

# **Práticas de controladoria em supermercado de grande porte: estudo de caso**

**Rodney Wernke** (UNISUL / UNOCHAPECÓ) - rodney.wernke@unisul.br

**Mariélly Warmeling Laucsen Martins** (Unochapeco) - mariellylaucsen@gmail.com

**Ivone Junges** (Unisul) - ivone.junges@unisul.br

## **Resumo:**

*O artigo objetivou responder questão de pesquisa acerca dos aspectos relacionados às práticas de Controladoria adotadas no maior supermercado de Santa Catarina, como os níveis de utilização e de relevância atribuídos às mesmas pelo Controller desse varejista. Para tanto, após revisão da literatura sobre os termos vinculados ao tema, foi empregada metodologia classificável como descritiva, qualitativa e estudo de caso. As informações foram coligidas por intermédio de entrevista realizada com o profissional responsável pela Controladoria, que foi baseada em questionário especificamente elaborado. Os resultados permitiram conhecer quais as práticas mais adotadas e aquelas não utilizadas, bem como os níveis da importância imputada a cada uma delas no âmbito do supermercado em tela. A partir disso, foram evidenciadas contradições entre os graus de uso e de relevância, pois em oito das práticas de Controladoria elencadas no estudo o Controller considerava-as com nível de importância superior aos respectivos graus de utilização, enquanto que em outra prática ocorria o oposto disso. Ainda, foi inquirido sobre a participação do Controller na elaboração/implementação e no controle/avaliação de uma lista de processos administrativos da companhia. Nesse caso, apurou-se que nem todas as funções que a priori caberiam à Controladoria são efetivamente executadas por este departamento na empresa pesquisada. Por último, foram apontadas as conclusões do estudo, comentadas algumas limitações associadas e evidenciadas algumas sugestões para trabalhos futuros.*

**Palavras-chave:** *Práticas de Controladoria. Supermercado. Estudo de Caso.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Práticas de controladoria em supermercado de grande porte: estudo de caso**

**Resumo:** O artigo objetivou responder questão de pesquisa acerca dos aspectos relacionados às práticas de Controladoria adotadas no maior supermercado de Santa Catarina, como os níveis de utilização e de relevância atribuídos às mesmas pelo *Controller* desse varejista. Para tanto, após revisão da literatura sobre os termos vinculados ao tema, foi empregada metodologia classificável como descritiva, qualitativa e estudo de caso. As informações foram coligidas por intermédio de entrevista realizada com o profissional responsável pela Controladoria, que foi baseada em questionário especificamente elaborado. Os resultados permitiram conhecer quais as práticas mais adotadas e aquelas não utilizadas, bem como os níveis da importância imputada a cada uma delas no âmbito do supermercado em tela. A partir disso, foram evidenciadas contradições entre os graus de uso e de relevância, pois em oito das práticas de Controladoria elencadas no estudo o *Controller* considerava-as com nível de importância superior aos respectivos graus de utilização, enquanto que em outra prática ocorria o oposto disso. Ainda, foi inquirido sobre a participação do *Controller* na elaboração/implementação e no controle/avaliação de uma lista de processos administrativos da companhia. Nesse caso, apurou-se que nem todas as funções que a priori caberiam à Controladoria são efetivamente executadas por este departamento na empresa pesquisada. Por último, foram apontadas as conclusões do estudo, comentadas algumas limitações associadas e evidenciadas algumas sugestões para trabalhos futuros.

**Palavras-chave:** Práticas de Controladoria. Supermercado. Estudo de Caso.

**Área temática:** Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1. Introdução**

O setor de supermercados representou 5,4% do Produto Interno Bruto brasileiro em 2015, movimentando R\$ 315,8 bilhões em aproximadamente 84,5 mil lojas e gerando cerca de 1,847 milhão de empregos diretos, segundo a Associação Brasileira de Supermercados - ABRAS (2016). Em que pese essa relevância econômica, o acirramento da concorrência e as dificuldades que a economia brasileira começou a ter a partir de 2015 sinalizam que é um momento de adaptação às novas condições da realidade empresarial.

Nesse contexto, a Contabilidade pode subsidiar os gestores com informações que facilitem o processo de tomada de decisão (VARGAS; BORINELLI, 2016). Esse ambiente de mudanças tende a alterar a quantidade e o valor da informação esperada da Contabilidade, forçando a Contabilidade Gerencial (em geral) e a Controladoria (especificamente) a desenvolver práticas gerenciais que supram essas expectativas (YALCIN, 2012). Com tal propósito, segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), é pertinente à Controladoria auxiliar no controle e melhoria dos processos internos, bem como contribuir no planejamento e elaboração de estratégias. Nesse rumo, cabe que sejam utilizadas as “Práticas de Controladoria” para suprir as expectativas rotineiras de informações dos gestores acerca do desempenho de setores e do empreendimento, bem como subsidiá-los em decisões vinculadas a projetos de expansão, entre outras possibilidades.

Tendo em vista o referido contexto, 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 pelo *Controller* na maior empresa supermercadista de Santa Catarina? A partir desta questão se pretende confirmar/refutar também os pressupostos (respostas temporárias ao problema de pesquisa que se antepõem ao processo investigativo) de que (i) as práticas utilizadas se assemelham, total ou parcialmente, àquelas mencionadas por

Borinelli (2006) e por Leite, Diehl e Manvailer (2015) e/ou que (ii) determinadas práticas são poucos usadas (ou até nem são), mas o *Controller* as considera relevantes.

Então, para dirimir as dúvidas suscitadas a pesquisa teve como objetivo identificar o nível de utilização dessas práticas gerenciais, bem como o grau de importância respectivo atribuído pelo responsável pela Controladoria do supermercado em lume.

Cabe destacar que estudos como esse se justificam, entre outras, por duas razões:

- a) A pujança econômica do setor, tanto em virtude de sua participação no PIB nacional, quanto em termos de sua capacidade de geração de empregos, é um aspecto revelador da importância que esse segmento possui e que o faz merecedor de estudos acadêmicos em diversas áreas;
- b) Mesmo com tal relevância, artigos com foco específico na abordagem ora pretendida são escassos na literatura contábil, especialmente abrangendo a Controladoria nesse tipo de empreendimento varejista. Portanto, a partir dessa lacuna de pesquisa se pretende contribuir com um estudo de caso sobre o tema em empresa brasileira de grande porte do setor supermercadista.

