

Adoção de práticas de controladoria por empresas brasileiras: um estudo sob a ótica da teoria da contingência

Resumo

As práticas de controladoria dão suporte aos gestores no processo de gestão e de acordo com a teoria da contingência diversos fatores podem influenciar no contexto organizacional, na adoção dessas práticas e no desempenho. Esta pesquisa analisou a adoção de práticas de controladoria por empresas brasileiras sob a ótica da teoria da contingência. Buscou-se identificar as práticas adotadas, as características dos fatores contingenciais presentes nas empresas e o desempenho, e analisar a relação entre estas variáveis. A amostra da pesquisa é composta por 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000 – Edição 2012. Os dados foram coletados através de questionário. Para análise foram realizadas distribuição de frequência, análise de *cluster* e teste Exato de Fisher e *Kruskal-Wallis*. Os resultados apontam que as práticas de controladoria mais utilizadas são: orçamento operacional, avaliação de desempenho e planejamento tributário. Os ambientes da maioria das empresas são marcados pelo dinamismo, diversidade, complexidade e hostilidade. A estrutura é mecanicista. Os processos são rotineiros, complexos e padronizados. Possuem núcleos de tecnologia que visam maior eficiência nos processos. As empresas com maior desempenho, atuam sob ambiente com menor nível de diversificação e hostilidade, possuem baixo grau de concordância para estratégia prospectora, processos muito complexos, médio grau de concordância para núcleos de tecnologia que visam eficiência nos processos, alto grau de adoção para orçamento de capital, baixo grau para custeio meta e alto grau para valor econômico adicionado.

Palavras-chave: Práticas de controladoria. Fatores contingenciais. Desempenho.

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

1 INTRODUÇÃO

O contexto organizacional é caracterizado por diversos fatores, os quais os gestores necessitam conhecer e, na medida do possível, ajustar. De acordo com Otley (1980), as organizações, ao conhecerem os fatores que podem ser controláveis, procuram adotar uma configuração organizacional que proporcione um maior desempenho. Junqueira (2010) cita alguns fatores que demandam uma análise constante do processo de gestão e que geralmente promovem ajustes na estrutura das organizações, entre eles estão: o crescimento da concorrência, o surgimento de novas tecnologias e a complexidade dos arranjos de produção. No que tange ao processo de gestão, Oliveira e Beuren (2009) afirmam que as práticas de controladoria tornam-se necessárias para que os gestores possam planejar e colocar em prática as atividades do contexto organizacional bem como acompanhá-las e mensurar os resultados obtidos.

A implementação das práticas contábeis podem ser compreendidas de acordo com o contexto das organizações, pois quando essas práticas são implementadas em desacordo com esse contexto podem não ser utilizadas e não fornecer as informações necessárias para as quais foram concebidas (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006). Gerdin (2005) argumentou no seu estudo que são poucas as pesquisas que analisam simultaneamente os efeitos de diversos fatores contextuais sobre o sistema de contabilidade gerencial.

Diante do exposto, esta pesquisa foi norteada pela seguinte questão: Quais as práticas de controladoria adotadas por empresas brasileiras e qual sua relação com os fatores

contingenciais e o desempenho? Nesse sentido, se buscou analisar a adoção de práticas de controladoria por empresas brasileiras sob a ótica da teoria da contingência.

A justificativa e a contribuição deste estudo são de ordem prática e teórica e se baseiam nos apontamentos de Chenhall (2003) e Junqueira (2010). Para Chenhall (2003), as pesquisas sobre sistema de controle gerencial baseada na teoria da contingência para manterem sua relevância precisam focar nas dimensões contemporâneas desse sistema, no contexto e nos resultados organizacionais e sociais. Diante dessa recomendação, esta pesquisa busca analisar tanto as práticas caracterizadas como tradicionais quanto as contemporâneas e sua relação com o contexto organizacional e o desempenho. Junqueira (2010) ressalta que são poucas as pesquisas que abordam as características do sistema de controle gerencial de forma empírica e são raras as pesquisas que contemplam de forma ampla tanto as práticas de contabilidade gerencial quanto os fatores contingenciais.

Este artigo está dividido em quatro seções, além desta introdução. Na próxima seção é apresentado o referencial teórico sobre controladoria e teoria da contingência. Em seguida, é apresentada a metodologia da pesquisa. Na sequência, os resultados são apresentados. Posteriormente, são apresentadas as considerações finais e por último, as referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controladoria

A controladoria pode ser caracterizada como ramo do conhecimento e como órgão ou área da organização. Enquanto ramo do conhecimento, Borinelli (2006, p. 105) a caracteriza como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. Já quanto órgão da organização, Borinelli (2006, p. 198) caracteriza como “o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial”. Para atingir seus objetivos, a controladoria utiliza-se de práticas que auxiliam no processo de gestão.

Para definição das práticas de controladoria a serem abordadas nesta pesquisa, primeiramente foram analisadas publicações sobre o tema e após definição de 27 variáveis, foi realizada uma consulta a seis especialistas da área de controladoria através da metodologia *Delphi* para validá-las. Essa validação surge da falta de consenso do que sejam práticas de controladoria. Nesse sentido, Lunkes, Gasparetto e Schnnorrenberger (2010) afirmam que apesar da controladoria ter evoluído e passado a contribuir na formulação de estratégias e alcance dos objetivos organizacionais, ainda não há um consenso sobre as funções da controladoria.

