

Faculdade FIPECAFI

Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças

A influência da cultura organizacional no nível de parceria da controladoria e na amplitude dos sistemas de avaliação de desempenho em empresas que operam no Brasil

Marília Janaina da Silva Bassi

São Paulo

2018

Marília Janaina da Silva Bassi

A influência da cultura organizacional no nível de parceria da controladoria e na amplitude dos sistemas de avaliação de desempenho em empresas que operam no Brasil

**Dissertação de Mestrado apresentada ao
Curso de Mestrado Profissional em
Controladoria e Finanças da Faculdade
FIPECAFI para obtenção de título de
Mestre em Controladoria e Finanças.**

Orientador: Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo

**São Paulo
2018**

Diretor Presidente

Prof. Dr. Welington Rocha

Diretor de Pesquisa

Prof. Dr. Fernando Dal-Ri Murcia

Diretor Geral de Cursos

Prof. Ms. João Domiraci Pაცეზ

Coordenadora do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças

Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio Convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo na publicação

Serviço de Biblioteca Faculdade FIPECAFI

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras (FIPECAFI)

Dados fornecidos pela autora

B321i

Bassi, Marília Janaina da Silva

A influência da cultura organizacional no nível de parceria da controladoria e na amplitude dos sistemas de avaliação de desempenho em empresas que operam no Brasil / Marília Janaina da Silva Bassi. -- São Paulo, 2019.

139 p.: il. col.

Dissertação (Mestrado Profissional) - Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças – Faculdade FIPECAFI
Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras
Orientador: Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo

1. Nível de parceria exercido pelo setor de controladoria. 2. Cultura organizacional. 3. Amplitude do sistema de avaliação de desempenho. I. Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo II. Título

658.151

Nome: Bassi, Marília Janaina da Silva

Título: A influência da cultura organizacional no nível de parceria da controladoria e na amplitude dos sistemas de avaliação de desempenho em empresas que operam no Brasil

Dissertação de Mestrado, apresentada à Banca Examinadora do Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças, como requisito para obtenção do título de Mestre.

Aprovado em: 05/02/2019

Banca Examinadora

Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo

Instituição: Faculdade FIPECAFI

Julgamento: _____

Profa. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

Instituição: Universidade São Judas

Julgamento: _____

Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Instituição: Universidade Presbiteriana Mackenzie

Julgamento: _____

Dedico esse trabalho àqueles que demonstraram ser verdadeiros amigos e que, de algum modo, me apoiaram nessa trajetória. Dedico de forma especial à minha mãe – eu nada seria sem você.

“Pouco conhecimento faz com que as pessoas se sintam orgulhosas. Muito conhecimento, que se sintam humildes. É assim que as espigas sem grãos erguem desdenhosamente a cabeça para o céu, enquanto que as cheias as baixam para a terra, sua mãe.”

Leonardo da Vinci

“Se, a princípio, a ideia não é absurda, então não há esperança para ela.”

Albert Einstein

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, meu muito obrigada à minha mãe, Jaci Maria da Silva, uma eterna guerreira, cujo muitos foram seus sacrifícios para que eu pudesse ter a melhor criação e instrução que estivesse não apenas ao seu alcance, mas (muitas vezes) além dele. Somos muito diferentes, mas quero que saiba que você é o meu exemplo. Te amo mais que tudo!

Agradeço imensamente a todos aqueles que se mantiveram ao meu lado apesar de quaisquer dos pesares (foram momentos difíceis, bem sei que nem sempre tive razão). Suas simples palavras amigas, mesmo que não o saibam, foram a essência para que eu obtivesse a força necessária para concluir essa jornada. De coração, meu sincero muito obrigada!

Obrigada a todos aqueles que se disponibilizaram em participar de minha pesquisa – aqueles quinze minutos de seu tempo foram essenciais para que eu pudesse chegar até aqui.

Obrigada aos meus amigos e colegas de classe que estiveram ao meu lado e com quem tive a oportunidade de muito aprender durante o nosso tempo de convivência – já sinto falta das risadas, e de nossos gratos encontros, alguns destes regados não apenas a sábias discussões, mas também a ótimos queijos e a saborosos vinhos... vocês são ótimos!

Meu obrigada especial ao Rodolfo Vieira Nunes, bem como ao professor Rodrigo Paiva Souza, cujo eu teria extrema satisfação de levá-los como amigos por toda a minha vida – suas sábias palavras, muitas destas de incentivo, algumas destas “broncas veladas”, foram essenciais para que eu conseguisse percorrer esse caminho. Ambos sabem que devo muito a vocês!

Meu obrigada aos demais professores do curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças, com quem tive o prazer de conviver e a grata oportunidade de muito aprender, absorvendo uma ínfima parte de seus conhecimentos e sabedoria.

Minha gratidão ao autor Marcos Batista da Silva por sua disponibilidade constante em me prestar qualquer ajuda que se fez necessária, esclarecimentos e dicas sempre ótimas acerca do meu tema foco de estudo.

Obrigada aos funcionários da FIPECAFI, mas com uma menção honrosa destinada à minha querida Fabiola Cauduro da Rocha, você é uma pessoa incrível, continue sempre assim!

Meu obrigada também ao professor José Carlos Tiomatsu Oyadomari, cujo não apenas tomou para si o papel de membro de minha banca avaliadora, mas que em todas as ocasiões prestou contribuições de extrema valia, as quais enriqueceram em muito o potencial de meu estudo. Obrigada professor, sem seus comentários e críticas esse trabalho não teria chegado aos pés do que ele é!

Meu muito obrigada à professora Maria Thereza Pompa Antunes, minha orientadora inicial, que, com sua personalidade tão distinta da minha, muito contribuiu não apenas para o desenvolvimento de meu projeto, mas também para meu desenvolvimento pessoal. Te prometo, professora, sempre darei o meu melhor – esteja ou não a senhora lá para se certificar disso!

Muito obrigada professor Paschoal Tadeu Russo, meu professor orientador, por sua paciência, dedicação, disponibilidade, prontidão, e (sempre) grande contribuição. O caminho foi difícil, mas acredito que conseguimos. O senhor sabe que sempre foi um de meus favoritos, mas desejo que leve contigo também a minha sincera gratidão!

E por último, mas ainda assim o mais importante, agradeço à Deus, pela força, equilíbrio, foco, ânimo e extrema paciência (à qual muito tive que recorrer) ao trilhar essa jornada. Sem o Senhor nada sou.

RESUMO

A forma como uma empresa avalia sua *performance*, está associada ao modo como esta lida com as informações que possui – fator que, com base no presente estudo, demonstra ser diretamente influenciado pelo modelo de cultura organizacional vigente na companhia e pelo modo como seu setor de controladoria atua e exerce influência frente a suas diversas áreas e unidades de negócio. Tendo em vista este encadeamento existente entre (I) o modelo de cultura organizacional, (II) o modo como o setor de controladoria da empresa atua junto a suas demais áreas e unidades de negócio (o nível de parceria exercido pelo setor) e (III) a amplitude apresentada pelo seu sistema de avaliação de desempenho, demonstra-se a grande importância que possuem estas três variáveis frente ao processo de gestão e de desenvolvimento dos negócios numa empresa.

Assim, o presente estudo foi desenvolvido com o intuito de averiguar o nível de associação existente entre as três variáveis apresentadas, onde para isso foi realizada uma pesquisa bibliográfica e a aplicação de um questionário estruturado (via *websurvey*) junto a profissionais relacionados ao setor de controladoria, com o objetivo de se realizar uma análise descritiva dos dados apurados, por meio de HOMALS e ANACOR.

Com base nos achados da pesquisa pôde-se inferir a existência de uma associação não aleatória entre as variáveis consideradas, o qual levou à conclusão de que um modelo de cultura organizacional bem definido tende a acarretar num maior nível de parceria exercido pelo setor de controladoria da empresa, o que conseqüentemente acarretaria numa maior amplitude apresentada pelo seu sistema de avaliação de desempenho – destacando-se que o nível de parceria exercido pelo setor de controladoria veio representar um “fator mediador” entre as três variáveis quando consideradas conjuntamente.

Palavras-chave: Cultura Organizacional, Nível de Parceria da Controladoria, Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho.

ABSTRACT

How as company evaluates its performance is associated with how it deals with its information – a factor that, based on the present study, demonstrates to be directly influenced by the company's organizational culture model and the way as its controlling sector operates and influences its various areas. With this in mind, this link between (I) the organizational culture model, (II) the way as the company's controlling sector acts with the other areas of the company (the level of partnership exercised by the sector) and (III) the spread presented by the performance evaluation system of the company demonstrates the importance these three factors have for the management and development of the business in a company.

Thus, this study was developed with the purpose of ascertaining the level of association between the three factors presented, where for this a bibliographical research was developed and a questionnaire was applied to professionals in the controller sector, with the purpose of conducting a descriptive analysis of the verified data, through HOMALS and ANACOR.

Based on the research findings, there was a non-random association between the factors considered, which led to the conclusion that a well-defined organizational culture model leads to a higher level of partnership exercised by the company's controlling sector, which consequently entails to a greater spread presented by its performance evaluation system – it should be noted that the level of partnership exercised by the controlling sector is a "mediator" between the three factors when considered together.

Keywords: Organizational Culture, Level of Business Partner Controller, Spread of the Performance Evaluation System.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Múltiplos Papéis do Profissional da Informação	31
Figura 02 - Contribuição do <i>Controller</i> como <i>Business Partner</i>	32
Figura 03 - Visão geral de um modelo de desenvolvimento para controladoria	33
Figura 04 - Construindo um Sistema de Avaliação de Desempenho	44
Figura 05 - O processo como aparece no “caderno”: Processo de desenho do Sistema de Avaliação de Desempenho	47
Figura 06 - Modelo dos Valores Competitivos	51
Figura 07 - Modelo Teórico	60
Figura 08 - Modelo para Mensuração da Pesquisa	62
Figura 09 - Modelo de apresentação dos Níveis Culturais identificados	79
Figura 10 - Nível de Associação: Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria	83
Figura 11 - Nível de Associação: Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho	84
Figura 12 - Nível de Associação: Cultura Organizacional x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho	86
Figura 13 - Análise Conjunta 1 (HOMALS): Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho	87
Figura 14 - Análise Conjunta 2 (HOMALS): Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho	88
Figura 15 - Mapa Percentual Individual (MCA coordinate plot): Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho	89
Figura 16 - Mapa Percentual Coletivo (MCA coordinate plot): Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho	89

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Funções do Setor de Controladoria	24
Tabela 02 - Competências e Atividades desempenhadas na Controladoria	25
Tabela 03 - Cinco Desafios de um Profissional <i>Business Partner</i>	28
Tabela 04 - Perfil do Profissional de Controladoria segundo a Literatura Internacional .	29
Tabela 05 - Agrupamento de Perfis de Profissionais de Controladoria	30
Tabela 06 - Comparativo de Perfis (<i>bean counters</i> x <i>business partners</i>)	30
Tabela 07 - Desenvolvimento da literatura de medição de desempenho e tendências Globais	37
Tabela 08 - Evolução da Medição do Desempenho Organizacional	38
Tabela 09 - Visão dos Autores sobre Características, Critérios e Propriedades Necessárias à confecção dos Indicadores de Desempenho	41
Tabela 10 - Características de um Sistema de Avaliação de Desempenho	46
Tabela 11 - Análise Individual de Dados: Profissionais e Empresas	70
Tabela 12 - Relação “Alternativas <i>versus</i> Modelo Cultural”	72
Tabela 13 - Categorização dos Profissionais e Empresas	77
Tabela 14 - Categorização do Tipo de Cultura Organizacional (Cat_Cult)	78
Tabela 15 - Categorização do Nível de Parceria do Setor de Controladoria (Cat_Contr) .	80
Tabela 16 - Categorização da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho (Cat_Sis_Desem)	81

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	17
1.1 Contextualização	17
1.2 Questão de Pesquisa	18
1.3 Objetivo Geral	18
1.3.1 Objetivos Específicos	19
1.4 Justificativas	19
1.5 Contribuições	20
2. REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1 O Papel da Controladoria	23
2.2 <i>Business Partnership (Business Partner)</i>	27
2.3 Setor de Controladoria <i>Business Partner</i>	28
2.4 Desempenho Organizacional	35
2.5 Cultura Organizacional	48
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	57
3.1 Modelo Teórico e de Mensuração da Pesquisa	60
3.1.1 Modelo Teórico	60
3.1.2 Modelo Teórico e de Mensuração da Pesquisa	62
3.1.3. Análise de Perfil do Profissional e da Empresa	68
3.1.3.1 Estrutura	68
3.1.3.2 Métricas de análise de dados	70
3.1.4 Parte 1 – Instrumento de Análise da Cultura Organizacional (OCAI)	71
3.1.4.1 Estrutura	71
3.1.4.2 Métricas de análise de dados	72
3.1.5 Parte 2 – Instrumento de Análise de Nível de Parceria do Setor de Controladoria	72
3.1.5.1 Estrutura	72
3.1.5.2 Métricas de análise de dados	73
3.1.6 Parte 3 – Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho	73
3.1.6.1 Estrutura	73
3.1.6.2 Métricas de análise de dados	74
3.2 Técnicas estatísticas adotadas	74

4.	Resultados	77
4.1	Resultados Individuais Coletados	77
4.1.1	Resultados Individuais Coletados: Análise de Perfil do Profissional e da Empresa	77
4.1.2	Resultados Individuais Coletados: Parte 1 – Instrumento de Análise da Cultura Organizacional (OCAI)	78
4.1.3	Resultados Individuais Coletados: Parte 2 – Instrumento de Análise de Nível Parceria de Negócios da Controladoria	79
4.1.4	Resultados Individuais Coletados: Parte 3 – Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho	81
4.2	Apuração de Resultados Conjunta – Análise de Correspondência Simples (ANACOR) e Análise da Homogeneidade (HOMALS)	82
5.	CONCLUSÕES	93
	REFERÊNCIAS	97
	APÊNDICE A – Questionário	107
	APÊNDICE B – Dados Coletados: Análise do Perfil do Profissional e da Empresa	115
	APÊNDICE C – Dados Gerados: Parte 1 – Instrumento de Análise da Cultura Organizacional (OCAI)	119
	APÊNDICE D – Dados Gerados: Parte 2 – Instrumento de Análise de Nível de Parceria de Negócios da Controladoria	123
	APÊNDICE E – Dados Gerados: Parte 3 – Instrumento de Análise de Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho	127
	GLOSSÁRIO	131

1. INTRODUÇÃO

1.1.Contextualização

A literatura apresenta que as empresas são influenciadas por diversos componentes contextuais, tais como estrutura organizacional, cultura organizacional, características políticas, estratégia organizacional, tecnologia organizacional e sistemas informacionais (Zheng, Yang & McLean, 2010), os quais possuem características e particularidades únicas, e que, em conjunto, contribuem para que a empresa seja o que ela é. Alguns desses componentes podem influenciar de forma direta na *performance*¹ da companhia ao impactar no modo como seus gestores e colaboradores percebem e desenvolvem os negócios internos à empresa. Dentre os componentes citados, o modelo de cultura organizacional vem determinar os instrumentos de gestão e princípios de ação direcionadores das atividades exercidas na empresa, representando um aspecto de destaque frente ao direcionamento de suas atividades, por ser responsável por delinear o “pensamento básico” que norteia as ações de seus gestores e assim, conseqüentemente, de todos os seus demais níveis estruturais (Padoveze & Benedicto, 2005; Cardoso, 2006).

Ho, Wu & Wu (2014) afirmam que quando há consenso sobre os processos desenvolvidos numa empresa, este afeta positivamente o seu desempenho, e, nesse sentido, Reginato (2010) destaca que o modelo cultural nela instituído pode favorecer a existência deste consenso caso o modelo cultural vigente na companhia seja um modelo que favoreça o processo de fornecimento das informações que guiam o processo de gestão (fato que inclusive explicaria porque algumas empresas alcançam o desempenho para elas esperado enquanto outras não).

Levando-se em consideração que é o setor de controladoria o órgão administrativo responsável pela integração entre os elementos componentes do processo de gestão de uma empresa (quando esta é avaliada sob um enfoque sistêmico) (Tarifa, Crozatti, Espejo e Almeida, 2011), salienta-se a influência exercida por este setor ao atuar em consenso e de modo colaborativo junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais – visando maximizar a utilidade dos recursos da companhia por meio das informações e processos por ele gerados (Catelli, 2001; Borinelli, 2006; Kounrouzan, 2017).

Tomando as informações apresentadas como base, tem-se como pressupostos para esta pesquisa que: (a) o modelo cultural predominante em uma empresa influencia o modo como seu setor de controladoria interage junto às demais áreas e unidades de negócio da companhia,

por influenciar no modo como as informações que detém são distribuídas e recebidas por estas; e que (b) a forma como uma empresa avalia sua *performance*, está associada ao modo como esta lida com suas informações – fator influenciado pelo modelo de cultura organizacional nela vigente, pelo modo com que seu setor de controladoria atua junto a suas demais áreas e unidades de negócio (aqui identificado pelo nível de parceria exercido pelo setor de controladoria), em conjunto com as práticas de gestão por ela empregadas.

Isto posto, delinea-se o encadeamento existente entre o modelo de cultura organizacional, o modo como o setor de controladoria atua junto às demais áreas e unidades de negócio, e a amplitude apresentada pelo sistema de desempenho instituído numa empresa. O fato de não terem sido identificados estudos que busquem compreender se e como essas relações ocorrem, justifica a necessidade de se avaliar se e como os modelos de cultura organizacional existentes podem influenciar no nível de parceria exercido pelo setor de controladoria, bem como na amplitude apresentada pelo sistema de avaliação de desempenho instituído numa organização.

A fim de investigar empiricamente os encadeamentos propostos foi realizado um levantamento (*Survey*) junto a 89 profissionais que trabalham atualmente em empresas não financeiras que atuam no Brasil e que possuem a controladoria como um órgão administrativo, tendo sido avaliadas as percepções destes profissionais acerca das três variáveis supracitadas (cultura organizacional, nível de parceria exercido pelo setor de controladoria, e amplitude apresentada pelo sistema de avaliação de desempenho).

1.2. Questão de Pesquisa

Assim, o presente estudo tem por intuito responder à seguinte questão de pesquisa: ***“Qual é a associação existente entre os diferentes tipos de cultura organizacional, o nível de parceria exercido pelo setor de controladoria e a amplitude dos sistemas de avaliação de desempenho organizacionais?”***.

1.3. Objetivo Geral

O presente estudo possui como objetivo geral identificar a associação existente entre os diferentes tipos de cultura organizacional, os diferentes níveis de parceria com que pode atuar um setor de controladoria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, e a

performance encadeada pela amplitude que possui o sistema de avaliação de desempenho instituído nesta empresa.

1.3.1. Objetivos Específicos

A título de objetivos específicos tem-se:

- conhecer, por meio do desenvolvimento de um estudo empírico, qual é o nível de parceria com que o setor de controladoria das empresas analisadas predominantemente atuam junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais – levando em consideração o modelo de apresentação de níveis de parceria proposto por Weber (2011 p. 42);
- conhecer, por meio do desenvolvimento de um estudo empírico, qual é o modelo de cultura organizacional predominantemente observado nas empresas que apresentam um maior nível de parceria entre o setor de controladoria e suas demais áreas e unidades de negócio – levando em consideração a estrutura de modelos culturais propostos por Cameron e Quinn (1996);
- conhecer, por meio do desenvolvimento de um estudo empírico, qual é a amplitude apresentada pelos sistemas de avaliação de desempenho das empresas estudadas – levando em consideração os atributos propostos por Neely, Bourne e Kennerly (2000);
- conhecer, por meio do desenvolvimento de um estudo empírico e de uma avaliação estatística baseada em testes multivariados (Fávero, Belfiore, Silva & Chan, 2009), a existência ou não de um relacionamento entre (a) o modelo de cultura organizacional de uma empresa, (b) o nível de parceria com que o setor de controladoria desta empresa atua junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, e (c) a amplitude apresentada por seu sistema de avaliação de desempenho.

1.4. Justificativa

Diversas chamadas na literatura da contabilidade gerencial, inclusive no Brasil, evidenciam a necessidade de estudos empíricos que evidenciem a relevância das práticas e da própria contabilidade gerencial (Frezatti, Aguiar, Wanderley & Malagueño, 2015). Embora algumas pesquisas internacionais (Siegel & Sorensen, 1999; Siegel, 2000; Gibson, 2002; Byrne,

2010; Souza, 2016) acabem por apontar um processo de modificação pelo qual vem passando o papel desempenhado pelo setor de controladoria, pouco foi abordado sobre este processo no cenário nacional, e, com isto, surgiu o interesse de se desenvolver o presente estudo, que tem por intuito avaliar a existência de influência do modelo de cultura organizacional predominantemente observado em empresas que possuem controladorias que procuram atuar como parceiras junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, bem como averiguar a influência destas na amplitude apresentada pelos sistemas de avaliação de desempenho de tais organizações. Salienta-se que, até o momento em que foi concluída a revisão da literatura desta pesquisa, não foi identificado outro estudo que apresente o mesmo foco de abordagem.

1.5. Contribuições

O presente estudo tem por intuito contribuir para uma melhor compreensão não apenas individual, mas também conjunta, dos temas centrais nela abordados: (1) cultura organizacional, (2) níveis de parceria com que atua o setor de controladoria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, e (3) amplitude dos sistemas de avaliação de desempenho; com o intuito de averiguar e analisar as associações estatísticas existentes entre tais fatores, em empresas não financeiras que atuam no Brasil.

Considera-se que este estudo contribuiu cientificamente por avançar na proposição de um modelo teórico e de mensuração que possibilitou avaliar a associação existente entre variáveis latentes recorrentes em pesquisas de contabilidade gerencial, mas que ainda são pouco estruturadas – como são os casos do nível de parceria da controladoria, e da amplitude apresentada pelos sistemas de avaliação de desempenho. Contribui ainda por evidenciar estatisticamente a associação existente entre cultura organizacional e níveis de parceria de controladoria e deste para a amplitude dos sistemas de avaliação de desempenho – tendo em vista que, para o grupo de empresas analisadas, não foi apresentada a existência de uma associação direta entre a cultura organizacional e a amplitude dos sistemas de avaliação de desempenho.

Para a prática da Controladoria o estudo também contribui ao oferecer elementos para que organizações e gestores ampliem seu foco no processo decisório a ela relacionado, tendo em vista aspectos culturais – os quais acabarão impactando na forma como o desempenho para este setor pode ser apresentado e melhor compreendido.

O estudo tem ainda a intenção de contribuir para o desenvolvimento da literatura nacional acerca da temática aqui abordada, com o intuito de contribuir para a cobertura da lacuna nela atualmente observada.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1.O Papel da Controladoria

O desenvolvimento da contabilidade financeira trouxe a necessidade de transparência nos negócios internos desenvolvidos por uma empresa, como um “complemento” às informações que por ela eram apresentadas. Para atender a essa necessidade esta frente contábil exigiu o desenvolvimento de um fornecimento correspondente de informações. De modo paralelo, os níveis de crescente complexidade e dinâmica do mercado passaram a exigir um nível maior de coordenação baseada em planos – trazendo ainda à contabilidade financeira a necessidade de um maior nível de planejamento operacional (desenvolvimento de orçamento) e de monitoramento (Weber, 2011 pp. 29-30).

Ao se considerar que o modelo de contabilidade tradicional se presta quase que exclusivamente à mensuração de eventos econômicos passados – a qual, na maior parte dos casos, tem por objetivo o atendimento às exigências fiscais organizacionais –, a controladoria nasceu quase como um processo de evolução necessário a esta ciência (Catelli, 2001; Horváth 2009). Com a percepção de que a contabilidade representava uma rica base conceitual, foi dada origem ao setor de controladoria, onde, valendo-se destas valiosas informações contábeis primárias, este novo setor veio a se tornar um importante órgão administrativo, responsável pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de um sistema de informações organizacionais, objetivando suprir as necessidades informativas dos gestores das demais áreas e unidades de negócio organizacionais, bem como conduzi-los durante o processo de gestão (quando requerido) para um processo de tomada de decisões otimizado (Catelli, 2001).

Catelli (2001), Borges, Parisi e Gil (2005) e Moraes e Carneiro (2016) destacam que o objetivo primordial do setor de controladoria é garantir o alcance da missão organizacional e a continuidade da companhia. Segundo Catelli (2001) e Moraes e Caneiro (2016), é ainda objetivo da controladoria aglutinar e direcionar os esforços dos gestores das demais áreas e unidades de negócio, subsidiando-os em seu processo decisório, afim de que a soma dos resultados individuais por eles alcançados venha resultar no objetivo global estabelecido para a companhia – na “missão organizacional” (Catelli, 2001; Borges *et al.*, 2005).

Em Aula Magna, ministrada na Universidade de São Paulo (USP), em 07 de agosto de 2017, o professor Doutor Reinaldo Carvalho fez destaque a este papel que cabe à controladoria de garantir que “o sucesso individual das partes converse entre si em busca do sucesso do todo

organizacional”, destacando que cabe ao setor a busca pela otimização dos resultados econômicos globais da empresa. Mencionou ainda que, apesar deste papel lhe ser destinado, são diversos os casos de empresas em que o setor de controladoria não alcança o desempenho para ele desejado – fato que, segundo ele, se deve principalmente aos costumes e cultura instituídos na companhia. Catelli (2001) coloca ênfase neste argumento, ao destacar que para que a controladoria seja eficaz no alcance de sua missão (que é a de primar pela otimização do resultado econômico organizacional – garantindo a eficácia da companhia, a viabilização de sua gestão econômica, além de promover a integração das demais áreas e unidades de negócio organizacionais), o setor depende diretamente da cultura organizacional vigente em sua empresa – principalmente ao se levar em consideração que o Modelo de Gestão Econômica de uma empresa é constituído com base em sua missão, em suas crenças e em seus valores, e é este modelo que virá estabelecer o modo como a administração da empresa será conduzida (ao representar o conjunto de definições relacionadas ao processo de gestão empresarial estabelecidas para a companhia).

Em 2016, Souza desenvolveu um estudo por meio do qual buscou consolidar a visão de distintos autores acerca do tema controladoria, e com base em seu estudo, pôde averiguar as funções² consideradas “de responsabilidade do setor” (Tabela 01):

Funções do Setor de Controladoria

AUTORES	FUNÇÃO(ÕES)
Dillard (2014 p. 242)	A controladoria é um componente administrativo fundamental encarregado de garantir que a organização cumpra as suas responsabilidades fiduciárias para com a sociedade – responsabilidades estas que se estendem substancialmente para além das exigências legais estabelecidas em um contrato social ou codificadas nas leis e regulamentos.
Nascimento e Reginato (2007 p. 15)	A controladoria tem a função de interagir, constantemente, com o processo decisório da empresa, buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio.
Borinelli (2006 pp. 269-278)	As funções por meio das quais a controladoria se materializa nas organizações são: função contábil, função tributária, função de auditoria interna, controle interno e seguros, função finanças/tesouraria, função gerencial, função de gestão e informação.
Calijuri, Santos e Santos (2005 p. 01)	A função da controladoria é fornecer aos administradores das empresas a informação que eles necessitam para atingir os objetivos empresariais.
Padovese (2002 p. 124)	Basicamente a controladoria é responsável pelo sistema de informações contábeis gerencial da empresa, e sua missão é assegurar o resultado da companhia. Para tanto ela deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento.
Martin (2002 p. 08)	A função da controladoria é fornecer aos administradores das empresas a informação que eles precisam para atingir seus objetivos, de modo eficaz e eficiente.
Rehbein (2001 p. 04)	O papel da controladoria, na sua plenitude, é formado por um conjunto de atividades assim resumidas: controlar, conceituar, avaliar, mesurar, simular, indicar caminhos e informar.
Horngren (1985 p. 11)	(a) Planejamento para o controle, (b) Relatórios e interpretação, (c) Avaliação e assessoramento, (d) Administração tributária, (e) Relatórios para o governo, (f) Proteção de ativos, (g) Avaliação econômica.

Tabela 01: Funções do Setor de Controladoria – Fonte: Souza (2016)

Souza (2016) apurou ainda as competências³ individuais e as atividades normalmente destinadas aos colaboradores componentes do setor (Tabela 02):

Competências e Atividades desempenhadas na Controladoria

COMPETÊNCIAS INDIVIDUAIS	ATIVIDADES
Conhecimento do negócio Habilidades interpessoais e comunicacionais Habilidade com tecnologia da informação Flexibilidade Qualidades pessoais Habilidades técnicas Capacidade de monitoramento Influência na organização	Fornecer e interpretar informação Apoiar decisões Relatar e planejar informações periódicas Elaborar projetos Fazer análises pontuais Administrar Usar técnicas Instruir gerentes de operações

Tabela 02: Competências e Atividades desempenhadas na Controladoria – Fonte: Souza (2016 – adaptado de Byrne e Pierce, 2007)

Souza (2016) aponta o destaque feito por Borinelli (2006) e Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009) acerca da discordância existente na academia relacionada às funções atribuíveis ao setor de controladoria dentro das empresas, onde os autores afirmam que a mesma tem origem na falta de uma definição específica de qual é de fato o papel da controladoria – fato que leva o mercado, a sociedade e até mesmo a academia a confundir as atividades cabíveis a este setor com outras geralmente atribuídas a outras áreas ou unidades de negócio organizacionais que atuam em contextos similares. A seu tempo, o trabalho de um *controller*⁴ varia drasticamente de acordo com o tamanho da empresa e com a existência de outros gestores que venham exercer funções similares – o que faz com que mesmo que algumas funções sejam normalmente atribuídas ao setor de controladoria, as mesmas podem vir a ser assumidas por outras áreas ou unidades de negócio dentro da empresa (Bragg, 2009; Souza, 2016).

Assim, a um setor de controladoria podem ser atribuídas inúmeras tarefas, mas seu papel central deve ser o de fornecer as informações básicas necessárias a um adequado processo de gestão, bem como promover a cooperação entre as demais áreas e unidades de negócio organizacionais, em prol do alcance da missão organizacional (Weber, 2011 p. 28).