Com esse propósito o artigo foi estruturado em seis partes. Nesta primeira seção se pretendeu deslindar os aspectos que facilitam a compreensão do leitor acerca da finalidade do estudo ora relatado. Na sequência é apresentada a revisão da literatura a respeito do tema priorizado e são evidenciadas as características metodológicas respectivas. Posteriormente são mencionadas as principais informações coligidas na entrevista realizada, são comentados os resultados obtidos, relatadas as conclusões do estudo e, finalmente, são destacadas as limitações associadas.

## 2. Referencial teórico

A área de Controladoria teve origem na necessidade de otimizar os resultados das decisões que são tomadas com referência à empresa. Nesse contexto, a Controladoria constituiu-se como uma evolução da Contabilidade quando relacionada ao acesso e à demanda por informações úteis ao processo decisório e à avaliação dos resultados (OLIVEIRA, 2009).

Cinco séculos após o desenvolvimento da primeira escola de Contabilidade é que surgiram, no século XX, os primeiros indícios da Controladoria, quando as organizações passaram a buscar a excelência nas suas operações e, para isso, procuraram ter o controle de tudo que ocorre dentro da empresa (SCHMIDT, 2002). Os primeiros controladores (ou *Controllers*) foram recrutados entre os funcionários responsáveis pelo setor de Contabilidade ou pelo departamento financeiro da empresa, o que pode ter sido uma consequência do fato dos contadores e administradores financeiros deterem informações globais sobre a empresa e pela capacidade de exercer atividades que lhes possibilitem saber as possíveis dificuldades da organização e sugerir soluções que otimizem ou auxiliem o processo de gestão (SCHMIDT; SANTOS, 2006). Mais adiante 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 (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013).

Contudo, ainda não há consenso na literatura quanto ao conceito e as funções básicas da Controladoria. Acerca disso, Catelli (2001) define-a em dois vértices. O primeiro como ramo do conhecimento que compreende a unidade gestora das organizações. O segundo como órgão administrativo da empresa, o que acarreta definir que esta é responsável pelo acompanhamento e disseminação dos conhecimentos inerentes à tecnologia de gestão e condução de resultados que atendam às demandas dos gestores.

Nesse sentido, são poucos os autores que optam por definir a Controladoria de maneira mais objetiva e concreta como ramo do conhecimento, como área administrativa, ou ambas, devido à complexidade que lhe é pertinente. Küpper, Weber e Zünd (1990) registram que no percurso do tempo a função “controlar” deixou de ser uma tarefa essencialmente contábil e

passou a ser uma atividade multidisciplinar. Borinelli (2006) corrobora esse enfoque afirmando que a questão se torna ainda mais difícil porque a Controladoria tem se utilizado dos preceitos discutidos na Teoria da Contabilidade e nos conceitos oriundos de outras áreas do conhecimento como a Economia, Administração e Sistema de Informações.

Nesse sentido, a “Contabilidade Gerencial” é vista como a disciplina que apresenta todos os aspectos da Contabilidade dentro de um sistema de informação contábil e seu fundamento como ação administrativa, funcionalmente, é denominada muitas vezes pelo nome de Controladoria (PADOVEZE, 2009). Frezatti *et al.* (2009) mencionam que, em determinadas situações, os termos “Contabilidade Gerencial” e “Controladoria” são considerados como sinônimos. Esse posicionamento é corroborado por Padoveze (2009) quando advoga que mesmo não existindo unanimidade na abordagem dos termos a respeito de “Controladoria” e “Contabilidade Gerencial” em uma perspectiva internacional, entende-se que os termos sejam próximos, se não sinônimos. Por isso, admite-se nesse estudo a equivalência entre os termos “Contabilidade Gerencial” e “Controladoria”, assim como para “contador gerencial” e *Controller*.

Quanto às suas finalidades, para apoiar o gestor no desempenho de suas atividades a Contabilidade Gerencial, entendida como “o produto do processo de produzir informação operacional e financeira para gestores dentro de uma organização” (SOUTES, 2006, p. 9), tem como objetivos facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e as tomadas de decisões internas. Com tais finalidades pode empregar métodos, filosofias e modelos de gestão, ferramentas, sistemas e instrumentos denominados “artefatos gerenciais” como orçamentos, relatórios de desempenho, relatórios de custos e relatórios não rotineiros que facilitam a tomada de decisão (BORINELLI, 2006; SOUTES, 2006). Para Angelkort e Weißenberger (2011) se as informações de Contabilidade Gerencial que são fornecidas pelos *Controllers* estiverem em consonância com os relatórios financeiros existirá um processo de decisão mais consistente, contribuindo favoravelmente para a qualidade da Controladoria.

Quanto à sua definição, a Contabilidade Gerencial é descrita por Atkinson *et al.* (2000) como “o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”. Nessa realidade, exerce a função de produzir informações que favoreçam o processo de tomada de decisões, aperfeiçoando processos e alcançando melhores resultados por meio do sistema de controle gerencial (DAVILA; FOSTER, 2007).

Por sua vez, Soutes (2006) privilegiou a definição de Contabilidade Gerencial do *Institute of Management Accountants*, que em 1998 emitiu um relatório denominado *International Accounting Management Practice*. Nesse documento a Contabilidade Gerencial foi caracterizada em quatro estágios evolutivos e, à medida que evoluiu, evidenciou-se a alteração de seu posicionamento na estrutura das organizações, deixando de ser uma atividade exclusivamente técnica para tornar-se uma atividade criadora de valor e parte integrante da gestão. Nesse rumo, a Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada como o produto de um processo de evolução que percorreu quatro estágios: (1) determinação de custo e controle financeiro; (2) informação para controle e planejamento gerencial; (3) redução de perdas de recursos no processo operacional e (4) criação de valor através do uso efetivo dos recursos (SOUTES, 2006).

