

Práticas de controladoria: validação de categorias usando Método Delphi

Resumo

A controladoria tem por objetivo auxiliar as empresas no alcance dos melhores resultados. Para tanto a controladoria utiliza de diversas práticas que também podem ser denominadas de artefatos e ferramentas, tais como: processo orçamentário, balanced scorecard, avaliação de desempenho entre outras. Considerando haver uma falta de consenso sobre quais técnicas podem ser consideradas práticas de controladoria foram realizadas consultas a seis especialistas na área de controladoria por meio de três rodadas da metodologia de pesquisa Delphi. Nesse sentido, este trabalho teve por objetivo demonstrar a aplicação da metodologia Delphi como proposta de validação de práticas de controladoria. Essa metodologia se baseia em consulta à especialistas sobre determinado tema. Os dados foram coletados através dos e-mails com as respostas dos especialistas. A análise dos dados foi realizada de forma qualitativa. Os resultados da pesquisa apontaram que 16 variáveis obtiveram consenso como práticas de controladoria e caso os critérios para definição de consenso fossem outros 22 práticas ou até mesmo as 27 práticas abordadas nesta pesquisa teriam alcançado o consenso.

Palavras-chave: Práticas de Controladoria. Metodologia Delphi. Validação.

Área temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 INTRODUÇÃO

A controladoria tem como missão realizar a integração das missões de cada área ou setor com a missão da organização com um todo. Geralmente cada área ou setor da organização possui sua própria missão, que necessita estar em sintonia com a missão da organização. Considerando que a organização precisa estar preparada constantemente para lidar com mudanças do ambiente na qual está inserida, assim também a controladoria deve estar preparada (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008).

A evolução da controladoria se deu com base na contabilidade e conseqüentemente começou a exercer uma função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais. Passando a contribuir na formulação de estratégias organizacionais. Entretanto, ao mesmo tempo em que há pontos em comum entre a maioria dos pesquisadores dessa área, há também diferentes entendimentos sobre as funções da controladoria. Embora contribua para o alcance dos objetivos organizacionais, constata-se certa assimetria sobre qual seja o campo de estudo e atuação da controladoria bem como suas funções (LUNKES; GASPARETTO; SCHNNORRENBURGER, 2010).

Em uma pesquisa realizada nas revistas vinculadas aos programas de pós-graduação *stricto sensu* da área de contabilidade do Brasil, constatou-se que são poucos os estudos que abordam os termos “práticas”, “artefatos” ou “ferramentas” gerenciais no período de 2001 a 2011. Foram localizados apenas 59 artigos que atendessem a esses critérios. O desenvolvimento de estudos com esse tema poderia contribuir para um maior consenso entre os profissionais.

A identificação de uma lacuna no constructo teórico de práticas de controladoria é abordada no estudo de Borinelli e Rocha (2007), no qual buscam identificar a adoção de práticas de controladoria nas cem maiores empresas do Brasil.

Considerando práticas de controladoria enquanto práticas de controle gerencial ou artefatos da contabilidade gerencial, Oyadomari *et al* (2008) asseveram que na ausência de uma regulamentação dessas práticas gerenciais, há que se considerar a contribuição de livros textos que auxiliam os profissionais na construção de um pensamento de consenso dos profissionais da contabilidade gerencial.

Para busca de um consenso entre especialistas referente à opinião sobre quais práticas se inserem como práticas de controladoria, neste estudo foram utilizadas a metodologia Delphi. De acordo com Landeta e Barrutia (2011) essa metodologia é utilizada na realização de consultas que permitem a pluralidade de opiniões em análises sobre determinados temas, que facilita o debate entre especialistas e que minimiza os riscos de manipulação de opiniões.

Diante deste contexto, o presente artigo tem por objetivo demonstrar a aplicação da metodologia Delphi como proposta de validação de práticas de controladoria. A justificativa deste estudo consiste na importância de um consenso do que sejam práticas de controladoria que possibilitará a estruturação de estudos empíricos futuros e conseqüentemente poderá contribuir para maior disseminação dessas práticas que auxiliam gestores no processo de tomada de decisão.

Este artigo está estruturado em cinco seções, contando com esta introdução. Na segunda seção apresenta-se a revisão de literatura sobre controladoria e suas práticas. Na terceira seção, descreve-se a metodologia da pesquisa. Na quarta seção, os resultados são apresentados e analisados. Posteriormente, na quinta seção são apresentadas as considerações finais e por fim as referências.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Controladoria

A controladoria é tida como um avanço da contabilidade e tem como atribuição: a) avaliar e controlar o desempenho das diversas áreas da organização; e b) fornecer apoio informacional em todas as etapas do processo de gestão a fim de manter os gestores informados sobre os fatos ocorridos, o desempenho atual e a trajetória futura da organização. Pode ser caracterizada como órgão administrativo ou como área do conhecimento humano (LIMA FILHO, 2010).

Enquanto órgão administrativo tem por objetivo promover ações que contribuam para o alcance da missão e a sustentabilidade da empresa no mercado (BOFF, BEUREN; GUERREIRO, 2008). Enquanto área do conhecimento humano, 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”.