A obtenção de informações que possibilitem à área de controladoria desempenhar apropriadamente suas tarefas depende diretamente da existência de uma adequada “estrutura formal de controle interno” – a qual Roehl-Anderson e Bragg (1996) e Bianchi, Backes e Giongo (2006) concordam que este é representado por um conjunto de normas e procedimentos que envolvem todas as áreas e unidades de negócio organizacionais, e que são desenvolvidas por meio de controles operacionais e administrativos (a exemplo de “controles de estoques, relatórios de produção e controle de compras”), os quais dão o suporte necessário para que subsidie o sistema de informações da organização (Perez Jr., Pestana & Franco, 1997; Bianchi *et al.*, 2006) – o qual irá suprir o sistema de avaliação de desempenho da empresa com as

informações que permitam ao setor de controladoria atuar no monitoramento e integração do processo de gestão da empresa (onde esta corresponde ao nível de coesão existente entre as decisões tomadas pelas distintas áreas e unidades de negócio organizacionais – as quais devem levar em consideração seus resultados individuais sem desassociar-se dos objetivos globais da companhia).

O sistema de informações gerenciais de uma empresa (de responsabilidade do setor de controladoria) é composto por subsistemas componentes (os quais são desenvolvido com base em conceitos econômicos específicos, representados por: simulações, orçamentos, padrões e realizado), os quais viabilizam o seguinte conjunto de ações (Catelli, 2001):

- guiar os gestores (seja da alta cúpula administrativa ou das áreas e unidades de negócio organizacionais) para um processo decisório consciente;
- apurar os resultados econômicos da companhia – sejam relacionados a produtos, atividades, áreas e unidades de negócio, etc;
- refletir o físico-operacional organizacional;
- permitir a avaliação dos resultados obtidos;
- permitir a avaliação do desempenho organizacional.

Somente uma adequada integração entre os subsistemas poderá gerar informações que permitirão ao sistema de avaliação de desempenho realizar a comparação entre os resultados planejados e os realizados, afim de captar quaisquer alterações apontadas, bem como apresentar os reflexos ocasionados (Catelli, 2001). O sistema de avaliação de desempenho deverá ainda possibilitar que se averigüe as causas das variações observadas, afim de zelar para que as mesmas sejam sanadas, em prol da otimização do resultado econômico da empresa (Catelli, 2001).

Uma compreensão suficiente das atividades desenvolvidas em cada área ou unidade de negócio organizacional é essencial para se assegurar que o sistema de informações da companhia seja operado de maneira não apenas formalmente correta (confiável), mas também apropriada em termos do conteúdo por ele gerado (válido) (Weber, 2011 p. 31). No entanto, não é essencial ou rotineiro que o setor de controladoria lide com o conteúdo das informações capturadas e geradas – sendo esta tarefa, em princípio, reservada para os gestores de cada área ou unidade de negócio, e à alta cúpula administrativa (Weber, 2011 p. 31).

A função de fornecimento de informações (cabível ao setor de controladoria) abrange uma ampla gama de interfaces, a partir das quais o setor de controladoria pode vir (ou não) a

expandir o seu nível de atuação (Weber, 2011 p. 31). As principais (seguindo do nível mais básico para o nível mais evoluído de atuação de setor) são: (1) projetar e operar sistemas subjacentes ao setor, (2) apresentar a situação econômica da empresa de forma contínua, (3) utilizar dados para realizar o planejamento operacional e o monitoramento organizacional, (4) fornecimento de informações em uma base *ad-hoc*⁵ (quando necessárias), (5) comunicar “figuras” e o que elas significam (Weber, 2011 p. 31).

Duas outras maneiras possíveis de expandir as tarefas do setor de controladoria relacionam-se à interface entre os gestores das demais áreas e unidades de negócio organizacionais e o próprio setor de controladoria, onde (Weber, 2011 pp. 32-33):

- a) A simples entrega de informações não satisfaz os desejos da maioria dos gestores, pois muitos são os casos em que os mesmos não conseguem interpretar as informações que lhes são apresentadas, da forma como as mesmas o foram – residindo aqui a necessidade de que as mesmas sejam clarificadas;
- b) há situações em que informações esporádicas podem se fazer necessárias (como aquelas relacionadas a um projeto específico de gasto de capital) – onde o setor de controladoria geralmente é o órgão administrativo qualificado para a apresentação das mesmas.

Quanto maior o nível de atuação do setor de controladoria, considera-se que mais “evoluído” encontra-se o estágio de maturidade com que este atua frente a empresa em que se encontra instituído (Weber, 2011 pp. 30-33).

2.2. Business Partnership (Business Partner)

O conceito *business partner* foi criado por Dave Ulrich, na década de 1980, com o intuito de aproximar o departamento de recursos humanos (RH) às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, onde, segundo o autor, quando bem executadas as atividades que lhes são cabíveis, o profissional detentor deste perfil acaba por agregar valor à companhia, ao contribuir para o alcance das metas para ela estabelecidas (Ulrich, 1998).

Em seu livro “Os campeões de recursos humanos”, Ulrich (1998) define o profissional *business partner* como sendo um “parceiro de negócios”, o qual possui por objetivo primário auxiliar os gestores das áreas e unidades de negócio organizacionais no alcance das metas estabelecidas para a empresa. Segundo o autor, para que este profissional venha a desempenhar seu papel, faz-se necessário que o mesmo possua tanto conhecimentos técnicos (específicos de

sua área de atuação), como um profundo conhecimento do negócio desenvolvido pela empresa da qual faz parte, pois somente assim pode ser capaz de contribuir com soluções estratégicas que se demonstrem necessárias para o desenvolvimento dos negócios da companhia. Este profissional deve agir como um conselheiro da alta cúpula administrativa (quando relacionado às pessoas e negócios desenvolvidos na empresa), bem como desempenhar um papel de facilitador (com o intuito de prezar pelo devido andamento da dinâmica empresarial) (Ulrich, 1998). Deve ainda possuir facilidade de acesso para transitar entre as diversas áreas e unidades de negócio da empresa, e assim ser capaz de identificar possíveis falhas em suas lideranças (Ulrich, 1998). Com base nisto, justifica-se dizer que um profissional *business partner* desempenha o papel de parceiro estratégico do negócio, por manter como intuito básico o alcance dos resultados organizacionais estabelecidos (a missão organizacional estabelecida para a companhia) (Ulrich, 1998).

De acordo com Ulrich (1998), para que um *business partner* possa exercer seu papel com excelência, faz-se necessário que o mesmo supere cinco desafios principais (Tabela 03):

Cinco Desafios de um Profissional <i>Business Partner</i>	
Realizar	Deve ser capaz de colocar em prática os planos e metas estabelecidas, definindo as ações que se farão necessárias para que estas se concretizem
Gerar satisfação	Atender aos diversos públicos da organização da qual faz parte, afim de gerar “equilíbrio empresarial”
Planejar	Desenvolver um planejamento que integre as metas estabelecidas para a área ou unidade de negócio da qual faz parte ao planejamento estratégico empresarial – visando um alcance de resultados que privilegie “o todo”
Prever riscos	Deve ser capaz de mensurar o impacto que ações desenvolvidas isoladamente vêm a acarretar sobre o plano estratégico organizacional
Capacitar	Ser capaz de disseminar e replicar as estratégias que devem ser aplicadas na companhia

Tabela 03: Cinco Desafios de um Profissional *Business Partner* – Fonte: elaborado pela autora, adaptado de Ulrich (1998)

2.3. Setor de Controladoria *Business Partner*

Segundo Spatz (2008), os *controllers* consideram (1) a apresentação das informações, (2) a preparação destas baseada nas necessidades de seus usuários, e (3) uma comunicação destas informações feita de forma customizada fatores significativamente mais importantes do que um mero fornecimento das informações coletadas pelo setor de controladoria. A literatura demonstra que é cada vez mais frequentemente solicitado ao setor de controladoria que este não se concentre apenas no fornecimento de informações, mas que atue de modo a garantir que as mesmas sejam aproveitadas de modo adequado pelos gestores das demais áreas e unidades de negócio, bem como pela alta cúpula administrativa da companhia (Weber, 2011 p. 33) – Becker

(1984, p. 22) destaca que, diversos são os autores que consideram que este é o principal papel desempenhado pelo setor de controladoria, por diferenciar suas atividades daquelas atribuíveis ao setor de contabilidade.

Um dos principais requisitos adicionais ao setor de controladoria (em comparação com o fornecimento de informações puras) é o de conhecer as características individuais dos gestores aos quais atende (Weber, 2011 pp. 33-34). O setor de controladoria precisa estar familiarizado com a capacidade que cada um destes gestores detêm ao interpretar os dados que lhes são apresentados, e precisam saber como os vários usuários da informação preferem receber os dados em questão, bem como a forma como provavelmente irão reagir frente ao modo como tais dados lhes foram apresentados – afim de que o setor comunique seus números de uma forma eficaz (Weber, 2011 pp. 33-34). Para isso, além de deter conhecimento econômico, o setor de controladoria deve ainda desenvolver um conhecimento comportamental (Weber, 2011 pp. 33-34). Esse tipo de expansão de tarefas não implica uma necessidade significativamente maior de capacidades dos componentes do setor, o que se faz necessário é uma mudança na maneira como suas tarefas são executadas (Weber, 2011 pp. 33-34).

No estudo de Souza (2016), ele ainda apurou que existem perfis específicos associados aos profissionais atuantes no setor de controladoria, os quais poderiam ser assim classificados (Tabela 04):

Perfil do Profissional de Controladoria segundo a Literatura Internacional

PERFIL	REFERÊNCIAS	CARACTERÍSTICA PREDOMINANTE
<i>Bookkeeper</i> (guarda-livros)	Lambert e Sponem (2012), Rahman e Ahmed (2012), Bougen (1994), Sathe (1984), Hopper (1980)	Preocupação com registros contábeis
<i>Business consultant</i> (consultor de negócios)	Burns e Baldvinsdottir (2005, 2007)	Assessoria a gestores
<i>Decision making facilitator</i> (facilitador de tomada de decisões)	Lambert e Sponem (2012)	Habilidade com negociações
<i>Hybrid accountant</i> (contador híbrido)	Burns e Baldvinsdottir (2007), Burns e Scapens (2000)	Intermediação entre gestores operacionais e financeiros
<i>Moderator</i> (moderador)	Ahrens e Chapman (2000)	Mediação entre gestores operacionais e financeiros
<i>Scorekeeper</i> (registrador de informações)	Burns e Baldvinsdottir (2007)	Capacidade de avaliar desempenho
<i>Strategic management consultant</i> (consultor de gestão estratégica)	Holtzman (2004)	Apoio à formulação e execução do planejamento estratégico
<i>Corporate policeman</i> (policia corporativo)	Byrne (2010)	Supervisão e administração de regras e procedimentos

Tabela 04: Perfil do Profissional de Controladoria segundo a Literatura Internacional – Fonte: Souza (2016)

Com base nas informações da Tabela 04, Souza (2016) elaborou um “agrupamento” dos perfis apurados (Tabela 05), e, com base neste, realizou um “comparativo” dos mesmos (Tabela 06):

Agrupamento de Perfis de Profissionais de Controladoria

GRUPO	REFERÊNCIAS	PERFIS ABRANGIDOS
<i>Bean counters</i> (“contador de feijões”)	Mistry, Sharma e Low (2014), Sunami (2013), Lambert e Sponem (2012), Rahman e Ahmed (2012), De Loo, Verstegen e Swargerman (2011), Burns e Baldvinsdottir (2007, 2005), Verstegen <i>et al.</i> (2007), Byrne e Pierce (2007), Vaivio e Kokko (2006), Gibson (2002), Malmi (2001), Granlund e Lukka (1998), Bougen (1994)	<i>Bookkeeper, scorekeeper, corporate policeman</i>
<i>Business partners</i> (parceiro de negócios)	Mistry, Sharma e Low (2014), Sunami (2013), Lambert e Sponem (2012), De Loo, Verstegen e Swargerman (2011), Burns e Baldvinsdottir (2007, 2005), Järvenpää (2007), Malmi (2001), Siegel e Sorensen (1999)	<i>Decision making facilitator, business consultant, strategic management consultant</i>

Tabela 05: Agrupamento de Perfis de Profissionais de Controladoria – Fonte: Souza (2016)

Comparativo de Perfis (*bean counters* x *business partners*)

BEAN COUNTERS	BUSINESS PARTNERS
Mensuração de itens financeiros Registro de dados Foco em execução Indiferença perante outros departamentos Fornecimento de relatórios aos gestores Controle de processos	Mensuração de itens não-financeiros Análise de informações Foco em planejamento Interação com outros departamentos Prestação de consultoria aos gestores Aprimoramento do negócio

Tabela 06: Comparativo de Perfis (*bean counters* x *business partners*) – Fonte: Souza (2016)

O termo *bean counters* representa os setores de controladoria que tendem a adotar uma postura considerada mais “tradicional” – tipicamente associada a atividades de registro e acumulação de dados, elaboração de demonstrações financeiras, análises, controle e fiscalização da *performance* dos gestores das áreas e unidades de negócio da companhia por meio do uso de indicadores financeiros, dentre outras atividades (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Emsley, 2005; Souza, 2016). Para que um setor de controladoria possa ser classificado como *business partner* (“parceiro de negócios”), este deve apresentar uma postura “orientada para a estratégia organizacional” – atuando de modo a apresentar um alto nível de envolvimento e comprometimento com o negócio global da cia, atuando de modo cooperativo com as demais áreas e unidades de negócio organizacionais, e ainda que venha a integrar as informações contábeis adquiridas aos indicadores financeiros e não-financeiros⁶ da empresa (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Souza, 2016).

Em Seminário de Controladoria realizado na sede do Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças de São Paulo (IBEF-SP), no dia 18 de Agosto de 2015, o palestrante Rogério Menezes, diretor financeiro da AkzoNobel PPC, discutiu o tema “O *controller* como *business*

partner”, onde, no presente evento, o mesmo ressaltou que para que possa ser considerado *business partner*, um executivo financeiro deve evoluir de sua atuação nos “bastidores” – onde trata de processos (como coleta, reporte e análise de dados) – para o “palco principal” da companhia – onde as principais decisões são tomadas (IBEF-SP, 2015).

Mantendo em vista o cenário apresentado, Arenales (2016) faz destaque à alteração do perfil solicitado para a atuação do setor de controladoria nas empresas, onde, apesar de raciocínio lógico e facilidade no manuseio de números continuarem sendo consideradas competências essenciais aos profissionais componentes deste setor, outras competências, como facilidade de comunicação e negociação, vêm se demonstrando cada vez mais importantes de serem aprimoradas, afim de que se eleve a qualidade das informações geradas pelo setor.

Ao se considerar a natureza cada vez mais dinâmica, complexa, globalizada e competitiva com as quais as empresas vêm desenvolvendo suas atividades, destaca-se a necessidade crescente de que os setores de controladoria atuem de modo a exercer cada vez um maior nível de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, para que assim possam contribuir de forma mais ativa e direta com a gestão estratégica organizacional, primando para que a mesma alcance um nível de desempenho otimizado, tendo por objetivo atingir a missão organizacional estabelecida (Batista da Silva, 2016).

A Figura 01 expõe uma representação dos “múltiplos papéis” propostos por Ulrich (1998), o qual apresenta outras atividades que devem ser desempenhadas por um setor de controladoria quando detentor de um perfil *business partner*:

Múltiplos Papéis do Profissional da Informação

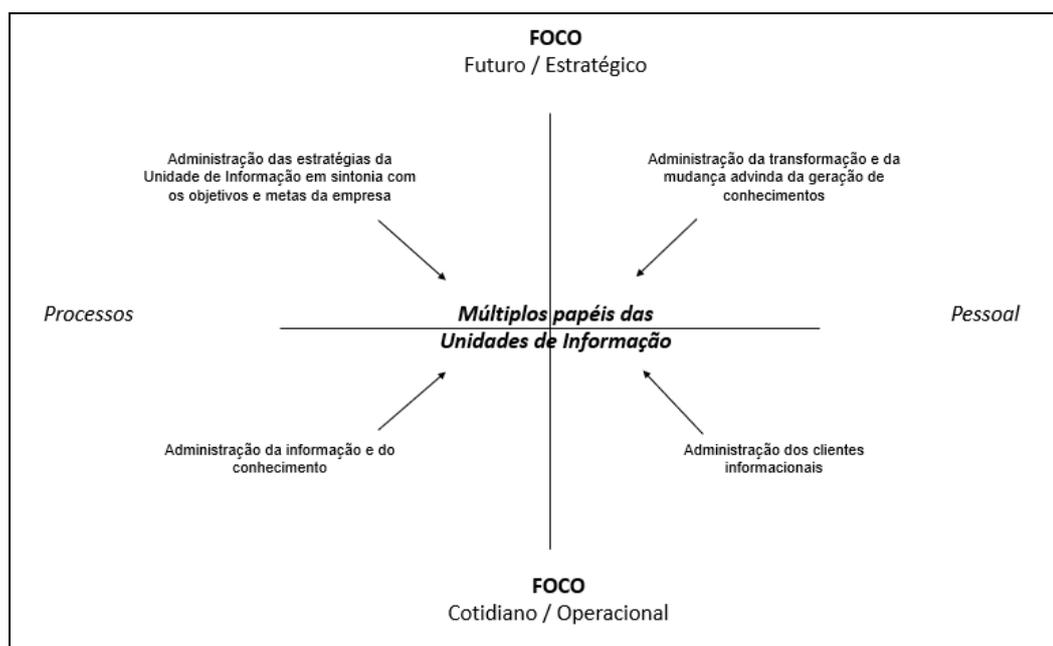


Figura 01: Múltiplos Papéis do Profissional da Informação – Fonte: Cançado, Medeiros e Jeunon (2008, adaptado de Ulrich, 1998)

Batista da Silva (2016) também apresentou uma representação (Figura 02) por meio da qual busca expor as dimensões representativas das contribuições prestadas pelo setor de controladoria enquanto *business partner* – cada uma das dimensões apresentadas (numeradas de 01 a 11) representa um nível de atuação dos colaboradores componentes do setor, onde, quanto maior o número total destes itens apresentados quando avaliado o seu modo de atuação, maior o nível de parceria com que atua esse profissional (mais *business partner* ele é considerado):

Contribuição do Controller como Business Partner

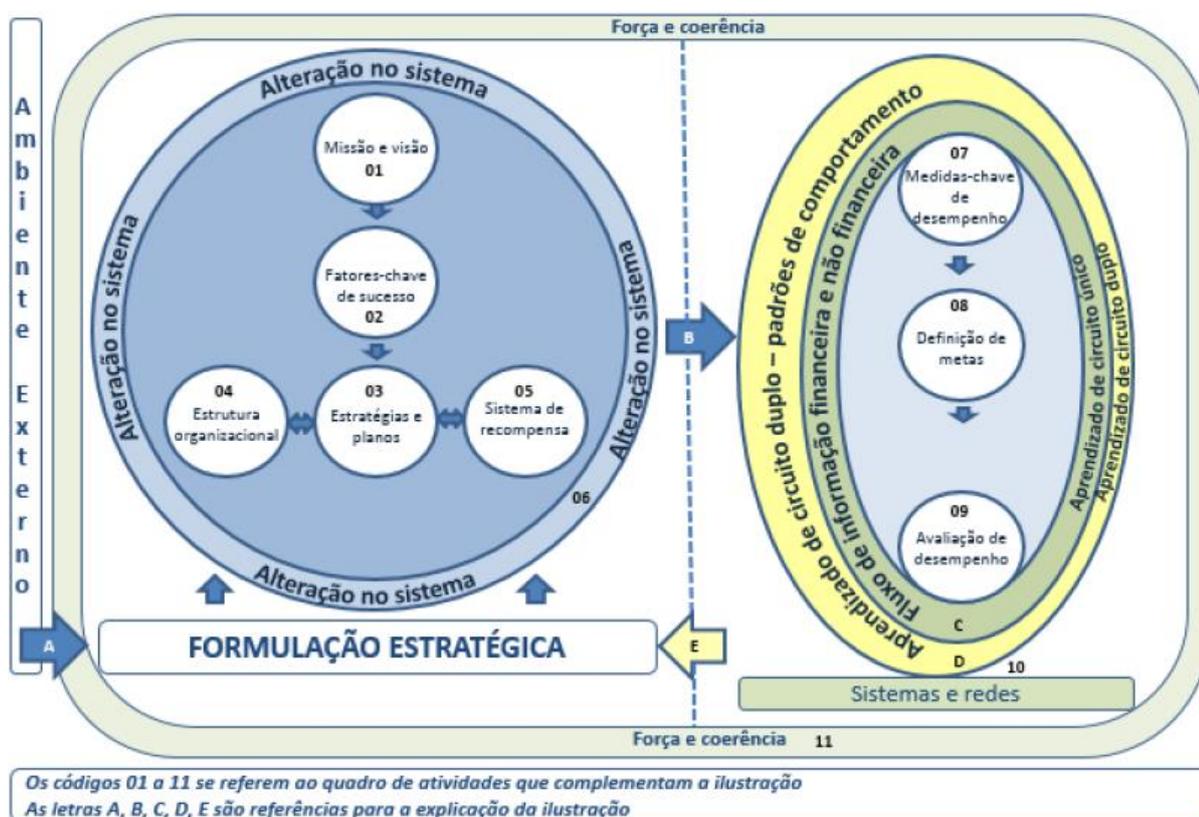


Figura 02: Contribuição do Controller como Business Partner – Fonte: Batista da Silva (2016)

A Figura 03 apresenta o *framework* no qual Weber (2011 pp. 25-42) combina efeitos qualitativos e quantitativos, bem como aspectos relacionados às tarefas internas de competência do setor de controladoria. Por meio deste modelo ele busca representar as ligações estreitas existentes entre os vários níveis de atuação do setor e o envolvimento com o qual o mesmo exerce suas atividades – indicando, assim, qual o estágio de desenvolvimento com o qual o setor realiza suas atividades (as quais não representam apenas um reflexo de um conjunto de tarefas estáticas – sejam estas tarefas alternativas ou mutuamente exclusivas –, mas sim uma progressão da atuação do setor de um nível mais baixo para um nível mais elevado de responsabilidades e com funções adicionais) (Weber, 2011 pp. 25-42). De acordo com o nível

(estágio) de atuação alcançado por um setor de controladoria, este atuará de forma mais ou menos ativa como um parceiro de negócios das demais áreas e unidades de negócio da companhia (logo, de modo mais, ou menos, *business partner*) (Weber, 2011 pp. 25-42).

Visão geral de um modelo de desenvolvimento para controladoria

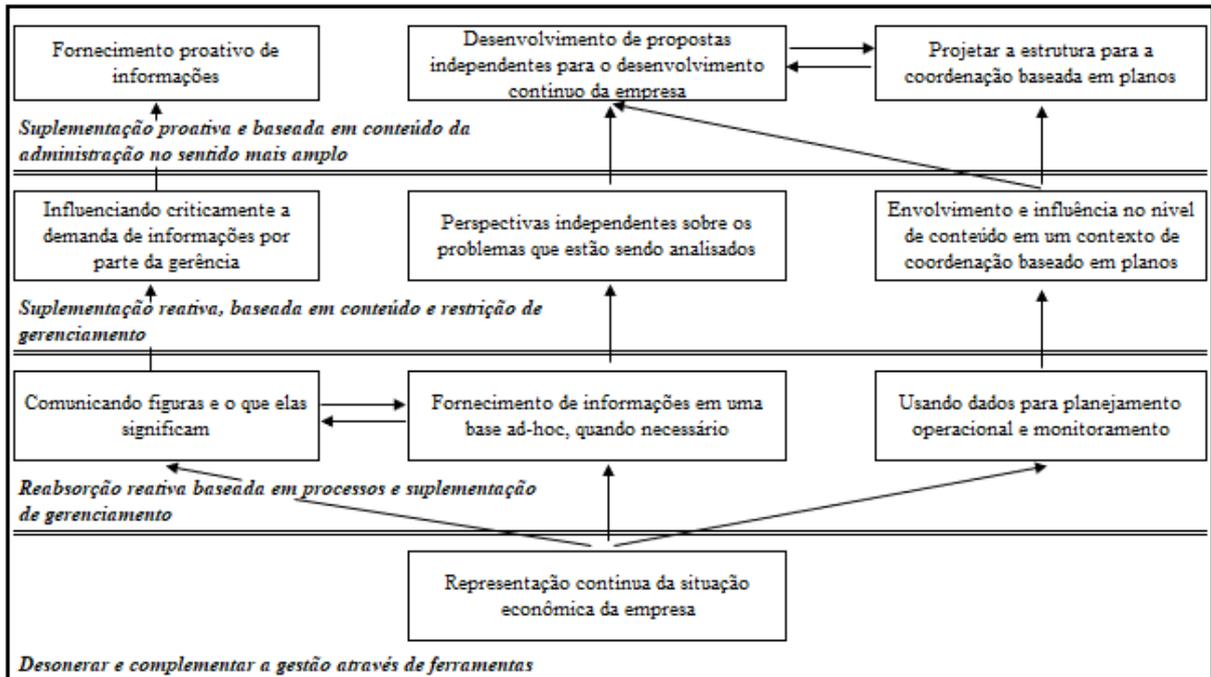


Figura 03: Visão geral de um modelo de desenvolvimento para controladoria – Fonte: Weber (2011 p. 42)

O modelo (Figura 03) é dividido em quatro níveis – aqui denominados “estágios de maturidade” – com que podem atuar um setor de controladoria na empresa da qual faz parte, e tal modelo se baseia numa abordagem de “garantia de racionalidade”, na qual os “gargalos” de racionalidade vão sendo sucessivamente eliminados de acordo com o estágio de maturidade já alcançado pelo setor (Weber, 2011 p. 27). Assim, em cada um dos níveis são apresentadas tanto a gama de tarefas já consideradas como sendo de responsabilidade do setor de controladoria, como as alterações (processo evolutivo) que tais tarefas sofrem após as mesmas serem “filtradas” pelos gargalos de racionalidade citados (Weber, 2011 p. 27).

Dentre os níveis de tarefas inter-relacionadas apresentadas, a “tarefa básica” desempenhada pelo setor de controladoria (a qual pode ser caracterizada como uma função essencialmente técnica e altamente especializada) vem compor seu primeiro nível de atuação – estágio de maturidade 1 (Weber, 2011 pp. 41-42). No entanto, para uma efetiva execução das diversas tarefas desempenhadas pelo setor, faz-se necessário um “acúmulo de conhecimento” – o qual é geralmente acumulado com o decorrer do tempo e desenvolvimento do setor (Weber, 2011 pp. 41-42).

A base de conhecimento então formada no primeiro nível pode ser então utilizada para que o setor assuma tarefas adicionais em nome do gerenciamento, o que dá então origem ao nível superior a este – estágio de maturidade 2 –, no qual, sob o ponto de vista de processos, o setor, além de cumprir suas funções básicas (atribuídas no primeiro nível apresentado), passa também a trabalhar a pedido dos gestores das demais áreas e unidades de negócio, afim de realizar funções de “descompressão” (principalmente) ou funções complementares (Weber, 2011 p. 42).

À medida que o conhecimento se acumula no segundo nível apresentado, leva-se à expansão de tarefas que dá espaço a um terceiro nível – estágio de maturidade 3 –, onde o setor de controladoria começa a exercer influência no processo decisório organizacional (sob uma perspectiva de conteúdo), fazendo com que o setor parta do “campo de suporte” para o “campo de gerenciamento puro” (Weber, 2011 p. 39) – desenvolvendo uma opinião independente (quando necessário), afim de persuadir a alta cúpula administrativa a levar o posicionamento do setor em consideração. Neste nível, o setor de controladoria passa a agir de forma mais ativa, posicionando-se sobre os planos apresentados, afim de levá-los para o direcionamento considerado mais viável para o alcance dos objetivos organizacionais globais traçados (Weber, 2011 p. 42).

O quarto nível – estágio de maturidade 4 – é alcançado quando o setor de controladoria não apenas age de forma reativa, mas assume um papel proativo frente ao negócio (Weber, 2011 p. 42). Esta é a “fase final” de desenvolvimento a ser alcançado pelo setor, onde ele atravessa o campo de “suporte”, passando a executar tarefas de gerenciamento efetivo (Weber, 2011 p. 42).

A Figura 03 demonstra como os quatro níveis apresentados são interdependentes – o que se faz necessário para o acúmulo de conhecimentos e habilidades (mas não permite que se preserve o conhecimento adquirido) (Weber, 2011 p. 43). Weber (2011 p. 43) destaca que para que o setor de controladoria possa atuar de modo eficaz como parceiro de negócios é essencial que o mesmo permaneça como responsável pela execução de suas atividades básicas – assim, faz-se necessário exercer ambos seus papéis (*bean counter* e *business partner*) de forma simultânea, pois ocupar um papel e não ocupar o outro não é suficiente.

Apesar dos benefícios apontados como sendo proporcionados por um setor de controladoria que atue com um perfil *business partner*, cabe aos profissionais que o compõem comprovarem a efetiva capacidade deste setor em agregar valor ao negócio, auxiliando na construção e desenvolvimento da inteligência organizacional, ao beneficiar a empresa com a obtenção de vantagem competitiva frente a seu mercado de atuação (Cançado *et al.*, 2008).

Baseado no apresentado, verifica-se o processo evolutivo pelo qual vêm passando o setor de controladoria, o qual busca participar cada vez mais ativamente do processo decisório da empresa da qual faz parte (Siegel & Sorensen, 1999; Siegel, 2000; Gibson, 2002; Byrne, 2010; *Chartered Global Management Accountants* [CGMA], 2014; Souza, 2016). A *International Federation of Accountants* (IFAC, 2005) afirma ainda que essa tendência levará o setor a migrar cada vez em maior proporção do “acompanhamento e processamento das informações coletadas” para um nível de atuação mais estratégico, cada vez mais fortemente ligado ao planejamento e controle da companhia (Souza, 2016).