Mais recentemente, a AICPA (*Association of International Certified Professional Accountants*) e o CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) formaram uma *joint venture* para criar a designação de *Chartered Global Management Accountant*, equivalente em português a “Contador Gerencial Global Certificado”, para elevar e construir o reconhecimento da profissão de Contabilidade Gerencial. Nessa direção divulgaram o documento *Global Management Accounting Principles* (CGMA, 2014) onde consta que, como profissão, a Contabilidade Gerencial requer uma compreensão completa do negócio (incluindo o modelo de negócio) e seu ambiente operacional para que sejam conhecidos os riscos e oportunidades

organizacionais. Ao gerenciar e responder adequadamente aos riscos, as organizações podem explorar as oportunidades e gerar valor para as partes interessadas (*stakeholders*) ao longo do tempo. A Contabilidade Gerencial está no centro de uma organização, na interjeição entre finanças e gestão. Ela fornece soluções estruturadas para problemas não estruturados, mediante a tradução do complexo em simples e fazendo o simples convincente. Mencionam, ainda, que as funções da Contabilidade Gerencial podem ser sintetizadas em: geração de relatórios externos; informação gerencial; gestão de desempenho; sistemas de informação; contabilidade financeira e outras capacidades técnicas (como impostos, tesouraria, fusões e aquisições).

## 2.1 Práticas de Controladoria

Roehl-Anderson e Bragg (1996) asseveram 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”.

Para a executar suas funções a Controladoria requer a aplicação de princípios adequados e que englobem todas as atividades da empresa, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. Isso corresponde à integração dos esforços das diversas áreas de acordo com os sistemas e subsistemas utilizados. 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 os rumos a serem seguidos pela empresa e para que seus esforços sejam produtivos.

Por outro lado, para Beuren e Müller (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 a 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 ferramentas apropriadas (como métodos, filosofias de gestão e instrumentos) que vêm sendo denominados por vários autores como “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”.

Nessa direção, Borinelli (2006) elencou os artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria, esclarecendo que estes artefatos foram definidos em pesquisas realizadas anteriormente (FREZATTI, 2006, SOUTES, 2006) que investigaram sobre os artefatos mais utilizados por determinadas organizações. Alertou, ainda, que esse rol foi complementado com alguns artefatos incluídos pelo citado autor, que os segregou em três categorias:

- 1) Métodos, critérios e sistemas de custeio: Custeio por absorção, Custeio baseado em atividades, Custeio pleno ou integral, Custeio variável, Custeio direto, Custo padrão, Custo de reposição, Custeio meta, Custeio do ciclo de vida e *Total Cost of Ownership* (TCO);
- 2) Métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho: Preços de transferência, Moeda constante, Valor presente, Retorno sobre o investimento, Retorno sobre o patrimônio líquido, *Benchmarking*, *Economic Value Added* (EVA) e *Market Value Added* (MVA);

- 3) Filosofias e modelos de gestão: Planejamento (estratégico e operacional), Orçamento, Simulação, *Beyond budgeting*, Contabilidade por responsabilidade, *Kaizen*, *Just in time* (JIT), Teoria das restrições, Gestão baseada em atividades, Gecon (modelo de gestão econômica), *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão baseada em valor (VBM), Gestão de custos inter-organizacionais, Análise da cadeia de valor, Planejamento tributário e Mapa de gestão de riscos.

Além disso, Borinelli (2006) destaca que é através de um conjunto de atividades e funções que os conhecimentos de Controladoria se materializam nas organizações. Com isso, solidifica-se na prática na forma de atividades e funções realizadas dentro das diversas unidades organizacionais. Nesse contexto, o mesmo autor (2006, p. 185) registra que “os artefatos passam a ter um papel fundamental, uma vez que eles são os mecanismos que vão ajudar a área do conhecimento a se materializar nas organizações”, visto que as atividades e funções, para serem concretizadas, precisam de artefatos.

No que concerne às possibilidades de classificação da Controladoria, Anderson (2004) afirma que as funções desta 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.

Por outro ângulo, a Contabilidade Gerencial pode ser dividida em quatro estágios evolutivos (SOUTES, 2006 e ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). No estágio 1 (anterior ao ano de 1950) o foco residia na determinação dos custos e controle financeiro. No estágio 2 (a partir de 1965) o foco passou a ser o fornecimento de informações para o planejamento e controle de gestão. No estágio 3 (a partir 1985) a prioridade passou a ser a redução dos desperdícios de recursos no processo operacional, enquanto que no estágio 4 (a partir de 1995 até a atualidade) passou a centrar atenções na criação de valor pelo uso eficiente dos recursos.

Entretanto, a pesquisa de Leite, Diehl e Manvailier (2015) evidenciou que algumas Práticas de Controladoria não foram abordadas anteriormente. Nessa direção, segregaram essas práticas em conformidade com as características de cada um dos estágios preconizados pelo IFAC (*International Federation of Accountants*) como deslindado no Quadro 1.

Quadro 1 - Práticas de Controladoria por estágios

Estágio 1	Estágio 2	Estágio 3	Estágio 4
Análise do retorno sobre o investimento (ROI) Custeio absorção Custeio direto Custeio padrão Custeio variável	Análise de 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 Orçamento operacional	Análise da terceirização <i>Open Book Accounting</i> (OBA) Custeio ABC Custeio <i>kaizen</i> Custeio meta	Análise da cadeia de valor <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) Gestão baseada em valor Gestão inter-organizacional de custos (GIC) Indicadores-chave de desempenho (KPIs) Gecon (sistema de gestão econômica) Teoria das restrições Valor econômico adicionado

Fonte: Adaptado de Leite, Diehl e Manvailier (2015, p. 90).

É pertinente salientar, ainda, que os itens mencionados no Quadro 1, juntamente com a pesquisa de Borinelli (2006), serviram de base para formatação do questionário utilizado na entrevista realizada com o *Controller* do supermercado pesquisado que está relatada neste estudo, com adaptações ao segmento varejista priorizado, como será exposto posteriormente.

## 2.2 Pesquisas com abordagens assemelhadas

Com o objetivo de verificar a existência de estudos similares ou que abordassem temática ligada às práticas de Controladoria/Contabilidade Gerencial foram realizadas pesquisas em bases de dados *on-line* que proporcionaram os resultados elencados na sequência:

- a) Souza, Lisboa e Rocha (2004): examinaram 49 subsidiárias brasileiras de indústrias multinacionais no que tange à utilização das práticas de contabilidade gerencial.
- b) Cruz (2009): analisou as práticas de controladoria dos 50 maiores bancos nacionais.
- c) Beuren e Müller (2010): investigaram a estrutura formal e as práticas de controladoria de suporte ao processo de gestão em 12 empresas familiares brasileiras.
- d) Reis e Teixeira (2013): a pesquisa teve o intuito de verificar a utilização dos artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial por 69 cooperativas agropecuárias para analisar sua relação com o porte e o desempenho financeiro destas.
- e) Leite, Diehl e Manvailer (2015): analisaram as práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais em 73 empresas atuantes no Brasil no ano de 2012.
- f) Vargas e Borinelli (2016): priorizaram a identificação das práticas de controladoria adotadas em 14 empresas brasileiras de setores sob regulação estatal.