De acordo com Cavalcante *et al* (2012) a controladoria surgiu para atender as necessidades de planejamento e controle do complexo processo de gestão das empresas que atuam num mercado que exige delas uma constante evolução. Nesse sentido, é atribuição da controladoria monitorar as mudanças do mercado que podem causar impacto nos negócios da empresa.

O início da controladoria no Brasil é abordado por diferentes autores da área. Para Morante e Jorge (2008), a controladoria foi criada no exterior e trazida para o Brasil como um órgão de suma importância para a sobrevivência, crescimento e consolidação das empresas.

Para cumprir a sua missão a controladoria pode utilizar uma série de artefatos na realização das atividades de planejamento, execução, controle e avaliação de resultados da organização. Esses artefatos podem ser caracterizados como possíveis modelos que o processo de gestão e o sistema de informações podem assumir (CAVALCANTE *et al*, 2012). No próximo tópico são apresentadas as categorias de práticas de controladoria levantadas em publicações sobre o tema que foram analisadas pelos especialistas.

2.2 Práticas de Controladoria

A análise da cadeia de valor decompõe as etapas que um produto segue desde o início do processo produtivo até a chegada desse produto ao cliente final, principalmente onde há elos críticos entre as diversas organizações da cadeia. Essa análise busca identificar pontos de ineficiência ou ineficácia por meio da categorização das atividades e dos seus custos, para posteriormente verificar onde se pode ampliar o valor por meio de melhorias nos processos (RIEPLÉ; SINGH, 2010).

A análise de custo/volume/lucro vem sendo utilizada há alguns anos como ferramenta para analisar ou simular os resultados operacionais de organizações dos mais diversos segmentos, visto que fornece diversas vantagens por meio das informações que permitem aos gestores tomar diversas decisões fundamentadas tecnicamente (MORAES; WERNKE, 2006).

A terceirização compreende a utilização de recursos externos à empresa para realização das atividades que anteriormente eram realizadas internamente. A terceirização pode ser analisada com o foco: no produto ou no processo. O foco no produto trata da produção de bens e serviços que são transferidos para terceiros. Já o foco no processo trata da transferência da realização de atividades ou processos para terceiros (HÄTÖNEN; ERIKSSON, 2009).

O retorno sobre o investimento é um indicador que permite analisar a eficácia da administração na geração de lucros com base nos seus ativos. Para análise deste indicador, considera-se que quanto maior o retorno sobre o investimento, melhor (GITMAN, 2010).

O valor presente líquido é uma técnica de análise de investimento que adota uma fórmula para determinação do valor presente de pagamentos futuros descontados a uma taxa de juros adequada, menos o custo do investimento. Essa técnica permite calcular o valor atual dos futuros pagamentos acrescidos de um custo inicial (ROMANO; HERMOSILLA; SILVA, 2011).

A avaliação de desempenho como ferramenta gerencial torna-se necessária, pois as empresas necessitam constantemente verificar se o seu desempenho está de acordo com as metas traçadas. Com intuito de garantir a sua sustentabilidade, as empresas procuram estabelecer um conjunto estratégias e acompanhar a sua implementação de modo a avaliar e corrigir os desvios e suas consequências (MARTINS, 2006).

O *Balanced Scorecard* é um instrumento de controle gerencial que traduz a missão e a estratégia da organização em medidas de desempenho que dão sustentação para um sistema de avaliação e gestão estratégica. Ele aborda tanto as medidas financeiras como as não financeiras da organização. A análise é realizada por meio de quatro perspectivas: a) financeira; b) do cliente; c) dos processos internos da empresa; e d) do aprendizado e crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997).

O uso do controle interno nas organizações tem por objetivo fornecer aos acionistas uma segurança de que os negócios estão sendo conduzidos de forma e com um controle adequado (OLIVEIRA; LINHARES, 2006).

O custeio baseado em atividades adota a técnica de rastreamento dos recursos e das atividades com a finalidade de identificar e mensurar os custos. Neste método, os direcionadores de custos demonstram o quanto cada atividade consome de recursos. Considerando que as atividades necessitam de recursos para serem realizadas, entende-se que o direcionador é a causa dos custos (MACOHON et al., 2009).

O custeio direto surgiu para corrigir a deficiência do custeio variável, que não considera que pelo menos alguma parcela dos custos e/ou despesas fixas podem existir única e exclusivamente por conta de determinado produto. Nesse sentido, no custeio direto os custos e as despesas fixas são analisados com a finalidade de verificar sua relação de existência com o produto. Dessa forma, os custos e despesas passam a ser

classificados em: a) custos e despesas fixos diretos; e b) custos e despesas fixos indiretos (SOUZA; DIEHL, 2009).

O custeio kaizen envolve gerentes e operários como forma de interação dos diversos níveis hierárquicos da organização. Este método de custeio kaizen busca reduzir o custo de fabricação por meio de melhorias que proporcionam o aumento da eficiência do processo (ROCHA; WIENHAGE; SCARPIN, 2010).