2.4. Desempenho Organizacional

Para autores como Daft e Marcic (2004, p. 10), desempenho se resume na capacidade de uma empresa de atingir seus objetivos usando seus recursos de um modo eficaz, já Otley (1999, p. 364) sugere que existe uma dificuldade natural quanto à definição do que é desempenho por este ser um termo ambíguo e difícil de ser expresso, o qual poderia: (1) representar a consecução de objetivos, em uma perspectiva interna à organização, ou (2) considerar diferentemente a importância dos diversos *stakeholders*⁷ da companhia ou (3) ser ainda considerado de modo distinto para diferentes empresas (Otley, 1999, p. 364). No entanto, sem que haja uma mensuração e avaliação de desempenho adequada, os gestores de uma empresa podem encontrar dificuldades para (1) comunicar as expectativas desse desempenho a seus subordinados; (2) saber o que de fato se passa na organização; (3) identificar as falhas, analisá-las e eliminá-las; (4) fornecer *feedbacks*, identificar o desempenho que deve ser recompensado e ter um processo decisório baseado em informações efetivas (Rummler & Brache, 1994, p. 169-170). Considerando os fatores apresentados, uma metodologia que avalie de modo correto o desempenho de uma empresa passa a ser vista como um elemento crucial para a consecução da estratégia definida para a companhia (Côrrea & Hourneaux Jr, 2008 p. 51).

No final da década de 1980, há consenso entre diversos acadêmicos sobre a notável mudança pela qual vinha passando o processo de medição de desempenho das empresas (Kaplan & Norton 1992; Skinner 1974, Hayes & Abernathy 1980, Goldratt & Cox 1986, Johnson & Kaplan 1987, Keegan *et al.* 1989, Dixon *et al.* 1990, Eccles 1991, Neely *et al.* 1995, citados por Bititci *et al.*, 2006 p. 09; Dixon *et al.*, 1990, Goldratt & Cox, 1986, Hayes & Abernathy, 1980, Johnson & Kaplan, 1987, Keegan, Eiler, & Jones, 1989, Neely *et al.*, 1995,

Skinner, 1974, citados por Nudurupati, Bititci, Kumar & Chan, 2011 pp. 280-281; Hayes & Abernathy, 1980, Slack, 1983, Kaplan, 1984, citados por Bititci *et al.*, 2012 pp. 09-11; Cunha & Corrêa, 2013 pp. 487-488).

Com o motor econômico de oferta e demanda passando do lado da oferta para o da demanda entre as décadas de 1960 e 1980, o foco da medição do desempenho acabou abrindo espaço para os indicadores de desempenho não-financeiros (Kaplan & Norton, 2000, Yeo, 2003, Garengo, Biazzo & Bititci, 2005, Punniyamoorthy & Murali, 2008, citados por Nascimento, Bortoluzzi, Dutra, & Ensslin, 2011 p. 375; Hayes & Abernathy, 1980, Slack, 1983, Kaplan, 1984, citados por Cunha & Corrêa, 2013 pp. 487-488). A insatisfação na utilização exclusiva de indicadores financeiros e contábeis residia em dois grandes motivos:

- indicadores financeiros eram voltados ao curto prazo, num momento em que emergia a ideia de que o desempenho deveria ser fruto de uma análise das capacidades futuras da organização (Buchele, 1962, citado por Cunha & Corrêa, 2013 pp. 487-488);
- muitos indicadores relevantes para atender as novas expectativas gerenciais não vinham sendo considerados, como os de qualidade, satisfação do consumidor, satisfação do empregado e inovação (Ittner & Larcker, 1998, citados por Cunha & Corrêa, 2013 pp. 487-488).

Dessa forma, no final dos anos 1980 e início dos anos 1990, houve uma exacerbada busca sobre o que exatamente mensurar (Neely *et al.*, 2000), e, conseqüentemente, um conceito que ganhou considerável relevância na época foi a ideia de se ter um modelo capaz de integrar as diferentes medidas de desempenho (Bititci *et al.*, 1998, citado por Cunha & Corrêa, 2013 pp. 487-488).

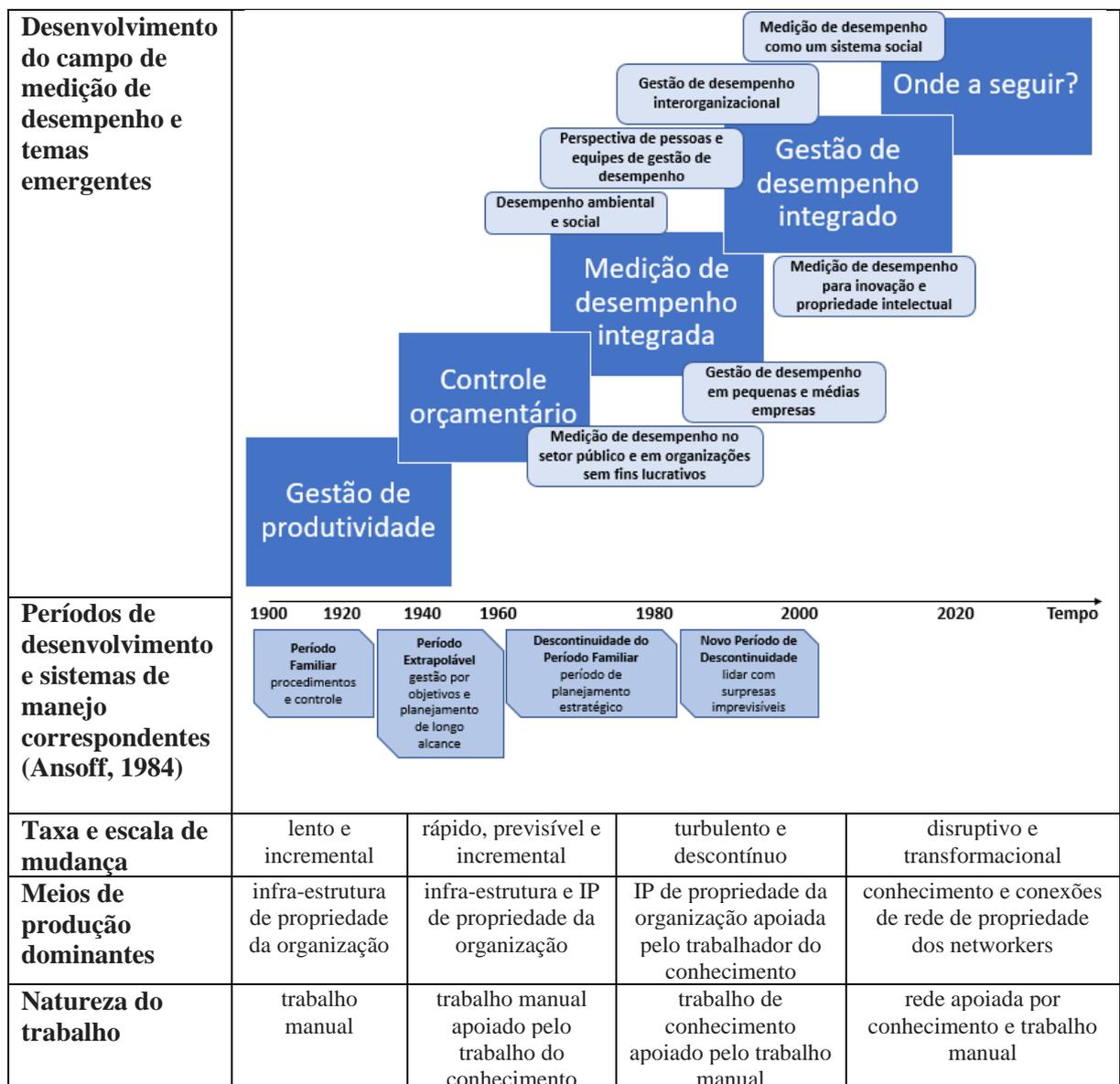
A partir de então, vários foram os frameworks e modelos para medição de desempenho que surgiram – onde diversas foram as empresas que reconheceram o valor dos indicadores não-financeiros⁶, tendo estes inclusive passado a atuar como os principais indicadores para medição do desempenho financeiro organizacional nestas empresas (Ittner & Larcker, 1998, Suwingnjo, Bititci & Carrie, 1997, citados por Nudurupati *et al.*, 2011 pp. 280-281) – o foco aqui era avaliar se a estratégia estava sendo implementada como o planejado, e se os resultados alcançados eram os resultados esperados (Steiner, 1969, Schendel & Hofer, 1979, Wheelen & Hunger, 1983, Glueck & Jauch, 1984, Hax & Majluf, 1984, Schreyögg & Steinmann, 1987, citados por Bititci *et al.*, 2012 pp. 09-11). A utilização de indicadores não-financeiros em conjunto com os financeiros passou a oferecer uma maior sustentação para o controle

administrativo das empresas que entendiam que os indicadores financeiros eram limitados diante das incertezas, principalmente do ambiente externo à companhia (Vaivio, 1999).

Assim o propósito da medição de desempenho passou a mudar para um controle orçamentário que mantivesse um foco na gestão da produtividade (Bititci *et al.*, 2012 pp. 15-16). Pode-se dizer então que, seguindo as tendências emergentes industriais, empresariais e sociais, o objetivo e os métodos de medição de desempenho ampliaram-se, passando a combinar múltiplas finalidades (Bititci *et al.*, 2012 pp. 15-16).

Bititci *et al.* (2012 p. 19) apresentam o processo de desenvolvimento literário relacionado à medição de desempenho dentro das empresas, e as tendências globais (Tabela 07):

Desenvolvimento da literatura de medição de desempenho e tendências globais



(continua...)

(...continuação)

Princípio organizador	autocracia	burocracia	adocracia	Netocracia
Poder organizacional	poucos indivíduos poderosos	estrutura organizacional	processos, proprietários de processo e equipes de processo	indivíduos/pequenos grupos em múltiplas redes
Pessoas	força de trabalho vista como um “mal necessário”	recursos humanos vistos como ativos	equipes de ativos e investimento	indivíduos e equipes autopoieticas como inovadores e heurísticos
Sistema regulador	contratos, leis e regulamentos	contratos, leis, regulamentos e padrões da indústria	contratos, leis, regulamentos, padrões do setor e práticas recomendadas aceitas	confiança, relacionamentos e padrões de rede
Relações organizacionais	inter-organizacional e adversarial	inter-organizacional e cooperativo	inter / trans-organizacional e colaborativo	trans-organizacional, comunidades de prática
Domínio do mercado	produtor	cliente consciente dos custos	cliente fiel e consciente de valor	desleal, exigente, curioso, impulso-cliente

Tabela 07: Desenvolvimento da literatura de medição de desempenho e tendências globais – Fonte: Bititci *et al.* (2012 p. 19)

A década de 1990 caracterizou-se, portanto, pelo advento de diversos modelos direcionados às tendências da época, resultando no estabelecimento de indicadores no formato de *scorecards* que abrangiam diversas informações (Lohman, Fortuin & Wouters, 2004) de múltiplas perspectivas da organização.

Swamy (2002 p. 01, citado por Luitz & Rebelato, 2003 p. 02), apresenta uma síntese da evolução da medição do desempenho organizacional entre as décadas de 1960 e 1990 (Tabela 08):

Evolução da Medição do Desempenho Organizacional

PERÍODOS	1960	1970	1980	1990
Principal Ênfase	Financeira	Financeira	Financeira e Gerencial	Financeira e Não-financeira
Estruturas Utilizadas	Rendimentos contábeis, rendimentos por setor, retorno de investimentos	Rendimentos contábeis, lucro residual, retorno de investimentos	Custo unitário, orçamentos conjuntos, lucros sobre operações, fluxos de caixa	<i>Balanced Scorecard</i> , valor econômico adicional, custeio baseado na atividade

Tabela 08: Evolução da Medição do Desempenho Organizacional – Fonte: Luitz e Rebelato (2003 p. 02)

Essas medidas de desempenho de uma empresa devem buscar alinhar os incentivos de seus gestores com o de seus colaboradores, motivando-os a atingir os objetivos que foram definidos para a companhia, e devem contribuir para uma melhor *performance* do desempenho organizacional (Kaplan & Norton, 1992, 1996; Simons, 2000; Ittner & Larcker, 1998a, citados por Ho *et al.*, 2014 pp. 38-39) ao melhorar seu nível de coordenação e cooperação, por criar

sinergia a partir dos comportamentos coerentes dos colaboradores e da alocação de recursos (Kellermanns, Walter, Lechner, & Floyd, 2005).

Dutra (2003) destaca que sem as medidas de desempenho, os gestores de uma empresa não possuem fundamentos consistentes para:

- comunicar a seus colaboradores as expectativas de desempenho esperadas para a empresa;
- saber o que está acontecendo em cada área ou unidade de negócios organizacional;
- identificar os aspectos deficientes e/ou eficientes no desempenho da empresa, gerando oportunidade de eliminação ou revisão deles;
- fornecer *feedback* aos colaboradores que demonstram um desempenho aquém do planejado pela organização;
- identificar os aspectos que apresentam melhor desempenho;
- tomar decisões baseadas em informações sólidas, transparentes que possam ser justificadas.

Um processo de avaliação do desempenho de uma empresa corresponde ao uso de medidas de desempenho financeiras e não financeiras as quais são definidas tomando como métrica as estratégias de negócios da companhia, e estas medidas são utilizadas com o intuito de auxiliar a empresa a entregar a seus *stakeholders* os valores a que se propôs e a alcançar os objetivos para ela definidos (Ittner & Larcker, 2001; Ittner, Larcker, & Randal, 2003). Ittner, Larcker e Randal (2003 p. 715) sugerem que a realização de uma avaliação de desempenho eficaz é capaz de gerar informações (financeiras e não financeiras) que permitem à empresa identificar quais as estratégias para ela definidas oferecem um maior potencial para atingir os objetivos a elas relacionados, e ainda alinhar os “processos de gestão⁸” inicialmente propostos com o alcance dos objetivos estratégicos definidos.

Kaplan e Norton (1997 p. 21, citados por Côrrea & Hourneaux Jr, 2008 p. 51) reforçam a importância e a inerente dificuldade frente à avaliação do desempenho de uma empresa, dizendo que “medir é importante, pois o que não é medido não pode ser gerenciado”, e a administração de uma empresa não é capaz de avaliar, comparar ou corrigir o desempenho desta empresa sem a utilização de relatórios que contenham informações apropriadas e significativas sobre esse desempenho (Phatak, 1995 p. 227)

Ao se considerar que as medidas de desempenho derivam da estratégia global da empresa e têm por intuito garantir que esta seja operacionalizada, o sistema de avaliação de desempenho de uma empresa é um modelo por meio do qual os gestores da companhia alcançam um melhor controle gerencial e, assim, conseguem operacionalizar esta estratégia definida (Kaplan & Norton, 2008), assegurando que as ações realizadas na empresa estejam

alinhadas com seus objetivos globais (Simons, 2000). Com isso, ter-se-ia o que Kaplan e Norton (2006) denominaram “alinhamento estratégico”.

Franco-Santos *et al.* (2007) propõe que somente existe de fato um sistema de avaliação de desempenho instituído numa empresa caso esta adote medidas de desempenho financeiras e não financeiras para operacionalizar seus objetivos estratégicos. Sistemas que adotam diversos “indicadores-chave de desempenho⁹” (*Key Performance Indicators – KPIs*) também podem ser considerados sistemas de avaliação de desempenho caso estes KPIs estejam vinculados à estratégia de negócios definida para a companhia, já sistemas tradicionais (como o de orçamentação ou mesmo o sistema de custos baseados em atividades) não podem ser classificados como sistemas de avaliação de desempenho por se concentrarem em direcionadores que são medidos exclusivamente em termos financeiros – não atendendo ao requisito de se embasar em medidas de desempenho financeiras e não financeiras (Franco-Santos *et al.*, 2012 pp. 06-07). Franco-Santos *et al.* (2012 pp. 02-06) destacam ainda que compreender os mecanismos subjacentes que geram as diferentes consequências desse sistema de avaliação é essencial para que se possa determinar como é possível se maximizar sua eficácia.

Os sistemas de avaliação de desempenho envolvem processos específicos de captura de dados e fornecimento de informações, independentemente de como tais processos são conduzidos (Franco-Santos *et al.* 2012 p. 06). Tais sistemas foram desenvolvidos com o intuito de responderem proativamente aos desafios que uma empresa venha a enfrentar, onde, para isso, seus gestores requerem informações atualizadas e precisas sobre o desempenho de suas áreas e unidades de negócios – as quais precisam ser integradas, dinâmicas, acessíveis e visíveis (para ajudar de modo tempestivo no processo de tomada de decisões), afim de promover um estilo de gerenciamento pró-ativo e para que sejam atingidas as metas gerais de desempenho organizacional (que são os objetivos definidos para a companhia) (Nudurupati *et al.*, 2011 pp. 279-280).

Segundo Luitz e Rebelato (2003 p. 01) e Nascimento *et al.* (2011 p. 375), uma estrutura para medição de desempenho de uma empresa se baseia em seus KPIs componentes, por isso é importante que os mesmos sejam definidos coerentemente, e que estejam extremamente alinhados com a estratégia organizacional. Os KPIs devem ser oportunos, e caso não gerem recompensas num médio prazo, não surtirão o efeito desejado – por exemplo, se a melhoria apontada por um KPI só gerar recompensa ao final de dez anos, o gestor não estará motivado a alcançá-la (Merchant, 2006). Os KPIs devem ser acurados e resumem-se em precisão e

objetividade; devem ser compreensíveis (onde os gestores devem conhecer o que está sendo medido); e devem ter uma relação que compense custo *versus* benefício (Merchant, 2006).

A Tabela 09 apresenta uma visão consolidada dos cuidados que devem ser adotados no momento da elaboração dos KPIs (Nascimento *et al.*, 2011 p. 376):

Visão dos Autores sobre Características, Critérios e Propriedades Necessárias à confecção dos Indicadores de Desempenho

MERCHANT (2006)	SHAHIN e MAHBOD (2007)	ENSSLIN e ENSSLIN (2009)
Características	Critérios	Propriedades
1. Congruência 2. Controláveis 3. Oportuna 4. Acurada (precisa e objetiva) 5. Compreensível 6. Custo x Benefício	1. Específicos 2. Mensuráveis 3. Atingíveis 4. Realistas 5. Sensíveis ao tempo	1. Mensurabilidade 2. Operacionabilidade 3. Inteligibilidade 4. Homogeneidade 5. Permissão para distinguir o que falta para melhorar 6. Respeito às propriedades das escalas

Tabela 09: Visão dos Autores sobre Características, Critérios e Propriedades Necessárias à confecção dos Indicadores de Desempenho – Fonte: Nascimento *et al.* (2011 p. 376)

É imprescindível que a empresa utilize diversos KPIs na busca por informações, pois o uso de KPIs isolados não representara um contexto que fomente uma tomada de decisão acertada e eficaz.

Simons (2000) e Olson e Slater (2002, p. 11) afirmam haver três elementos fundamentais para qualquer sistema de controle e avaliação de desempenho: (1) estabelecimento dos padrões de desempenho; (2) a mensuração do desempenho ante aos padrões estabelecidos; e (3) uma tomada de ações corretivas caso os padrões definidos não sejam alcançados.

De acordo com Frigo (2002 pp. 10-15), a mensuração do desempenho estará em consonância com a estratégia se as seguintes características forem respeitadas no processo:

- primeiro deve-se definir a estratégia e então o sistema de mensuração do desempenho;
- os KPIs devem mudar quando há mudanças na estratégia da companhia;
- tanto a estratégia como os KPIs devem estar alinhados com as metas corretas para maximização da criação de valor;
- o uso de KPIs deve ajudar a sincronizar as atividades estratégicas, facilitando a percepção e execução das atividades; e
- a mensuração do desempenho estratégico deve refletir o pensamento e a atuação da administração e assegurar a viabilidade das estratégias.

Martins (1999) define as principais características necessárias a um sistema de avaliação de desempenho:

- ser congruente com a estratégia de concorrência da companhia;
- apresentar medidas financeiras e não-financeiras;
- direcionar e suportar a melhoria contínua;
- identificar tendências e progressos;
- facilitar o entendimento das relações de “causa-efeito”
- ser facilmente inteligível para os colaboradores;
- abranger toda a cadeia produtiva organizacional, desde o fornecedor até o cliente;
- disponibilizar informações em tempo real para toda a organização;
- ser dinâmico;
- influenciar a atitude dos colaboradores; e
- avaliar grupos (áreas e unidades de negócio), e não indivíduos.

Franco-Santos *et al.* (2012 p. 41) desenvolveram um estudo em que apuraram que sistemas de avaliação de desempenho afetam significativamente o comportamento, as capacidades organizacionais e o desempenho das pessoas por exercerem um papel fundamental nos processos de estratégia, comunicação e gerenciamento da companhia, e assim, conseqüentemente, geram capacidades organizacionais que podem levar a empresa a se sobressair em seu mercado de atuação. Os autores afirmam que estes sistemas acabam por facilitar o desenvolvimento, a implementação e a revisão de estratégias de negócios da empresa, passando a concentrar as decisões e ações das pessoas que a compõem nas metas estratégicas organizacionais, e incentivam ainda um diálogo contínuo sobre empreendimentos estratégicos, afetando assim os processos de comunicação organizacional, ao exigir e fornecer informações relevantes que influenciam na forma como as pessoas envolvidas pensam, agem e interagem – influenciando nas rotinas organizacionais e nas práticas de gerenciamento, e alterando a maneira como os líderes da empresa se comportam.

Os autores verificaram ainda que o nível de consenso demonstrado pela equipe organizacional frente à implementação de um modelo estratégico está positivamente associado ao desempenho financeiro e não financeiro apresentado pela empresa – onde os resultados de seu estudo demonstram que o efeito de incentivo do uso de medidas de desempenho frente às decisões de avaliação e promoção do desempenho é mais satisfatório para os colaboradores que apresentam um maior nível de consenso na fase de implementação da estratégia organizacional.

Essa descoberta implica que o nível de consenso dentro de uma empresa pode afetar de forma direta a *performance* das medidas de desempenho apresentadas pelo sistema de avaliação de desempenho da companhia (Franco-Santos *et al.*, 2012 p. 51).

Franco-Santos *et al.* (2012 p. 51) apontam que a implicação mais importante de seu estudo é o papel crucial do nível de consenso da equipe da empresa frente à implementação de seu modelo estratégico. Essa descoberta poderia explicar por que muitas empresas não experimentam a *performance* de desempenho por ela esperada após a implementação de complexos sistemas de avaliação de desempenho (como o *Balanced Scorecard*) (Franco-Santos *et al.*, 2012 p. 51). O estudo sugere ainda que a administração, além de se concentrar no sistema de avaliação de desempenho, deve também tomar medidas que visem garantir uma comunicação eficaz da estratégia corporativa e dos métodos que serão adotados para sua implementação, afim de aumentar o nível de consenso frente a mesma (Franco-Santos *et al.*, 2012 p. 51). Somente quando for percebido um alto nível de consenso entre todos os colaboradores da empresa, os benefícios de um sistema de avaliação de desempenho podem ser alcançados (Franco-Santos *et al.*, 2012 p. 51).

Michelli e Mari (2014 p. 154) afirmam que os sistemas de medição de desempenho devem ser “proporcionais”, apresentando um número adequado de KPIs capazes de auxiliar no processo de tomada de decisão. Segundo Nudurupati *et al.* (2011 p. 281), alguns modelos e estruturas que causam impacto significativo na concepção de medidas de desempenho na prática são:

- a Técnica de Mensuração e Relato Estratégico (SMART) (Cross & Lynch, 1988-1989);
- a Matriz de Medição de Desempenho (Keegan *et al.*, 1989);
- a Estrutura de Resultados e Determinantes (Fitzgerald, Johnston, Brignall, Silvestro & Voss, 1991);
- o *Balanced Scorecard* (BSC) (Kaplan & Norton, 1992; Kaplan & Norton, 1996; Bhagwat & Sharma, 2007, Kaplan & Norton, 2001);
- o Projeto de Sistemas de Medição do Desempenho de Cambridge (CPMS) (Neely *et al.*, 1996);
- os Sistemas Integrados de Medição de Desempenho (IPMS);
- o Modelo de Referência (Bititci & Carrie, 1998);
- o *Performance Prism* (PP) (Neely & Adams, 2001);
- o FFQM Business Excellence Model (FFQM [1999]); dentre outros.

Em seu estudo, Neely *et al.* (2000 pp. 1119-1122) desenvolveram uma estrutura que identifica as características desejáveis para configuração de um sistema de avaliação de desempenho. Afirmam que o processo de decidir quais medidas de desempenho adotar é valioso, pois força as áreas e unidades de negócio organizacionais a serem explícitas sobre suas prioridades dentre os objetivos traçados para a companhia e a relação entre os mesmos, oferecendo uma oportunidade de que quaisquer diferenças de opinião sejam resolvidas já nesta fase de desenvolvimento (Neely *et al.*, 2000 pp. 1119-1122).

Para Neely *et al.* (2000 p. 1127), o ponto crítico ao se construir um sistema de avaliação de desempenho reside em “fechar o ciclo de gerenciamento”, garantindo que o sistema conduza a decisões e ações que garantam que a estratégia definida para a empresa seja implementada (Figura 04). Os autores destacam ainda a importância em se reavaliar periodicamente a adequação do sistema de avaliação de desempenho implementado, tendo em vista o ambiente competitivo e a realidade organizacional da empresa na qual o mesmo encontra-se instituído (Neely *et al.*, 2000 p. 1127).

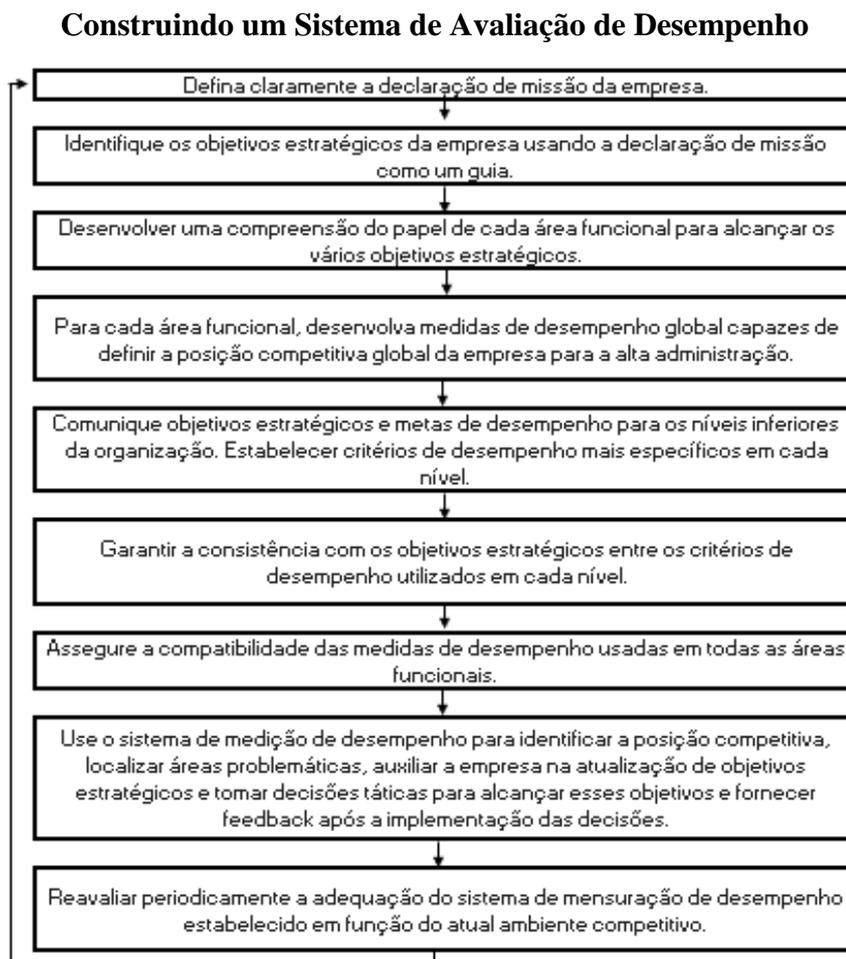


Figura 04: Construindo um Sistema de Avaliação de Desempenho – Fonte: Wisner e Fawcett (1991, citados por Neely *et al.*, 2000 p. 1128)

Globerson (1985, citado por Neely *et al.*, 2000 pp. 1128-1130) apresenta uma série de pontos para que o sistema de avaliação de uma empresa possa desempenhar de forma adequada o papel para o qual foi instituído:

- os critérios de desempenho devem ser escolhidos de acordo com os objetivos da empresa;
- os critérios de desempenho devem possibilitar a comparação de empresas que atuam num mesmo mercado;
- o objetivo de cada critério de desempenho deve ser claro;
- a coleta de dados e os métodos de cálculo do critério de desempenho devem ser claramente definidos;
- critérios de desempenho baseados em proporção são preferíveis à números absolutos;
- os critérios de desempenho devem estar sob o controle da área ou unidade de negócio organizacional avaliada;
- os critérios de desempenho devem ser selecionados através de discussões com as pessoas envolvidas (clientes, colaboradores, gestores, etc);
- critérios “objetivos” de desempenho são preferíveis a critérios “subjetivos” de desempenho.

Maskell (1989, citado por Neely *et al.*, 2000 p. 1130) oferece os seguintes sete princípios a serem seguidos para a configuração de um sistema de avaliação de desempenho adequado:

- as medidas devem estar diretamente relacionadas à estratégia de manufatura da empresa;
- medidas não financeiras devem ser adotadas;
- deve-se reconhecer que as medidas adotadas devem variar de acordo com a área ou unidade de negócio para a qual foi instituída – onde uma mesma medida de desempenho não será considerada adequada para todas as áreas e unidades de negócio da companhia;
- deve-se reconhecer que as medidas mudam conforme as circunstâncias;
- as medidas devem ser simples e fáceis de usar;
- as medidas devem fornecer feedback rápido;
- as medidas devem ser concebidas de modo a estimular a melhoria contínua em vez de simplesmente monitorar.