A metodologia *Delphi* busca um consenso progressivo entre especialistas de determinada área de conhecimento ou em pesquisa no qual o tema é complexo. O funcionamento dessa metodologia se dá por meio de consultas a um grupo de especialistas sobre determinado tema, no qual os resultados de cada rodada anterior são informados aos especialistas. As rodadas são realizadas até que um consenso ou quase consenso seja atingido (SANTOS; VIDOTTO; GIUBLIN, 2005). Nesta pesquisa, após a aplicação de três rodadas e de acordo com as respostas dos especialistas, optou-se por validar as 27 variáveis como práticas de controladoria que são apresentadas no Quadro 1.

Práticas de controladoria	Autores												
	Grunow, Beuren e Hein (2010)	Borinelli (2006)	Catelli (1999)	Dittadi (2008)	Ittner e Larcker (2001)	Jansen, Mercante e van Der Stee (2000)	Malmi e Brown (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Reginato (2009)	Oliveira, Perez Junior e Silva (2004)	Otley (2003)	Padoveze (2009)	Windolph e Moeller (2012)
Análise da Cadeia de Valor									X				
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)				X									X
Análise da Terceirização (<i>Outsourcing</i>)				X									
Análise do retorno sobre investimentos							X						
Análise do valor Presente							X						
Avaliação de desempenho					X			X		X			
Balanced Scorecard (BSC)			X	X			X		X				X
Controle interno		X							X				
Custeio ABC							X				X		X
Custeio Direto			X										
Custeio Kaizen							X						X
Custeio Meta		X					X				X		X
Custeio Padrão		X					X				X		X
Custeio por absorção		X					X				X		
Custeio Variável		X					X				X		
Gestão Baseada em Valor (<i>Value Based Management -VBM</i>)					X								
Gestão Interorganizacional de Custos													X
Indicadores de Desempenho (<i>Key Performance Indicators - KPI</i>)							X						
Open Book Accounting (OBA)													X
Orçamento de capital													X
Orçamento operacional				X							X		
Planejamento tributário		X		X					X				
Preço de Transferência	X	X	X				X						X
Processo orçamentário			X		X		X						X
Sistema de Gestão Econômica (GECON)			X								X		
Teoria das restrições (<i>Theory Of Constraints - TOC</i>)			X				X						
Valor Econômico Adicionado (<i>Economic Value Added - EVA</i>)									X		X		X

Fonte: referências consultadas

Quadro 1 - Práticas de controladoria abordadas nas publicações

De acordo com a International Federation of Accountants (IFAC), as atividades relacionadas à contabilidade gerencial foram desenvolvidas através de quatro estágios. Com base nesses estágios, Soutes (2006) e Abdel-Kader e Luther (2008) segregaram as práticas contempladas em suas pesquisas em quatro estágios. As segregações propostas por esses autores foram adaptadas para as práticas abordadas nesta pesquisa, conforme Quadro 2.

Estágios	Foco	Práticas de controladoria
Estágio 1 (Anterior a 1950)	Determinação dos custos e controle financeiro	Análise do Retorno Sobre Investimento (Return On Investment ROI), Custeio Absorção, Custeio Direto, Custeio Padrão e Custeio Variável.
Estágio 2 (A partir de 1965)	Informações para o planejamento e controle gerencial	Análise CVL (Custo, Volume e Lucro), Análise do Valor Presente (VPL), Avaliação de Desempenho, Controle Interno na Proteção de Ativos, Planejamento Tributário, Preço de Transferência, Orçamento de Capital e Orçamento Operacional.
Estágio 3 (A partir de 1985)	Redução do desperdício de recursos no processo operacional	Análise da terceirização (Outsourcing), Open Book Accounting (OBA), Custeio ABC, Custeio Kaizen e Custeio Meta.
Estágio 4 (A partir de 1995)	Criação de valor através do uso eficaz dos recursos	Análise da cadeia de valor, Balanced Scorecard (BSC), Gestão Baseada em Valor (Value Based Management - VBM), Gestão Interorganizacional de Custos (GIC), Indicadores Chave de Desempenho (Key Performance Indicators KPI), Sistema de Gestão Econômica (GECON), Teoria das Restrições (Theory Of Constraints TOC), Valor Econômico Adicionado (Economic Added Value EVA).

Fonte: Adaptado de Soutes (2006) e Abdel-Kader e Luther (2008)

Quadro 2 - Práticas de controladoria por estágio

2.2 Teoria da Contingência

A teoria da contingência baseia-se no pressuposto de que não existe uma estrutura única e melhor que atenda todas as organizações, visto que cada estrutura organizacional é desenhada com base em diversos fatores do contexto organizacional (OTLEY, 1980).

Espejo (2008) afirma que, de acordo com a teoria da contingência, as informações necessárias para o processo de tomada de decisão não devem se restringir ao ambiente organizacional interno, pois esse processo pode ser afetado por fatores contingenciais internos e externos à organização, tais como: a tecnologia, o ambiente e a estratégia que podem afetar a estrutura organizacional bem como seu controle de gestão. Na sequência, são apresentados os fatores contingenciais abordadas nesta pesquisa.