O custeio meta também conhecido como custeio alvo é um processo de gestão de custos que visa alcançar o custo alvo à partir de um preço praticado por outras empresas do mesmo ramo (CAMACHO; ROCHA, 2007).

O custeio padrão possui como característica principal o estabelecimento dos padrões de custo antes de sua ocorrência. Os registros de custos são efetuados com base nos padrões estabelecidos e, de tempo em tempo, realizada a comparação com os custos reais. A divergência entre os dois é o que tem sido denominada variação ou variância de custo (BASTOS; ALMEIDA, 2006).

O custeio por absorção é um método muito usado pelas organizações brasileiras por ser aceito pela legislação comercial e fiscal e por estar de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade (VIEIRA; MACIEL; RIBAS, 2009).

O custeio variável considera apenas os custos que variam de acordo com o volume de produção, ou seja, quanto maior o volume de produção maior serão os custos. Neste método, há uma relação direta de proporcionalidade entre quantidade produzida e os custos variáveis (VASCONCELOS et al., 2012).

A gestão baseada em valor (VBM) consiste num processo de busca estratégica com intuito de maximizar o valor para o acionista, através de elementos de estratégia organizacional, remuneração dos executivos e sistemas de controle relacionados a recompensas. Este método também pode ser usado para o gerenciamento no nível divisional (BASTOS et al 2009).

A gestão interorganizacional de custos possibilita que as organizações implementem a gestão estratégica de custos de forma compartilhada e criem novas tecnologias para: a) reduzir os custos dos produtos e serviços; b) melhorar a tecnologia de produção; c) aumentar as funcionalidades dos produtos e serviços transacionados; d) desenvolver alternativas de substituição de insumos; e) ofertar produtos competitivos, que agreguem valor sob a ótica do cliente (AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008).

Os indicadores de Desempenho também denominados de *Key Performance Indicators* (KPI) representam um índice quantitativo que revela os principais fatores de sucesso de uma organização. Dessa forma, a seleção desses indicadores deve considerar o contexto no qual a organização está inserida e cada um desses indicadores precisam estar alinhados com as metas organizacionais que devem ser quantificadas (TSAI; CHENG-TIEN, 2012).

Kulmala (2002) afirma que por meio da prática de *open book accounting* uma organização revela sua estrutura de custos para outra organização parceira com o objetivo de demonstrar o compromisso, fortalecer sua posição perante seus concorrentes, aprender sobre as operações da outra organização e conduzir os esforços conjuntos para redução do custo total de um produto da cadeia de suprimentos.

O processo orçamentário corresponde ao conjunto das atividades de planejamento, coordenação, preparação, controle e reprogramação das operações realizadas na organização. Esse processo não consiste apenas em atender às necessidades administrativas e financeiras, torna-se necessário ir além e contemplar a missão e o negócio da organização, ou seja, a estratégia organizacional. Considerando que o orçamento é uma ferramenta importante no processo de decisão, a eficácia do processo orçamentário está na integração, na sinergia e nas políticas, diretrizes, planos e metas que devem ser repassadas para os gestores de todos os setores da organização (LEITE et al, 2008).

O orçamento de capital é um instrumento de gestão que possibilita que as empresas avaliem investimentos em ativos de longo prazo ou de capital. As ferramentas e métodos utilizados no orçamento de capital consistem em comparar o investimento e o retorno de um ativo de longo prazo (ATKINSON et al., 2011).

O orçamento operacional contempla as receitas, as despesas e os custos de uma organização previstos para o período de um ano. Para sua maior efetividade deve-se haver um alinhamento entre o orçamento operacional com os objetivos e metas estabelecidos pela organização (CUNHA; SOARES, 2010).

Para Nascimento e Reginato (2009) o planejamento tributário tem como premissa básica a adequação das operações e dos empreendimentos, de acordo com o emprego de estruturas e formas jurídicas que permitam bloquear a incidência tributária. O planejamento tributário também visa a exclusão, redução ou o adiamento dos respectivos encargos tributários.

Preço de transferência é o valor estipulado em termos monetários com o objetivo de registrar as transferências de bens e serviços que ocorrem entre os centros de responsabilidade ou divisões de uma mesma empresa (GRUNOW; BEUREN; HEIN, 2010). De acordo com Atkinson *et al* (2011) há quatro diferentes classificações para o preço de transferência: a) com base no mercado; b) com base nos custos; c) negociado; d) administrado.

O Sistema de Gestão Econômica (GECON) consiste numa prática de administração por resultado que objetiva otimizar os resultados da empresa através da melhoria da produtividade e da eficiência operacional. Este sistema busca demonstrar em termos econômico-financeiros o que acontece nas atividades operacionais da organização (CATELLI, 1999).

A teoria das restrições é uma ferramenta de gestão que tem o foco nas atividades que restringem o desempenho de empresas e tem por objetivo alcançar um processo de melhoria contínua. Essa ferramenta além de fornecer um modelo decisório fornece também algumas métricas de avaliação de desempenho e uma série de princípios que visam otimizar a produção e minimizar o impacto das restrições existentes de modo a contribuir para o alcance das metas da empresa (SILVA; ALVES; COGAN, 2007).