A Tabela 10 foi elaborada com o intuito de categorizar cada um dos princípios de construção de um sistema de avaliação de desempenho identificados com base nas dimensões propostas por Globerson (1985, citado por Neely *et al.*, 2000 p. 1130) e Maskell (1989, citado por Neely *et al.*, 2000 p. 1130). Esse modelo fornece uma estrutura que pode ser adotada para analisar os processos desenvolvidos por um sistema de avaliação de desempenho (Keegan *et al.*, 1989, Wisner & Fawcett, 1991, Azzone *et al.*, 1991, Kaplan & Norton, 1993, citados por Neely *et al.*, 2000 p. 1130), e ainda possibilita averiguar como o mesmo foi desenvolvido:

Características de um Sistema de Avaliação de Desempenho

Características desejáveis no desenvolvimento de um sistema de medição de desempenho	Características desejáveis para uso do sistema de medição de desempenho (avaliação do processo)
As medidas de desempenho devem ser derivadas da estratégia da empresa.	As medidas de desempenho devem permitir / facilitar o benchmarking.
O objetivo de cada medida de desempenho deve ser evidenciado.	As medidas de desempenho baseadas na razão são preferíveis a números absolutos.
A coleta de dados e métodos de cálculo do nível de desempenho devem ser claros.	Os critérios de desempenho devem estar diretamente sob o controle da unidade organizacional avaliada.
Todos (clientes, funcionários e gerentes) devem estar envolvidos na seleção das medidas.	Critérios de desempenho objetivos são preferíveis aos subjetivos.
As medidas de desempenho selecionadas devem levar em conta a organização.	As medidas não financeiras devem ser adotadas.
O processo deve ser facilmente revisável - as medidas devem mudar conforme as circunstâncias mudem.	As medidas de desempenho devem ser simples e fáceis de usar.
	As medidas de desempenho devem fornecer feedback rápido.
	As medidas de desempenho devem estimular a melhoria contínua em vez de apenas monitorar.

Tabela 10: Características de um Sistema de Avaliação de Desempenho – Fonte: Neely *et al.* (2000 p. 1131 – configurado com base em Globerson, 1985 e Maskell, 1989)

Neely *et al.* (2000 pp. 1130-1131) destacam que, apesar do interesse percebido quanto à importância de se realizar uma adequada avaliação de desempenho dentro das empresas, pouca atenção foi dada à questão de como os gestores das áreas e unidades de negócio organizacionais poderiam decidir quais medidas de desempenho deveriam adotar – mesmo aqueles autores que discutem esta questão tendem a oferecer diretrizes superficiais e genéricas ao invés de conselhos específicos e acionáveis. Pensando nisso, os princípios de desenvolvimento de um sistema de avaliação (ou medição) de desempenho (resumidos na Tabela 10) foram usados como base para que Neely *et al.* (2000 p. 1132) configurassem um novo modelo de sistema de avaliação de desempenho no final de 1992. Onde, ao invés de procurar descrever o processo com detalhes exaustivos, os autores concentraram-se no fluxo do processo e em descrever detalhadamente as ferramentas e técnicas que o facilitador viria a

empregar em cada etapa (Neely *et al.*, 2000 pp. 1138-1139). Durante este estágio, os autores (Neely *et al.*, 2000 pp. 1139-1140) produziram um mapa detalhado (Figura 05) que ilustra as fases essenciais do processo a ser desenvolvido – o qual seria posteriormente descrito como “uma forma acessível a usuários em potencial”:

O processo como aparece no “caderno”: Processo de desenho do Sistema de Avaliação de Desempenho

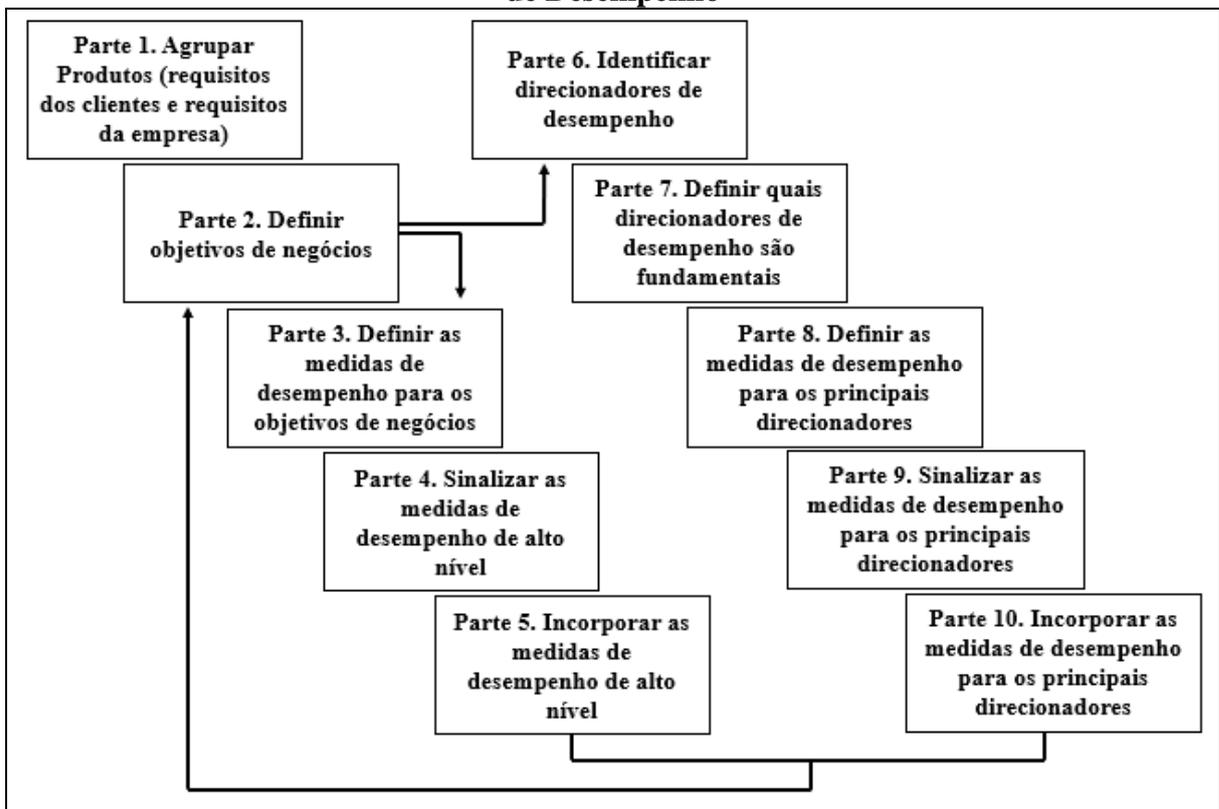


Figura 05: O processo como aparece no “caderno”: Processo de desenho do Sistema de Avaliação de Desempenho – Fonte: Neely *et al.* (2000 p. 1139)

Para que um sistema de avaliação de desempenho e o uso de KPIs sirva de impulso para que as melhorias necessárias dentro de uma empresa sejam alcançadas, estes devem ser compreendidos e aceitos por seus usuários (Portal da Administração, 2014). Uma das maneiras de aumentar a compreensão e aceitação dos KPIs é envolver os usuários em seu desenvolvimento (Portal da Administração, 2014). A medição acaba servindo como um “feedback” que permite aos envolvidos terem conhecimento de como estão desempenhando suas funções – o que visa transformá-la num componente de motivação para os colaboradores da empresa (Portal da Administração, 2014).

As principais propriedades que contribuem para que um sistema de avaliação de desempenho seja bem-sucedido, são (Ensslin & Ensslin, 2009, Bortoluzzi, Ensslin & Ensslin, 2010, Bortoluzzi *et al.*, 2010, citados por Nascimento *et al.*, 2011 p. 376):

- mensurabilidade – é mensurável quando representa a percepção de valor do que o decisor deseja monitorar;
- operacionabilidade – é operacional quando é fisicamente passível de se mensurar a propriedade a ele associada;
- inteligibilidade – é inteligível quando todos tiverem o mesmo entendimento de seus níveis;
- homogeneidade – é homogêneo quando todos os seus níveis analisarem as possíveis ocorrências das mesmas propriedades do contexto;
- permissão para distinguir o que falta para melhorar – permite distinguir o que falta melhorar quando é possível visualizar em todos os seus níveis qual é o pior e qual é o melhor desempenho; e
- respeito às propriedades das escalas – respeita as propriedades das escalas quando evidencia de forma exaustiva quais são os seus possíveis níveis, a ordenação desses níveis e a diferença de atratividade existente entre eles.

2.5.Cultura Organizacional

Há três componentes críticos que influenciam de modo direto nas ações e comportamentos gerenciais: (1) as funções e demandas do cargo, (2) as competências particulares de cada gestor e (3) o ambiente organizacional (Boyatzis, Stubbs & Taylor, 2002). O papel desempenhado pelo ambiente exerce influência direta frente à atuação de um profissional, assim, a cultura vigente numa empresa pode acabar por desempenhar um papel de destaque frente a atuação dos colaboradores que dela fazem parte (Cardoso, 2006).

Para Reginato (2010), estudar a cultura de um grupo corresponde, de certo modo, a analisar o perfil que o mesmo adota frente seu processo decisório e a maneira como este resolve seus problemas. Segundo Schein (1984), a cultura organizacional pode ser percebida como um padrão de pressupostos básicos, determinados por um grupo específico ao enfrentar situações de adaptação externa e integração interna – pressupostos os quais funcionaram de forma satisfatória o suficiente em período anterior para serem percebidos como válidos, levando-os a se tornarem enraizados (por serem considerados “a maneira correta de se pensar e agir”).

A cultura organizacional pode ser definida como um conjunto de valores e crenças compartilhadas pelos membros de uma empresa, a qual funciona como um mecanismo de

controle, mesmo que informal, que aprova ou vem proibir comportamentos, e que dá significado, direção, mobilização e motivação para os membros da organização; ela se manifesta por meio de práticas, comportamentos e artefatos compartilhados entre os membros de uma empresa, podendo ainda ser descrita como a representação da forma como tal empresa conduz seus negócios (Santos, 1992; Pothukuchi, Damanpour, Choi, Chen & HoPark, 2002; Cao, Huo, Yuan & Zhao, 2015).

Braunscheidel, Suresh e Boisnier (2010) e Cao *et al.* (2015) apontam que a cultura pode ser considerada a base que suporta as práticas de gestão e operações de uma empresa. Assim, o modelo de cultura organizacional é normalmente considerado um fator de grande influência frente às situações de risco que esta enfrenta, ou mesmo de seu desempenho organizacional (seja este satisfatório ou não) (Cartwright & Cooper, 1993; Pothukuchi *et al.*, 2002), onde Newman e Nollen (1996) e Pothukuchi *et al.* (2002) apontam que as áreas e unidades de negócio componentes de uma empresa tendem a reagir melhor quando as práticas de gestão por elas adotadas são compatíveis ao modelo de cultura organizacional vigente na companhia.

Fleury (1993) faz destaque ainda à concordância geral existente na academia frente a afirmação de que para que uma empresa obtenha os resultados para ela esperados quando da implantação de novos programas de gestão (a exemplo de programas de qualidade, programas de produtividade, ou mesmo de programas de competitividade empresarial), estes devem estar alinhados ao modelo de cultura organizacional nela vigente – onde a questão da cultura se faz presente na identificação de traços que podem vir tanto a facilitar como dificultar a instituição de determinados modelos e práticas de gestão (o que expõe a importância de se conhecer o modelo de cultura organizacional vigente na companhia).

A cultura organizacional de uma empresa pode emergir de três fontes (Schein, 2004):

- 1) com base nas crenças, valores e premissas dos fundadores da empresa;
- 2) embasada nas experiências e aprendizados dos membros do grupo, e seus respectivos envolvimento dentro da empresa;
- 3) quando novas crenças, valores e premissas são incorporadas por intermédio de novos membros e líderes – o que se explica pelo fato de o “sistema” empresa ser permanentemente mutável, apresentando uma constante adaptação de seus processos em relação ao meio em que está inserido.

Em um estudo desenvolvido em 1985, Gordon pôde apurar que empresas que atuam em indústrias altamente dinâmicas são predominantemente caracterizadas por valores culturais que acabavam por contribuir para sua adaptabilidade frente a seu mercado de atuação, bem como

para um maior nível de estabilidade organizacional (Gordon & DiTomaso, 1992 p. 786). Este mesmo estudo apontou ainda que tais valores acabavam por diferenciar as empresas de mais rápido crescimento e mais lucrativas das menos “bem-sucedidas” (independentemente de seu mercado de atuação) (Gordon & DiTomaso, 1992 p. 786). Já num estudo similar desenvolvido por Reynolds em 1986, os resultados obtidos acabaram por não evidenciar tal diferenciação (Gordon & DiTomaso, 1992 p. 786).

Em 1996, Cameron e Quinn foram responsáveis pela criação de uma estrutura por meio da qual tornou-se possível realizar uma avaliação do modelo de cultura organizacional predominante em uma empresa, avaliando-a com base em seus valores e características comportamentais. Este modelo foi denominado como Modelo dos Valores Competitivos (MVC – *Competing Values Framework* – representado pela figura 05), e aborda quatro grupos de “valores culturais” que podem ser observados nas empresas, com base nos quais foram delineados quatro modelos de cultura com características específicas (Cameron & Quinn, 2006):

- Cultura Clã (“Colaborativa” ou “Grupal”) – apresenta similaridade com empresas familiares. Características principais: valorização na participação dos membros da empresa junto ao processo decisório, trabalho em equipe, desenvolvimento de recursos humanos;
- Cultura Inovativa – é voltada para um processo de inovação (motivada pelos acontecimentos externos à empresa). Características principais: liderança criativa e motivadora, há maior diversificação nas operações internas realizadas, destaca-se por sua capacidade de flexibilidade e reestruturação;
- Cultura Hierárquica – é uma cultura desenvolvida sob influências de Max Weber (intelectual alemão), juntamente com Karl Marx, Vilfredo Pareto e Emile Durkheim (fundadores da Sociologia). Ao seguir este modelo a empresa define os objetivos e ações a serem executadas pelas áreas e unidades de negócio organizacionais com base nas definições estabelecidas pela alta cúpula administrativa. Características principais: reflete fatores motivacionais burocráticos e conservadores;
- Cultura de Mercado (“Racional”) – o tipo de mercado apresentado pelo modelo faz referência a um tipo de mercado próprio (não obedecendo aos aspectos tradicionais de um mercado consumidor), voltando-se para as influências externas e relacionando-as às atividades específicas da empresa, embasando-se nos resultados, clientes e demais

fatores externos que contribuem para o desenvolvimento da companhia. Características principais: foco na competitividade e produtividade.

Modelo dos Valores Competitivos

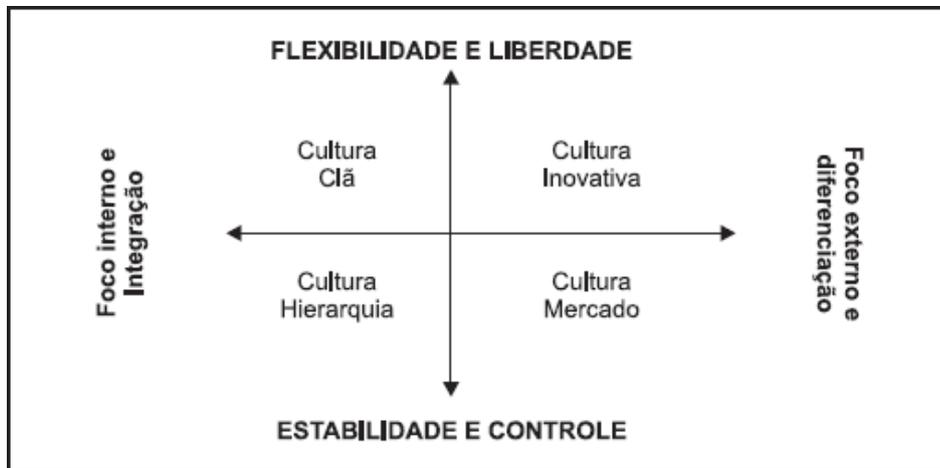


Figura 06: Modelo dos Valores Competitivos – Fonte: Cameron e Quinn (1996)

Cada um dos quadrantes apresentados na Figura 06 tem por objetivo a representação de um tipo de cultura predominante, visando estipular um “perfil cultural” para a organização que venha a ser analisada (Tarifa *et al.*, 2011). Destaca-se que todos possuem ênfase nas influências externas e internas à empresa – o que vem a tornar os valores apresentados mais flexíveis (proporcionando uma maior “liberdade de ação”) ou estáveis (Tarifa *et al.*, 2011). Estes quatro valores competitivos apresentados levam em consideração seis aspectos de questionamento realizados quando o modelo é aplicado, e os mesmos tem por intuito determinar qual é a “tendência” de classificação cultural da companhia avaliada (Tarifa & Almeida, 2016):

- as características comportamentais dominantes – avalia o grau de espírito e união da equipe, o nível de criatividade e dinamismo, o foco em metas, grau de competitividade interna, o nível de preocupação com os sistemas e a ênfase dada à eficiência;
- a liderança organizacional – estilo de liderança predominantemente instituída na empresa (que podem ser: mentor, facilitador, inovador, “*broker*” – corretor –, produtor, diretor, coordenador e monitor);
- o gerenciamento de pessoas e equipes – forma como os colaboradores são tratados, seu grau de participação nas decisões, o nível de consenso apresentado, como é o ambiente de trabalho;
- a coletividade (união) organizacional – define quais são os mecanismos que acabam por unir as pessoas à empresa, qual é o nível de coesão, compromisso, lealdade, empreendedorismo e flexibilidade apresentado por seus colaboradores, qual a

metodologia aplicada para definição de regras, políticas, e orientação para metas e competitividade;

- as estratégias enfatizadas – define quais são os motivadores estratégicos organizacionais (desenvolvimento de pessoas, inovação, estabilidade, vantagem competitiva, crescimento e aquisições) e meio pelo qual são estabelecidas suas metas; e
- os critérios de sucesso – modo como a empresa define “sucesso organizacional” (seja pelo nível de penetração no mercado de atuação, por seu *market share*, níveis de inovação, de sensibilidade com clientes, de preocupação com pessoas da organização, de desenvolvimento de novos produtos e serviços”, de dependência de custo de produtos/serviços, de redução de custos ou mesmo de produtividade).

Os seis aspectos supracitados compõem as “dimensões de análise” do Instrumento de Análise da Cultura Organizacional (OCAI), por meio do qual torna-se possível determinar qual é a tendência cultural de uma empresa que venha com base no mesmo a ser avaliada (Tarifa & Almeida, 2016).

Hansen e Wernerfelt (1989) e Denison (1984) desenvolveram estudos sobre cultura e desempenho, onde os mesmos tinham por intuito determinar as relações existentes entre as percepções e atitudes dos colaboradores de uma empresa (estas variáveis denominadas por Hansen e Wernerfelt como “variáveis organizacionais”, e por Denison como “variáveis culturais”) e o alcance dos objetivos para ela estabelecidos. Os estudos acabaram por dar suporte à noção de que a força do modelo de cultura instituído numa empresa (definida pelo grau de concordância existente frente às características culturais nela apresentadas) está diretamente relacionada ao desempenho financeiro subsequentemente nela observado (Gordon & DiTomaso, 1992 p. 786).

Com base num estudo desenvolvido por Gordon e DiTomaso (1992 pp. 794-795), os autores puderam concluir que caso a administração de uma empresa detenha uma percepção consistente do comportamento organizacional vigente na companhia, provavelmente esta apresentará uma orientação mais “padronizada” frente a situações específicas – por exemplo, se uma propensão à ação é valorizada numa empresa, então seria de se esperar desta rápidas reações frente a novas oportunidades (uma conduta que pode levar a empresa a se tornar líder de desempenho quando os custos de “não agir” são maiores do que as perdas potenciais de “ações mal concebidas”; e, do mesmo modo, agir de forma precipitada também pode acarretar em custos organizacionais mais altos, levando a uma *performance* de desempenho inferior frente a decisões de alto nível que exijam um maior cuidado). O modelo de conduta mais

consistente com uma *performance* mais adequada para o desempenho organizacional dependerá, assim, de características intrínsecas à empresa e ao mercado no qual esta atua. Uma empresa em que os gestores das diferentes áreas e unidades de negócio organizacionais tomam suas decisões baseadas apenas em suas próprias percepções e preferências (em substituição a um padrão corporativo amplamente aceito), acaba por sofrer tanto pela perda de oportunidades que poderiam vir a surgir, quanto pelo fracasso em não desenvolver novas oportunidades planejadas e potencialmente mais eficazes (Gordon e DiTomaso, 1992 pp. 794-795).

Gordon e DiTomaso (1992 p. 795) apontam ainda que diferentes crenças e valores podem ser mais produtivos em diferentes tipos de mercados de atuação.

Ho, Wu e Wu (2014) desenvolveram um estudo em que buscavam avaliar o consenso entre gestores e colaboradores em um nível operacional, como este contribui para a implementação de uma estratégia dentro de uma empresa, e como tal passo acaba por afetar a *performance* das medidas de desempenho e do próprio desempenho dos colaboradores analisados. Com base nos resultados por eles obtidos puderam observar que quando há consenso sobre um processo orientado este acaba por afetar positivamente o desempenho dos colaboradores da linha de frente organizacional. Suas descobertas sugerem ainda que o consenso organizacional demonstra-se fundamental para que se possa implementar estratégias junto à companhia, e para melhorar a *performance* de suas medidas de desempenho (Ho *et al.*, 2014 p.38).

O estudo de Ho *et al.* (2014 p.51) sugere ainda que a administração não deve apenas se concentrar em desenhar as medidas de desempenho, mas também adotar medidas que visem garantir uma comunicação eficaz da estratégia corporativa instituída e dos métodos adotados para sua implementação, afim de aumentar a compreensão do que se pretende implantar na empresa e como, o que aumentaria (consequentemente) o nível de consenso para que possa alcançar os objetivos para ela traçados – o que apenas viria a contribuir para a apresentação de medidas de desempenho mais satisfatórias. Segundo os autores, somente quando há um alto nível de consenso entre os colaboradores é que um projeto de medidas de desempenho torna-se capaz de alcançar os benefícios para ele esperados (Ho *et al.*, 2014 p.51).

Reginato (2010) destaca que o modelo de cultura organizacional de uma empresa pode contribuir ainda para que esta obtenha uma melhoria no fornecimento de informações úteis que guiem seu processo de gestão, e que, com base nas variáveis para ela definidas, torna-se possível explicar porque algumas empresas acabam por conseguir, ou não, alcançar o desempenho para elas esperado; a seu tempo, Tarifa *et al.* (2011) expõe que é de responsabilidade da controladoria garantir que as informações relacionadas à empresa sejam geradas de modo a

beneficiar seu processo decisório – sendo este o setor responsável por primar para que a interação entre todos os elementos organizacionais seja realizada de modo satisfatório. Tomando as informações apresentadas como base, torna-se possível observar a influência exercida pelo modelo de cultura organizacional de uma empresa sobre as práticas de controladoria nela adotadas, e, assim, Padoveze e Benedicto (2005) acabam por destacar o fato de que os instrumentos de gestão utilizados pelo setor de controladoria devem ser coerentes com o modelo de cultura organizacional apresentado por uma empresa, dado que cabe a este setor o papel de manter, educar e disseminar a cultura empresarial às demais áreas e unidades de negócio existentes na companhia.

A literatura de medição de desempenho reconhece claramente a relação entre a medição do desempenho e o comportamento organizacional (Bititci *et al.*, 2006; Bourne *et al.*, 2002, Franco & Bourne, 2003, Nudurupati & Bititci, 2005, citados por Bititci *et al.*, 2012 p. 15). Segundo Bititci *et al.* (2012 p. 15), a medição e gestão de desempenho deve ser considerada um fenômeno social, pois o comportamento de uma empresa é moldado com base nos sentimentos, valores e crenças básicas dos indivíduos que a compõem.

Bititci *et al.* (2012 pp. 24-25) acredita que o modelo de cultura organizacional e a natureza do trabalho que é conduzido numa empresa exercem impacto sobre como seu desempenho deve ser medido (e gerenciado, se for o caso). Para ele, à medida em que o nível de globalização se aprofunda, é provável que as organizações e os indivíduos estejam em rede com diversas culturas (nacionais e organizacionais). Segundo o autor (2012 p. 36), está se tornando cada vez mais aparente que a medição de desempenho é um fenômeno onde os comportamentos (organizacionais e individuais) são moldados pelos valores e percepções dos indivíduos e das comunidades nas quais os indivíduos a elas relacionados operam. Assim, segundo o autor (2006 p. 05), a cultura organizacional e os estilos de gestão exercem um impacto na forma como os sistemas de avaliação de desempenho são implementados e utilizados, afetando assim sua *performance*.

Na literatura relacionada a medição de desempenho há várias abordagens de autores que salientam o impacto da cultura organizacional e dos estilos de gestão frente a quão bem sucedido será a implementação de um sistema de avaliação de desempenho numa empresa (Bititci *et al.*, 2006 pp. 11-12). Franco-Santos & Bourne (2003), destacam que um pré-requisito para uma implantação apropriada deste sistema seria a importância de um modelo de cultura organizacional que não puna as pessoas que erram, e que incentiva a discussão e análise relacionadas às medidas de desempenho que serão instituídas. Da mesma forma, a pesquisa sobre cultura organizacional reconhece que o modelo de cultura organizacional instituído numa

empresa molda comportamentos e atitudes de todos os seus colaboradores (Hosftede, 1980, Handy, 1985, Schein, 1985, O'Reilly & Chatman, 1996, Burnes *et al.*, 2003, citados por Bititci *et al.*, 2006 pp. 11-12) – fato que sugere que o modelo cultural pode afetar assim a *performance* dos negócios da companhia. Bititci *et al.* (2006 pp. 14-15) inclusive destacam que na literatura de medição de desempenho, alguns artigos estão começando a se referir à cultura organizacional como um “fator-chave” para uma implementação bem sucedida e para uma *performance* adequada de um sistema de avaliação de desempenho.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Tomando como base o referencial teórico apresentado, foram elaboradas às hipóteses que por meio deste estudo buscaram ser averiguadas:

Hipótese 1 (H1): O modelo de cultura organizacional está diretamente associado ao nível de parceria com o qual o setor de controladoria atua junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais.

Hipótese 2 (H2): O nível de parceria com que o setor de controladoria atua junto às demais áreas e unidades de negócio exerce está diretamente associado com a amplitude apresentada pelo sistema de avaliação de desempenho instituído na empresa.

Hipótese 3 (H3): O modelo de cultura organizacional predominante na empresa está diretamente associado à amplitude apresentada pelo sistema de avaliação de desempenho instituído na empresa.

Para o desenvolvimento do estudo (desenvolvido no período de outubro/2017 a dezembro/2018), foi realizada inicialmente uma pesquisa bibliográfica, abordada com base no levantamento de material literário previamente existente acerca da temática central objeto do presente estudo. Com base na análise do material abordado, tornou-se possível apurar e analisar:

- ✓ como um setor de controladoria *business partner* interage com as demais áreas e unidades de negócio organizacionais
- ✓ os diferentes níveis de atuação observados para um setor de controladoria, bem como suas respectivas particularidades;
- ✓ os diferentes tipos de cultura organizacional (considerando a estrutura proposta por Cameron e Quinn em 1996), e como cada um dos mesmos exerce influências distintas frente a rotina de uma empresa;
- ✓ definições de destaque adotadas para o termo “desempenho organizacional”, bem como as particularidades e desdobramentos desta matéria, com o intuito de evidenciar a importância de se realizar o acompanhamento da *performance* de uma empresa e como os sistemas de avaliação de desempenho com uma maior amplitude contribuem para este processo;
- ✓ as influências que o relacionamento entre os mecanismos supracitados (níveis de atuação do setor de controladoria, cultura organizacional e amplitude do sistema de

avaliação de desempenho) acabam por acarretar para o desempenho percebido para uma empresa.

Embasando-se nos levantamentos apurados com o referencial abordado, buscou-se avaliar e analisar como os temas acima apresentados funcionam e se relacionam, para que posteriormente fosse realizada a aplicação de um questionário para levantamento de dados, com o intuito de averiguar empiricamente a associação existente entre os diferentes modelos de cultura organizacional, os níveis de parceria com que pode atuar um setor de controladoria e a amplitude apresentada pelos sistemas de avaliação de desempenho das empresas analisadas. Foi assim desenvolvida uma pesquisa descritiva qualitativa-quantitativa de “corte transversal”, embasada nas tipologias bibliográfica (com uma abordagem qualitativa) e uma *Survey* (com aplicação de um questionário estruturado) (Beuren, 2008). A amostra considerada foi definida por tipicidade (Beuren, 2008), restringida em algumas dimensões previamente definidas afim de se classificar quais dentre as respostas recebidas deveriam ser consideradas válidas frente ao processo de análise dos resultados da pesquisa – seguem as mesmas:

- afim de que a percepção e opinião dos participantes da pesquisa pudessem ser consideradas aptas – tanto frente ao setor analisado (controladoria), como frente às questões relacionadas à cultura organizacional e ao sistema de avaliação de desempenho de suas respectivas empresas –, tais participantes deveriam atuar no setor de controladoria (ou em setor diretamente relacionado) e apresentar um mínimo grau de autonomia profissional. Assim, para fins de apuração de resultados, foram consideradas válidas respostas recebidas de participantes com um cargo mínimo de “supervisão/coordenação”;
- devido ao intuito de a pesquisa alcançar respostas válidas relacionadas à percepção da realidade vigente na companhia quanto as questões direcionadas ao perfil das empresas analisadas, para fins de apuração de resultados, foram consideradas válidas apenas respostas de participantes que possuíssem um tempo mínimo de um ano de atuação em sua respectiva organização – tempo mínimo de permanência considerado válido para que fosse transmitido um mínimo grau de confiança nas respostas obtidas;
- devido ao intuito de a pesquisa abranger apenas organizações não-financeiras, para fins de apuração de resultados, foram consideradas inválidas quaisquer respostas obtidas de participantes atuantes em mercado financeiro;

- devido ao intuito de que a pesquisa levasse em consideração apenas empresas que atuem no mercado nacional brasileiro, para fins de apuração de resultados, foram consideradas inválidas quaisquer respostas obtidas de participantes atuantes em outro cenário.