O **ambiente** é um termo utilizado para analisar as diversas características do ambiente organizacional que influenciam no sistema de controle gerencial das empresas (LÖFSTEN; LINDELÖF, 2005). Nesta pesquisa, são analisadas as dimensões do ambiente propostas e definidas por Mintzberg (2011):

- a) estabilidade: o ambiente de uma organização pode variar de estável a dinâmico. O dinamismo possui relação com o imprevisto. São vários os fatores que trazem dinamismo ao ambiente organizacional, tais como: mudanças inesperadas na demanda do cliente, rápidas mudanças tecnológicas, etc.;
- b) complexidade: o ambiente de uma organização pode variar de simples a complexo. A complexidade refere-se ao número de variáveis envolvidas para compreensão do ambiente organizacional. Quanto mais difícil sua compreensão, o ambiente será mais complexo;
- c) diversidade de mercado: os mercados de uma organização podem variar de uniformizado a diversificado. A diversidade de mercado está relacionada com a quantidade de produtos e serviços ofertados, região geográfica atendida, etc.;
- d) hostilidade: o ambiente de uma organização pode variar de amigável a hostil. A hostilidade está relacionada com a disponibilidade de recursos, o nível da concorrência, com as relações da empresa com seus *stakeholders*. Os ambientes marcados pela hostilidade tendem a ser dinâmicos.

Estratégia é uma identificação da organização, tem um caráter proativo e é formulada antes do processo de tomada de decisão e da realização de ações (BHIMANI; LANGFIELD-SMITH, 2007). Para este estudo, utiliza-se a tipologia genérica de Miles et al. (1978) que baseia-

se na inter-relação entre estratégia, estrutura e processo, por meio da qual se busca a adaptação organizacional que consiste na definição das estratégias e das estruturas e processos necessários para alcançar essas estratégias. As características dessa tipologia são apresentadas a seguir:

- a) estratégia prospectora: as organizações que adotam este tipo de estratégia atuam em um ambiente mais dinâmico e objetivam ser pioneiras no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos/serviços mesmo que seus esforços para atingir seus objetivos não sejam altamente rentáveis. Essas organizações adotam múltiplos núcleos de tecnologia com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos. A estrutura orgânica é a que melhor se adequa às suas características;
- b) estratégia analista: empresas com este tipo de estratégia mesclam as características da estratégia prospectora e defensora. Essas empresas objetivam atender novos mercados e oferecer novos produtos/serviços após a demonstração de sua viabilidade. Para atingir seu objetivo, adotam mais de um núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderadas nos processos. Geralmente essas empresas adotam uma estrutura matricial;
- c) estratégia defensora: as organizações que adotam este tipo de estratégia se esforçam para encontrar e manter o domínio estável de um nicho de produtos/ serviços. Para manter esse domínio procuram oferecer produto de qualidade com preços competitivos, através da adoção de um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência nos processo. Nessas organizações a eficiência é alcançada por meio de uma estrutura mecanicista;
- d) estratégia reativa: empresas com este tipo de estratégia um padrão inconsistente de adequação ao ambiente no qual estão inseridas e nesse sentido respondem de forma inadequada as transformações do ambiente. Há que se ressaltar que esta não é exatamente um tipo estratégia, mas a falta dela.

Gerdin e Greve (2004) afirmam que a teoria da contingência indica que a **estrutura organizacional** depende de fatores contextuais, tais como: estratégia, ambiente e porte. Burns e Stalker (1961 apud OLIVEIRA; BEUREN, 2009) apresentam dois tipos:

- a) mecanicista: a estrutura mecanicista é mais burocrática, com grande divisão de trabalho e seus cargos são ocupados por especialistas. As decisões são centralizadas e concentradas na cúpula da organização. Este tipo de estrutura é mais adequada para um ambiente estável;
- b) orgânica: a estrutura orgânica é mais flexível, possui maior confiabilidade nas comunicações informais, pouca divisão de trabalho e suas decisões são descentralizadas e delegadas aos níveis inferiores. Este tipo de estrutura é mais adequada para o ambiente com alto grau de mudanças tecnológicas e de mercado.

Há diversos significados para o termo **tecnologia** no contexto organizacional. Normalmente, refere-se ao modo como são realizados os processos da empresa e inclui também hardware, software, pessoas e conhecimento das atividades (CHENHALL, 2003). A tecnologia possui duas dimensões que variam de maneira independente: a) a variedade ou exceções dos processos; e b) o grau de compreensão desses processos. Nas organizações onde os processos possuem um grande número de exceções e não são bem compreendidos, os processos são considerados não rotineiros. Já nas organizações onde os processos possuem poucas exceções e são bem compreendidos, são considerados rotineiros (PERROW, 1967). Daft e Macintosh (1978) abordam a variedade e compreensão dos processos no desenvolvimento de sistemas de informações e afirmam que a compreensão dos mesmos possibilita sua padronização. Para a realização dos processos que são bem compreendidos é possível seguir instruções, normas, programas e o conhecimento técnico convencional.