O conceito de EVA ganhou popularidade em todo o mundo, particularmente nos EUA, Reino Unido e países europeus, as empresas utilizam o EVA para avaliar o seu desempenho, tanto no ambiente externo quanto interno, pois sua filosofia é consistente com o objetivo organizacional de criação de valor ao acionista (SHARMA; KUMAR, 2009).

3 METODOLOGIA

3.1 Metodologia Delphi

A metodologia Delphi tem por objetivo buscar um consenso progressivo em determinada área do conhecimento ou em estudos em que o tema é complexo. Esse método ocorre por meio de rodadas de questionamentos a um grupo de especialistas, nas quais as respostas são analisadas de forma cumulativa em relação ao alcance ou não de consenso entre os especialistas (SANTOS; VIDOTTO; GIUBLIN, 2005).

Embora busca-se o consenso com o uso da metodologia Delphi, este é um dos componentes mais controversos. Cabe a equipe de monitoramento determinar os critérios dos processos para o método. Quanto mais rigorosos os critérios mais difíceis será o consenso (GRACHT, 2012).

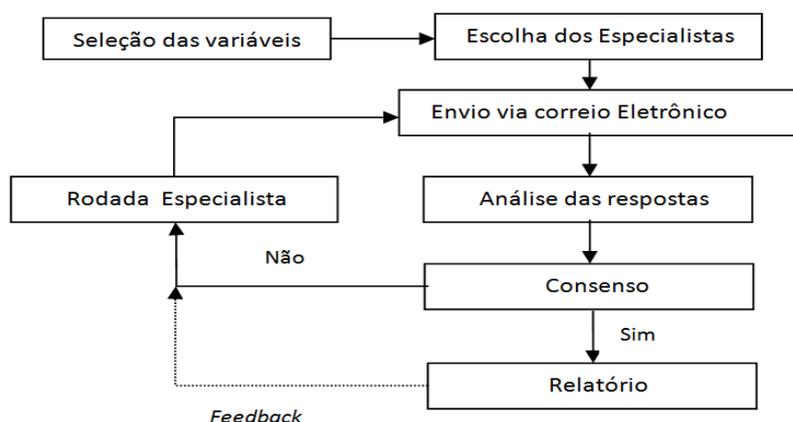
Giovinazzo (2001) afirma que a metodologia Delphi utiliza do conhecimento estruturado, da experiência e da criatividade de um grupo de especialistas. Se organizada corretamente, fornece melhores informações do que a de um único especialista e do que algumas pessoas que não possuem o conhecimento especializado na área.

Como principais características dessa metodologia Wright e Giovinazzo (2000) citam: a) o anonimato dos respondentes; b) a representação estatística da distribuição dos resultados; e c) o *feedback* de respostas do grupo para reavaliação nas rodadas subsequentes.

Kayo e Securato (1997) afirmam que o processo de *feedback* “pode assumir diversas formas, desde que cumpra a missão de consolidar todas as opiniões manifestadas pelos respondentes na rodada anterior”.

Ao informar os resultados de cada rodada os especialistas podem reavaliar suas respostas em relação às respostas numéricas dos demais especialistas. São necessárias no mínimo duas rodadas para que os questionamentos sejam caracterizados como metodologia Delphi. Sendo que são poucos os estudos com um número superior a três rodadas de questionamentos (Giovinazzo, 2001).

A dinâmica de funcionamento dessa metodologia se dá por meio da apresentação de questionamentos a um grupo de especialistas sobre determinado tema, no qual os resultados de cada rodada anterior são informados aos especialistas. Sendo que essas rodadas são realizadas até que um consenso ou quase consenso seja alcançado (SANTOS; VIDOTTO; GIUBLIN, 2005). A Figura 1 apresenta os passos dessa metodologia.



Fonte: Adaptado de Santos; Vidotto; Giublin (2005, p. 54)
Figura 1 – Passos da Metodologia Delphi via correio eletrônico

No que tange ao número de rodadas, Kayo e Securato (1997) afirmam que a maioria dos estudos utilizam no máximo quatro rodadas, mas não há nenhum impedimento para a realização de um número inferior de rodadas desde que os objetivos sejam alcançados. Já um número superior de rodadas não é recomendado tendo em vista restrições de tempo e por não haver alterações significativas nas respostas dos especialistas em rodadas posteriores.

A metodologia Delphi tem como vantagem a amplitude que a pesquisa atinge, visto que os questionamentos são enviados por correio e dessa forma não há limitações geográficas entre os pesquisadores e os especialistas. Outra vantagem é que não há necessidade de reuniões presenciais reduzindo assim a influência de determinados fatores, tais como: capacidade de persuasão, dificuldade de mudanças de opiniões e a dominância de grupos majoritários (SILVA *et al*, 2009). Na presente pesquisa fez-se uso do correio eletrônico para envio dos questionamentos.

3.2 Passos para realização da pesquisa

3.2.1 Seleção das variáveis

As variáveis foram selecionadas por meio da análise de publicações que contemplam o tema controladoria e abordam práticas de controladoria. Foram analisadas 14 publicações, dos quais seis são internacionais e oito nacionais, conforme Quadro 1 que apresentam as práticas.