Além dos estudos sobre o contexto nacional acima sintetizados, também foram encontradas pesquisas que trataram de tema semelhante no âmbito de outros países (UYAR, 2010, ALLEYNE; WEEKES-MARSHAL, 2011, McLELLAN; MOUSTAFA, 2011, YESHMIN; HOSSAN, 2011, ZHENG, 2012, ABDEL AL; McLELLAN, 2013, AHMAD, 2014, McLELLAN, 2014).

A partir do exposto, percebe-se que pesquisas que tratam especificamente das práticas de Controladoria no segmento supermercadista brasileiro não foram encontradas, o que evidencia uma lacuna de pesquisa que poderia ser melhor explorada.

### 3. Metodologia utilizada

É possível caracterizar este estudo pelos ângulos dos objetivos, da abordagem e dos procedimentos empregados. Quanto aos seus objetivos é descritiva, pois envolve descrição, registro, análise e interpretação do fenômeno e, em sua maioria, se utiliza da comparação e contraste (SALOMON, 1999). Acerca dos procedimentos adotados classifica-se como estudo de caso, pois essa modalidade de pesquisa faz uma análise profunda e exaustiva de um ou de poucos objetos, de modo a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado em desenhos caracterizados pela flexibilidade, simplicidade de procedimentos e ênfase na abordagem qualitativa integral dos eventos (RAUEN, 2015). A respeito da forma de abordagem do problema pode ser considerada como qualitativa, pois concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, visando destacar características que não são passíveis de se observar através de um estudo quantitativo (RAUPP; BEUREN, 2010).

A pesquisa foi realizada numa empresa que atua no segmento de supermercados nos estados de Santa Catarina e Paraná, cuja administração central está sediada em município sul-catarinense onde foi fundada há mais de 50 anos. A escolha da empresa ocorreu por dois motivos. A principal razão está ligada à concordância do *Controller* dessa companhia em participar do estudo e disponibilizar de seu tempo fora do ambiente de trabalho para ser inquirido a respeito do tema desta pesquisa. O segundo motivo é o porte da empresa em tela, que é uma das 15 maiores do Brasil nos últimos anos e vem liderando o *ranking* catarinense de supermercados há décadas.

No que concerne aos procedimentos relacionados à coleta de dados, nos estudos de caso é possível combinar métodos como entrevistas, pesquisas em arquivos, questionário, relatórios verbais e observações, sendo que as evidências podem ser qualitativas e quantitativas (MARQUES; CAMACHO; ALCANTARA, 2015). Na mesma direção, Yin (2005) recomendou diversas fontes para a coleta de dados nesse tipo de estudo: documentos e registros; entrevistas; observação direta e participante; evidências físicas etc. Destarte, nesta pesquisa foi empregada a técnica de entrevista (estruturada com apoio de questionário previamente elaborado) com o profissional responsável pela Controladoria da empresa em estudo.

Por outro lado, no que tange aos aspectos formais, no sentido de avaliar o rigor metodológico deste estudo de caso foram utilizados os parâmetros recomendados por Marques, Camacho e Alcantara (2015). Ou seja:

- a) Quanto ao objeto de estudo: procurou-se entender o fenômeno proposto em seu contexto real; há uma ligação entre o fenômeno em questão e o contexto da pesquisa; a pergunta de pesquisa está claramente formulada e o tipo de estudo está evidenciado (descritivo).
- b) Quanto à coleta de dados: verifica-se a existência de formas de evidenciação (entrevista com o *Controller*, controles internos, contabilidade etc.) que permitem a triangulação dos dados; é possível atestar a confiabilidade dos dados utilizados pelas respostas recebidas a partir do questionário que serviu de base para a entrevista; há explicação sobre a forma como os dados foram obtidos e há a possibilidade de replicar a coleta de dados em outro contexto.
- c) Quanto à análise dos dados: os resultados da pesquisa refletem os dados coletados e houve uso de teoria anterior para embasar as análises.
- d) Quanto aos resultados: foram relatadas contribuições na geração do conhecimento em relação a estudos precedentes e ainda foram feitos alertas para pontos que ainda precisam de continuação nesse tipo de investigação (mencionados em seção posterior).

#### **4. Apresentação e análise dos dados**

As próximas seções evidenciam as principais peculiaridades do estudo de caso ora relatado, iniciando por uma breve descrição da empresa, seguida da apresentação e análise das respostas obtidas junto ao profissional que exerce o cargo de *Controller* no supermercado pesquisado.

##### **4.1 Descrição do contexto pesquisado**

Quanto às peculiaridades inerentes ao varejista em tela é interessante destacar os aspectos mencionados na sequência.

Com controle societário exercido por um grupo de familiares e juridicamente constituída como “Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada” (Ltda.), a matriz da empresa está sediada em município do sul de Santa Catarina. Por ocasião do estudo possuía 27 lojas espalhadas por cidades catarinenses e paranaenses, além de um centro de distribuição (CD) para facilitar a logística em termos de suprimentos.

Esse conjunto de lojas e CD ocupa área física superior a 105.000 metros quadrados, abriga um quadro de funcionários com aproximadamente 8.000 colaboradores e conta com cerca de 650 *checkouts* (terminais de caixa) para atendimento da clientela, conforme dados obtidos no “*Ranking* de Supermercados” (REVISTA SUPERMERCADO MODERNO, 2016). No levantamento da Associação Brasileira de Supermercados, divulgado em março de 2016, esta empresa ocupou a 12<sup>a</sup> posição no ano de 2015, com faturamento superior a R\$ 2,389 bilhões (ABRAS, 2016).