As pesquisas sobre sistema de controle gerencial que abordam o **porte** como variável contingencial são poucas. Geralmente, os estudos analisam as grandes empresas com a justificativa de que essas empresas procuram adotar práticas incorporadas a um sistema de controle gerencial mais formal. Entretanto, os estudos não consideram as diferenças de porte entre essas empresas. Dessa forma, torna-se interessante analisar as diferenças de porte entre as grandes empresas (CHENHALL, 2003). O porte é um fator que pode impactar na estrutura e nos mecanismos de controle das empresas. Outro ponto relacionado ao porte é que as empresas maiores possuem mais recursos do que as organizações menores para adoção de práticas mais sofisticadas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa, quanto aos objetivos, caracteriza-se como descritiva, pois descreve e analisa as práticas de controladoria adotadas pelas empresas (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007). Quanto aos procedimentos, classifica-se como levantamento (*survey*), pois foram reportadas informações sobre os dados e as práticas de controladoria adotadas pelas empresas, os fatores contingenciais e os dados dos respondentes, com o objetivo de analisá-las (GIL, 2010). Quanto à abordagem é quantitativa, pois se utilizou análise estatística dos dados com o objetivo de quantificar as informações coletadas das empresas para posteriormente estabelecer relações entre as variáveis analisadas (RICHARDSON, 1999).

Para elaboração do questionário da pesquisa foi definido um conjunto de categorias e variáveis de pesquisa que são relatadas no Quadro 2.

Categorias	Variáveis	Fontes de referência
Práticas de controladoria	Práticas de controladoria validadas pelos especialistas da área de controladoria através da metodologia Delphi	Práticas de controladoria contempladas no tópico do referencial teórico
Ambiente	Nível de estabilidade, nível de diversidade, nível de complexidade e nível de hostilidade	Adaptado de Mintzberg (2011) e Junqueira (2010)
Estratégia	Oferta de produto/serviço e penetração no mercado	Miles et al. (1978)
Estrutura	Grau de autoridade delegada, nível de especificação dos cargos e tarefas, nível de formalização dos direitos, deveres e obrigação dos funcionários, nível de decisão	Adaptado de Gordon e Narayanan (1984) e Guerra (2007)
Tecnologia	Nível de rotina dos processos, nível de complexidade dos processos, nível de padronização dos processos e número de finalidade da tecnologia adotada nos processos	Daft e Macintosh (1978) e Miles et al. (1978)
Porte	Ativo total	Abdel-Kader e Luther (2008)
Desempenho	Rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo bruto e lucratividade	Soutes (2006) e Padoveze (2009)

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 2 - Categorias e variáveis da pesquisa

A partir da definição das categorias de pesquisa foi construído o questionário e sua validação foi realizada por meio do pré-teste com o objetivo de verificar possíveis inconsistências e entendimento das questões. As principais alterações se deram na redação de algumas questões e no ajuste de outras para ampliação da escala de respostas. Essa se baseia na recomendação de Martins *et al.* (2011).

A amostra é composta por 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000, publicado em agosto de 2012, pelo Jornal Valor Econômico, que responderam todo o questionário. De acordo com Marconi e Lakatos (2011), trata-se, portanto, de uma amostra não probabilística por não fazer uso de formas aleatórias de seleção. Os dados coletados foram transferidos para o software estatístico SPSS for Windows versão 18.0.

Foi realizada estatística descritiva para descrever o grau de utilização das práticas de controladoria e as características dos fatores contingenciais de forma geral, e as características

das empresas (variáveis de desempenho, fatores contingenciais e adoção das práticas de controladoria) presentes em cada um dos clusters formados.

Também foi executada a análise de cluster, com o objetivo de maximizar a homogeneidade das características das empresas de um mesmo grupo, enquanto que também maximiza a heterogeneidade entre os grupos. Há dois tipos de métodos para processamento da análise de cluster: o hierárquico e o não hierárquico. Nesta pesquisa, foi utilizado o método hierárquico, pois esta pesquisa possui uma amostra pequena (HAIR et al., 2005). Como medida de dissimilaridade foi adotada a distância Euclidiana ao quadrado e por haver diferença de escala entre as variáveis, estas foram padronizadas para terem média zero e desvio padrão igual a um.

Para analisar a associação entre as variáveis categóricas, foi utilizado o teste Exato de Fisher e para comparar as médias das variáveis quantitativas foi utilizado o teste Kruskal-Wallis. A verificação das diferenças entre as variáveis categóricas e quantitativas foi baseada no nível de significância de 5%; quando o valor de p for superior a 0,05 não há diferenças significativas entre os clusters para variável analisada.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise Descritiva Geral

A Tabela 1 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao grau de utilização das práticas de controladoria abordadas nesta pesquisa.

Tabela 1 - Frequência do grau de utilização das práticas de controladoria.