O levantamento da pesquisa foi realizado por meio de uma *websurvey* (pesquisa alocada em um website) (Miranda, Riccio & Miranda, 2012 p. 119). Segundo Dillman (2000, citado por Miranda *et al.*, 2012 p. 119), este meio de coleta de dados possibilita o alcance de um maior número de respondentes, além de reduzir os tradicionais custos de pesquisa (como gastos com correio, papéis, telefone, etc) e evita perda de tempo no processo de tabulação, ou mesmo erros no processo de entrada de dados.

A principal fonte utilizada para coleta de participantes para a pesquisa foi a rede social baseada em Internet LinkedIn (rede social profissional). Boyd e Ellison (2007, citados por Miranda *et al.*, 2012 p.123) definem uma rede social baseada na Internet como “sites que permitem: (a) a construção de uma persona através de um perfil ou página pessoal; (b) a interação através de comentários; e (c) a exposição pública da rede social de cada ator”. Segundo a Enago Academy (2015 p. 01), a coleta de dados realizada por meio de mídias sociais oferece vantagens como:

- Informação sem filtros: permite que a coleta de dados elimine vários “filtros” que acabam por enviesar os resultados da pesquisa ao longo do processo, filtros estes que são fruto das limitações técnicas de outros métodos comumente adotados;
- Coleta de dados de uma população engajada: a coleta de dados realizada por meio de mídias sociais pressupõe um recorte social, com a formação de um grupo já engajado na discussão de determinado assunto (independente do tema e posicionamento – visto que este tipo de geração de conteúdo está atrelado exclusivamente à vontade de quem o produz);
- Análise de grupos específicos: através de ferramentas de localização, é possível identificar um nicho específico de pessoas que se pretende alcançar.

Na internet estão disponíveis diversas redes sociais profissionais além do LinkedIn, no entanto, o tamanho e a importância do LinkedIn levaram à sua escolha. Com a utilização do perfil da autora, foi iniciado o processo de busca por profissionais que se enquadrassem no perfil delineado para a pesquisa, com base em buscas em comunidades ligadas à área de controladoria. Durante o intervalo entre os meses de julho/2018 a outubro/2018 foram

localizados 447 perfis, aos quais foi solicitada conexão com uma prévia apresentação dos fins da pesquisa, e, dentre estes, 336 retornaram com aceite.

Após o processo de coleta de participantes foram enviados e-mails com acesso individual ao questionário para cada profissional – os questionários foram enviados de forma individualizada com o intuito de que, após respondida, a pesquisa não pudesse ser novamente preenchida por outra pessoa (ação que buscou evitar que o questionário fosse respondido por pessoas que não atendessem ao perfil desejado). Foram enviadas três ondas de solicitação de respostas (entre setembro/2018 e outubro/2018), ao fim das quais foram obtidos 119 retornos (representando uma taxa de retorno de 35,42%). E, após serem consideradas as dimensões de validação estabelecidas para os participantes da pesquisa e algumas questões de cunho eliminatório (a serem posteriormente apresentadas), 89 foi o total de questionários considerados válidos para o processo de apuração de resultados.

3.1. Modelo Teórico e de Mensuração da Pesquisa

3.1.1. Modelo Teórico

Com base nas hipóteses supracitadas, foi dada origem ao presente Modelo Teórico (Figura 07):

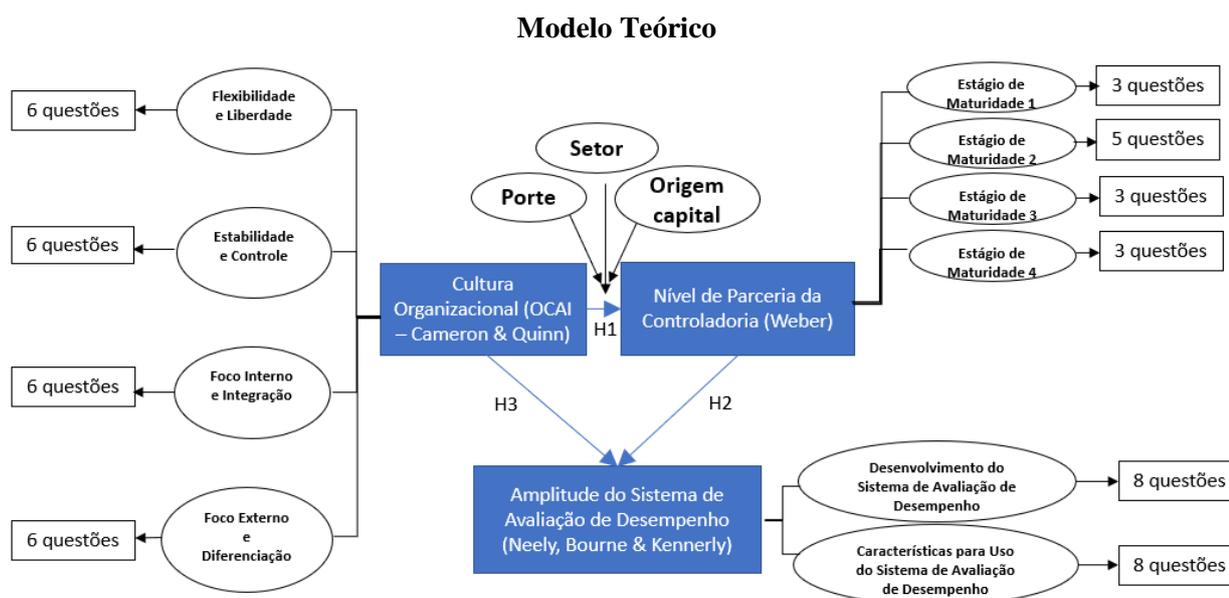


Figura 07: Modelo Teórico – Fonte: elaborado pela autora.

O modelo em questão apresenta uma visão operacional do modelo de validação interna proposto para a pesquisa, e o mesmo pode ser assim descrito:

- 1) Instrumento de Análise da Cultura Organizacional (OCAI – Cameron & Quinn, 1996 [Figura 06]): questionário estruturado contendo 24 questões, que tem como objetivo mapear a cultura organizacional predominante nas empresas analisadas. É baseado em quatro dimensões:
 - I. Flexibilidade e Liberdade
 - II. Estabilidade e Controle
 - III. Foco Interno e Integração
 - IV. Foco Externo e Diferenciação
- 2) Instrumento de Análise do Nível de Parceria do Setor de Controladoria (elaborado pela autora – configurado com base em Weber, 2011 p. 42 [Figura 03]): questionário estruturado contendo 14 questões, que tem como objetivo mensurar o nível de parceria exercido pelo setor de controladoria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais das empresas analisadas. É baseado em quatro dimensões:
 - I. Estágio de Maturidade 1
 - II. Estágio de Maturidade 2
 - III. Estágio de Maturidade 3
 - IV. Estágio de Maturidade 4
- 3) Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho (elaborado pela autora – configurado com base em Neely, Bourne e Kennerly, 2000 p. 1130 [Tabela 10]): questionário estruturado contendo 16 questões, que tem como objetivo analisar a amplitude dos Sistemas de Avaliação de Desempenho das empresas alcançadas. É baseado em duas dimensões:
 - I. Desenvolvimento do Sistema de Avaliação de Desempenho
 - II. Características para Uso do Sistemas de Avaliação de Desempenho
- 4) Variáveis de Controle (moderadoras): Influenciam na relação existente entre a cultura organizacional e o nível de atuação do setor de controladoria junto às demais áreas e unidades de negócio da companhia, de modo a atenuar ou aumentar a intensidade ou direção desta associação.
 - I. Porte da empresa: mensurada pela faixa de faturamento da empresa;
 - II. Setor de atuação: setor econômico em que atua a empresa (indústria, comércio, serviço, dentre outros);
 - III. Origem do Capital: país de origem do capital organizacional.

3.1.2. Modelo de Mensuração da Pesquisa

Com base no Modelo Teórico apresentado foi então elaborado o presente Modelo de Mensuração da Pesquisa (Figura 08):

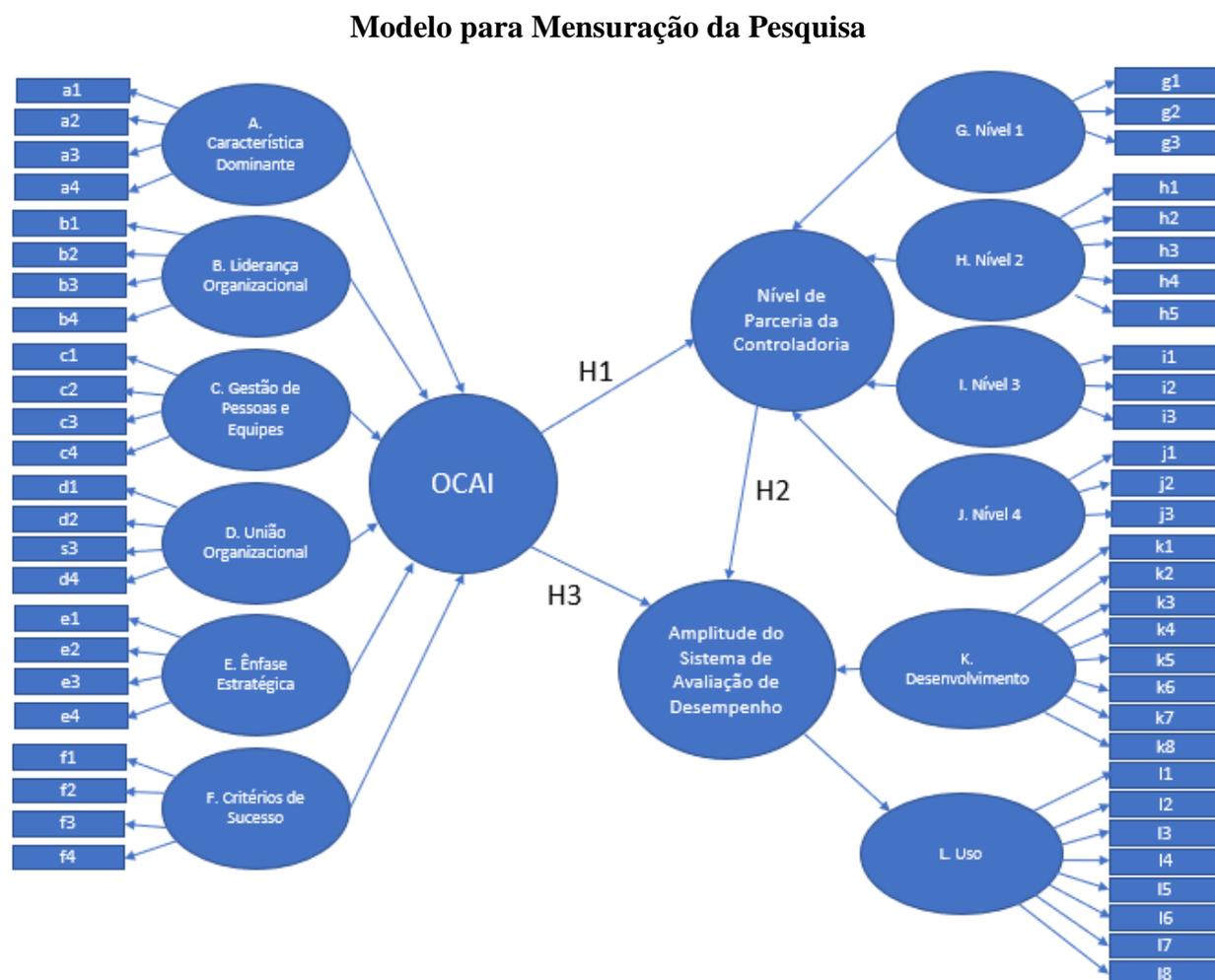


Figura 08: Modelo para Mensuração da Pesquisa – Fonte: elaborado pela autora.

Onde a presente estrutura representa o “esqueleto” do modelo de validação interna proposto para aplicação, e a mesma é assim apresentada:

- Instrumento de Análise da Cultura Organizacional (OCAI):

(A) Característica Dominante:

- (a1) A organização é um lugar muito pessoal. Ela é como uma família, as pessoas repartem suas experiências tanto pessoais como de trabalho;
- (a2) A organização é um lugar muito dinâmico e empresarial. As pessoas estão dispostas a ousar e correr riscos;

(a3) A organização é muito orientada por resultados. As pessoas são muito competitivas e orientadas para a realização profissional;

(a4) A organização é um lugar muito controlado e estruturado. Procedimentos formais geralmente governam o que as pessoas fazem.

(B) Liderança Organizacional:

(b1) A liderança na organização é geralmente considerada mentora, facilitadora e estimuladora;

(b2) A liderança na organização é geralmente considerada exemplo de empreendedora, inovadora e corredora de riscos;

(b3) A liderança na organização é geralmente considerada exemplo de maior seriedade, ambiciosa e com foco orientado para resultados;

(b4) A liderança na organização é geralmente considerada exemplo de coordenação, organização e eficiência contínua sem obstáculos.

(C) Gestão de Pessoas e Equipes:

(c1) O estilo gerencial na organização é caracterizado pelo trabalho em equipe, consenso e participação;

(c2) O estilo gerencial na organização é caracterizado pela tomada de risco individual, inovação, liberdade e singularidade;

(c3) O estilo gerencial na organização é caracterizado por uma competitividade energética, exigente e de atingimento de objetivos;

(c4) O estilo gerencial na organizacional é caracterizado por estabilidade no emprego, conformidade, previsibilidade e estabilidade nas relações.

(D) União Organizacional:

(d1) O que mantém a organização unida é a lealdade e a confiança mútua. O comprometimento com a organização é alto;

(d2) O que mantém a organização unida é o comprometimento para a inovação e desenvolvimento. Há uma ênfase em ficar na fronteira das inovações;

(d3) O que mantém a organização unida é ao mesmo tempo ênfase em resultados e realização de metas. Agressividade e conquistas são temas comuns;

(d4) O que mantém a organização unida é ao mesmo tempo regras formais e práticas estabelecidas. Manter a organização funcionando sem conflitos é importante.

(E) Ênfase Estratégica:

(e1) A organização enfatiza o desenvolvimento humano. Confiança, transparência e participação são características;

(e2) A organização enfatiza a obtenção de novos recursos e a criação de novos desafios. Experimentar coisas novas e a busca de novas oportunidades são valorizadas;

(e3) A organização enfatiza a ação competitiva e o atingimento dos resultados. Atingir metas difíceis e satisfazer o mercado são objetivos dominantes;

(e4) A organização enfatiza a continuidade e estabilidade. Eficiência, controle e funcionamento sem transtornos são importantes.

(F) Critérios de Sucesso:

(f1) A organização define sucesso com base no desenvolvimento de recursos humanos, trabalho de equipe, comprometimento com o emprego e o compromisso com as pessoas;

(f2) A Organização define sucesso com base em ter os produtos mais novos ou diferenciados. É uma líder e inovadora de produtos;

(f3) A organização define sucesso com base na satisfação do mercado em ficar sempre na frente de concorrentes potenciais. A liderança no mercado competitivo é conceito chave;

(f4) A organização define sucesso com base na eficiência. Cumprir prazos, seguir a programação sem problemas e produzir a baixos custos são fatores críticos.

- Instrumento de Análise do Nível de Parceria do Setor de Controladoria (Estágio de Parceria da Controladoria):

(G) Nível 1:

(g1) O setor de controladoria gera relatórios que reportam a situação econômica da empresa;

(g2) O setor de controladoria entrega relatórios de reporte e suporte apenas ao departamento para o qual se reporta;

(g3) O setor de controladoria gera relatórios de reporte e de suporte para os demais setores organizacionais.

(H) Nível 2:

- (h1) As informações prestadas pelo setor de controladoria para os demais setores organizacionais são utilizadas no processo decisório destes departamentos e para o estabelecimento de suas estratégias;
- (h2) O setor de controladoria entrega os relatórios por ele configurados, e presta suporte para garantir a compreensão dos mesmos;
- (h3) Quando necessário, o setor de controladoria gera informações para finalidades específicas (sob demanda);
- (h4) Os dados gerados pelo setor de controladoria são utilizados para o planejamento organizacional (ou seja, para o estabelecimento de metas e estratégias);
- (h5) Os dados gerados pelo setor de controladoria são utilizados para avaliar se as metas e estratégias organizacionais estão sendo alcançadas conforme o planejado.

(I) Nível 3:

- (i1) O setor de controladoria busca apurar junto aos demais setores organizacionais informações relevantes para o processo decisório dos mesmos – afim de garantir que tais informações lhes sejam fornecidas;
- (i2) O setor de controladoria age de forma independente e crítica, livre para expressar sua opinião à alta administração acerca dos resultados por ele apurados (apresentando assim o seu parecer);
- (i3) O setor de controladoria se envolve e influencia no desenvolvimento das metas e estratégias dos demais setores – afim de garantir que as metas definidas para os mesmos estejam alinhadas com os objetivos traçados para a companhia.

(J) Nível 4:

- (j1) O setor de controladoria apresenta, seja à alta administração e/ou aos demais departamentos organizacionais, informações (mesmo que não solicitadas) que considera relevantes para o processo decisório organizacional;
- (j2) O setor de controladoria desenvolve modelos de propostas e projetos a serem implementados na companhia – afim de que estes contribuam para o desenvolvimento e continuidade organizacional;
- (j3) O setor de controladoria é responsável por coordenar e alinhar as atividades desenvolvidas na companhia – afim de garantir que os objetivos e metas organizacionais sejam alcançadas.

- Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho:

(K) Desenvolvimento:

(k1) Existe um sistema formal de Avaliação de Desempenho na organização em que atuo;

(k2) O objetivo de cada medida utilizada para se realizar uma análise de desempenho na companhia é esclarecido (sendo exposto de forma clara e precisa);

(k3) As medidas adotadas para análise do desempenho na companhia são definidas com base nas estratégias da empresa, e relacionadas às atividades avaliadas;

(k4) Ao coletar dados para análise de desempenho da organização, o método utilizado é sempre claro e objetivo;

(k5) Há um método/cálculo claro e objetivo utilizado para se avaliar o desempenho da organização;

(k6) A opinião de todos na empresa (clientes, funcionários e gerentes) são consideradas ao se realizar o processo de montagem/estabelecimento das medidas de avaliação de desempenho da companhia;

(k7) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia se baseiam nas características e particularidades da empresa;

(k8) As medidas e métodos utilizados para análise do desempenho da companhia são flexíveis – abertos a ajustes e adequações quando necessários.

(L) Uso:

(11) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia permitem o processo de avaliação da empresa frente à sua concorrência – facilitando a incorporação de melhores práticas percebidas e/ou aperfeiçoamento de seus próprios métodos;

(12) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia baseiam-se exclusivamente nos dados apresentados em suas medidas financeiras e contábeis – não levando em consideração quaisquer outras informações ou dados disponíveis;

(13) Os critérios adotados para análise do desempenho de um setor são por ele definidos;

(14) Os critérios adotados para análise do desempenho da companhia são bem definidos e seus objetivos de avaliação são claros;

(15) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia levam em consideração as medidas financeiras e "não financeiras" (a exemplo do aumento do número de clientes, aumento na parcela de participação do mercado, etc) geradas ao final do período analisado;

(16) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia são simples e fáceis de serem utilizadas/aplicadas;

(17) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia desencadeiam ações rápidas por parte das partes envolvidas;

(18) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia estimulam uma melhoria contínua das partes envolvidas – ao invés de apenas monitorá-las.

O questionário configurado foi estruturado em seis grandes tópicos, tendo sido os mesmos assim distribuídos:

- 1) Carta de Apresentação: apresentação do questionário e da pesquisa proposta;
- 2) Análise de Perfil do Profissional e da Empresa: perguntas para análise do perfil do respondente e da organização, tendo sido adotadas perguntas estruturadas de múltipla escolha, e, em alguns casos em que se aplicaram, questões que davam origem a um campo “em aberto” (em caso de resposta em que se aplicava algum tipo de complementação);
- 3) Parte 1 – Instrumento de Análise da Cultura Organizacional: perguntas relacionadas à cultura organizacional, embasadas no modelo OCAI supracitado, tendo sido adotadas perguntas em que foram apresentadas quatro opções, onde para cada uma das mesmas deveria ser atribuída uma pontuação de equivalência, e a somatória a ser alcançada pelas questões, quando consideradas em conjunto, totalizava uma somatória máxima de até 100 pontos;
- 4) Parte 2 – Instrumento de Análise do Nível de Parceria do Setor de Controladoria: perguntas para análise do nível de parceria exercida pelos profissionais atuantes no setor de controladoria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, desenvolvidas com base no modelo proposto por Weber em 2011 (conforme Figura 03), tendo sido adotado um modelo de escala *Likert* de 5 pontos para apresentação das perguntas (discordo totalmente [pontuação igual a -2], discordo parcialmente [pontuação igual a -1], nem concordo nem discordo [pontuação igual a 0], concordo parcialmente [pontuação igual a 1] e concordo totalmente [pontuação igual a 2]);

- 5) Parte 3 – Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho: perguntas para análise da amplitude percebida para o sistema de avaliação de desempenho das empresas analisadas, desenvolvidas com base no modelo proposto por Neely *et al.* em 2000 (conforme Figura 10), tendo sido adotado um modelo de escala *Likert* de 5 pontos para apresentação das perguntas (discordo totalmente [pontuação igual a -2], discordo parcialmente [pontuação igual a -1], nem concordo nem discordo [pontuação igual a 0], concordo parcialmente [pontuação igual a 1] e concordo totalmente [pontuação igual a 2]);
- 6) Finalização – pergunta de encerramento, apresentada com o intuito de averiguar se participante da pesquisa possui interesse de retorno quanto aos resultados coletados, tendo sido para isso adotada uma pergunta estruturada de múltipla escolha.

Afim de se estimar a confiabilidade e aplicabilidade do questionário, foi realizado um teste de consistência interna por meio do coeficiente alfa de Cronbach (Hora, Monteiro & Arica, 2010), conjuntamente à realização de um teste de validação primário, em setembro/2018, aplicado junto a oito profissionais da área, afim de averiguar se as perguntas foram apresentadas de forma clara e concisa. Com base no teste de validação puderam ser averiguadas algumas pequenas falhas ortográficas a serem corrigidas no modelo inicialmente configurado, e foi ainda recebida sugestão quanto à apresentação mais apropriada de uma das questões propostas – afim de que esta fosse apresentada de forma mais clara, e assim garantir que fosse mais facilmente compreendida. Após realização de adequação e implementação dos ajustes propostos, o modelo de questionário final foi configurado (APÊNDICE A).

3.1.3. Análise de Perfil do Profissional e da Empresa

3.1.3.1. Estrutura

Conforme apresentado no Modelo para Mensuração da Pesquisa (Figura 07), existem algumas variáveis de controle que devem ser consideradas no processo de análise da presente pesquisa, as quais foram inseridas no modelo afim de facilitar a compreensão existente na relação entre as variáveis dependente e independente existentes na pesquisa. Assim, as perguntas propostas foram formuladas pela autora, tomando como base modelos de estudos similares anteriormente acessados, tendo por intuito averiguar tanto o perfil do profissional

respondente como o da empresa à qual se destina o questionário elaborado. Segue a lista de dados abordados:

- Nome – dado utilizado como filtro de “respostas obtidas” *versus* “respostas pendentes” perante o sistema adotado para coleta de dados, bem como para apresentação de resultados para os respondentes que o solicitasse;
- E-mail – dado utilizado como filtro de “respostas obtidas” *versus* “respostas pendentes” perante o sistema adotado para coleta de dados, bem como para apresentação de resultados para os respondentes que o solicitasse;
- Tempo na organização – onde, para que a resposta seja considerada válida, foram considerados válidos os questionários cujo respondentes atuam a pelo menos um ano na organização;
- Faixa de faturamento anual da organização – afim de se determinar o porte organizacional. A lista de portes adotada contempla a faixa de receitas brutas das empresas analisadas (baseada na classificação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES);
- Setor de atividade econômico mais relevante da organização (que representa a maior participação no faturamento) – segmento da empresa, sendo consideradas válidas apenas respostas obtidas de respondentes atuantes nos setores de comércio, indústria e serviço;
- Origem do capital organizacional (país em que se encontra localizada a matriz da empresa) – investigação que tem por intuito apurar se tal caracterização acarretaria em algum viés para a pesquisa (Russo, 2015);
- Atuação direta no setor de controladoria – questão tem por intuito avaliar se o respondente atua no setor de controladoria ou em alguma área ou unidade de negócios diretamente relacionada, afim de garantir que a percepção do mesmo quanto ao setor e às atividades desenvolvidas no mesmo seja minimamente realista;
- Nível hierárquico – investigação do cargo/função que o respondente ocupa na organização, com o intuito de averiguar quais, dentre os questionários obtidos, seriam considerados válidos frente à população tomada como base para o desenvolvimento do presente estudo, onde foram consideradas válidas respostas obtidas de respondentes atuantes em cargos diretamente relacionados ao setor de controladoria.

3.1.3.2.Métricas de análise de dados

Para que fosse realizada a análise individual dos dados alcançados com a “Análise de Perfil do Profissional e da Empresa”, com base nas opções de respostas disponíveis para o questionário alguns critérios iniciais foram ainda considerados, afim de averiguar quais dos questionários recebidos deveriam ser classificados como válidos para que seguissem para a fase de análise de dados individual e conjunta (esta tendo por objetivo responder à questão de pesquisa do presente estudo), para tanto, foi elaborado o seguinte (Tabela 11) como critério de avaliação:

Análise Individual de Dados: Profissionais e Empresas		
Há quanto tempo você trabalha na organização?		
1	menos de 1 ano	opção eliminatória
2	entre 1 e 5 anos	
3	entre 5 e 10 anos	
4	entre 10 e 15 anos	
5	mais de 15 anos	
6	não estou trabalhando em uma empresa atualmente	opção eliminatória
Indique a faixa de Receita Operacional Bruta da empresa em que trabalha.		
1	de até R\$ 360.000,00 (microempresa)	
2	acima R\$ 360.000,00 até R\$ 4.800.000,00 (pequena empresa)	
3	acima de R\$ 4.800.000,00 até R\$ 300.000.000,00 (média empresa)	
4	acima de R\$ 300.000.000,00 (grande empresa)	
5	não se aplica (não estou trabalhando em uma empresa atualmente)	opção eliminatória
Informe qual é a atividade mais relevante para sua empresa (*que representa a maior participação no faturamento).		
1	Indústria	
2	Comércio	
3	Serviço	
4	Mercado Financeiro	opção eliminatória
5	Outro	opção eliminatória (após realização de análise)
A empresa em que trabalha é subsidiária de uma empresa estrangeira?		
1	Não	
2	Sim – neste caso, qual é o país de origem do capital (país em que se encontra localizada a matriz da empresa)?	
Você trabalha no setor de controladoria?		
1	Sim	
2	Não – neste caso, o mesmo foi informado	opção eliminatória (após realização de análise)
Qual é o cargo que ocupa dentro da empresa na qual está trabalhando atualmente?		
1	<i>Chief Executive Officer (CEO)</i>	
2	<i>Chief Financial Officer (CFO)</i>	
3	Contador(a)	
4	<i>Controller</i>	
5	Coordenador(a)	
6	Diretor(a)	
7	Gerente	
8	Presidente	
9	Supervisor(a)	

(continua...)

(...continuação)

10	Superintendente	
11	Vice-presidente	
12	Outro – neste caso, o mesmo foi informado, e caso fosse relacionado à área, foi representado pela pontuação indicada, caso contrário, o questionário foi desconsiderado.	opção eliminatória (após realização de análise)

Tabela 11: Análise Individual de Dados: Profissionais e Empresas – elaborada pela autora.

3.1.4. Parte 1 – Instrumento de Análise da Cultura Organizacional (OCAI)

3.1.4.1. Estrutura

Conforme exposto anteriormente, o Instrumento de Análise da Cultura Organizacional (OCAI) permite determinar qual é a tendência cultural de uma empresa, avaliando o modelo de cultura organizacional nela predominante (Tarifa & Almeida, 2016).

O modelo leva em consideração as seis “dimensões de análise” configuradas a partir do modelo de cultura organizacional proposto por Cameron e Quinn (1996), mencionando que os modelos culturais por eles propostos (clã, inovativo, hierárquico e de mercado) sofrem influências diretas dos ambientes interno e externo à organização, o que pode vir a tornar as empresas mais flexíveis ou estáveis em sua atuação (Tarifa *et al.*, 2011).

O questionário OCAI identifica três parâmetros (Cameron & Quinn, 2006):

- o tipo da cultura – identifica os valores predominantes na empresa, classificando-a dentre os quatro modelos culturais propostos (clã, inovativo, hierárquico e de mercado). No questionário, o tipo de cultura que receber a maior pontuação (frente às seis dimensões consideradas: características dominantes, liderança organizacional, gestão de pessoas e equipes, união organizacional, ênfase estratégica, critérios de sucesso) será a predominante;
- a força – mensura o quão dominante é o tipo de cultura identificado (onde, de uma quantidade de 600 pontos – pontuação máxima a ser atingida pelo modelo –, corresponderá à pontuação que o tipo cultural predominante acumulou);
- a congruência – identifica quantas das seis dimensões consideradas apresentam predominância para um mesmo tipo de cultura.

3.1.4.2.Métricas de análise de dados

Para que fosse realizada a análise individual dos dados alcançados com a “Parte 1: Instrumento de Análise da Cultura Organizacional (OCAI)” do questionário elaborado, foi obedecido o seguinte critério de avaliação (Tabela 12):

Relação “Alternativas *versus* Modelo Cultural”

Dimensões em Avaliação	Alternativas A	Alternativas B	Alternativas C	Alternativas D
Características Dominantes	Cultura Clã	Cultura Inovativa	Cultura Hierárquica	Cultura de Mercado
Liderança Organizacional	Cultura Clã	Cultura Inovativa	Cultura Hierárquica	Cultura de Mercado
Gestão de Equipes	Cultura Clã	Cultura Inovativa	Cultura Hierárquica	Cultura de Mercado
União Organizacional	Cultura Clã	Cultura Inovativa	Cultura Hierárquica	Cultura de Mercado
Ênfase Estratégica	Cultura Clã	Cultura Inovativa	Cultura Hierárquica	Cultura de Mercado
Critérios de Sucesso	Cultura Clã	Cultura Inovativa	Cultura Hierárquica	Cultura de Mercado

Tabela 12: Relação “Alternativas *versus* Modelo Cultural” – Fonte: elaborado pela autora, com base em Torreta (2016) e Fukunaga (2015)

Com base na somatória das pontuações apresentadas pelos respondentes da pesquisa para cada um dos itens relacionados ao “OCAI” (Característica Dominante, Liderança Organizacional, Gestão de Pessoas e Equipes, União Organizacional, Ênfase Estratégica e Critérios de Sucesso – apresentados na Figura 08), pode ser então apurado o modelo de cultura organizacional predominante, bem como a força que os demais modelos culturais possuem para cada uma das empresas analisadas.