Práticas de controladoria / Autores	Grunow, Beuren e Hein (2010)	Borinelli (2006)	Catelli (1999)	Dittadi (2008)	Itner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van Der Stede (2009)	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)	Yalcin (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</i> - VBM)					X									
Gestão Interorganizacional de Custos													X	
Indicadores de Desempenho (<i>Key Performance Indicators</i> - KPI)								X						
Open Book Accounting (OBA)													X	
Orçamento de capital														X
Orçamento operacional				X								X		
Planejamento tributário	X	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</i> - TOC)			X					X						
Valor Econômico Adicionado (<i>Economic Value Added</i> - EVA)										X		X		X

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 1: Práticas de controladoria identificadas na literatura pesquisada

3.2.2 Escolha dos especialistas

Para validação de categorias de práticas de controladoria realizou-se uma consulta à especialistas através do envio de uma planilha contendo 27 práticas de controladoria identificadas nas obras pesquisadas e listadas no Quadro 1. O termo especialista refere-se a pessoas com notório saber que além da titulação e experiências comprovadas, possuem vínculo com Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu*.

(CUNHA; MARTINS e CORNACHIONE, 2008).

A escolha dos especialistas foi realizada com base nos seguintes critérios: a) pertencer ao quadro docente de programas de pós-graduação *stricto sensu* em ciências contábeis; b) ter obtido o título de doutor há mais de cinco anos; c) atuar em linhas de pesquisa relacionada à controladoria; c) maior número de publicações em periódicos relacionadas ao tema controladoria nos últimos cinco anos.

Foram selecionados seis especialistas. Esses especialistas receberam uma denominação que vai da letra A à F, com o objetivo de identificar as respostas de cada um deles. O Quadro 2 apresenta as principais características dos especialistas. Dois especialistas que atendiam aos critérios estabelecidos não foram selecionados, pois são vinculados ao programa de pós-graduação *stricto sensu* no qual esta pesquisa é realizada.

Especialista	Maior Titulação	Linhas de Pesquisa	Número de publicações	Bolsista Produtividade
A	Doutorado em Engenharia de Produção	Controle de Gestão e Gestão Contábil da Informação	Dezessete artigos, sendo quinze relacionados ao tema controladoria.	—
B	Pós-Doutorado em Administração financeira	Controladoria e Contabilidade Gerencial	Vinte e cinco artigos, sendo vinte e três relacionados ao tema de controladoria.	CNPq - Nível 1C
C	Doutorado em Controladoria e Contabilidade	Contabilidade Gerencial	Treze artigos, sendo oito relacionados ao tema de controladoria.	—
D	Doutorado em Controladoria e Contabilidade	Contabilidade Gerencial Planejamento e Controle Organizacional	Cento e seis artigos, sendo quarenta e nove relacionados ao tema de controladoria.	CNPq - Nível 1C
E	Doutorado em Engenharia de Produção	Controladoria	Trinta e quatro artigos, sendo dezoito relacionados ao tema de controladoria.	—
F	Doutorado em Controladoria e Contabilidade	Controladoria e Contabilidade Gerencial	Dezesseis artigos, sendo seis relacionados ao tema de controladoria.	—

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 2: Principais características dos especialistas

Os convites para participar da pesquisa foram enviados via e-mail aos especialistas que atenderam aos requisitos pré-estabelecidos. Após confirmação dos especialistas que manifestaram interesse em participar da pesquisa, foi enviado via e-mail a cada um deles uma planilha que elencou 27 práticas de controladoria abordadas nesta pesquisa.

3.2.3 Rodadas da pesquisa

Foram realizadas três rodadas de pesquisa com metodologia Delphi. Estando em consonância com Giovinazzo (2001) que menciona que são necessárias no mínimo duas rodadas e que são poucos os estudos com um número superior a três rodadas. Essas rodadas visam consultar o entendimento dos especialistas quanto à concordância das variáveis como práticas de controladoria.

Nas três rodadas realizadas, os especialistas foram consultados sobre o grau de concordância das 27 variáveis elencadas no Quadro 3, com o objetivo de verificar se estas são consideradas práticas de controladoria. Para cada uma dessas variáveis, os especialistas poderiam assinalar o grau de concordância através de uma escala com cinco opções que tinham os seguintes valores: 1- Discordo totalmente, 2- Discordo parcialmente, 3- Nem concordo e nem discordo, 4- Concordo parcialmente e 5- Concordo totalmente. Além dessas alternativas, os especialistas poderiam assinalar a opção NS/NQR (Não sei/Não quero responder).

A primeira rodada foi enviada via email no dia 06/07/2012. A segunda rodada foi enviada no dia 30/07/2012 e a terceira rodada no dia 11/08/2012. O intervalo de dias entre a primeira e a segunda rodada foi de 24 dias. Já o intervalo da segunda para terceira rodada foi de 12 dias. A terceira rodada foi encerrada no dia 17/08/2012.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os resultados da primeira, segunda e terceira rodadas da metodologia Delphi. Nas três rodadas, considerou-se consenso quando no mínimo cinco dos seis especialistas forneceram a mesma resposta.