Práticas de Controladoria	Não Utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR	Total
Análise CVL (Custo-Volume-Lucro)	9,6%	17,8%	34,2%	35,6%	2,7%	100%
Análise da Cadeia de Valor	16,4%	28,8%	42,5%	11%	1,4%	100%
Análise da Terceirização	16,4%	46,6%	24,7%	12,3%	0%	100%
Análise do Retorno Sobre o Investimento	1,4%	16,4%	34,2%	47,9%	0%	100%
Análise do Valor Presente	5,5%	15,1%	35,6%	43,8%	0%	100%
Avaliação de Desempenho	0,0%	4,1%	42,5%	52,1%	1,4%	100%
Balanced Scorecard	41,1%	27,4%	16,4%	13,7%	1,4%	100%
Controle Interno na Proteção de Ativos	5,5%	30,1%	38,4%	24,7%	1,4%	100%
Gestão Baseada em Valor	27,4%	32,9%	27,4%	4,1%	8,2%	100%
Gestão Interorganizacional de Custos	39,7%	20,5%	17,8%	13,7%	8,2%	100%
Indicadores Chave de Performance	8,2%	12,3%	38,4%	41,1%	0%	100%
Open Book Accounting	49,3%	16,4%	13,7%	2,7%	17,8%	100%
Planejamento Tributário	0%	11%	38,4%	50,7%	0%	100%
Preço de Transferência	31,5%	21,9%	24,7%	21,9%	0%	100%
Sistema de Gestão Econômica	39,7%	28,8%	13,7%	11%	6,8%	100%
Teoria das Restrições	41,1%	34,2%	6,8%	2,7%	15,1%	100%
Valor Econômico Adicionado	19,2%	42,5%	23,3%	13,7%	1,4%	100%
Método de Custeio ABC	54,8%	16,4%	16,4%	9,6%	2,7%	100%
Método de Custeio Absorção	21,9%	6,8%	15,1%	56,2%	0%	100%
Método de Custeio Direto	24,7%	9,6%	27,4%	37%	1,4%	100%
Método de Custeio Kaizen	75,3%	8,2%	8,2%	1,4%	6,8%	100%
Método de Custeio Meta	57,5%	8,2%	16,4%	13,7%	4,1%	100%
Método de Custeio Padrão	35,6%	15,1%	26%	21,9%	1,4%	100%
Método de Custeio Variável	24,7%	21,9%	24,7%	27,4%	1,4%	100%
Orçamento de Capital	9,6%	13,7%	23,3%	49,3%	4,1%	100%
Orçamento Operacional	1,4%	1,4%	28,8%	68,5%	0%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Para o levantamento das práticas mais utilizadas foi utilizado o critério do somatório das frequências das alternativas utiliza muito e utiliza plenamente. As práticas de controladoria mais utilizadas são: orçamento operacional, avaliação de desempenho, planejamento tributário, análise do retorno sobre investimento, indicadores chave de *performance*, análise do valor presente e orçamento de capital.

De acordo com os critérios do IFAC para classificação das práticas de controladoria por estágios, verifica-se que as práticas mais utilizadas pelas empresas da amostra pertencem ao primeiro e segundo estágios. Com base nos critérios do IFAC, constata-se que as empresas da amostra possuem o foco na determinação do custo e controle financeiro, e na prestação de informação para o controle e planejamento.

A Tabela 2 apresenta a distribuição das frequências referentes aos níveis das dimensões do ambiente das empresas da amostra. Constata-se que a maioria das empresas, de acordo com os respondentes, atua em ambiente marcado pelo dinamismo, pela diversidade, complexidade e hostilidade. Tendo em vista que a maioria das empresas atua em um ambiente marcado pela hostilidade, é coerente que elas também atuem em um ambiente marcado pelo dinamismo, pois de acordo com Mintzberg (2011) os ambientes hostis tendem a ser dinâmicos.

Tabela 2 - Níveis das dimensões do ambiente

Nível de Estabilidade	Freq.	Nível de Diversidade	Freq.	Nível de Complexidade	Freq.	Nível de Hostilidade	Freq.
Muito Estável	1,4%	Muito Uniformizado	8,2%	Muito simples	0,0%	Muito amigável	1,4%
Estável	23,2%	Uniformizado	23,3%	Simple	11,0%	Amigável	32,9%
Dinâmico	42,5%	Diversificado	46,6%	Complexo	64,4%	Hostil	46,6%
Muito dinâmico	32,9%	Muito diversificado	21,9%	Muito Complexo	24,6%	Muito hostil	12,3%
NS/NQR	0,0%	NS/NQR	0,0%	NS/NQR	0,0%	NS/NQR	6,8%
Total	100,0	Total	100,0	Total	100,0	Total	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 3 apresenta a distribuição da frequência referente ao tipo de estratégia adotada pelas empresas. Observa-se com base no percentual do grau de concordância para estratégias do tipo defensora e analista que não há um tipo predominante. No grau de concordância para estratégia do tipo prospectora foi encontrado um menor percentual.

Considerando o nível de dinamismo do ambiente das empresas da amostra, esperava-se maior grau de concordância para estratégia do tipo prospectora relacionada ao contexto de mudanças que exigem inovações das empresas. Para Miles *et al.* (1978), o objetivo das empresas que adotam essa estratégia é encontrar e explorar novos produtos e oportunidades de mercado e o ambiente no qual elas atuam é marcado pelo dinamismo.

Tabela 3 - Tipo de estratégia

Tipo de Estratégia	Discordo totalmente	Discordo	Concordo	Concordo totalmente	NS/NQR	Total (%)
Focar em produtos/serviços e mercados no qual já atuam	1,4%	13,7%	45,2%	39,7%	0,0%	100
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos/serviços	4,1%	21,9%	45,2%	24,7%	4,1%	100
Atender novos mercados e oferecer novos produtos/serviços após demonstração da sua viabilidade	1,4%	12,3%	52,1%	31,5%	2,7%	100

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 mostra a distribuição da frequência do grau de delegação de autoridade em decisões estratégicas e o nível de especificação dos cargos e tarefas da empresa.

Tabela 4 - Grau de delegação e nível de especificação dos cargos e tarefas

Grau de autoridade delegada aos gestores em decisões estratégicas	Freq.	Nível de especificação dos cargos e tarefas	Freq.
Não há delegação	2,7%	Não há especificação	0,0%
Delega pouco	45,2%	Pouco especificado	21,9%
Delega muito	38,4%	Muito especificado	57,5%
Delega plenamente	12,3%	Especificado plenamente	19,2%
NS/NQR	1,4%	NS/NQR	1,4%
Total	100,0%	Total	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 5 apresenta a distribuição da frequência referente aos níveis de formalização dos direitos, deveres e obrigações dos funcionários da empresa e do processo de tomada de decisões operacionais.