3.1.5. Parte 2 – Instrumento de Análise do Nível Parceria do Setor de Controladoria

3.1.5.1.Estrutura

Tomando por base as apurações realizadas e a “Visão geral de um modelo de desenvolvimento para controladoria” (Figura 03) proposta por Weber (2011 p. 42), a autora formulou as perguntas que deram origem à “Parte 2 – Instrumento de Análise do Nível de Parceria do Setor de Controladoria” do questionário elaborado (APÊNDICE A) – que têm o intuito de se mensurar o nível de parceria com que o setor de controladoria atua junto às demais

áreas e unidades de negócio organizacionais das empresas analisadas. Onde, seguindo o conceito apresentado por Weber (2011 p. 42), quando o setor de controladoria atinge o quarto estágio de atuação (sem prejudicar a realização das atividades que lhe cabem relacionadas aos demais estágios), considera-se que o setor de controladoria atua de forma parceira (de modo *business partner*) junto às demais áreas e unidades de negócio existentes na empresa da qual faz parte.

3.1.5.2.Métricas de análise de dados

Para que fosse realizada a análise individual dos dados alcançados com a “Parte 2 – Instrumento de Análise do Nível Parceria do Setor de Controladoria” do questionário elaborado, foi extraída a moda das pontuações apresentadas pelos respondentes da pesquisa para cada um dos itens relacionados ao “Estágio de Parceria da Controladoria” (Nível 1, Nível 2, Nível 3 e Nível 4 – apresentados na Figura 08). Assim, a pontuação (baseada na escala *Likert* de 05 pontos: discordo totalmente [-2 pontos], discordo parcialmente [-1 ponto], nem discordo nem concordo [0 pontos], concordo parcialmente [1 ponto], concordo totalmente [2 pontos]) predominantemente observada foi a pontuação considerada para cada item avaliado – destaca-se que em casos em que a extração da moda não se fez possível foi realizada a extração da média da pontuação considerada.

3.1.6. Parte 3 – Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho

3.1.6.1.Estrutura

Tomando por base as apurações realizadas e as “Características de um Sistema de Avaliação de Desempenho” (Tabela 10) proposta por Neely *et al.* (2000 p. 1131), embasados em Globerson (1985) e Maskell (1989), a autora formulou as perguntas que deram origem à “Parte 3 – Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho” do questionário elaborado (APÊNDICE A) – que têm o intuito de averiguar a amplitude dos princípios utilizados no processo de desenvolvimento e utilização do sistema de avaliação de desempenho existente nas empresas analisadas, afim de avaliar a *performance* percebida quando da utilização dos mesmos. Onde, seguindo o conceito apresentado por Neely *et al.*

(2000 p. 1131), quanto maior o número de itens apresentados dentre os listados no modelo (Tabela 10) e mais satisfatório for considerado o desempenho destes, mais alta será considerada a amplitude apresentada pelo sistema de avaliação de desempenho instituído na empresa analisada.

3.1.6.2. Métricas de análise de dados

Para que fosse realizada a análise individual dos dados alcançados com a “Parte 3 – Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho” do questionário elaborado, foi extraída a moda das pontuações apresentadas pelos respondentes da pesquisa para cada um dos itens relacionados à “Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho” (Desenvolvimento e Uso – apresentados na Figura 08). Assim, a pontuação (baseada na escala *Likert* de 05 pontos: discordo totalmente [-2 pontos], discordo parcialmente [-1 ponto], nem discordo nem concordo [0 pontos], concordo parcialmente [1 ponto], concordo totalmente [2 pontos]) predominantemente observada foi a pontuação considerada para cada item avaliado – destaca-se que em casos em que a extração da moda não se fez possível foi realizada a extração da média da pontuação considerada.

3.2. Técnicas estatísticas adotadas

Ao se considerar que o instrumento de pesquisa proposto obtém informações nominais, optou-se pela utilização das técnicas exploratórias (de análise multivariada de dados) (Figueira, 2003 [a] e 2003 [b]; Fávero *et al.*, 2009):

- (a) a Análise de Correspondência (ANACOR) – modelo aplicado quando se deseja estudar a relação entre duas variáveis qualitativas; e
- (b) a Análise de Homogeneidade (ou Análise de Componentes Principais, ou Análise de Correspondência Múltipla – HOMALS) – modelo aplicado quando se deseja estudar a relação existente entre mais que duas variáveis qualitativas. Segundo Fávero *et al.* (2009 p. 291), a HOMALS permite “analisar as relações entre todas as variáveis, de forma conjunta e simultânea, a partir de uma configuração simples e bidimensional” – razão pela qual seu uso se tornou aplicável às ciências sociais.

Tais técnicas têm por objetivo averiguar as associações existentes entre as variáveis consideradas num espaço multidimensional (Figueira, 2003 [a] e 2003 [b]), e são modelos de interdependência que vêm se tornando cada vez mais populares para a redução dimensional no processo de análise e devido à facilidade da interpretação gráfica de seus dados – apresentados por meio de mapeamentos perceptuais, fornecendo uma aplicação direta por meio da retratação da correspondência de categorias de variáveis (particularmente a estas medidas em escalas nominais) (Hair, Black, Babin, Anderson & Tatham, 2009, p. 441).

Tais técnicas são essencialmente embasadas no teste Qui-quadrado, o qual tem por essência a padronização dos valores das frequências esperadas, as quais são utilizadas para comparação das frequências reais obtidas, de modo a avaliar a aleatoriedade ou não de tais ocorrências (Fávero, Belfiore & Figueira Junior, 2006, p. 08). Os resultados dessa análise equivalem às “associações entre um conjunto de variáveis categóricas não métricas em um mapa perceptual, permitindo, desta maneira, um exame visual de qualquer padrão ou estrutura de dados” (Fávero, Belfiore & Figueira Junior, 2006, p. 08). No mapa perceptual pode-se considerar que a proximidade de variáveis sugere que elas são iguais, independentemente de seus conteúdos semânticos (Fávero et al., 2009, pp. 272 - 273).

Uma das principais vantagens da adoção dessas técnicas de análise é justamente o fato de que elas permitem essa visualização das relações existentes entre as variáveis analisadas por meio do mapa percentual que geram, o qual auxilia na interpretação das associações existentes entre as mesmas – permitindo ao pesquisador realizar inferências acerca dos resultados apresentados (ainda que de modo exploratório) (Murcia, Rover & Lima, 2008 p. 268).

As variáveis latentes “amplitude do sistema de avaliação de desempenho” e “nível de parceria exercido pelo setor de controladoria” foram apresentadas por meio de categorias (propostas pela pesquisadora) que têm o intuito de evidenciar os diferentes estágios alcançados para cada uma das mesmas. Já a variável “cultura organizacional” se valeu da classificação proposta pelo supracitado construto OCAI.

4. RESULTADOS

4.1. Resultados Individuais Coletados

4.1.1. Resultados Individuais Coletados: Análise de Perfil do Profissional e da Empresa

Após realizada a análise individual dos dados alcançados com a “Análise de Perfil do Profissional e da Empresa”, com base nos dados apurados (apresentados por meio do APÊNDICE B) foi configurada uma “categorização” dos resultados individuais coletados, a qual tanto apresenta uma análise descritiva das classificações individuais obtidas, como representa uma base de dados para fins de análises conjuntas posteriores (as quais têm por objetivo responder à questão de pesquisa do presente estudo) – segue a estrutura elaborada (Tabela 13):

Categorização dos Profissionais e Empresas	
Há quanto tempo você trabalha na organização?	
Te1-5a	entre 1 e 5 anos
Te5-10a	entre 5 e 10 anos
Te10-15a	entre 10 e 15 anos
Tm15a	mais de 15 anos
Indique a faixa de Receita Operacional Bruta da empresa em que trabalha.	
Pme	de até R\$ 360.000,00 (microempresa)
Ppe	acima R\$ 360.000,00 até R\$ 4.800.000,00 (pequena empresa)
Pmede	acima de R\$ 4.800.000,00 até R\$ 300.000.000,00 (média empresa)
Pge	acima de R\$ 300.000.000,00 (grande empresa)
Informe qual é a atividade mais relevante para sua empresa (*que representa a maior participação no faturamento).	
Sind	Indústria
Scom	Comércio
Sserv	Serviço
A empresa em que trabalha é subsidiária de uma empresa estrangeira?	
Nac.	Não
Estr.	Sim – neste caso, qual é o país de origem do capital (país em que se encontra localizada a matriz da empresa)?
Você trabalha no setor de controladoria?	
Tcon	Sim
NTcont	Não – neste caso, o mesmo foi informado (eliminatória: em caso de atuar em setor relacionado ao setor de controladoria, a resposta foi representada pelo código indicado [NTcont]; em caso contrário, o questionário foi desconsiderado).
Qual é o cargo que ocupa dentro da empresa na qual está trabalhando atualmente?	
CEO	<i>Chief Executive Officer (CEO)</i>
CFO	<i>Chief Financial Officer (CFO)</i>
Acc	Contador(a)
Cont	<i>Controller</i>

(continua...)

(...continuação)

Coo	Coordenador(a)
Dir	Diretor(a)
Ger	Gerente
Pre	Presidente
Svis	Supervisor(a)
Sup	Superintendente
VP	Vice-presidente
Ou	Outro – neste caso, o mesmo foi informado (eliminatória: em caso de atuar com cargo relacionado ao setor de controladoria, a resposta foi representada pelo código indicado [Ou]; em caso contrário, o questionário foi desconsiderado).

Tabela 13: Categorização dos Profissionais e Empresas – elaborada pela autora.

4.1.2. Resultados Individuais Coletados: Parte 1 – Instrumento de Análise da Cultura Organizacional (OCAI)

Após a realização da somatória das pontuações apresentadas pelos respondentes da pesquisa para cada um dos itens relacionados ao “OCAI” (apresentada por meio do APÊNDICE C), pôde ser averiguado o modelo de cultura organizacional predominante e a força que os demais modelos culturais possuem dentro de cada uma das empresas analisadas. Após a realização deste processo, foi configurada uma “categorização” baseada nos resultados individuais coletados, a qual tanto apresenta as classificações individuais obtidas, como representa uma base de dados para fins de análises conjuntas posteriores (as quais têm por objetivo responder à questão de pesquisa do presente estudo) – segue a estrutura elaborada (Tabela 14):

Categorização do Tipo de Cultura Organizacional (Cat_Cult)	
Cla	Apresenta a dominância do modelo cultural clã, e características e aspectos predominantemente associados a este modelo de cultura organizacional
Ino	Apresenta a dominância do modelo cultural inovativo, e características e aspectos predominantemente associados a este modelo de cultura organizacional
Hie	Apresenta a dominância do modelo cultural hierárquico, e características e aspectos predominantemente associados a este modelo de cultura organizacional
Mer	Apresenta a dominância do modelo cultural de mercado, e características e aspectos predominantemente associados a este modelo de cultura organizacional
Cla_Hi	Apresenta predominância em proporção equivalente tanto para o modelo cultural clã como para o modelo cultural hierárquico, e, assim, a empresa é marcada por características e aspectos associados a estes ambos modelos de cultura organizacional
Ino_Hi	Apresenta predominância em proporção equivalente tanto para o modelo cultural inovativo como para o modelo cultural hierárquico, e, assim, a empresa é marcada por características e aspectos associados a estes ambos modelos de cultura organizacional

Tabela 14: Categorização do Tipo de Cultura Organizacional (Cat_Cult) – elaborada pela autora.

Após a realização da somatória dos resultados obtidos para cada uma das questões apresentadas, pôde ainda ser averiguada a cultura hierárquica como sendo o modelo de cultura organizacional predominantemente observado nas empresas analisadas (tendo sido apuradas 32 empresas com predominância da cultura hierárquica, 30 empresas com predominância da cultura clã, 16 empresas com predominância da cultura de mercado, 7 empresas com predominância da cultura inovativa, 3 empresas com predominância em mesma proporção das culturas inovativa e hierárquica e 1 empresa com predominância em mesma proporção das culturas clã e hierárquica). O resultado é exposto por meio da figura geométrica que segue (traçada em um plano cartesiano – Figura 09), onde, com base nos valores médios obtidos para cada um dos quatro tipos de cultura, é apresentado tanto o modelo cultural predominante, como a força que os demais modelos culturais apresentaram – sendo cada um dos modelos culturais (inovativo, clã, hierárquico e de mercado) representado em um dos quadrantes do plano apresentado (Cameron & Quinn, 2006):

Modelo de apresentação dos Níveis Culturais Identificados

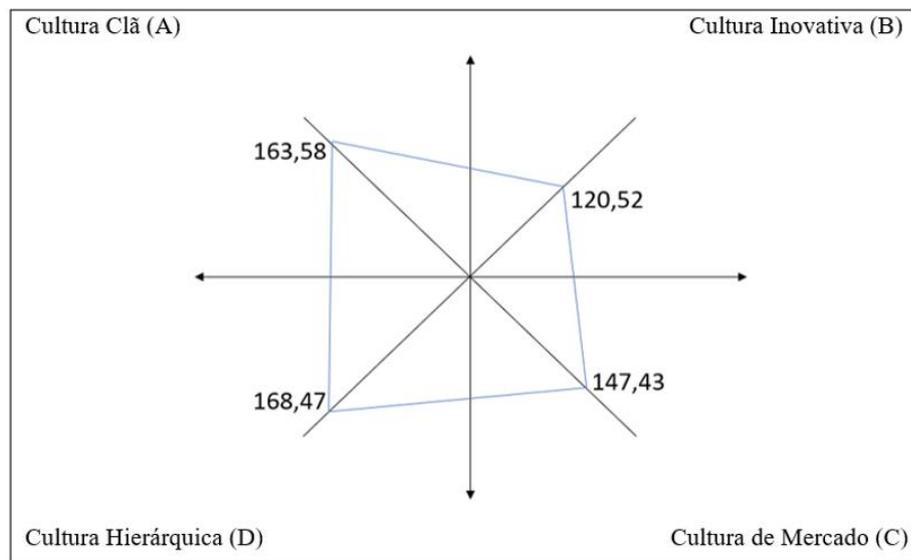


Figura 09: Modelo de apresentação dos Níveis Culturais identificados – Fonte: Cameron e Quinn (2006)

4.1.3. Resultados Individuais Coletados: Parte 2 – Instrumento de Análise do Nível Parceria do Setor de Controladoria

Após a realização da análise individual dos dados alcançados com a “Parte 2 – Instrumento de Análise do Nível de Parceria do Setor de Controladoria” do questionário elaborado (apresentada por meio do APÊNDICE D), foi configurada uma “categorização” dos resultados individuais coletados, a qual tanto apresenta as classificações individuais obtidas,

como representa uma base de dados para fins de análises conjuntas posteriores (as quais têm por objetivo responder à questão de pesquisa do presente estudo) – segue a estrutura elaborada (Tabela 15):

Categorização do Nível de Parceria do Setor de Controladoria (Cat_Contr)	
BP_F	“Fraco” nível de parceria exercido pelo setor de controladoria (apresenta pontuação -1 ou -2 para quaisquer dos estágios de maturidade 1, 2 ou 3; e independe da pontuação apresentada para o estágio 4, exceto -2): demonstra que o setor de controladoria da empresa não possui a capacidade necessária para atuar de modo <i>business partner</i> (exercendo parceria) junto às demais áreas e unidades de negócio por não atender de forma satisfatória às atividades que devem ser desempenhadas pelo setor em todos os seus estágios de atuação – o que demonstra que a empresa ainda não alcançou o "estágio de maturidade/evolução" necessário para atuar (ao menos de forma "adequada") no estágio 4 de maturidade
BP_B	“Baixo” nível de parceria exercido pelo setor de controladoria (apresenta pontuação relacionada ao estágio 4 igual a -1, e pontuação para os demais estágios iguais a 0, 1 ou 2): demonstra que o setor de controladoria da empresa ainda atua de forma precária como <i>business partner</i> junto às demais unidades de negócio organizacionais (por não exercer o nível de parceria solicitado ao setor ao alcançar o estágio de maturidade 4)
BP_M	“Médio 1” nível de parceria exercido pelo setor de controladoria (apresenta pontuação relacionada ao estágio 4 igual a 0, e pontuação para os demais estágios iguais a 1 ou 2): demonstra que o setor de controladoria da empresa atua de modo adequado como <i>business partner</i> junto às demais unidades de negócio organizacionais, mas que ainda apresenta potencial para melhorias; aponta ainda que o setor atende de forma satisfatória às atividades a serem por ele desempenhadas em seus demais estágios de atuação
BP_R	“Médio 2” nível de parceria exercido pelo setor de controladoria (apresenta pontuação relacionada ao estágio 4 igual a 1 ou 2, e pontuação para algum dos demais estágios igual a 0): demonstra que o setor de controladoria apresenta um alto nível de atuação como <i>business partner</i> junto às demais unidades de negócio organizacionais, porém, ainda atende apenas de forma adequada às atividades a serem desempenhadas em seu(s) outro(s) estágio(s) de atuação, apresentando assim potencial para melhorias junto ao(s) mesmo(s)
BP_A	“Alto” nível de parceria exercido pelo setor de controladoria (apresenta pontuação relacionada ao estágio 4 igual a 1, e pontuação para os demais estágios iguais a 1 ou 2): demonstra que o setor de controladoria da empresa atua de forma satisfatória como <i>business partner</i> junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, e atende de forma satisfatória às atividades a serem por ele desempenhadas em seus demais estágios de atuação
BP_S	“Avançado” nível de parceria exercido pelo setor de controladoria (apresenta pontuação relacionada ao estágio 4 igual a 2, e pontuação para os demais estágios iguais a 1 ou 2): demonstra que o setor de controladoria da empresa apresenta um alto nível de atuação como <i>business partner</i> junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, e atende de forma satisfatória às atividades a serem por ele desempenhadas em seus demais estágios de atuação

Tabela 15: Categorização do Nível de Parceria do Setor de Controladoria (Cat_Contr) – elaborada pela autora.

Após feitas considerações acerca dos resultados obtidos, pôde-se inferir ainda acerca da predominância de um avançado nível de parceria (BP_S) na atuação da controladoria junto às demais áreas e unidades de negócio das empresas alcançadas pela pesquisa.

4.1.4. Resultados Individuais Coletados: Parte 3 – Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho

Após a realização da análise individual dos dados alcançados com a “Parte 3 – Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho” do questionário elaborado (apresentada por meio do APÊNDICE E), foi configurada uma “categorização” dos resultados individuais coletados, a qual tanto apresenta as classificações individuais obtidas, como representa uma base de dados para fins de análises conjuntas posteriores (as quais têm por objetivo responder à questão de pesquisa do presente estudo) – segue a estrutura elaborada (Tabela 16):

Categorização da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho (Cat_Sis_Desem)	
SDF	Fraca amplitude do sistema de avaliação de desempenho (apresenta ao menos uma das categorias avaliadas com pontuação igual a -1 ou -2): demonstra que a empresa apresenta um sistema de avaliação de desempenho que atua com uma amplitude insatisfatória (ao se levar em consideração os pontos considerados necessários para um bom funcionamento do mesmo)
SDB	Baixa amplitude do sistema de avaliação de desempenho (apresenta ambas as categorias avaliadas com pontuação igual a 0): demonstra que a empresa apresenta um sistema de avaliação de desempenho que atua com uma amplitude adequada, mas que ainda apresenta potencial para melhorias para um bom funcionamento do mesmo
SDM	Média amplitude do sistema de avaliação de desempenho (apresenta uma das categorias avaliadas com pontuação igual a 0 e a outra com pontuação igual a 1 ou 2): demonstra que a empresa possui um sistema de avaliação de desempenho que apresenta uma amplitude satisfatória apenas para uma de suas métricas de análise consideradas, enquanto a outra demonstra ainda alcançar apenas uma amplitude adequada - ainda apresentando potencial para melhorias para um bom funcionamento da mesma
SD_A	Alta amplitude do sistema de avaliação de desempenho (apresenta uma das categorias avaliadas com pontuação igual a 1 e a outra com pontuação igual a 1 ou 2): demonstra que a empresa possui um sistema de avaliação de desempenho que atua com uma alta amplitude, onde ambas as suas métricas de análise consideradas demonstram atuar com uma amplitude que já apresenta um maior grau de evolução/desenvolvimento
SD_S	Avançada amplitude do sistema de avaliação de desempenho (apresenta ambas as categorias avaliadas com pontuação igual a 2): demonstra que a empresa possui um sistema de avaliação de desempenho que apresenta uma amplitude avançada, ao se considerar que ambas as suas métricas de análise consideradas apresentam o mais alto índice de evolução/desenvolvimento que podem vir a alcançar

Tabela 16: Categorização da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho (Cat_Sis_Desem) – elaborada pela autora.

Após feitas considerações acerca dos resultados obtidos, pôde-se inferir ainda acerca da predominância de uma alta amplitude (SD_A) percebida pelos sistemas de avaliação de desempenho das empresas alcançadas com a pesquisa.

4.2. Apuração de Resultados Conjunta – Análise de Correspondência Simples (ANACOR) e Análise da Homogeneidade (HOMALS)

Com o intuito de apurar os resultados para a pesquisa e responder ao questionamento proposto para o presente estudo – que é averiguar *a associação existente entre os diferentes tipos de cultura organizacional, o nível de parceria exercido pelo setor de controladoria e a amplitude dos sistemas de desempenho organizacionais* –, após realizado o levantamento das respostas coletadas com o questionário estruturado elaborado e configurada a categorização para cada uma de suas partes (“Análise de Perfil do Profissional e da Empresa”, “Parte 1 – Instrumento de Análise da Cultura Organizacional [OCAI]”, “Parte 2 – Instrumento de Análise do Nível de Parceria do Setor de Controladoria” e “Parte 3 – Instrumento de Análise da Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho”) foi realizado um processo de análise descritiva (Beuren, 2008) sobre os resultados iniciais apurados, tendo sido, para isso, utilizadas as técnicas exploratórias supracitadas (ANACOR e HOMALS), e, como ferramenta de análise, o software Stata 12.

Com base numa ANACOR foram apurados os resultados que seguem expostos:

1. Em resposta à Hipótese 1 (H1), ao se considerar o relacionamento existente entre cultura organizacional e nível de parceria que o setor de controladoria exerce junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, tomando como base um percentual de erro máximo de 5% (afim de garantir a confiabilidade dos dados), os resultados apontaram a existência de significância estatística para a associação entre tais fatores (de $p = 0,0000$) conforme evidenciado na Figura 10 – o que leva à aceitação da H1 proposta, demonstrando que, a associação entre a cultura organizacional e os níveis de parceria exercidos pelo setor de controladoria não é aleatória.

Pode-se também afirmar, com base nas evidências empíricas até aqui apresentadas, que existindo um modelo de cultura organizacional bem definido na empresa (independentemente de sua vertente), maior será a associação com níveis superiores de parceria com que o setor de controladoria demonstra atuar junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais.

Nível de Associação
Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria

-> tabulation of cat_cult by cat_contr

Cat_Cult	Cat_Contr						Total
	BP_F	BP_B	BP_M	BP_R	BP_A	BP_S	
Cla	1	0	1	7	12	9	30
Ino	0	0	1	0	3	3	7
Hie	2	1	0	4	10	15	32
Mer	2	0	0	1	6	7	16
Cla_Hi	0	1	0	0	0	0	1
Ino_Hi	1	0	0	1	0	1	3
Total	6	2	2	13	31	35	89

Pearson chi2(25) = 62.6006 Pr = 0.000

Figura 10: Nível de Associação : Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria – elaborado pela autora (Stata 12).

Onde:

Tipos de cultura organizacional: 30 empresas apresentam predominância do modelo clã, 7 empresas apresentam predominância do modelo inovativo, 32 empresas apresentam predominância do modelo hierárquico, 16 empresas apresentam predominância do modelo de mercado, 1 empresa apresenta predominância numa mesma proporção dos modelos clã e hierárquico e 3 empresas apresentam predominância numa mesma proporção dos modelos inovativo e hierárquico;

Níveis de parceria com que atuam os setores de controladoria: 6 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um “fraco” nível de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, 2 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um “baixo” nível de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, 2 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um nível “médio 1” de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, 13 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um nível “médio 2” de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, 31 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um “alto” nível de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais e 35 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um “avançado” nível de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais.

Os resultados apresentados estão de acordo com o apresentado por Braunscheidel *et al.* (2010) e Cao *et al.* (2015) ao apontarem que a cultura organizacional pode ser

considerada a base que suporta as práticas de gestão e operações de uma empresa. E de acordo com o apontado por Newman e Nollen (1996) e Pothukuchi *et al.* (2002) ao afirmarem que as áreas e unidades de negócio componentes de uma empresa tendem a reagir melhor quando as práticas de gestão por elas adotadas são compatíveis ao modelo de cultura organizacional da companhia. Alinha-se ainda à afirmação de Reginato (2010), que destaca que o modelo de cultura organizacional de uma empresa pode ainda contribuir para que esta obtenha uma melhoria no fornecimento de informações úteis que guiem seu processo de gestão.

2. Em resposta à Hipótese 2 (H2), ao se considerar o relacionamento existente entre o nível de parceria com que o setor de controladoria exerce junto às demais áreas e unidades de negócio de uma empresa e a amplitude percebida para seu sistema de avaliação de desempenho, tomando como base um percentual de erro máximo de 5% (afim de garantir a confiabilidade dos dados), os resultados apontaram a existência de um alto nível de associação ($pr = 0.003$) conforme evidenciado por meio da Figura 11 – o que leva à aceitação da H2 proposta, demonstrando que existe associação não aleatória entre o nível de parceria com que atua o setor de controladoria, e a amplitude percebida para o sistema de avaliação de desempenho da organização.

Pode-se também afirmar, por meio da análise efetuada, que níveis mais elevados de parceria exercidos pelo setor de controladoria estão associados a uma maior amplitude percebida para os sistemas de avaliação de desempenho das empresas.

Nível de Associação
Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho

-> tabulation of cat_contr by cat_sis_desem						
Cat_Contr	Cat_Sis_Desem					Total
	SDF	SDB	SDM	SD_A	SD_S	
BP_F	5	1	0	0	0	6
BP_B	0	0	1	1	0	2
BP_M	1	0	1	0	0	2
BP_R	2	0	1	10	0	13
BP_A	6	1	3	19	2	31
BP_S	6	0	2	18	9	35
Total	20	2	8	48	11	89

Pearson chi2(20) = 41.9299 Pr = 0.003

Figura 11: Nível de Associação : Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho – elaborado pela autora (Stata 12).

Onde:

Níveis de amplitude percebidos para os sistemas de avaliação de desempenho: 20 empresas apresentaram um sistema de desempenho que atua com uma amplitude “insatisfatória”, 2 empresas apresentaram um sistema de desempenho que atua com uma amplitude “baixa”, 8 empresas apresentaram um sistema de desempenho que atua com uma amplitude “média”, 48 empresas apresentaram um sistema de desempenho que atua com uma amplitude “alta” e 11 empresas apresentaram um sistema de desempenho que atua com uma amplitude “avançada”;

Níveis de parceria com que atuam os setores de controladoria: 6 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um “fraco” nível de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, 2 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um “baixo” nível de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, 2 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um nível “médio 1” de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, 13 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um nível “médio 2” de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, 31 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um “alto” nível de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais e 35 empresas demonstraram que seu setor de controladoria atua com um “avançado” nível de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais.

Os resultados apresentados estão de acordo com o apresentado por Franco-Santos *et al.* (2012 p. 41), ao afirmarem que os sistemas de avaliação de desempenho acabam por influenciar nas práticas de gerenciamento da empresa.

3. Em resposta à Hipótese 3 (H3), ao se considerar o relacionamento existente entre cultura organizacional e a amplitude percebida para os sistemas de avaliação de desempenho das empresas estudadas, tomando como base um percentual de erro máximo de 5% (afim de garantir a confiabilidade dos dados), os resultados não apontaram qualquer nível de associação entre tais fatores ($p = 0,969$) conforme evidenciado por meio da Figura 12 – o que leva à rejeição da H3 proposta, demonstrando que o modelo de cultura organizacional das empresas analisadas não está associado à amplitude percebida para o sistema de avaliação de desempenho destas empresas.

Nível de Associação
Cultura Organizacional x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho

-> tabulation of cat_cult by cat_sis_desem

Cat_Cult	Cat_Sis_Desem					Total
	SDF	SDB	SDM	SD_A	SD_S	
Clã	6	2	3	16	3	30
Inovativo	1	0	1	5	0	7
Hierárquico	8	0	2	18	4	32
Modelo de mercado	4	0	2	7	3	16
Clã_Hierárquico	0	0	0	1	0	1
Inovativo_Hierárquico	1	0	0	1	1	3
Total	20	2	8	48	11	89

Pearson chi2(20) = 9.9302 Pr = 0.969

Figura 12: Nível de Associação : Cultura Organizacional x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho – elaborado pela autora (Stata 12).

Onde:

Tipos de cultura organizacional: 30 empresas apresentam predominância do modelo clã, 7 empresas apresentam predominância do modelo inovativo, 32 empresas apresentam predominância do modelo hierárquico, 16 empresas apresentam predominância do modelo de mercado, 1 empresa apresenta predominância numa mesma proporção dos modelos clã e hierárquico e 3 empresas apresentam predominância numa mesma proporção dos modelos inovativo e hierárquico;

Níveis de amplitude percebidos para os sistemas de avaliação de desempenho: 20 empresas apresentaram um sistema de desempenho que atua com uma amplitude “insatisfatória”, 2 empresas apresentaram um sistema de desempenho que atua com uma amplitude “baixa”, 8 empresas apresentaram um sistema de desempenho que atua com uma amplitude “média”, 48 empresas apresentaram um sistema de desempenho que atua com uma amplitude “alta” e 11 empresas apresentaram um sistema de desempenho que atua com uma amplitude “avançada”.