Após uma primeira parte que visava conhecer aspectos gerais da empresa, na segunda parte da entrevista as questões focavam mais especificamente as características da unidade organizacional conhecida como “Controladoria”. Nessa direção, após confirmar a existência desse setor no organograma da companhia em lume, foi inquirido sobre os motivos que levaram à implementação desta. Segundo alegado pelo entrevistado, as razões foram “gerar informações de credibilidade para tomada de decisão da diretoria da empresa; implantar procedimentos e práticas de contabilidade e finanças e controlar todo o processo de planejamento e controle orçamentário”. Ainda, foi informado que a “missão” estabelecida para esse setor foi “ser a excelência em Controladoria através da especialização contínua da equipe e condizentes com as melhores práticas de mercado, valorizando o indivíduo e criando valor para a organização”.

Quanto aos aspectos relacionados à hierarquia, o cargo de *Controller* estava subordinado somente à “Presidência” e aos “Diretores” da organização. Por outro lado, mantinha sob sua subordinação os departamentos de “Contabilidade de Custos”, “Contabilidade Gerencial”, “Orçamento Operacional”, “Controle Patrimonial” e “Controles Internos”.

A terceira parte da entrevista foi direcionada para o conhecimento das características do profissional que é responsável pelas funções de Controladoria na empresa. Por meio das informações apuradas constatou-se que o *Controller* atua nesta função há mais de dez anos; que é graduado em Ciências Contábeis, com especializações em “Controladoria” e “Custos” e que não iniciou curso de mestrado ou doutorado.

O conteúdo das demais etapas da entrevista voltou-se exclusivamente para as funções da Controladoria no âmbito da empresa em tela, conforme descrito nas próximas seções.

## 4.2 Práticas de Controladoria

Um dos propósitos centrais deste estudo consistia investigar sobre as práticas de Controladoria adotadas no supermercado pesquisado, sendo que para essa finalidade foram elaboradas algumas questões a respeito.

Destarte, de início foi apresentado um rol de possíveis práticas para que o entrevistado informasse aquelas com maior ou menor grau de utilização. Referida lista foi confeccionada a partir das pesquisas de Borinelli (2006) e Leite, Diehl e Manvailer (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 e a avaliação da necessidade de investimento em capital de giro, entre outras. Nesse rumo, o cenário identificado está deslindado na Tabela 1.

Tabela 1 – Utilização das práticas de Controladoria

Itens	Não Utiliza	Raramente Utiliza	Utiliza Pouco	Utiliza Muito	Utiliza Totalmente
Análise do ROI	-	-	-	SIM	-
Custeio Direto	SIM	-	-	-	-
Custeio Padrão	SIM	-	-	-	-
Custeio por Absorção	SIM	-	-	-	-
Custeio Variável (margem de contribuição)	-	-	-	-	SIM
Análise da Terceirização	SIM	-	-	-	-
Custeio ABC	-	-	SIM	-	-
Custeio <i>Kaizen</i>	SIM	-	-	-	-
Custeio Meta	SIM	-	-	-	-
Custeio TDABC	SIM	-	-	-	-
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	SIM	-	-	-	-
Análise da Cadeia de Valor	SIM	-	-	-	-
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	SIM	-	-	-	-
Gestão Inter-organizacionais de Custos (GIC)	SIM	-	-	-	-
Indicadores-chave de Desempenho (KPIs)	-	-	-	SIM	-
Sistema de Gestão Econômica (GECON)	-	-	-	SIM	-
Teoria das Restrições (TOC)	SIM	-	-	-	-
Valor Econômico Agregado (EVA)	-	-	SIM	-	-
Gestão Baseada em Valor (VBM)	-	-	SIM	-	-
Cálculo do Ponto de Equilíbrio	-	-	-	-	SIM
Projeção do Fluxo de Caixa	-	-	-	-	SIM
Análise de Demonstrações Contábeis	-	-	-	-	SIM
Gestão de Estoques	-	-	-	-	SIM
Avaliação da Necessidade de Invest. em Capital de Giro	-	-	-	-	SIM

Fonte: elaborada pelos autores.

Como critério de avaliação sobre o emprego dos itens pesquisados, o questionário apresentava uma escala a respeito que envolvia as opções “Utiliza Totalmente”, “Utiliza Muito”, “Utiliza Pouco” ou “Raramente Utiliza” e “Não Utiliza”.

Quanto às práticas que o *Controller* listou como aquelas que não utiliza estão as seguintes: Custeio Direto, Custeio Padrão, Custeio por Absorção, Análise da Terceirização, Custeio *Kaizen*, Custeio Meta, Custeio TDABC, *Open Book Accounting* (OBA), Análise da Cadeia de Valor, *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Inter-organizacional de Custos (GIC) e Teoria das Restrições (TOC).

No que concerne às práticas denominadas Custeio ABC, Valor Econômico Agregado (EVA) e Gestão Baseada em Valor (VBM) foi informado que estas eram pouco utilizadas.

Por outro lado, as práticas que eram muito utilizadas pela Controladoria do supermercado em tela foram a Análise do Retorno do Investimento (ROI), Indicadores-chave de Desempenho (KPIs) e Sistema de Gestão Econômica (GECON). Além disso, o *Controller* mencionou que “utiliza totalmente” as práticas conhecidas como Custeio Variável (margem de contribuição), Cálculo do Ponto de Equilíbrio, Projeção do Fluxo de Caixa, Análise de Demonstrações Contábeis, Gestão de Estoques e Avaliação da Necessidade de Investimento em Capital de Giro.

Na sequência da pesquisa foi apresentada uma questão com a finalidade de identificar a importância atribuída pelo entrevistado às práticas de Controladoria citadas. Esse procedimento foi adotado para verificar duas suposições: (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) muito importante(s). Então, a partir das respostas coletadas desenhou-se o cenário exposto na Tabela 2 a seguir representada.