Tabela 5 - Níveis de formalização e tomada de decisão

Nível de formalização dos direitos, deveres e obrigações dos funcionários	Freq.	As principais decisões operacionais são tomadas	Freq.
Não há formalização	0,0%	Pela diretoria	53,4%
Pouco formalizado	26,0%	Pelos gerentes	39,7%
Muito formalizado	46,6%	Pelos encarregados	6,9%
Formalizado plenamente	27,4%	Por funcionários de nível hierárquico menor	0,0%
NS/NQR	0,0%	NS/NQR	0,0%
Total	100,0%	Total	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar os níveis de especificação dos cargos e tarefas, e de formalização dos direitos, deveres e obrigações dos funcionários, e de tomada de decisões operacionais, verifica-se que as empresas possuem estrutura mecanicista. De acordo com Burns e Stalker (1961 apud OLIVEIRA; BEUREN, 2009), a estrutura mecanicista caracterizada pela burocracia, divisão do trabalho e decisões centralizadas, é adequada para um ambiente estável. Entretanto, não parece ser o entendimento dos respondentes, pois as empresas da amostra atuam num ambiente marcado pelo dinamismo.

A Tabela 6 apresenta a distribuição das frequências referentes aos níveis de rotina, complexidade e padronização dos processos da empresa. Constata-se que na maioria das empresas os processos possuem um nível muito/plenamente rotineiro, muito/plenamente complexo e muito/plenamente padronizado.

Tabela 6 - Níveis de rotina, complexidade e padronização dos processos desenvolvidos pela empresa

Nível de rotina	Freq.	Nível de complexidade	Freq.	Nível de padronização	Freq.
Não há rotina	0,0%	Não há complexidade	1,4%	Não há padronização	1,4%
Pouco rotineiro	23,3%	Pouco complexo	20,5%	Pouco padronizado	34,2%
Muito rotineiro	61,6%	Muito complexo	67,1%	Muito padronizado	52,0%
Plenamente rotineiro	13,7%	Plenamente complexo	11,0%	Plenamente padronizado	11,0%
NS/NQR	1,4%	NS/NQR	0,0	NS/NQR	1,4%
Total	100,0	Total	100,0	Total	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o nível de complexidade dos processos esperava-se um menor nível de rotina. Segundo Perrow (1967), nas organizações onde há um grande número de exceções representada nesta pesquisa pela complexidade dos processos são considerados não-rotineiros. Os resultados desta pesquisa não condizem com essa afirmação, pois as empresas da amostra possuem processos complexos e rotineiros.

Quanto ao nível de padronização, verifica-se que este nível não é coerente com o nível de complexidade dos processos. Para Daft e Macintosh (1978), a padronização dos processos

se dá devido à boa compreensão destes. Considerando que a complexidade dos processos é resultante de maior variedade de atividades que dificultam sua compreensão e que a maioria das empresas possui processos complexos, esperava-se um menor nível de padronização.

A Tabela 7 apresenta a distribuição da frequência referente ao número e finalidade da tecnologia adotada no desenvolvimento dos processos da empresa.

Tabela 7 - Número e finalidade da tecnologia adotada no desenvolvimento dos processos

Número e finalidade	Discordo totalmente	Discordo	Concordo	Concordo totalmente	NS/NQR	Total
Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos	9,6%	30,1%	39,7%	13,7%	6,9%	100,0%
Mais de um núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderadas nos processos	15,1%	31,5%	35,6%	9,6%	8,2%	100,0%
Múltiplos núcleos de tecnologias com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos	21,9%	32,9%	26,0%	12,3%	6,9%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao considerar o somatório do grau de discordância e concordância do número e finalidade da tecnologia, verifica-se que as empresas da amostra possuem o foco em um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos.

A Tabela 8 apresenta os valores da média, mínimo e máximo referente ao ativo total das empresas que representa o fator contingencial porte. A empresa com o maior ativo total pertence ao setor de energia elétrica.

Tabela 8 - Fator contingencial porte (ativo total)

Medidas estatísticas	Valores em milhões
Média	R\$ 2.675,04
Mínimo	R\$ 84,10
Máximo	R\$ 37.357,70

Fonte: Dados da pesquisa

4.2 Análise descritiva por grupo de empresas

Para esta seção primeiramente foi realizada a análise de consistência do questionário através do Alfa de *Cronbach* no qual foi obtido o valor de 0.877. Posteriormente, a análise de *cluster* com base nos fatores contingenciais e nas variáveis de desempenho. Os valores das variáveis de desempenho e do fator porte foram obtidos através dos dados divulgados pelo Anuário Valor 1000 que baseia nas informações publicadas pelas empresas.

Para análise do desempenho organizacional foi adotada a dimensão financeira (BRIGNALL et al., 1991). As variáveis utilizadas foram: rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo bruto e lucratividade. Optou-se por essas variáveis de desempenho por já terem sido utilizadas no estudo de Soutes (2006) que aborda o uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.