4.1 Primeira rodada

Na primeira rodada, o consenso foi obtido em seis variáveis. Das quais quatro foram assinaladas com a opção concordo totalmente as variáveis: análise custo-volume-lucro, avaliação de desempenho, custeio direto e custeio variável, e duas foram assinaladas com a opção concordo parcialmente: análise da terceirização (*outsourcing*) e gestão interorganizacional de custos (GIC).

Após análise dos resultados da primeira rodada, iniciou-se a aplicação da segunda rodada.

4.2 Segunda rodada

Para a segunda rodada seguiu-se os mesmos procedimentos da primeira rodada, acrescentando nas planilhas as respostas de todos os especialistas que participaram da primeira, sem informar o nome de cada um deles garantindo dessa forma o anonimato dos mesmos. Esse procedimento teve por objetivo fornecer o *feedback* aos especialistas, em atendimento aos critérios do anonimato e do *feedback*, conforme mencionado por Wright e Giovinazzo (2000).

Nesta segunda rodada, constatou-se um aumento do consenso entre os especialistas no número de variáveis consideradas como prática de controladoria. Entretanto, apesar de aumentarem o consenso dos especialistas em relação à primeira rodada, ainda não se obteve consenso na maioria das variáveis.

Foi obtido consenso como prática de controladoria em 12 variáveis. Sendo nove variáveis assinaladas com a opção concordo totalmente e três com a opção concordo parcialmente.

As variáveis assinaladas com a opção concordo totalmente foram: análise custo/volume/lucro, análise do retorno sobre o investimento, avaliação de desempenho, balanced scorecard, custeio direto, custeio padrão, custeio por absorção, custeio variável e processo orçamentário.

Já as variáveis assinaladas com a opção concordo parcialmente foram: análise da terceirização (*outsourcing*), orçamento operacional e teoria das restrições

Os resultados da segunda rodada revelam que das 27 categorias pesquisadas 12 foram consideradas como práticas de controladoria, pois foram assinaladas pelos especialistas com as opções concordo parcialmente ou concordo totalmente por no mínimo cinco especialistas em cada uma das variáveis.

4.3 Terceira rodada

Após a análise dos resultados da segunda rodada, optou-se por realizar uma nova consulta aos especialistas através da realização desta terceira rodada. Novamente foi informado aos especialistas suas respostas da segunda rodada, bem como as respostas dos demais especialistas. Nessa nova etapa também foram atendidas as regras do anonimato e do *feedback*. Foi obtido consenso como prática de controladoria em 16 variáveis. Sendo onze

variáveis assinaladas com a opção concordo totalmente e cinco com a opção concordo parcialmente.

As variáveis assinaladas com a opção concordo totalmente foram: análise custo-volume-lucro, análise do retorno sobre o investimento, análise do valor presente, avaliação de desempenho, balanced scorecard, controle interno, custeio direto, custeio padrão, custeio por absorção, custeio variável e processo orçamentário.

Já as variáveis assinaladas com a opção concordo parcialmente foram: análise da terceirização (*outsourcing*), indicadores de desempenho (*key performance indicators*), orçamento operacional, teoria das restrições (*theory of constraints*) e valor econômico adicionado (*economic value added*).

Após a aplicação das três rodadas e com base nos resultados obtidos observou-se um crescimento no número de variáveis consideradas como práticas de controladoria pelos especialistas. Esse fato denota mudanças de opiniões dos especialistas nas rodadas que pode ter ocorrido após consulta de opiniões de outros especialistas proporcionada pela característica do *feedback*.

As variáveis análise custo-volume-lucro, análise da terceirização (*outsourcing*), avaliação de desempenho, custeio direto e custeio variável, foram assinaladas nas três rodadas com a opção concordo totalmente ou concordo parcialmente, o que caracteriza um consenso dessas variáveis como práticas de controladoria.

Além dessas variáveis assinaladas nas três rodadas (relacionadas no parágrafo anterior) que foram consideradas como práticas de controladoria, na segunda rodada foram assinaladas também as variáveis: análise do retorno sobre o investimento, balanced scorecard, custeio padrão, custeio por absorção, orçamento operacional, processo orçamentário e teoria das restrições.

Na terceira rodada, além das variáveis já assinaladas na primeira e na segunda rodada foram consideradas nesta rodada como práticas de controladoria as variáveis: indicadores de desempenho (*key performance indicators*), análise do valor presente, controle interno e valor econômico adicionado (*economic value added*).

O critério definido para o estabelecimento do consenso era de que quando no mínimo cinco dos seis especialistas fornecessem a mesma resposta e com base nesse critério 16 práticas foram validadas. Entretanto, caso o critério estabelecido fosse que no mínimo cinco dos seis especialistas assinalassem a opção concordo parcialmente ou totalmente para mesma prática, as categorias custeio ABC, gestão baseada em valor, gestão interorganizacional de custos, orçamento de capital, preço de transferência e sistema de gestão econômica também teriam alcançado o consenso entre os especialistas e dessa forma o número de práticas validadas seriam de 22.