Tabela 2 – Grau de importância atribuído às práticas de Controladoria

Itens	Irrelevante	Minimamente Importante	Pouco Importante	Muito Importante	Extremamente Importante
Análise do ROI	-	-	-	-	SIM
Custeio Direto	-	-	SIM	-	-
Custeio Padrão	-	-	SIM	-	-
Custeio por Absorção	-	-	SIM	-	-
Custeio Variável (margem de contrib.)	-	-	-	SIM	-
Análise da Terceirização	-	-	-	SIM	-
Custeio ABC	-	-	-	SIM	-
Custeio <i>Kaizen</i>	SIM	-	-	-	-
Custeio Meta	SIM	-	-	-	-
Custeio TDABC	SIM	-	-	-	-
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	SIM	-	-	-	-
Análise da Cadeia de Valor	SIM	-	-	-	-
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	SIM	-	-	-	-
Gestão Inter-organizac. de Custos (GIC)	SIM	-	-	-	-
Indicadores-chave de Desempenho (KPI)	-	-	-	SIM	-
Sist. de Gestão Econômica (GECON)	-	-	-	SIM	-
Teoria das Restrições (TOC)	SIM	-	-	-	-
Valor Econômico Agregado (EVA)	-	-	-	SIM	-
Gestão Baseada em Valor (VBM)	-	-	-	SIM	-
Cálculo do Ponto de Equilíbrio	-	-	-	-	SIM
Projeção do Fluxo de Caixa	-	-	-	-	SIM
Análise de Demonstr. Contábeis	-	-	-	-	SIM
Gestão de Estoques	-	-	-	-	SIM
Avaliação Nec. Invest. Capital de Giro	-	-	-	-	SIM

Fonte: elaborada pelos autores.

O critério de avaliação sobre a importância dos instrumentos pesquisados apresentava as opções “Extremamente Importante”, “Muito Importante”, “Pouco Importante”, “Minimamente Importante” e “Irrelevante” para que o *Controller* opinasse sobre as práticas de Controladoria elencadas.

A partir dessa escala, o entrevistado mencionou que considera “irrelevantes” para o contexto do supermercado no qual atua as seguintes práticas: Custeio *Kaizen*, Custeio Meta, Custeio TDABC, *Open Book Accounting* (OBA), Análise da Cadeia de Valor, *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Inter-organizacionais de Custos (GIC) e Teoria das Restrições (TOC).

No outro extremo, as práticas avaliadas com algum nível de importância podem ser segregadas em três grupos:

- a) Pouco importantes: Custeio Direto, Custeio Padrão e Custeio por Absorção.
- b) Muito importantes: Custeio Variável (margem de contribuição), Análise da Terceirização, Custeio ABC,
- c) Extremamente importantes: Análise do Retorno do Investimento (ROI), Cálculo do Ponto de Equilíbrio, Projeção do Fluxo de Caixa, Análise de Demonstrações Contábeis, Gestão de Estoques e Avaliação da Necessidade de Investimento em Capital de Giro.

#### 4.3 Participação em processos gerenciais

Outro alvo da pesquisa visava o conhecimento sobre o grau de participação do profissional de Controladoria nos principais processos gerenciais da companhia pesquisada.

Com esse fito, uma das questões propostas indagou quanto ao nível de envolvimento do *Controller* na elaboração/implantação e controle/avaliação destes no âmbito do supermercado em tela e as respostas colhidas

Como escala de avaliação sobre a participação dos processos pesquisados, o questionário apresentava as opções “Não Participa”, “Participa Minimamente”, “Participa um pouco”, “Participa de forma relevante” e “Participa de forma extremamente relevante”.

No que tange aos itens sobre os quais o *Controller* aduz que não participa, cabe destacar os relacionados ao *Balanced Scorecard* (BSC), ao Sistema de Logística e ao Atendimento/fornecimento de informações ao público externo. Nesses três não há participação do responsável pela Controladoria tanto na elaboração/implantação, quanto no controle/avaliação dos mesmos.

Quanto àqueles nos quais a atuação do *Controller* é mínima, foram mencionados os processos ligados à elaboração/implantação e controle/avaliação do Planejamento Estratégico, Contabilidade Fiscal/Societária, Sistema de Informática (TI), Proteção de Ativos e EVA (*Economic Value Added*).

Contudo, no que se refere à Gestão de Riscos, o profissional da Controladoria afirmou que “participa um pouco” tanto nas atividades de elaborar e implementar, quanto nas de controlar e avaliar.

Por outro lado, verificou-se que há participação mais acentuada do entrevistado na elaboração/implantação e controle/avaliação em determinados processos que podem ser divididos em duas classes quanto à intensidade de participação:

- Participa de forma relevante: Planejamento Estratégico, Orçamento Operacional e Orçamento de Capital ou Investimento.
- Participa de forma extremamente relevante: Contabilidade Gerencial, Mensuração da Lucratividade de Segmentos de Mercado e Planilha de Custos.

A próxima seção discorre sobre os resultados que foram evidenciados a partir da realidade descrita anteriormente.

## 5. Discussão dos resultados

A partir do retrato oriundo dos dados coligidos por intermédio das questões apresentadas ao *Controller* do supermercado objeto deste estudo foi possível visualizar alguns “achados” relevantes em determinados aspectos, conforme comentado a seguir.

Sobre o foco prioritário deste artigo, ou seja, quanto à utilização das práticas de Controladoria pela companhia pesquisada, se constatou que as práticas mais utilizadas eram “Custeio Variável (Margem de Contribuição)”, “Cálculo do Ponto de Equilíbrio”, “Projeção do Fluxo de Caixa”, “Análise de Demonstrações Contábeis”, “Gestão de Estoques” e “Análise da Necessidade de Investimento em Capital de Giro”, que foram classificadas como aquelas que o *Controller* “utiliza totalmente”. Num segundo patamar de utilização, onde o profissional da Controladoria afirmou que “utiliza muito”, estão situadas as práticas denominadas como “Análise do Retorno do Investimento (ROI)”, “Indicadores-chave de Desempenho (KPIs) e “Sistema de Gestão Econômica (GECON)”. A partir dessas constatações e com base nos critérios do IFAC para classificação das práticas de Controladoria por estágios, dessumiu-se que a maioria (sete das nove) práticas mais utilizadas no supermercado em lume pertencem ao primeiro e segundo estágios, enquanto que apenas duas são classificáveis no “Estágio 4” (“Indicadores-chave de Desempenho – KPIs” e “Sistema de Gestão”).

Por outro lado, no que tange às práticas de Controladoria que foram consideradas pelo entrevistado como pouco ou não utilizadas pela empresa varejista cabe elencar as seguintes:

- 1) Primeiro estágio: Custeio Direto, Custeio Padrão, Custeio por Absorção,
- 2) Terceiro estágio: Análise da Terceirização, Custeio *Kaizen*, Custeio Meta, Custeio TDABC, Custeio ABC e *Open Book Accounting* (OBA),
- 3) Quarto estágio: Análise da Cadeia de Valor, *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Inter-organizacional de Custos (GIC) e Teoria das Restrições (TOC).