Através da análise de *cluster* foram formados três agrupamentos de empresas. Para o processamento da análise foi adotado o método hierárquico e como medida de dissimilaridade foi utilizada a distância Euclidiana ao quadrado. Na sequência, foram realizados os teste Exato de Fisher para variáveis categóricas (fator ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia) e o teste *Kruskal-Wallis* para variáveis quantitativas (variáveis de desempenho e fator porte). Foram encontradas diferenças significativas nas categorias e variáveis relacionadas na Tabela 9. Para variáveis quantitativas são apresentadas as médias e para as categóricas as frequências relativas.

As 17 empresas do **Cluster 1** apresentam um desempenho médio para as três variáveis de desempenho. O desempenho das empresas pode ter sido impactado pelo fator ambiente, visto que entre os fatores estratégia e tecnologia há um ajuste. Entretanto, ao analisar os três *clusters* verifica-se que este *cluster* é o que possui maior nível de diversidade de mercado e de hostilidade do ambiente.

Os processos realizados pelas empresas possuem um alto nível de complexidade que é confirmado pelo alto grau de concordância para os múltiplos núcleos de tecnologia adotados no desenvolvimento dos processos. Núcleos estes que auxiliam as empresas no alcance dos objetivos da estratégia do tipo prospectora.

O alto grau de utilização do orçamento de capital pode ser decorrente da complexidade dos processos e do nível de hostilidade do ambiente dessas empresas, pois segundo Hansen e Van der Stede (2004) em empresas com essas características o orçamento auxilia na comunicação de metas e formação de estratégias.

Tabela 9 – Categorias e variáveis com diferenças significativas entre os *clusters*

Categorias/Variáveis de Pesquisa		Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Valor p*
Desempenho	Rentabilidade do patrimônio líquido	12,2	8,6	24,0	0,022
	Rentabilidade do ativo bruto	10,7	5,7	16,5	0,005
	Lucratividade	5,3	3,3	14,5	0,009
Fator Ambiente	Nível de diversidade do mercado	94,1%	63,6%	44,4%	0,010
Fator Ambiente	Nível de hostilidade do ambiente	93,8%	56,1%	37,5%	0,004
Fator Estratégia	Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos/serviços	100,0%	69,0%	37,5%	0,001
Fator Tecnologia	Nível de complexidade dos processos	100,0%	65,9%	100,0%	0,002
Fator Tecnologia	Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos	25,0%	65,0%	66,7%	0,023
Fator Tecnologia	Múltiplos núcleos de tecnologias com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos	76,5%	35,0%	12,5%	0,003
Práticas de Controladoria	Práticas de controladoria do segundo estágio: Orçamento de Capital	94,1%	68,3%	100,0%	0,028
Práticas de Controladoria	Práticas de controladoria do terceiro estágio: Custo Meta	64,7%	23,8%	12,5%	0,004
Práticas de Controladoria	Práticas de controladoria do quarto estágio: Valor Econômico Adicionado	52,9%	23,3%	88,9%	0,000

* Valor p para o teste exato de Fisher e para o teste *Kruskal-Wallis* - com nível de significância de 5%
Fonte: Dados da pesquisa

As 44 empresas do **Cluster 2** apresentam o menor desempenho para as três variáveis analisadas. O nível de desempenho das empresas pode ser decorrente do desajuste entre os fatores estratégia e tecnologia, pois se há um nível médio de concordância para estratégia do tipo prospectora esperava-se o mesmo nível para os múltiplos núcleos de tecnologia, o que não ocorreu. Outra incoerência que pode ter influenciado no desempenho é constatada ao analisar o nível de complexidade dos processos e os núcleos de tecnologia adotados, pois se há complexidade nos processos esperava-se um nível maior de concordância para os múltiplos núcleos de tecnologia.

As nove empresas do **Cluster 3** apresentam o maior desempenho para as três variáveis analisadas. O desempenho das empresas deste *cluster* pode ter sido favorecido pelos níveis de diversidade e hostilidade do ambiente, visto que entre os três *clusters* é o que apresenta os menores níveis para essas dimensões do ambiente.

Os processos desenvolvidos pela empresa possuem alto nível de complexidade, que não é coerente com o baixo grau de concordância para os múltiplos núcleos de tecnologia que tem por finalidade a flexibilidade nos processos e com o médio grau de concordância para um único núcleo de tecnologia que visa à maior eficiência.

O baixo grau de adoção do custeio meta e o médio grau de concordância para o núcleo de tecnologia que objetivam maior eficiência é outra incoerência, pois se as empresas buscam a eficiência esperava-se maior grau de adoção dessa prática para o controle dos custos. Já o maior grau de adoção da prática Valor Econômico Adicionado por essas empresas pode ter contribuído para o maior desempenho na variável rentabilidade do patrimônio líquido.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa abordou a adoção de práticas de controladoria pelas maiores empresas brasileiras, sob a ótica da teoria da contingência. Procurou-se levantar as práticas mais utilizadas, identificar as características dos fatores contingenciais presentes nas empresas, identificar os valores das variáveis de desempenho, e analisar a relação entre as práticas, os fatores contingenciais e o desempenho das empresas. Foi conduzida através de uma *survey*, na qual se obtiveram respostas válidas de 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000.

Foi possível identificar que as práticas mais adotadas são orçamento operacional, avaliação de desempenho, planejamento tributário, análise do retorno sobre investimento, indicadores chave de desempenho, análise do valor presente e orçamento de capital. Os ambientes da maioria das empresas são marcados pelo dinamismo, diversidade, complexidade e hostilidade. Não há uma estratégia predominante entre as empresas. A estrutura é mecanicista. Os processos são rotineiros, complexos e padronizados. Possuem núcleos de tecnologia que visam à maior eficiência nos processos. A empresa de maior porte pertence ao setor de energia elétrica.