Outra opção de critério seria considerar que no mínimo cinco dos seis especialistas marcassem pelo menos a opção nem concordo e nem discordo, o que caracteriza uma neutralidade. Caso fosse adotado esse critério, as categorias análise da cadeia de valor, custeio kaizen, custeio meta, *open book accounting* (OBA) e planejamento tributário também seriam validadas e dessa forma as 27 categorias abordadas nesta pesquisa seriam validadas como práticas de controladoria.

Quanto a mudanças de opiniões, esta foi verificada em 22 das 27 variáveis. Dessas 22 variáveis, em seis delas houve mudanças de opiniões de no mínimo três especialistas. Essas seis variáveis foram: análise da cadeia de valor, análise do valor presente, controle interno, custeio kaizen, custeio meta e indicadores de desempenho (*key performance indicators*). Essas mudanças proporcionaram a validação como práticas de controladoria das variáveis: análise do valor presente, controle Interno e indicadores de performance (*key performance indicators*).

Quanto ao posicionamento dos especialistas, verificou-se que os especialistas B e D foram os que mais mudaram de opinião, coincidentemente são os únicos dentre os seis que

são bolsistas produtividade do CNPq, ambos com nível 1C. Quanto as diferenças de respostas, os especialistas B e F foram os que tiveram respostas diferentes dos demais especialistas.

Com a utilização da escala de Likert foi possível obter valores que demonstram a evidência de consenso nas categorias pesquisadas, pois de acordo com Gracht (2012) é significativa determinação de consenso se utilizadas escalas nominais ou escala de Likert para obtenção da concordância.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio deste estudo buscou-se demonstrar a aplicação da metodologia Delphi como proposta de validação de práticas de controladoria, levando-se em consideração a falta de consenso entre os autores da área de controladoria de quais técnicas são consideradas como práticas de controladoria.

A metodologia Delphi foi utilizada por proporcionar consultas aos especialistas da área. Os resultados das opiniões dos especialistas corroboraram para a confirmação de algumas categorias apontadas pela literatura como práticas de controladoria e dependendo do critério utilizado foi possível obter o consenso em 16 ou 22 práticas.

As categorias de pesquisa que obtiveram consenso nas três rodadas foram: análise custo-volume-lucro, análise da terceirização (outsourcing), avaliação de desempenho, custeio direto e custeio variável, pois foram assinaladas pelos especialistas com a opção concordo totalmente ou concordo parcialmente em todas rodadas realizada.

Com base nos critérios de pesquisa estabelecido para definição das práticas, foi possível verificar que a cada nova rodada o consenso do que sejam práticas de controladoria foi aumentado, pois na primeira rodada obteve-se o consenso em seis práticas, na segunda rodada em 12 práticas e na terceira rodada em 16 práticas. Dessa forma justifica-se a aplicação três rodadas da metodologia, evidenciando-se que a aplicação de uma rodada a mais tende-se ao consenso e a mudança da opinião dos especialistas.

As limitações desse estudo refere-se ao uso do e-mail ou correio e ao número de especialistas consultados. Conforme recomendado pela literatura caso fossem realizadas entrevistas e um número maior de especialistas fossem consultados o consenso poderia ser maior. Dessa forma, recomenda-se que estudos futuros possam ser desenvolvidos através de consultas a um número maior de especialistas por meio entrevistas por telefone.

Referências

AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 5, n. 1, p. 66-76, jan./abr. 2008.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BASTOS, P. S. S.; ALMEIDA, W. A. **A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos**: subsidiando a criação de valor público, 2006.

BASTOS, D. D. et al. A relação entre o retorno das ações e as métricas de desempenho: evidências empíricas para as companhias abertas no Brasil. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 16, n. 3, p. 65-79, jul./set. 2009.

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. **Revista Organização & Sociedade**, v.15, n.46, jul./set. 2008.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria. Sistematização à luz de teoria e prática e da práxis**, 2006, 341 f. Tese (Doutorado em contabilidade e controladoria) - Universidade de São Paulo, 2006.

BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. **Reflexão Contábil**, v. 26, n. 3, p. 28-38, set./dez. 2007.

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

CAVALCANTE, D. S. et al. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM & FBOVESA. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 113-134, jul./set., 2012.

CUNHA, J. V. Alves; MARTINS, G. A.; CORNACHIONE JR, E. B. Fatores que são influenciados pelo título de doutor: aplicações da técnica Delphi. **Revista de Informação Contábil – RIC**, v. 2, n. 4, p. 38-61, out./dez. 2008.

CUNHA, A. S.; SOARES, T. C. Aspectos relevantes do planejamento no crescimento das micro e pequenas empresas (MPE). **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v.4, n.3, p.15-39, set/dez. 2010.

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, RS, 2008.

GIOVINAZZO, R. A. Modelo de Aplicação da Metodologia Delphi pela Internet – Vantagens e Ressalvas. **Revista Administração On Line**, São Paulo, v. 2, n. 2, abr./mai./jun. 2001.