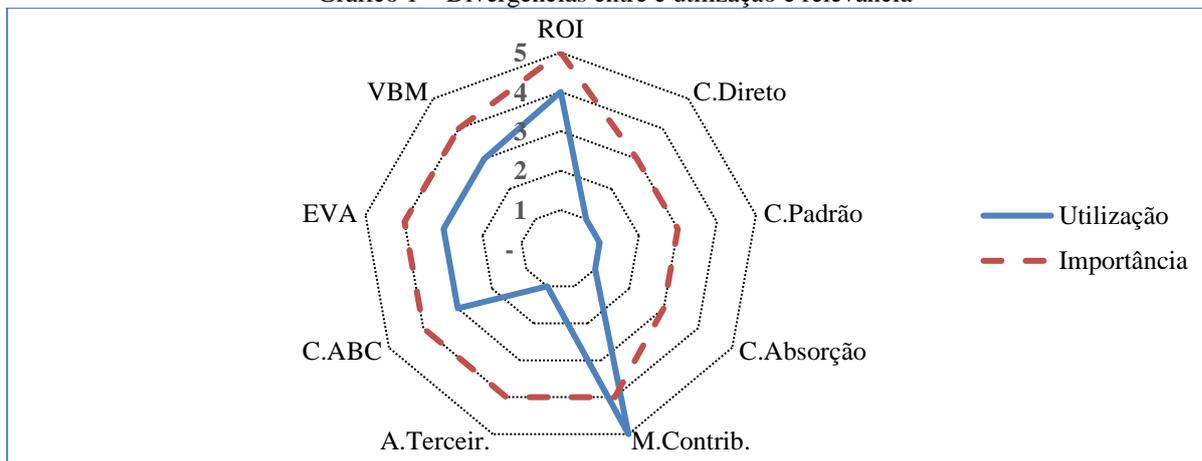
O quadro descrito acima mostra que os resultados desta pesquisa divergem parcialmente dos estudos de Souza, Lisboa e Rocha (2003), Beuren e Müller (2010), Reis e Teixeira (2013) e Leite, Diehl e Manvailer (2015) que apontaram que os artefatos “Custeio por Absorção”, “Custeio Variável” e “Análise ROI” como os mais utilizados pelas empresas estudadas. Contudo, confirmam-nos em relação ao aspecto de menor grau de utilização do “Custeio ABC”, do “Custeio *Kaizen*” e da “Teoria das Restrições (TOC)”.

A priori, como possíveis causas para as divergências identificadas deste em relação aos citados estudos cabe cogitar/aventar a influência dos seguintes fatores:

- a) Tipos diferentes de empresas: o contexto do comércio varejista (e o de supermercados em especial) possui peculiaridades que o distingue das demais organizações. Nesse sentido, determinadas práticas podem ser mais aderentes a uma realidade fabril, por exemplo, que ao ambiente supermercadista;
- b) Compreensão/domínio dos conceitos: em que pese ter havido neste estudo uma tentativa de esclarecimento sobre o significado e abrangência das práticas indagadas para facilitar a resposta, o nível de compreensão do entrevistado deste e dos respondentes/participantes dos demais artigos citados provavelmente não é uniforme. Isso é esperado de vez que envolvem profissionais de diversas formações e atuantes em empresas distintas, tanto em termos de porte, área de atuação, nível de concorrência, graus de regulamentação governamental etc.
- c) Divergências quantas às práticas pesquisadas: outro fator que pode contribuir nesse rumo é o fato de que pode haver diferenças entre conceitos que, a priori, representam a mesma coisa. Por exemplo, neste artigo se utilizou a definição “Cálculo do Ponto de Equilíbrio” como sinônimo de “Análise de Custo-Volume-Lucro”, cuja nomenclatura foi priorizada na pesquisa de Leite, Diehl e Manvailer (2015) e não foi listada por Borinelli (2006). Idem para o caso da inclusão neste do Custeio TDABC, enquanto que nos outros dois estudos mencionados constava somente o Custeio ABC.

O segundo foco do estudo visava conhecer os níveis de relevância que eram atribuídos pelo *Controller* às práticas listadas. Essa curiosidade prendia-se à suposição de que, eventualmente, uma prática de Controladoria poderia não ser adotada efetivamente na empresa, mas o *Controller* poderia considerá-la relevante para o tipo de empreendimento no qual atua e vice-versa. Nesse caso, as respostas obtidas permitiram deduzir sobre a existência de discrepâncias entre os níveis de utilização e importância atribuídos a determinadas práticas, conforme evidenciado no Gráfico 1, a seguir.

Gráfico 1 – Divergências entre utilização e relevância



Fonte: elaborado pelos autores.

Para elaborar o Gráfico 1 foram atribuídos “pesos” (na forma de números cardinais) para os níveis de utilização e importância informados pelo entrevistado que iam de 1 (menor) a 5 (maior). Esse procedimento permitiu empregar o formato “Gráfico Radar”, que possibilita visualizar as divergências entre esses dois parâmetros de avaliação com maior facilidade.

Nas nove práticas onde foram identificados graus distintos de uso e relevância, a única em que o nível de utilização superou o nível de importância foi o “Custeio Variável (Margem de Contribuição)”, de vez que o *Controller* utilizava-a totalmente (grau 5), mas informou que atribuía-lhe “muita importância” (grau 4).

Assim, nas outras oito práticas ocorria o contrário, ou seja, o nível de uso era menor que o grau de relevância imputado às mesmas. A maior divergência foi apurada na “Análise da Terceirização”, onde foi relatado que esta prática não era utilizada (peso 1) e concomitantemente foi qualificada como “muito importante” (peso 4). Esse mesmo tipo de resultado foi apurado nas práticas “Custeio Direto”, “Custeio Padrão” e “Custeio Absorção”, mas com divergências menores: não eram utilizadas (peso 1), mas foram qualificadas como tendo importância intermediária (peso 3). Nas outras três práticas (“VBM”, “EVA” e “Custeio ABC”) o nível de importância também superava o nível de utilização (pesos 4 e 3, respectivamente).