Através da análise de *cluster*, foram formados três agrupamentos de empresas. Foi possível identificar diferenças significativas entre os *clusters* para as dimensões do ambiente: diversidade do mercado e hostilidade do ambiente, estratégia do tipo prospectora, complexidade dos processos, núcleos de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência, e inovação e flexibilidade nos processos, prática de controladoria orçamento de capital, custeio meta e valor econômico adicionado. Não foram identificadas diferenças significativas para os fatores estrutura e porte, e práticas de controladoria do primeiro estágio.

O grupo de empresas com maior desempenho atua sob ambiente com menor nível de diversificação e hostilidade, possuem baixo grau de concordância para estratégia do tipo prospectora, processos muito complexos, médio grau de concordância para adoção do núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência nos processos, alto grau de adoção para prática orçamento de capital, baixo grau para custeio meta e alto grau para valor econômico adicionado.

Quanto às limitações desta pesquisa, são apresentadas as seguintes: amostra não-probabilística, número da amostra e percepções dos respondentes da área de controladoria. A amostra não-probabilística não permite fazer generalizações empíricas. O tamanho da amostra não recomenda a formação de um número maior de *clusters*. As respostas desta pesquisa são baseadas nas percepções dos gestores da área de controladoria que podem ser diferente da percepção de outros gestores.

Espera-se que esta pesquisa possa trazer contribuições práticas e teóricas. Quanto às práticas acredita-se que possa fornecer informações aos gestores sobre quais contextos são adotadas determinadas práticas de controladoria. Quanto às teóricas espera-se que a validação das práticas possa ser útil para o consenso sobre práticas de controladoria e que a pesquisa possa contribuir para diminuir a lacuna existente de estudos que abordam de forma ampla tanto práticas de controladoria quanto os fatores contingenciais.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, mar. 2008.

BHIMANI, A; LANGFIELD-SMITH, K. Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 1, p. 3-31, mar. 2007.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) –Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRIGNALL, T. J. et al. Performance measurement in service businesses. **Management Accounting**, p. 34-36, nov. 1991.

CATELLI, A. Sistema de gestão econômica. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, fev./abr. 2003.

DAFT, R. L.; MACINTOSH, N. B. A new approach to design and use of management information. **California Management Review**, v. XXI, n. 1, p. 82-92, 1978.

DITTADI, J. R. **Práticas de controladoria adotadas no processo de gestão de instituições de ensino superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina**. 2008. 208 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2008.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

GERDIN, J. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n. 2, p. 99-126, fev. 2005.

GERDIN, J.; GREVE, J.. Forms of contingency fit in management accounting research: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 3-4, p. 303-326, abr./maio 2004.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

GORDON, L. A.; NARAYANAN V. K. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GRUNOW, A.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas do Brasil. **Revista Economia & Gestão**, Belo Horizonte, v. 10, n. 24, p. 74-102, set./dez. 2010.

GUERRA, Almir Rogério. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, maio 2006.

HAIR JR., J. F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, dec. 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **International Management Accounting Practice 1 - IMAPI**. Disponível em: <http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm>. Acesso em: 05 jun. 2013.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349-410, 2001.

JANSEN, E. P.; MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. National differences in incentive compensation practices: the differing roles of financial performance measurement in the United States and the Netherlands. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, p. 58-84, 2009

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

LÖFSTEN, H.; LINDELÖF, P. Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting: an empirical analysis of new technology-based firms. **Technovation**, v. 25, n. 7, p. 725-738, jul. 2005.

LUNKES, J. R.; GASPARETTO, V.; SCHNNORRENBARGER, D. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, set./dez. 2010.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 287-300, 2008.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, L. R. B; PEREIRA, L.S; ALMEIDA, L.M; HORA, H.R.M; COSTA, H.G.. Estudo sobre escala mais adequada em questionários: um experimento com o modelo de Kano. **Vértices, Campos dos Goytacazes**, v. 13, n. 1, p. 75-103, jan./abr. 2011.

MILES, R. E. et al. Organizational strategy, structure, and process. **Academy of Management Review**, v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978.

MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MÜLLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 26, n. 76, p. 105-120, jan./abr. 2010.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, E. L.; BEUREN, I. M. Adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, p. 1-17, jan./abr. 2009.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2004.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

OTLEY, David T. Management control and performance management: whence and whither? **The British Accounting Review**, v. 35, p. 309-326, 2003.

PERROW, C. A framework for the comparative analysis of organizations. **American Sociological Review**, v. 32, n. 2, p. 194-208, abr. 1967.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estruturas, aplicação**. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, A. ; VIDOTTO, L. S.; GIUBLIN, C. R. G. A utilização do método Delphi em pesquisas na área da gestão da construção. **Revista Ambiente Construído**, Porto Alegre, v. 5, n. 2, p. 51-59, abr./jun. 2005.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

WINDOLPH, Melanie; MOELLER, Klaus. Open-book accounting: reason for failure of inter-firm cooperation?. **Management Accounting Research**, v. 23, p. 47-60, 2012.

YALCIN, Selcuk. Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. **Accounting in Europe**, v. 9, n. 1, p. 95-110, jun. 2012.