consideradas importantes, mas não eram utilizadas efetivamente pelos gestores. Acerca disso, é válido comentar sobre essas contradições, conforme delineado na sequência.

Sobre os itens “Análise do ROI” e o “Custeio Padrão”, nove empresas consideraram essas práticas com algum grau de importância, mas apenas cinco as utilizavam muito ou esporadicamente. No caso do “Custeio Direto” e do “Custeio Variável (Margem de Contribuição)”, nove respondentes consideraram-nos importantes, enquanto que tais práticas eram efetivamente utilizadas por somente seis empresas. A “Análise do Investimento em Capital de Giro” foi apontada como importante para oito empresas, mas sete supermercados utilizavam-na. A “Projeção do Fluxo de Caixa” foi qualificada como importante por oito firmas e, apesar disso, era adotada por seis destas. O “Custeio por Absorção” e o “Cálculo do Ponto do Equilíbrio” foram considerados relevantes por oito empresas e, contraditoriamente, eram utilizados somente por quatro supermercados. O “Custeio ABC” era utilizado por quatro supermercados, todavia era apontado por sete empresas como importante. A “Análise da Terceirização” era adjetivada como importante por seis varejistas, enquanto era utilizada por apenas cinco. No que se refere ao “*Balanced Scorecard* (BSC)”, à “Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)” e ao “Sistema de Gestão Econômica (GECON)”, quatro dos supermercados de médio e pequeno portes consideravam essas práticas relevantes. Entretanto, as dez companhias deste grupo não utilizam tais ferramentas. No que tange ao “Valor Econômico Agregado (EVA)”, seis empresas consideravam essa prática importante, mas esta era empregada apenas por duas. Quanto ao “Custeio Meta”, à “Análise da Cadeia de Valor” e aos “Indicadores-chave de Desempenho (KPIs)”, estes eram utilizados por três supermercados de médio e pequeno portes, enquanto eram tidos como importantes para cinco respondentes. A “Gestão Baseada em Valor (VBM)” tinha relevância para cinco entidades e era adotada gerencialmente por apenas uma empresa. Por último, a “Teoria das Restrições (TOC)” foi qualificada como importante por quatro participantes da pesquisa, mas não era utilizada por nenhuma das empresas pesquisadas.

## **6. Conclusões e Recomendações para Trabalhos Futuros**

O estudo abordou questão relacionada às práticas de controladoria no âmbito de empresas supermercadistas de Santa Catarina e objetivava identificar quais destas eram utilizadas e os respectivos graus de importância atribuídos pelos gestores desse tipo de comércio. Com base no apresentado nas seções precedentes os autores consideram que responderam adequadamente à pergunta de pesquisa e atingiram o objetivo almejado, tendo em vista que na Tabela 1 foram evidenciadas as práticas de controladoria empregadas nas treze empresas respondentes, segregadas em duas categorias de porte. Adicionalmente, na Tabela 2 foi mensurado o grau de importância que os respondentes atribuíam às práticas elencadas como opções no questionário encaminhado. O rol de respostas obtidas permitiu chegar à conclusão de que há diferenças entre os dois grupos de empresas classificados por porte. Naqueles supermercados de grande porte constatou-se uma maior utilização das

práticas de controladoria, bem como a atribuição de graus de relevância maiores para um contingente mais numeroso da lista de práticas em tela. Ou seja, os *Controllers* dos três maiores supermercados relataram adotar artefatos como “Custeio por Absorção”, “Custeio Variável (Margem de Contribuição)”, “Análise da Terceirização”, “Cálculo do Ponto de Equilíbrio”, “Projeção do Fluxo de Caixa”, “Análise de Demonstrativos Contábeis”, “Gestão de Estoques” e “Análise da Necessidade de Investimento em Capital de Giro”. Em sentido oposto, pouco ou raramente empregavam a “Análise do ROI”, o “Custeio Direto”, o “Custeio Padrão” e o “Custeio ABC”. No caso dos supermercados menores apurou-se que a maior parte dessas empresas respondeu que pouco ou raramente utilizavam as práticas de controladoria elencadas no instrumento de pesquisa. Entretanto, as respostas destes permitiram considerar que priorizavam o custeio variável (margem de contribuição), a gestão de estoques e a avaliação da necessidade de investimento em capital de giro na lista de opções apresentada.