GITMAN, L. J. **Princípios de administração financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

GRACHT. H. A. V. Consensus measurement in Delphi studies review and implications for future quality assurance. **Technological Forecast Social Change**. v.79, n. 8, p.1525-1536, oct. 2012.

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.

HÄTÖNEN, J.; ERIKSSON, T. 30+ years of research and practice of outsourcing: exploring the past and anticipating the future. **Journal of International Management**, v. 15, n. 2, p. 142-155, jun. 2009.

ITTNER, C. D.; LARCKER, David F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of accounting and Economics**, v. 32, n. 1-3, p.349-410, dez. 2001.

JANSEN, E. P.; MARCHANT, K.; A.; VAN DER STEDE, Wim, A. National in incentive compensation practices: the differing of financial performance measurement in the United States and Netherlands. **Accounting Organizations and society**, v. 34, n. 1, p. 58-84, jan. 2009.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 16. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAYO, E. K.; SECURATO, J. R. Método Delphi: fundamentos, críticas e vieses. **Cadernos de Pesquisa em Administração**, São Paulo, v.1, n.4, p. 51-61, 1º sem./1997.

KULMALA, H. I. Open-Book Accounting in networks. **LTA**, n. 2, p. 157-177, 2002.

LANDETA, J.; BARRUTIA, J. People consultation to construct the future: a Delphi application. **International Journal of forecasting**, v.27, n. 1, p.134-151, 2011.

LEITE, R. M. et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 19, n. 47, p. 56-72, mai./ago. 2008.

LIMA FILHO, R. N. **Quanto mais faço, mais erro?** Um estudo sobre a associação entre prática de controladoria, cognição e heurísticas. 2010. 159f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2010.

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

MACOHON, E. R. et al. Aplicação do custeio baseado em atividades em uma pequena propriedade rural. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 3, n. 2, p. 21-35, maio/ago. 2009.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package –opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, London, v. 19, n. 4, p. 287-300, Dec. 2008.

MARTINS, M. A. Avaliação de desempenho empresarial como ferramenta para agregar valor ao negócio. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, 2006.

MORAES, L. C.; WERNKE, R. Análise custo/volume/lucro aplicada ao comércio de pescados. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 6, p. 81-101, jul./dez. 2006.

MORANTE, S. A.; JORGE, F. T. **Controladoria: uma análise financeira planejamento e controle orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.

XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013

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, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, M. C.; LINHARES, J. E. A Implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras – um estudo de caso. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006.

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

OTLEY, D. Management control and performance management: whence and whither? **The British Accounting Review**, London, v. 35, n. 4, p. 309-326, Dec. 2003.

OYADOMARI, J. C. et al. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.

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

RIEPLÉ, A.; SINGH, R. A value chain analysis of the organic cotton industry: the case of UK retailers and Indian suppliers. **Ecological Economics**, v. 69, n. 11, p. 2292-2302, 15 set. 2010.

ROCHA, I.; WIENHAGE, P.; SCARPIN, J. E. Investigação da produção científica relacionada ao custeio-meta e custeio kaizen no período de 2002 a 2009. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 18, p. 75-86, 2. sem. 2010.

ROMANO, A. L.; HERMOSILLA, J. L. G.; SILVA, E. C. C. Ferramentas de mensuração da sustentabilidade corporativa: estudo de caso em uma grande empresa. **FACEF Pesquisa**, v. 13, n. 3, 2010.

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.

SHARMA, A. K.; KUMAR, S. Enomic Value Adde (EVA) literature review and relevant issues. **International Journal of Economics and Finance**, v. 2, n. 2, 2010.

SILVA, A. M. et al. Utilização da técnica Delphi on-line para investigação de competências: relato de experiência. **Revista Gaúcha de Enfermagem**, Porto Alegre, v. 30, n. 2, p. 348-351, jun./2009.

SILVA, A. S.; ALVES, L. C. O.; COGAN, S. Integrando o custeio baseado em atividades com a teoria das restrições: a aplicação do ABC operacional em uma odonto clínica. **RAM – Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 4, 2007, p. 81-102.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.

TSAI, Yuan-Cheng; CHEN, Yu-Tien. Analyzing key performance indicators (KPIs) for E-commerce and Internet marketing of elderly products: A review. **Archives of Gerontology and Geriatrics**, v. 55, n. 1, p. 126-132, jul./aug. 2012.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia et al. Métodos de custeio aplicáveis em viveiros florestais. **Custos e @gronegocio**, v. 8, n. 2, p. 158-175, abr./jun. 2012.

VIEIRA, E. P.; MACIEL, E. R.; RIBAS, M. A Relevância da Gestão de Custos e sua Efetividade no Sistema de Informações Contábil Gerencial. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 9, n. 16, 2º semestre 2009.

WRIGHT, J. T. C.; GIOVINAZZO, R. A. Delphi – uma ferramenta de apoio ao planejamento prospectivo. **Revista Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 01, n. 12, 2º trim./2000.

WINDOLPH, M.; MOELLER, K. 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. **Management Accounting Research**, London, v. 9, n. 1, p. 95-110, 2012.