Adicionalmente, foram apuradas informações ligadas ao grau de participação do profissional de Controladoria em um rol de processos gerenciais da empresa (Tabela 3), quando foi constatado que a participação mais intensa do *Controller* ocorria principalmente nas atividades ligadas à elaboração/implementação e controle/avaliação da “Contabilidade Gerencial”, da “Mensuração da Lucratividade de Segmentos de Mercado” e da “Planilha de Custos”. Além disso, no segundo maior patamar de participação ficaram posicionados os processos referentes ao “Planejamento Estratégico”, ao “Orçamento Operacional” e ao “Orçamento de Capital ou Investimento”; enquanto que havia uma pequena participação na “Gestão de Riscos”.

Por outro lado, apurou-se que havia determinados processos nos quais o *Controller* não atuava (ou participava minimamente) como o *Balanced Scorecard* (BSC), o Sistema de Logística, o Atendimento/fornecimento de informações ao público externo, o Planejamento

Tributário, a Contabilidade Fiscal/Societária, o Sistema de Informática (TI), a Proteção de Ativos e EVA (*Economic Value Added*). Nesses casos, ao cotejar essa realidade com as funções que segundo os “Princípios Globais de Contabilidade Gerencial” (CGMA, 2014) o Contador Gerencial deveria atuar, percebe-se que no contexto da empresa pesquisada uma parte daquelas atividades não eram executadas pelo profissional responsável pela Controladoria.

## 6. Considerações finais

O estudo almejou investigar aspectos relacionados às práticas de Controladoria utilizadas pelo *Controller* do maior supermercado de Santa Catarina. Para tanto, foram obtidas as informações a respeito por meio de entrevista (baseada em questionário previamente estruturado) realizada com o profissional citado.

Os resultados permitiram constatar quais as práticas mais adotadas e aquelas não utilizadas, bem como os níveis da importância imputada a cada uma delas no âmbito da empresa varejista em tela. Com isso, foi possível responder adequadamente a questão de pesquisa, bem como esclareceu os dois pressupostos aventados inicialmente, ou seja, que (i) as práticas utilizadas se assemelham parcialmente às elencadas por Borinelli (2006) e por Leite, Diehl e Manvailer (2015) e (ii) que algumas práticas eram pouco utilizadas (ou nem eram), mas o profissional responsável pela Controladoria lhes atribuía certo nível de importância.

Nesse sentido, apurou-se que os artefatos com maior utilização eram aqueles mais comumente empregados nas empresas, como “Custeio Variável (Margem de Contribuição)”, “Cálculo do Ponto de Equilíbrio”, “Projeção do Fluxo de Caixa”, “Análise de Demonstrações Contábeis”, “Gestão de Estoques” e “Análise da Necessidade de Investimento em Capital de Giro”, que foram classificadas como aquelas que o *Controller* “utiliza totalmente”.

Ainda, foram identificadas algumas contradições entre os níveis de uso e de relevância, conforme destacado no Gráfico 1, anteriormente. Nessa direção, em oito das práticas de Controladoria abrangidas no estudo o grau de importância com o qual *Controller* qualificava-as era superior ao grau de utilização destas, enquanto que em uma delas ocorria o contrário.

Por último foi indagado sobre a participação do *Controller* numa lista de processos administrativos da organização, tanto no aspecto da elaboração ou implementação, quanto no de controle e avaliação. Nesse contexto, verificou-se que nem todas as funções preconizadas para o Contador Gerencial pelo documento do CGMA (2014) efetivamente eram executadas pela Controladoria do varejista em estudo.

Para futuros estudos sobre o tema investigado, considerando-se as limitações deste trabalho, recomenda-se testar as práticas que não são utilizadas pelo supermercado em lume para verificar a aderência destas neste tipo de empresa comercial. Além disso, cabe averiguar/estudar sobre as dúvidas relacionadas à Controladoria ainda não sanadas, como (i) a indefinição quanto à designação mais apropriada (Controladoria ou Contabilidade Gerencial); (ii) as divergências existentes nos conceitos que tentam definir o que é Controladoria; (iii) a delimitação das funções da Controladoria e (iv) a incerteza acerca da aplicabilidade das expressões “práticas de Controladoria” *versus* “artefatos de Contabilidade Gerencial”.

## Referências

- ABDEL AL, S. F.; McLELLAN, 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.
- ANGELKORT, A.; WEIBENBERGER, B. E. Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. **Management Accounting Research**, v. 22, p. 160-180, 2011.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS [ABRAS]. **Notícias do setor**: notícias Abras. Disponível em: <<http://www.abras.com.br/clipping.php?area=20&clipping=55616>>. Acesso em 15 jul. 2016.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, M. **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olimpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica de Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, I. M.; MÜLLER, 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.
- CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTING [CGMA]. **Effective management accounting: improving decisions and building successful organizations**. Disponível em: <<http://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/global-management-accounting-principles.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2016.
- 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.
- DÁVILA, A.; FOSTER, G. Management control systems in early-stage startup companies. **Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2006.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.
- KÜPPER, H. U.; WEBER, J.; ZÜND, A. Zum verständnis und selbstverständnis des controlling: thesen zur konsensbildung Towards a shared understanding of controlling: ten theses. **Zeitschrift für Betriebswirtschaft**, s. l., v. 60, p. 281-293, Jan. 1990.
- 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.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo, Atlas, 2009.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; ROSA, F. S. Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 15, n. 47, p. 283-299, abr./jun., 2013.

- MARQUES, K. C. M.; CAMACHO, R. R.; ALCANTARA, C. C. V. de. Avaliação do rigor metodológico de estudos de caso em contabilidade gerencial publicados em periódicos no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**. São Paulo, v.26, n.67, p.27-42, jan./abr. 2015.
- 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.
- OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.
- RAUEN, F. J. **Roteiros de iniciação científica: os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação**. Palhoça: Ed. UNISUL, 2015.
- RAUPP, F.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- 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.
- REVISTA SUPERMERCADO MODERNO. **Ranking de Supermercados**. Disponível em: <<http://www.sm.com.br/ranking-de-supermercados>>. Acesso em: 15 jul. 2016.
- ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Manual del controller: funciones, procedimientos y responsabilidades**. Bilbao, Deusto, 1996.
- SALOMON, D. V. **Como fazer uma monografia**. São Paulo: Martins, 1999.
- SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.
- 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.
- YESHMIN, 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.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e método**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- ZHENG, X. Management accounting practices in China: current key problems and solutions. **Socialiniai Tyrimai**, (4), 2012.