Sobre o nível de importância atribuído às práticas pesquisadas, constatou-se que haviam discrepâncias entre o uso e a relevância associada, conforme o artefato considerado. Ou seja, algumas práticas eram tidas como importantes por todos e eram utilizadas por algumas das três empresas de grande porte (como Custeio Direto, Padrão e Absorção); enquanto que outras práticas eram classificadas como relevantes, mas não eram utilizadas nestes supermercados maiores (como KPI's, GECON, EVA, VBM, BSC, GIC, TOC etc.). Esse mesmo tipo de contradição também foi encontrado nos outros dez supermercados menores, onde determinadas práticas eram qualificadas como importantes, mas seu uso não era contumaz.

Com fulcro no exposto, entende-se que este artigo contribuiu no sentido de iniciar o conhecimento da realidade vivenciada nesse segmento varejista em Santa Catarina, a partir da amostra das 13 companhias enfocadas. Contudo, esse número reduzido de respondentes serve como um indicativo das limitações da pesquisa, bem como evidencia um caminho para estudos futuros, quer quanto à ampliação do número de participantes ou quanto à expansão para outros estados brasileiros ou segmentos varejistas.

## Referências

- ABDEL AL, S. F.; McLELLANT, J. D. Strategy and management accounting practices alignment and its effects on organizational performance. *Journal of Accounting Business and Management*, 20 (1), 1-27, 2013.
- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, v. 40, n. 1, p. 2-27, mar., 2008.
- AHMAD, K. The adoption of management accounting practices in Malaysian small and medium size enterprises. *Asian Social Science*, 7 (2), p. 236-249, 2014.
- ALLEYNE, P.; WEEKES-MARSHAL, D. An exploratory study of management accounting practices in manufacturing companies in Barbados. *International Journal of Business of Social Science*, 2(9), p. 49-58, 2011.
- ANDERSON, D. R. The function of industrial controllership. *The Accounting Review*, Sarasota, v. 19, n.1, p.55-65, January, 2004.
- ANDRADE, M. M. de. Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos de graduação. São Paulo, Atlas, 1993.
- Associação Brasileira de Supermercados [ABRAS]. (2015). Recuperado em 14 dezembro 2015, de <<http://www.abrasnet.com.br/abras/>>.
- BEUREN, I. M.; MULLER, E. T. C. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. *Revista Gestão e Contabilidade*, v. 26, n. 76, p. 105-120, jan./abril, 2010.

- BORINELLI, M. Estrutura conceitual de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. Tese (Doutorado em Contabilidade) Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- CATELLI, A. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed., São Paulo, Atlas, 2001.
- CRUZ, B. F. da. A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo, Atlas, 2010.
- LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Práticas da controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. Revista Universo Contábil. Blumenau, v. 11, n. 2, p.85-107, abr./jun., 2015.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D. Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo, Atlas, 2009.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; ROSA, F. S. Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. Revista Brasileira de Gestão de Negócio, São Paulo, v. 15, n. 47, p. 283-299, abr./jun., 2013.
- McLELLAN, J. D. Management accounting theory and practice: measuring the gap in United States Business. Journal of Accounting, Business & Management, 21(1), 2014.
- McLELLAN, J. D.; MOUSTAFA, H. Management accounting practices in GULF cooperative countries. International Journal of Business Accounting and Finance, 5 (1), p. 129-142, 2011.
- REIS, A. M. D.; TEIXEIRA, A. J. C. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 7, n. 4, p. 355-371, 2013.
- RICHARDSON, R. J. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo, Atlas, 1999.
- ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. Manual del controler: funciones, procedimientos y responsabilidades. Bilbao, Deusto, 1996.
- SOUTES, D. O. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 116p., 2006.
- SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS, v. 1, n. 1, p. 47-60, 2004.
- UYAR, A. Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing companies. Eurasian Journal of Business and Economics, 3(6), 113-125, 2010.
- VARGAS, S. B. de; BORINELLI, M. L. Práticas de controladoria adotadas por empresas sob regulação governamental. In: Congresso Anpcont, 10, 2016, Ribeirão Preto. Anais... Anpcont, 2016.
- YALCIN, S. Adoption and benefits of management accounting practices: an intercountry comparison. Accounting in Europe, 9(1), 95-110, 2012.
- YESCHMIN, F.; HOSSAN, M. A. Significance of management accounting techniques in decision-making: an empirical study on manufacturing organizations in Bangladesh. World Journal of Social Sciences, 1(1), 148-164, 2011.
- ZHENG, X. Management accounting practices in China: current key problems and solutions. Socialiniai Tyrimai, (4), 2012.