Os resultados apresentados vão contra o apontado por Bititci *et al.* (2012 pp. 14-15) acerca das conclusões literárias por ele abordadas, as quais determinam que a cultura organizacional deve ser considerada um “fator-chave” para uma implementação bem sucedida de um sistema de avaliação de desempenho, bem como para que este apresente uma *performance* considerada adequada.

Na fase seguinte foi realizada a HOMALS, com o intuito de investigar o relacionamento entre as três variáveis: modelo de cultura organizacional, nível de parceria com que atua um setor de controladoria, e amplitude do sistema de avaliação de desempenho. Com base na mesma foram apurados os seguintes resultados (Figuras 13 e 14).

Análise Conjunta 1 (HOMALS)
Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho

```

. ca (Cultura: cat_cult) (BP_Sist_Inf: cat_contr cat_sis_desem)
(codes of cat_cult not of same length)
(codes of cat_contr not of same length)
(codes of cat_sis_desem not of same length)

Correspondence analysis
Number of obs   =      89
Pearson chi2(85) =   148.00
Prob > chi2    =    0.0000
Total inertia   =   1.6629
Number of dim.  =       2
Expl. inertia (%) =   76.67

6 active rows
18 active columns


```

Dimension	singular value	principal inertia	chi2	percent	cumul percent
dim 1	1	1	89.00	60.13	60.13
dim 2	.5243248	.2749165	24.47	16.53	76.67
dim 3	.4449859	.1980125	17.62	11.91	88.57
dim 4	.364188	.1326329	11.80	7.98	96.55
dim 5	.2395453	.0573819	5.11	3.45	100.00
total		1.662944	148.00	100	

Statistics for row and column categories in symmetric normalization

Figura 13: Análise Conjunta 1 (HOMALS): Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho – elaborada pela autora (Stata 12).

Análise Conjunta 2 (HOMALS)
Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho

Statistics for row and column categories in symmetric normalization

Categories	overall			dimension_1			dimension_2		
	mass	quality	%inert	coord	sqcorr	contrib	coord	sqcorr	contrib
Cutura									
Cla	0.337	0.656	0.098	0.107	0.024	0.004	0.762	0.633	0.374
Ino	0.079	0.610	0.114	0.107	0.005	0.001	-1.668	0.605	0.417
Hie	0.360	0.435	0.069	0.107	0.036	0.004	-0.493	0.399	0.167
Mer	0.180	0.040	0.063	0.107	0.020	0.002	0.148	0.020	0.008
Cla Hi	0.011	1.000	0.595	-9.381	1.000	0.989	0.000	0.000	0.000
Ino Hi	0.034	0.096	0.062	0.107	0.004	0.000	0.736	0.093	0.035
BP_Sist_Inf									
BP F/SDF	0.056	0.008	0.051	0.107	0.007	0.001	0.018	0.000	0.000
BP F/SDB	0.011	0.570	0.013	0.107	0.006	0.000	1.454	0.564	0.045
BP B/SDM	0.011	0.267	0.012	0.107	0.006	0.000	-0.941	0.260	0.019
BP B/SD A	0.011	1.000	0.595	-9.381	1.000	0.989	0.000	0.000	0.000
BP M/SDF	0.011	0.570	0.013	0.107	0.006	0.000	1.454	0.564	0.045
BP M/SDM	0.011	0.454	0.079	0.107	0.001	0.000	-3.180	0.453	0.217
BP R/SDF	0.022	0.105	0.006	0.107	0.026	0.000	0.257	0.079	0.003
BP R/SDM	0.011	0.570	0.013	0.107	0.006	0.000	1.454	0.564	0.045
BP R/SD A	0.112	0.606	0.023	0.107	0.033	0.001	0.613	0.573	0.081
BP A/SDF	0.067	0.968	0.012	0.107	0.040	0.001	-0.711	0.928	0.065
BP A/SDB	0.011	0.570	0.013	0.107	0.006	0.000	1.454	0.564	0.045
BP A/SDM	0.034	0.138	0.037	0.107	0.006	0.000	0.673	0.132	0.029
BP A/SD A	0.213	0.169	0.018	0.107	0.082	0.002	0.151	0.087	0.009
BP A/SD S	0.022	0.267	0.024	0.107	0.006	0.000	-0.941	0.260	0.038
BP S/SDF	0.067	0.598	0.008	0.107	0.055	0.001	0.461	0.542	0.027
BP S/SDM	0.022	0.105	0.006	0.107	0.026	0.000	0.257	0.079	0.003
BP S/SD A	0.202	0.955	0.049	0.107	0.028	0.002	-0.844	0.927	0.275
BP S/SD S	0.101	0.347	0.027	0.107	0.025	0.001	0.526	0.321	0.053

Figura 14: Análise Conjunta 2 (HOMALS): Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho – elaborada pela autora (Stata 12).

Com base nestes resultados estatísticos verifica-se a existência de associação não aleatória entre os três fatores quando considerados conjuntamente ($pr = 0,000$). Observa-se ainda, que a maior inércia entre as três variáveis estudadas está associada com os tipos de cultura organizacional, notadamente naquelas que são bem definidas, sendo que a maior significância se deu com as organizações de cultura hierárquica, seguidas pelas de clã, mercado e inovativa (a menos representativa). Nas outras duas variáveis, as maiores massas estão presentes nas associações entre níveis superiores de parceria exercidos pelo setor de controladoria e mais altos níveis de amplitude percebidos para os sistemas de avaliação de desempenho.

Com base nos resultados advindos das análises estatísticas realizadas pelas ANACOR (duas a duas variáveis) e pela HOMALS (três variáveis), pode-se considerar a possibilidade de que o nível de parceria exercido pelo setor de controladoria é considerado um “mediador” entre o relacionamento da cultura organizacional e da amplitude apresentada pelos sistemas de avaliação de desempenho.

A Figura 15 apresenta o mapa percentual individual gerado para cada uma das variáveis analisadas, e, a seu tempo, a Figura 16 apresenta o mapa percentual da sobreposição das três variáveis (gerado quando considerados os fatores analisados de forma conjunta):

**Mapa Percentual Individual
Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho**

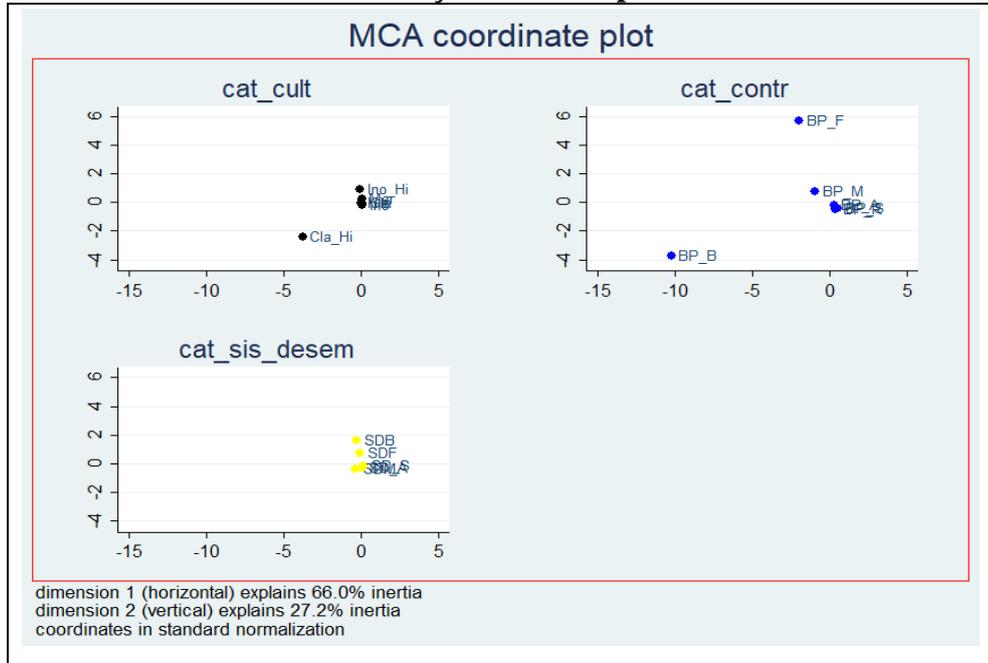


Figura 15: Mapa Percentual Individual (MCA coordinate plot) : Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho – elaborado pela autora (Stata 12).

**Mapa Percentual Coletivo
Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho**

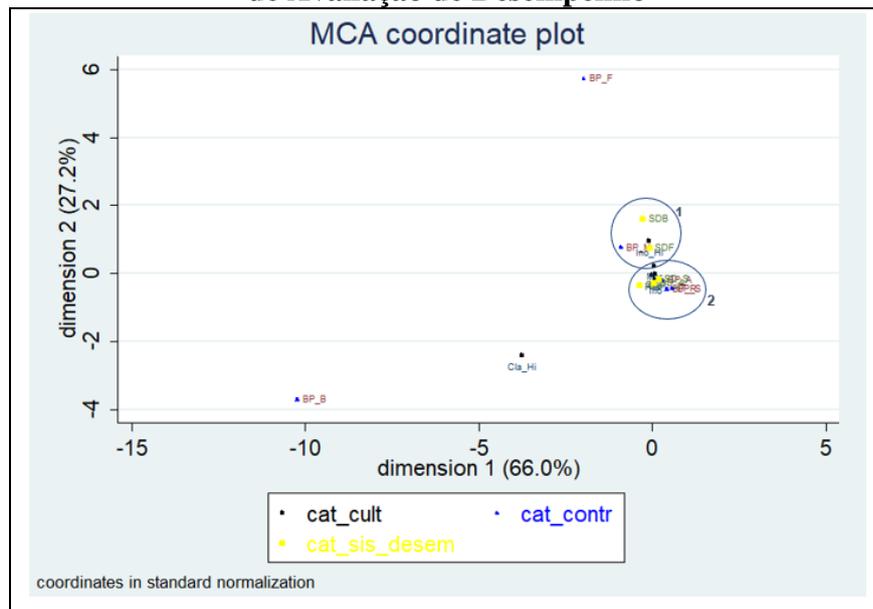


Figura 16: Mapa Percentual Coletivo (MCA coordinate plot) : Cultura Organizacional x Nível de Parceria da Controladoria x Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho – elaborado pela autora (Stata 12).

Ao se observar a Figura 16, alguns dos fatores analisados se destacam (“Cla_Hi” [predominância de uma cultura clã-hierárquica], “BP_F” [fraco nível de parceria exercido pelo setor de controladoria] e “BP_B” [baixo nível de parceria exercido pelo setor de controladoria]), por serem expostos em pontos isolados na figura – demonstrando, assim, não representarem qualquer associação frente aos demais fatores analisados na pesquisa; recebe destaque ainda a formação de dois subgrupos, onde, enquanto o primeiro subgrupo (1) demonstra que quando em uma empresa há uma predominância de uma cultura inovativa-hierárquica, esta estará associada a um baixo ou mediano nível de parceria exercido pelo setor de controladoria, e uma fraca amplitude apresentada por seu sistema de avaliação de desempenho; o segundo subgrupo (2) demonstra que quando há a predominância de um dos demais modelos de cultura organizacional apurados (clã, hierárquico, inovativo ou de mercado), a empresa apresentará um maior nível de parceria exercido pelo seu setor de controladoria (“médio”, “alto” ou “avançado”), e ainda será percebida uma maior amplitude para seu sistema de avaliação de desempenho (“médio”, “alto” ou “avançado”).

Observando o exposto, destaca-se o fato de que ambos os modelos culturais “mistos” apresentados (clã-hierárquica e inovativa-hierárquica) encontram-se totalmente desassociados de níveis mais altos de parceria exercidos pelo setor de controladoria, ou mesmo de maiores níveis de amplitude percebidos para os sistemas de avaliação de desempenho, o que demonstra que, quando há falta de clareza dos fatores delineadores do modelo cultural vigente numa empresa, esta acabará por implicar em índices insatisfatórios relacionados ao nível de parceria com que atuará seu setor de controladoria, e em índices insatisfatórios relacionados à amplitude de seu sistema de avaliação de desempenho.

Seguindo esta linha de raciocínio, e ao se levar em consideração a associação representada pelo subgrupo (2), da Figura 16, é permitido sugerir que quando existe um modelo de cultura organizacional bem definido na empresa (independentemente da vertente deste modelo – clã, hierárquico, inovativo ou de mercado), este levará a um maior nível de parceria exercido pelo setor de controladoria desta empresa, o que conseqüentemente acarretará em uma maior amplitude percebida para o seu sistema de avaliação de desempenho.

Ao se considerar os achados da pesquisa percebe-se o alinhamento dos mesmos frente às seguintes afirmações apuradas:

- Fleury (1993): há concordância geral na academia acerca da questão de que a cultura organizacional pode definir traços que podem vir tanto a facilitar como dificultar a instituição de novos modelos e práticas de gestão numa empresa;

- Ho *et al.* (2014): o consenso entre gestores e colaboradores em um nível operacional afeta a *performance* das medidas de desempenho da empresa e do próprio desempenho dos colaboradores analisados; e
- Bititci *et al.* (2006 p. 05): a cultura organizacional e os estilos de gestão exercem um impacto na forma como os sistemas de avaliação de desempenho são implementados e utilizados, afetando assim a sua *performance*.

5. CONCLUSÕES

Conforme exposto ao longo do estudo, diversos foram os autores que buscaram realizar uma análise do relacionamento existente entre cultura organizacional *versus* atuação da controladoria, cultura organizacional *versus* avaliação da *performance* percebida para as empresas e, atuação da controladoria *versus* avaliação da *performance* percebida para as empresas. Ainda assim, diversos e distintos foram os achados em suas pesquisas, e em nenhuma das pesquisas alcançadas foi verificado o relacionamento entre as três vertentes expostas de forma conjunta. Foi assim, e com base nos achados individuais dos autores citados, que surgiu o interesse de se desenvolver o presente estudo, que possui o intuito básico de averiguar a relação existente entre as variáveis apresentadas, buscando analisar a associação existente entre os diferentes tipos de cultura organizacional, o nível de parceria exercido pelo setor de controladoria e a amplitude dos sistemas de avaliação de desempenho organizacionais.

Com base na pesquisa bibliográfica realizada expõe-se que variadas foram as informações apresentadas pelos autores abordados, muitas destas divergentes. Porém, com base no estudo aqui desenvolvido, pode-se concluir que cabe ao setor de controladoria gerar informações úteis ao processo decisório organizacional, e é perceptível a realidade de que em cada empresa esta ação é desempenhada de modo distinto. Independente disso, cabe a este setor a responsabilidade de garantir que as informações geradas se tornem o mais proveitosas ao possível para seus usuários – o que atesta a importância de o setor exercer um alto nível de parceria junto às demais áreas e unidades de negócio organizacionais, dado que assim poderia contribuir de forma mais efetiva para com os mesmos, ao gerar informações que lhes sejam de fato proveitosas e garantindo que todos os usuários de tais informações deterão uma correta compreensão e interpretação das mesmas (realizando, assim, seu processo de gestão de forma mais assertiva e orientada).

Neste cenário destaca-se a importância da cultura vigente na companhia, dado que modelos organizacionais contributivos são, por sua essência, considerados mais “abertos” a uma comunicação mais clara e direta entre as áreas e unidades de negócio. O estudo, no entanto, aponta que não necessariamente um modelo de cultura organizacional específico seria representativamente mais contributivo, mas que quando há a existência de um modelo cultural bem delineado e estabelecido na empresa, esse contribuirá para a existência de um relacionamento mais saudável entre suas diversas áreas e unidades de negócio, contribuindo assim para uma maior receptividade do setor de controladoria, gerando, conseqüentemente, uma maior receptividade frente às informações apresentadas por este setor – que podem ser,

assim, melhor aproveitadas pelas demais áreas e unidades de negócio que compõem a empresa, o que contribuiria para uma melhor *performance* percebida para a organização.

Ao se considerar o processo de análise realizado ao longo do presente estudo, pode-se também concluir que uma empresa tem por objetivo básico alcançar os objetivos para ela definidos – sendo o setor de controladoria aquele responsável por garantir o alcance destes. Para isso, é de responsabilidade deste setor, com base na avaliação contínua do alcance das metas organizacionais traçadas, avaliar a *performance* da companhia no desempenho de suas funções, e, para isso, faz-se necessária a instituição de medidas de avaliação de desempenho na empresa, as quais podem tanto ser administradas por meio de um sistema de avaliação oficial ou simplesmente se embasarem no acompanhamento de “indicadores” (financeiros e não-financeiros) – onde, afim de garantir a plenitude e confiabilidade das informações geradas por ambos estes métodos de avaliação, destaca-se a importância de este atender a dimensões específicas, como as consolidadas por Neely *et al.* (2000 – Figura 10), onde, segundo as quais, quanto maior o número de dimensões atendidas pelo sistema de avaliação de desempenho avaliado, maior será a sua amplitude, e, conseqüentemente, mais avançado o mesmo será considerado (detendo assim um maior potencial de avaliação – contribuindo para que a empresa desenvolva um processo de gestão mais assertivo e orientado ao alcance de seus objetivos).

É importante salientar a percepção de que torna-se cada vez mais bem aceita a ideia de que os valores e diretrizes que guiam uma empresa influenciam nos resultados por esta coletados – fazendo da cultura organizacional uma variável de destaque quando se consideram as “nuances” de uma empresa. A seu tempo, Kaplan e Norton (1997 p. 21, citados por Côrrea & Hourneaux Jr, 2008 p. 51) destacam que “o que não é medido não pode ser gerenciado”, enfatizando mais uma vez a importância da existência de um sistema de avaliação de desempenho que cumpra com o papel que lhe é cabido (acompanhar e mensurar se as metas definidas para a empresa estão de fato sendo alcançadas – sempre evidenciando seus possíveis “pontos de melhoria”).

Demonstra-se assim a importância de se avaliar a relação existente entre as variáveis apresentadas frente ao desempenho percebido para uma empresa – objetivo principal do presente estudo, e o qual pode-se considerar que foi alcançado, ao ter sido apurada a existência de associação estatística entre os fatores quando considerados em conjunto. Os achados comprovam que quando há na empresa um modelo de cultura organizacional bem delineado (independentemente da vertente deste modelo – clã, hierárquico, inovativo ou de mercado), este acarretará num maior nível de parceria exercido pelo seu setor de controladoria junto a suas demais áreas e unidades de negócio, o que conseqüentemente acarretaria numa maior amplitude

percebida para o seu sistema de avaliação de desempenho – destaca-se o fato de que tal associação não se dá de forma direta, mas por intermédio da controladoria, sendo, assim, o nível de parceria exercido pelo setor de controladoria considerado um fator “mediador” entre o relacionamento dos três fatores (devido ao fato de não ter sido apurada qualquer associação direta existente entre o modelo de cultura organizacional e a amplitude percebida para o sistema de avaliação de desempenho de uma empresa).

Tais achados podem ser considerados como contribuições teóricas e atendem aos chamados por mais pesquisas empíricas associadas à Contabilidade Gerencial.

Em questões práticas, a presente pesquisa contribui ao evidenciar a relevância que o modelo de cultura organizacional representa para que melhores níveis de parceria possam ser edificados pelo setor de controladoria de uma empresa, e que estes acabam por acarretar em uma maior amplitude percebida para seu sistema de avaliação de desempenho. Ao se considerar que os sistemas de avaliação de desempenho encontram-se no cerne dos principais objetivos das empresas (e, conseqüentemente, de seus gestores), a utilização dos conhecimentos aqui alcançados pode contribuir de modo prático para a melhoria da *performance* percebida para as organizações. Com isso, ao se considerar a realidade de uma empresa, a presente pesquisa possibilitou a edificação de elementos que ampliam a visão que atualmente é percebida para a controladoria no Brasil, bem como de elementos relacionados à importância da atuação deste setor, e ainda quanto à relevância dos demais fatores analisados.

Enquanto limitações, considera-se que o presente estudo encontra-se limitado pelos construtos adotados para sua realização; pela capacidade de interpretação das perguntas por parte dos respondentes; que os resultados encontrados não podem ser extrapolados além do limite da amostra estudada; e ainda que, por meio dos métodos adotados, pode-se afirmar a existência de associação entre as variáveis consideradas, mas não a relação causal existente entre as mesmas.

Como sugestão para novas pesquisas propõe-se a replicação do presente estudo sendo considerados diferentes cenários, como, por exemplo, a adoção de uma diferente área ou unidade de negócios (em substituição ao setor de controladoria), a inclusão de empresas atuantes no mercado financeiro, passar a se considerar exclusivamente empresas brasileiras, ou ainda, levar em consideração exclusivamente empresas estrangeiras.

REFERÊNCIAS

American Psychological Association. (2010). *Concise rules of APA style* (6th ed.). Washington, DC: Author.

American Psychological Association. (2012). *Manual de publicação da APA* (6a ed.) (D. Bueno, Trad.). Porto Alegre: Penso.

Arenales, A. D. R (2016). *O Papel da Controladoria como Business Partner. Dissertação de mestrado em Controladoria Empresarial*, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo-SP. Disponível em: <[http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/2794/2/ALEXANDRE%20DANIEL%20ROC A%20ARENALES.pdf](http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/2794/2/ALEXANDRE%20DANIEL%20ROC%20ARENALES.pdf)>. Acesso em: 29/04/2017.

Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). (2011). *Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação: NBR 14724*. Rio de Janeiro: Author.

Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). *Classificação do porte dos clientes*. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/quem-pode-ser-cliente/>>. Acesso em: 17/11/2017.

Bardin, L. (1977). *Análise de Conteúdo. Lisboa: Edições 70*. Disponível em: <<https://pt.slideshare.net/RonanTocafundo/bardin-laurence-anlise-de-contedo>>. Acesso em: 05/04/2017.

Batista da Silva, M. (2016). *A Contribuição do Controller como Business Partner: sistematização de atividades sob a ótica do sistema de gestão do desempenho*. Universidade Presbiteriana Mackenzie – Centro de Ciências Sociais e Aplicadas, Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis para obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial. São Paulo: 2016.

Becker, H. J. (1984). *Controller und Controlling*. 1984. Grafenau.

Beuren, I. M. (org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – Teoria à prática*. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, pp. 79-143.

Bianchi, M., Backes, R. G., & Giongo, J. (2006). *A Participação da Controladoria no Processo de Gestão Organizacional*. Revista ConTexto, Porto Alegre, Volume 6, n. 10, 2º semestre 2006.

Bititci, U., Mendibil, K., Nudurupati, S., Turner, T., & Garengo, P. (2006). *Dynamics of performance measurement and organizational culture*. International Journal of Operations and Production Management, 26 (12). pp. 1325-1350. ISSN 0144-3577. Acesso em: <<http://dx.doi.org/10.1108/01443570610710579>>. Acesso em: 07/08/2018.

Bititci, U., Garengo, P., Dörfler, V., & Nudurupati, S. (2012). *Performance measurement: challenges for tomorrow*. International Journal of Management Reviews, 14 (3). 305–327. ISSN 1460-8545. Acesso em: <<http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-2370.2011.00318.x>>. Acesso em: 07/08/2018.

Borges T. N., Parisi, C., & Gil, A. L. (2005). *O Controller como Gestor da Tecnologia da Informação – Realidade ou Ficção?*. Revista de Administração Contemporânea – RAC, Volume 9, n. 4, Out./Dez. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552005000400007>. Acesso em: 25/04/2017.

Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo-SP.

Boyatzis, R. E., Stubbs, E. C., & Taylor, S. N. (2002). *Learning cognitive and emotional intelligence competencies through graduate management education*. Dec. Volume 1, pp. 150-163.

Bragg, S. M. (2009). *Controllershship: the work of the managerial accountant*. New Jersey: John Wiley & Sons, 8ª Edição, 2009.

Braunscheidel, M. J., Suresh, N. C., & Boisnier, A. D. (2010). *Investigating the impact of organizational culture on supply chain integration*. Human Resource Management, Volume 49 No. 5, pp. 883-911.

Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). *An institutional perspective of accountants new roles: the interplay of contradictions and praxis*. European Accounting Review, Volume 14, n. 4, pp. 725-757, 2005.

Byrne, S. (2010). *Antecedents, characteristics, and consequences associated with the roles of management accountants, and assisting managers in their roles*. 2010. Tese de doutorado em Filosofia – Dublin City University, Dublin, 2010.

Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (1996). *Diagnosing and changing organizational culture*. Massachusetts: Addison-Wesley; 1996 / 1999.

Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2006). *Diagnosing and changing organizational culture: based on the competing values framework*. Michigan: Addison-Wesley, 2006.

Cançado, V. L., Medeiros, N. L., & Jeunon, E. E. (2008). *O profissional da informação: uma análise baseada no modelo de múltiplos papéis de Ulrich*. Perspectivas em Ciência e da Informação, Volume 13, n. 2, pp. 196-218, Mai./Ago. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-99362008000200013>. Acesso em: 24/03/2017.

Cao, Z., Huo, B., Yuan L., & Zhao, X. (2015). *The impact of organizational culture on supply chain integration: a contingency and configuration approach*. Supply Chain Management: An International Journal, Volume 20 (1), pp. 24-41.

Cardoso, R. L. (2006). *Competências do Contador: Um estudo empírico*. Universidade de São Paulo, São Paulo-SP. Disponível em: <<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjXz7->>

IzP7SAhWEjpAKHX9ECZoQFgggMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.teses.usp.br%2Fteses%2Fdisponiveis%2F12%2F12136%2Ftde-03042007-100732%2Fpublico%2FPDFUSPTese.pdf&usg=AFQjCNGHFjXSuGtwZhy-sKLrtKowm92dA&sig2=PyDnrQ9WaEANpwwgd4WgF1A&bvm=bv.151426398,d.Y2I>.
Acesso em: 25/04/2017.

Cartwright, S., & Cooper. C. L. (1993). *The Role of Culture Compatibility in Successful Organizational Marriage*. Academy of Management Executive, Volume 7, número 2, pp. 57-70. Disponível em: <<http://amp.aom.org/content/7/2/57>>. Acesso: 28/11/2017.

Catelli, A. (2001). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. FIPECAFI, 2. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

Chartered Global Management Accountants (CGMA). (2015). *Global management accounting principles*. London, 2014. Disponível em: <<http://www.cgma.org/principles>>. Acesso em: 04/05/2017.

Côrrea, H. L., & Hourneaux Jr, F. (2008). *Sistemas de Mensuração e Avaliação de Desempenho Organizacional: Estudo de casos no setor químico no Brasil*. R. Cont. Fin. Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, v. 19, n. 48, pp. 50-64, setembro/dezembro, 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v19n48/v19n48a05.pdf>>. Acesso em: 07/08/2018.

Crispim, S., & Lugoboni, L. (2012). *Avaliação de desempenho organizacional: Análise comparativa dos modelos teóricos e pesquisa de aplicação nas Instituições de Ensino Superior da Região Metropolitana de São Paulo*. Janeiro/março, 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.mec.pt/pdf/rpb/v11n1/v11n1a05.pdf>>. Acesso em: 06/08/2018.

Cunha, J. A. C., & Corrêa, H. L. (2013). *Avaliação de Desempenho Organizacional: Um estudo aplicado em hospitais filantrópicos*. Revista de Administração de Empresas (RAE), FGV-EAESP. São Paulo, v. 53, n. 5, setembro-outubro, 2013, pp. 485-499. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v53n5/v53n5a06.pdf>>. Acesso em: 06/08/2018.

Daft, R. L., & Marcic, D. (2004). *Understanding Management*. Versailles: Thomson – South-Western, 2004, p. 573.

Denison, D. R. (1984). *Bringing corporate culture to the bottom line*. Organizational Dynamics, 13, 2, pp. 5-22.

Dutra, A. (2003). *Metodologia para avaliar e aperfeiçoar o desempenho organizacional: incorporando a dimensão integrativa à MCDA construtivista-sistêmico-sinérgica*. Tese de Doutorado em Engenharia de Produção, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

Emsley, D. (2005). *Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness*. Management Accounting Research, Volume 16, n. 2, pp. 157-177, 2005.

Enago Academy. (2015). *Utilizando Mídias Sociais na pesquisa acadêmica*. 13/07/2015. Disponível em: <<http://www.enago.com.br/blog/utilizando-midias-sociais-na-pesquisa-academica/>>. Acesso em: 08/08/2018.

Fávero, L. P.; Belfiore, P.; Figueira Junior, M. F. (2006). *Utilização da ANACOR para a identificação de meios de pagamento em populações de média e baixa renda*. In: Seminários em Administração, 11., São Paulo. Anais eletrônicos... São Paulo, 2006. 1 CD-ROM.

Fávero, L. P. L., Belfiore, P. P., Silva, F. L. da, & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). *The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis*. Management Account Research, n. 20, pp. 263-282, 2009.

Figueira, A. P. C. (2003a). *Procedimento ANACOR - Instrumentalidade em estudos nas áreas das Ciências Sociais e Humanas: Um exemplo ilustrativo*. Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação da Universidade de Coimbra, 2003-11-05. Disponível em: <http://www.psicologia.pt/artigos/ver_artigo.php?codigo=A0145>. Acesso em: 29/11/2018.

Figueira, A. P. C. (2003b). *Procedimento HOMALS - Utilização nas áreas das Ciências Sociais e Humanas: um exemplo ilustrativo*. Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação da Universidade de Coimbra, 2003-10-12. Disponível em: <http://www.psicologia.pt/artigos/ver_artigo.php?codigo=A0139>. Acesso em: 29/11/2018.

Fleury, M. T. L. (1993). *Cultura da Qualidade e Mudança Organizacional*. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, 33 (2), pp. 26-34, Mar./Abr. 1993. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v33n2/a04v33n2>>. Acesso em: 22/11/2017.

Franco-Santos, M., & Bourne M. (2003). *Factors that play a role in managing through measures*. Management Decision, Vol. 41, n° 8, pp. 698-710.

Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B., ... Neely, A. (2007). *Towards a definition of a business performance measurement system*. International Journal of Operations & Production Management, 27, pp. 784-801.

Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). *Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research*. Management Accounting Research, Volume 23, Issue 2, June 2012, pp. 79–19, mar/2012.

Frezatti, F., Aguiar, A. B., de Araujo Wanderley, C., & Malagueño, R. (2015). *A pesquisa em contabilidade gerencial no brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades*. Revista Universo Contábil, 11(1), 47-68.

Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo, Atlas, 2009.

Friço, M. L. (2002). *Strategy-focused performance measures*. Strategic Finance, v. 84, n. 3, pp. 10-15, Sep. 2002.

Fukunaga, F. (2015). *Cultura organizacional como fator de influência no ciclo de gestão do conhecimento*. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Mestrado em Administração. São Paulo, 2015.

Gibson, D. (2002). *A On-property hotel financial controllers: a discourse analysis approach to characterizing behavioural roles*. International Journal of Hospitality Management, Volume 21, n. 1, pp. 5-23, 2002.

Gordon, G. G., & DiTomaso, N. (1992). *Predicting corporate performance from organizational culture*. Journal of management studies, 29(6), 783-798. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Nancy_Ditomaso2/publication/227768714_Predicting_Corporate_Performance_from_Organizational_Culture/links/59dc51f2a6fdcc1ec89fb6f2/Predicting-Corporate-Performance-from-Organizational-Culture.pdf>. Acesso em: 01/08/2018.

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman Editora.

Hansen, G. S., & Wernerfelt, B. (1989). *Determinants of firm performance: the relative importance of economic and organizational factors*. Strategic Management Journal, 10, pp. 399-411.

Hora, H. R. M., Monteiro, G. T. R., & Arica, J. (2010). *Confiabilidade em Questionários para Qualidade: Um Estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach*. Produto & Produção, Volume 11, n. 2, pp. 85-103, Jun. 2010. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/ProdutoProducao/article/viewFile/9321/8252>>. Acesso em: 23/11/2017.

Ho, J. L. Y., Wu, A., & Wu, s. Y. C. (2014). *Performance measures, consensus on strategy implementation, and performance: Evidence from the operational-level of organizations*. Accounting, Organizations and Society 39, 2014, pp. 38–58. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2013.11.003>>. Acesso em: 20/08/2018.

Horváth, P. (2009). *Controlling*. 11° ed., 2009. München: Vahlen.

Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças de São Paulo (IBEF-SP). (2015). *O controller como parceiro do negócio: Seminário de Controladoria destaca novas competências do executivo financeiro*. Cobertura de Eventos, IBEF SP, 20 de Agosto de 2015. Disponível em: <<http://www.ibefsp.com.br/cobertura-de-eventos/o-controller-como-parceiro-do-negocio/>>. Acesso em: 29/04/2017.

Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). *Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective*. Journal of Accounting and Economics, pp. 349-410.

Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Randal, T. (2003). *Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms*. March, 2003. Disponível em: <<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=058084070020008118102064117108102011028015026002060023096116116088068065060061031014053033000100087084089107114005004053047054126022100071085123118025125096081061017097124126124073125092026108084011087069102006103008120107075099124121096115027&EXT=pdf>>.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). *The Balanced Scorecard: Measures that drive performance*. Harvard Business Review, Jan./Fev. 1992 issue.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *Translating strategy into action: The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press, Boston, Mass, 1996.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: Part II*. Accounting Horizons, Vol. 15, n° 2, pp. 147-60.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2006). *Alignment: using the balanced scorecard to create corporate synergies*. Boston: Harvard Business School, 2006.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). *The execution premium: linking strategy to operations for competitive advantage*. Boston: Harvard Business School, 2008.

Kellermanns, F. W., Walter, J., Lechner, C., & Floyd, S. W. (2005). *The lack of consensus about strategic consensus: Advancing theory and research*. Journal of Management, 31(5), pp. 719-737.

Kounrouzan, M. C. (2017) *O Perfil do Profissional Contábil*. Disponível em: <<http://www.oswaldocruz.br/download/artigos/social17.pdf>>. Acesso em: 24/03/2017.

Lohman, C., Fortuin, L., & WOUTERS, M. (2004). *Designing a performance measurement system: a case study*. European Journal of Operational Research, v. 156, n. 2, pp. 267-286, 2004.

Luitz, M. P., & Rebelato, M. G. (2003). *Avaliação do Desempenho Organizacional*. XXIII Encontro Nac. de Eng. de Produção - Ouro Preto, MG, Brasil, 21 a 24 de out de 2003. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2003_TR0115_0751.pdf>. Acesso em: 06/08/2018.

Martin, N. C., Santos, L. R., & Dias Filho, J. M. (2004). *Governança Empresarial, Riscos e Controles Internos: A emergência de um novo modelo de controladoria*. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 34, pp. 7-22, Jan./Abr. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n34/v15n34a01.pdf>>. Acesso em: 30/04/2017.

Martins, R. A. (1999). *Sistemas de medição de desempenho: um modelo para estruturação de uso*. Tese de Doutorado em Engenharia de Produção – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo.

Merchant, K. A. (2006). *Measuring general managers performances: Market, accounting and combination of measures systems*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, v.19, n.6, pp. 893-917, Nov./Dec. 2006.

Micheli, P., & Mari, L. (2014). *The theory and practice of performance measurement*. Management Accounting Research 25, 2014, pp. 147–156. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.005>>.

Miranda, C., Riccio, E., & Miranda, R. (2012). *Atividades da Contabilidade Gerencial sob a Ótica de Docentes e Profissionais de Mercado*. Revista Ambiente Contábil, v. 5, n° 1, Jan./Jun. 2013. Acesso em: 10/08/2018.

Morais, L. F., & Carneiro, W. (2016). *Percepção dos Gestores acerca da importância da Controladoria em tempos de crise*. Revista de Administração do UNISAL-RAU, Volume 6, n. 10. Disponível em: <http://revista.unisal.br/sj/index.php/RevAdministracao/article/view/555/pdf_31>. Acesso em: 29/04/2017.

Murcia, F. D., Rover, S., & Lima, I. (2008). *'Disclosure Verde' nas Demonstrações Contábeis: Características da informação ambiental e possíveis explicações para a divulgação voluntária*. Revista UnB Contábil, v. 11, n. 1-2, pp. 260-278, jan./dez. 2008. Universidade de Brasília – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

Nascimento, S., Bortoluzzi, S. C., Dutra, A., & Ensslin, S. R. (2011). *Mapeamento dos indicadores de desempenho organizacional em pesquisas da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo no período de 2000 a 2008*. Revista de Administração, São Paulo, v.46, n.4, p.373-391, out./nov./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rausp/v46n4/a04v46n4.pdf>>. Acesso em: 07/08/2018.

Neely, A., Bourne, M., & Kennerly, M. (2000). *Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach*. International Journal of Operations & Production Management, Vol. 20 No. 10, 2000, pp. 1119-1145. MCB University Press, 0144-3577. Disponível em: <<http://www.emerald-library.com>>. Acesso em: 07/08/2018.

Newman, K. L., & Nollen, S. D. (1996). *Culture and Congruence: The Fit Between Management Practices and National Culture*. Journal of International Business Studies, 27 (4), 753-779.

Nudurupati, S. S., Bititci, U. S., Kumar, V., & Chan, F. T. S. (2011). *State of the art literature review on performance measurement*. Computers & Industrial Engineering, pp. 279–290. Doi:10.1016/j.cie.2010.11.010.

Olson, E. M., & Slater, S. F. (2002). *The balanced scorecard, competitive strategy and performance*. Business Horizons, v. 45, n. 3, pp. 11-17, May./Jun. 2002.

Otley, D. (1999). *Performance management: a framework for management control systems research*. Management Accounting Research, 1999, 10, pp. 363- 382, Article no. mare.1999.0115. Available online at <http://www.idealibrary.com>. September 1999.

Padoveze, C. L., & Benedicto, G. C. (2005). *Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão*. REAd, Volume 11, (2), pp. 01-24.

Perez Jr., J. F., Pestana, A. O., & Franco, S. P. C. (1997). *Controladoria de Gestão: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1997.

Phatak, A. V. (1995). *The control process in an international context*. In: International dimensions of management. 4. ed., p. 246, Cincinnati: South-Western College Publishing, 1995.

Portal da Administração. (2014). *Indicadores de Desempenho Organizacional*. 23/07/2014. <<http://www.portal-administracao.com/2014/07/indicadores-de-desempenho-organizacional.html>>. Acesso em: 07/08/2018.

Pothukuchi, V., Damanpour, F., Choi, J., Chen, C. C., & HoPark, S. (2002). *National and Organizational Culture Differences and International Joint Venture Performance*. *Journal of International Business Studies*, Volume 33 (2), pp. 243-265.

Reginato, L. (2010). *Um estudo setorial sobre as relações entre as variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenho das empresas*. Tese de doutorado em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, pp. 75-104. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15042010-132200/pt-br.php>>. Acesso em: 02/03/2017.

Rodrigues, A. C. (2017). *O papel do Business Partner*. Exame.com. 20 de Abril de 2016, atualizado em 18 de Abril de 2017. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/negocios/o-papel-do-business-partner/>>. Acesso em: 29/04/2017.

Roehl-Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (1996). *Manual del Controler: funciones, procedimientos y responsabilidades*. Bilbao: Deusto, 1996.

Rummler, G., & Brache, A. P. (1994). *Melhores desempenhos das empresas – Uma abordagem prática para transformar as organizações através da reengenharia* (Trad.: K. A. Roque). 2. ed., Makron Books, 1994.

Russo, P. T. (2015). *O comportamento do uso das práticas de Contabilidade Gerencial sob a ótica institucional*. Universidade de São Paulo (USP) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2015. Orientador: Reinaldo Guerreiro.

Santos, N. M. B. F. (1992). *Impacto da cultura organizacional no desempenho das empresas, conforme mensurado por indicadores contábeis: um estudo interdisciplinar*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo FEA-USP. São Paulo-SP.

Schein, E. H. (1984). *Coming to a New Awareness of Organizational Culture*. *Sloan Management Review*, Volume 25 (2), pp. 03-16, 1984.

Schein, E. H. (2004). *Organizational culture and leadership*. S. Francisco: J. Bass, 3ª Edição, 2004. Disponível em: <http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_2/ORGANIZATIONAL%20CULTURE%20Organizational%20Culture%20and%20Leadership,%203rd%20Edition.pdf>. Acesso em: 18/11/2017.

Siegel, G., & Sorensen, J. E. (1999). *Counting more, counting less: the 1999 practice analysis of management accounting*. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants, 1999.

Siegel, G. (2000). *The image of corporate accountants*. *Strategic Finance*, Volume 82, n. 2, pp. 71-72, 2000.

Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River: Prentice Hall, Inc., 2000. p. 348.

Souza, G. H. C. (2016). *Perfil dos Controllers no Brasil: beans counters versus business partners*. Dissertação de mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife-PE. Disponível em: <<http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/17782/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Biblioteca%20Central.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 29/04/2017.

Spatz, A. C. (2008). *Controllershship: Messung, Wirkung und Determinanten*. 2008. Wiesbaden: Gabler.

Stevenson, W. J. (1981). *Estatística Aplicada à Administração*. Tradução Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981, pp. 365-391.

Tarifa, M. R., Crozatti, J., Espejo, M. M. S. B., & Almeida, L. B. (2011). *A Cultura organizacional influencia as práticas de controladoria? Um estudo de campo baseado no competing value model*. Rev. Ciênc. Admin., Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 323-350, mai./ago. 2011.

Tarifa, M. R., & Almeida, L. B. (2016). *Controles gerenciais e cultura organizacional: Análise sob a perspectiva institucional dos gestores de unidades cooperativas agroindustriais*. Anais: In X Congresso Anpcont. Ribeirão Preto.

Torreta, I. L. A. (2016). *Cultura organizacional e estratégia competitiva: uma pesquisa no segmento bancário*. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Ulrich, D. (1998). *Os campeões de recursos humanos: Inovando para obter os melhores resultados*. São Paulo: Futura, 1998.

Universidade de São Paulo (USP) – Sistema Integrado de Bibliotecas. (2009). *Diretrizes para apresentação de dissertações e teses da USP: Documento eletrônico e impresso*. Parte II (APA) (2a ed.). Disponível em <http://www.sibi.usp.br/sibi/produtos/imgs/Caderno_Estudos_9_PT_1.pdf>.

Vaivio, J. (1999). *Exploring a “non-financial” management accounting change*. Management Accounting Research, v. 10, n. 4, pp. 409-437, 1999.

Weber, J. (2011). *The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes*. J. Manag Control, 08 de Julho de 2011, pp. 25-46.

Zheng, W., Yang, B., & McLean, G. N. (2010). *Linking organizational culture, structure, strategy, and organizational effectiveness: Mediating role of knowledge management*. Journal of Business Research, 2010, pp. 763-771.

APÊNDICE A

Questionário

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Caro Profissional,

Você foi selecionado para participar desta pesquisa, a qual está sendo desenvolvida na Faculdade FIPECAFI, em função de seu perfil profissional.

Esta pesquisa tem por objetivo analisar o relacionamento existente entre a cultura vigente nas empresas, a forma de atuação da controladoria, e os sistemas de avaliação de desempenho. O tempo estimado para resposta do questionário varia entre 10 a 15 minutos.

Ao aceitar participar deste estudo você contribuirá para o aumento do conhecimento sobre esse tema no cenário brasileiro, e dessa forma, comprometemo-nos, ao final da pesquisa, fornecer a você um relatório com os resultados coletados, caso seja seu desejo recebê-lo.

Todas as informações fornecidas serão consideradas confidenciais, e os resultados serão comunicados de forma agregada, assegurando assim o sigilo individual de cada participante e organização em que atua.

Agradecemos a sua disponibilidade e contamos com sua sinceridade durante o processo de respostas. Caso surjam dúvidas ou sugestões, por favor entre em contato conosco.

Cordialmente,

Marília Janaina da Silva Bassi
marilia.bassi@fipecafi.edu.br

Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo
paschoal.russo@fipecafi.org

ANÁLISE DE PERFIL DO PROFISSIONAL E DA EMPRESA

- 1) Qual é o seu nome?
- 2) Qual é o seu e-mail?

- 3) Há quanto tempo você trabalha na organização?
- menos de 1 ano
 - entre 1 e 5 anos
 - entre 5 e 10 anos
 - entre 10 e 15 anos
 - mais de 15 anos
 - não estou trabalhando em uma empresa atualmente
- 4) Indique a faixa de Receita Operacional Bruta da empresa em que trabalha.
- de até R\$ 360.000,00 (microempresa)
 - acima R\$ 360.000,00 até R\$ 4.800.000,00 (pequena empresa)
 - acima de R\$ 4.800.000,00 até R\$ 300.000.000,00 (média empresa)
 - acima de R\$ 300.000.000,00 (grande empresa)
 - não se aplica (não estou trabalhando em uma empresa atualmente)
- 5) Informe qual é a atividade mais relevante para sua empresa (*que representa a maior participação no faturamento)
- Indústria
 - Comércio
 - Serviço
 - Mercado Financeiro
- 6) A empresa em que trabalha é subsidiária de uma empresa estrangeira?
- Não
 - Sim – neste caso, favor informar qual é o país de origem do capital (país em que se encontra localizada a matriz da empresa)?
- 7) Você trabalha no setor de controladoria?
- Sim
 - Não – neste caso, favor informar o setor em que trabalha
- 8) Qual é o cargo que ocupa dentro da empresa na qual está trabalhando atualmente?
- Chief Executive Officer* (CEO)
 - Chief Financial Officer* (CFO)
 - Contador(a)
 - Controller*
 - Coordenador(a)
 - Diretor(a)
 - Gerente

- Presidente
- Supervisor(a)
- Superintendente
- Vice-presidente
- Outro – neste caso, favor informar

PARTE 1 – INSTRUMENTO DE ANÁLISE DA CULTURA ORGANIZACIONAL (OCAI)

Na presente parte do questionário, para cada item avaliado devem ser atribuídas notas de peso de 0 a 100 (consideradas a partir da intensidade e semelhança em que ocorrem na organização – onde, quanto maior a pontuação apresentada, maior será a frequência com que a mesma é observada). Ao final, a soma da pontuação concedida para cada uma das questões apresentadas deve totalizar um resultado igual a 100 – segue exemplo de preenchimento:

CARACTERÍSTICAS DOMINANTES	Pontos
A) A organização é um lugar muito pessoal. Ela é como uma família, as pessoas repartem suas experiências tanto pessoais como de trabalho.	12
B) A organização é um lugar muito dinâmico e empresarial. As pessoas estão dispostas a ousar e correr riscos.	23
C) A organização é muito orientada por resultados. As pessoas são muito competitivas e orientadas para a realização profissional.	28
D) A organização é um lugar muito controlado e estruturado. Procedimentos formais geralmente governam o que as pessoas fazem.	37
SOMA	100

Seguem as perguntas relacionadas:

- Característica Dominante:
 - A. A organização é um lugar muito pessoal. Ela é como uma família, as pessoas repartem suas experiências tanto pessoais como de trabalho.
 - B. A organização é um lugar muito dinâmico e empresarial. As pessoas estão dispostas a ousar e correr riscos.
 - C. A organização é muito orientada por resultados. As pessoas são muito competitivas e orientadas para a realização profissional.

D. A organização é um lugar muito controlado e estruturado. Procedimentos formais geralmente governam o que as pessoas fazem.

- Liderança Organizacional:

A. A liderança na organização é geralmente considerada mentora, facilitadora e estimuladora.

B. A liderança na organização é geralmente considerada exemplo de empreendedora, inovadora e corredora de riscos.

C. A liderança na organização é geralmente considerada exemplo de maior seriedade, ambiciosa e com foco orientado para resultados.

D. A liderança na organização é geralmente considerada exemplo de coordenação, organização e eficiência contínua sem obstáculos.

- Gestão de Pessoas e Equipes:

A. O estilo gerencial na organização é caracterizado pelo trabalho em equipe, consenso e participação.

B. (c2) O estilo gerencial na organização é caracterizado pela tomada de risco individual, inovação, liberdade e singularidade.

C. (c3) O estilo gerencial na organização é caracterizado por uma competitividade energética, exigente e de atingimento de objetivos.

D. (c4) O estilo gerencial na organizacional é caracterizado por estabilidade no emprego, conformidade, previsibilidade e estabilidade nas relações.

- União Organizacional:

A. O que mantém a organização unida é a lealdade e a confiança mútua. O comprometimento com a organização é alto.

B. O que mantém a organização unida é o comprometimento para a inovação e desenvolvimento. Há uma ênfase em ficar na fronteira das inovações.

C. O que mantém a organização unida é ao mesmo tempo ênfase em resultados e realização de metas. Agressividade e conquistas são temas comuns.

D. O que mantém a organização unida é ao mesmo tempo regras formais e práticas estabelecidas. Manter a organização funcionando sem conflitos é importante.

- Ênfase Estratégica:
 - A. A organização enfatiza o desenvolvimento humano. Confiança, transparência e participação são características.
 - B. (e2) A organização enfatiza a obtenção de novos recursos e a criação de novos desafios. Experimentar coisas novas e a busca de novas oportunidades são valorizadas.
 - C. (e3) A organização enfatiza a ação competitiva e o atingimento dos resultados. Atingir metas difíceis e satisfazer o mercado são objetivos dominantes.
 - D. (e4) A organização enfatiza a continuidade e estabilidade. Eficiência, controle e funcionamento sem transtornos são importantes.

- Critérios de Sucesso:
 - A. (f1) A organização define sucesso com base no desenvolvimento de recursos humanos, trabalho de equipe, comprometimento com o emprego e o compromisso com as pessoas.
 - B. (f2) A Organização define sucesso com base em ter os produtos mais novos ou diferenciados. É uma líder e inovadora de produtos.
 - C. (f3) A organização define sucesso com base na satisfação do mercado em ficar sempre na frente de concorrentes potenciais. A liderança no mercado competitivo é conceito chave.
 - D. (f4) A organização define sucesso com base na eficiência. Cumprir prazos, seguir a programação sem problemas e produzir a baixos custos são fatores críticos.

PARTE 2 – INSTRUMENTO DE ANÁLISE DO NÍVEL DE PARCERIA DO SETOR DE CONTROLADORIA

Na presente parte do questionário, faz-se necessário que se leve em consideração a realidade ATUAL percebida na empresa na qual trabalha (e não uma realidade que possa ser DESEJADA para a companhia).

A seguir são apresentadas afirmativas que visam identificar o nível de parceria com o qual as funções de controladoria são realizadas em sua empresa, e, assim compreender sua atuação junto aos demais setores organizacionais.

Informe o seu grau de concordância com cada uma das afirmativas de modo a caracterizar uma escolha entre a total discordância (discordo totalmente) e a total concordância (concordo totalmente).

- 1) O setor de controladoria gera relatórios que reportam a situação econômica da empresa.
- 2) O setor de controladoria entrega relatórios de reporte e suporte apenas ao departamento para o qual se reporta.
- 3) O setor de controladoria gera relatórios de reporte e de suporte para os demais setores organizacionais.
- 4) As informações prestadas pelo setor de controladoria para os demais setores organizacionais são utilizadas no processo decisório destes departamentos e para o estabelecimento de suas estratégias.
- 5) O setor de controladoria entrega os relatórios por ele configurados, e presta suporte para garantir a compreensão dos mesmos.
- 6) O setor de controladoria busca apurar junto aos demais setores organizacionais informações relevantes para o processo decisório dos mesmos - afim de garantir que tais informações lhes sejam fornecidas.
- 7) O setor de controladoria apresenta, seja à alta administração e/ou aos demais departamentos organizacionais, informações (mesmo que não solicitadas) que considera relevantes para o processo decisório organizacional.
- 8) Quando necessário, o setor de controladoria gera informações para finalidades específicas (sob demanda).
- 9) O setor de controladoria age de forma independente e crítica, livre para expressar sua opinião à alta administração acerca dos resultados por ele apurados (apresentando assim o seu parecer).
- 10) O setor de controladoria desenvolve modelos de propostas e projetos a serem implementados na companhia – afim de que estes contribuam para o desenvolvimento e continuidade organizacional.
- 11) Os dados gerados pelo setor de controladoria são utilizados para o planejamento organizacional (ou seja, para o estabelecimento de metas e estratégias).
- 12) Os dados gerados pelo setor de controladoria são utilizados para avaliar se as metas e estratégias organizacionais estão sendo alcançadas conforme o planejado.
- 13) O setor de controladoria se envolve e influencia no desenvolvimento das metas e estratégias dos demais setores – afim de garantir que as metas definidas para os mesmos estejam alinhadas com os objetivos traçados para a companhia.

- 14) O setor de controladoria é responsável por coordenar e alinhar as atividades desenvolvidas na companhia – afim de garantir que os objetivos e metas organizacionais sejam alcançadas.

PARTE 3 – INSTRUMENTO DE ANÁLISE DA AMPLITUDE DO SISTEMA DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Na presente parte do questionário, assim como na anterior, faz-se necessário que se leve em consideração a realidade ATUAL percebida na empresa na qual trabalha (e não uma realidade que possa ser DESEJADA para a companhia).

A seguir são apresentadas afirmativas com o intuito de averiguar a *performance* dos princípios utilizados no processo de desenvolvimento e utilização do sistema de avaliação de desempenho existente na organização.

Para respondê-las é necessário que tais questões sejam respondidas de modo a obedecer a uma classificação de “nenhuma concordância” (discordo totalmente) e “total concordância” (concordo totalmente) com as afirmações apresentadas.

- 1) Existe um sistema formal de Avaliação de Desempenho na organização em que atuo.
- 2) O objetivo de cada medida utilizada para se realizar uma análise de desempenho na companhia é esclarecido (sendo exposto de forma clara e precisa).
- 3) As medidas adotadas para análise do desempenho na companhia são definidas com base nas estratégias da empresa, e relacionadas às atividades avaliadas.
- 4) Ao coletar dados para análise de desempenho da organização, o método utilizado é sempre claro e objetivo.
- 5) Há um método/cálculo claro e objetivo utilizado para se avaliar o desempenho da organização.
- 6) A opinião de todos na empresa (clientes, funcionários e gerentes) são consideradas ao se realizar o processo de montagem/estabelecimento das medidas de avaliação de desempenho da companhia.
- 7) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia se baseiam nas características e particularidades da empresa.
- 8) As medidas e métodos utilizados para análise do desempenho da companhia são flexíveis – abertos a ajustes e adequações quando necessários.

- 9) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia permitem o processo de avaliação da empresa frente à sua concorrência – facilitando a incorporação de melhores práticas percebidas e/ou aperfeiçoamento de seus próprios métodos.
- 10) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia baseiam-se exclusivamente nos dados apresentados em suas medidas financeiras e contábeis – não levando em consideração quaisquer outras informações ou dados disponíveis.
- 11) Os critérios adotados para análise do desempenho de um setor são definidos pela própria unidade organizacional.
- 12) Os critérios adotados para análise do desempenho da companhia são bem definidos e seus objetivos de avaliação são claros.
- 13) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia levam em consideração as medidas financeiras e "não financeiras" (a exemplo do aumento do número de clientes, aumento na parcela de participação do mercado, etc) geradas ao final do período analisado.
- 14) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia são simples e fáceis de serem utilizadas/aplicadas.
- 15) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia desencadeiam ações rápidas por parte das partes envolvidas.
- 16) As medidas adotadas para análise do desempenho da companhia estimulam uma melhoria contínua das partes envolvidas – ao invés de apenas monitorá-las.

FINALIZAÇÃO

Marque se você possui interesse em receber o relatório com os resultados do estudo (individuais e completo):

- Sim
- Não

APÊNDICE B

Dados Coletados: Análise do Perfil do Profissional e da Empresa

Seguem os dados relacionados ao perfil das empresas e dos respondentes do questionário, coletados com base nas respostas dos participantes da pesquisa com a aplicação do questionário estruturado elaborado:

Perfil do Profissional e da Empresa								
Respondente	Código ID	Há quanto tempo você trabalha na organização?	Indique a faixa de Receita Operacional Bruta da empresa em que trabalha.	Informe qual é a atividade mais relevante para sua empresa (*que representa a maior participação no faturamento)?	A empresa em que trabalha é subsidiária de uma empresa estrangeira?	Sim – neste caso, qual é o país de origem do capital (país em que se encontra localizada a matriz da empresa)?	Você trabalha no setor de controladoria?	Qual é o cargo que ocupa dentro da empresa na qual está trabalhando atualmente?
1	24408285	3	4	1	1		1	7
2	24408466	2	3	1	2	Irlanda	1	5
3	24409347	2	3	3	2	Israel	1	4
4	24410135	2	3	3	1		1	4
5	24411418	2	3	1	2	EUA	1	4
6	24415990	2	3	3	2	INGLATERRA	1	4
7	24416937	4	4	1	2	Volkswagem	1	4
8	24417271	2	2	2	1		1	4
9	24418126	2	3	2	2	Espanha	1	7
10	24418262	2	4	3	1		1	3
11	24418271	2	4	2	1		1	7

(continua...)

(...continuação)

12	24418342	2	3	3	2	UK	1	7
13	24418804	5	4	2	1		1	7
14	24418929	2	3	1	2	Eua	1	7
15	24419256	4	3	3	1		1	7
16	24419466	2	4	3	1		1	7
17	24420375	2	2	3	2	Eua	1	4
18	24420605	2	3	3	1		1	4
19	24421171	5	3	3	1		1	4
20	24430697	2	1	3	1		1	6
21	24432065	2	4	3	2	China	1	4
22	24435866	3	3	1	2	Belgica	1	2
23	24438412	3	3	3	1		1	7
24	24453078	2	3	2	1		1	4
25	24459920	2	3	3	2	Inglaterra	1	7
26	24469256	4	3	1	1		1	7
27	24505185	2	4	2	2	japão	1	4
28	24505363	5	4	1	2	Alemanha	1	7
29	24509531	3	3	3	1		1	4
30	24511900	2	3	3	2	Alemanha	1	4
31	24518584	2	4	1	2	ALEMANHA	1	4
32	24532689	2	3	2	2	Israel	1	4
33	24533285	2	1	2	2	Itália	1	2
34	24533328	4	4	1	2	Suécia	1	7
35	24533535	2	3	2	2	Israel	1	4
36	24534203	3	3	3	1		1	4
37	24542997	2	3	2	1		1	4
38	24543688	2	3	1	1		1	4

(continua...)

(...continuação)

39	24544846	3	2	3	1		1	2
40	24545446	3	4	2	1		1	4
41	24554605	2	3	1	2	EUA	1	4
42	24554960	2	3	1	1		1	4
43	24557138	2	4	3	2	Estados Unidos	1	7
44	24558746	2	4	2	2	Alemanha	1	7
45	24561575	5	4	2	1		1	7
46	24565662	5	3	2	1		1	7
47	24570702	2	3	2	1		1	4
48	24590078	3	4	2	2	República da China - Taiwan	1	2
49	24590368	2	4	3	1		1	4
50	24601808	2	3	1	1		1	4
51	24608432	4	4	1	2	Suécia	1	4
52	24619286	5	4	1	2	alemao	1	4
53	24634970	5	3	3	1		1	7
54	24638668	2	3	2	1		1	4
55	24665340	2	3	3	2	Israel	1	4
56	24695811	2	3	3	1		1	7
57	24703995	2	3	3	1		1	4
58	24707764	2	4	1	1		1	7
59	24731000	2	2	1	1		1	4
60	24741492	5	4	3	1		1	4
61	24760467	3	4	2	2	Suiça	1	4
62	24784107	5	3	1	2	Holanda	1	6
63	24785412	4	2	1	2	China	1	3
64	24785620	2	1	2	1		1	3
65	24796351	3	4	1	1		1	6

(continua...)

(...continuação)

66	24798713	2	3	1	2	EUA	1	5
67	24801517	2	4	3	2	Espanha	1	4
68	24802133	2	4	1	2	China	1	7
69	24802988	2	4	3	1		1	4
70	24811019	2	2	3	1		1	4
71	24811415	2	4	2	2	Chinês	1	4
72	24811703	2	3	2	1		1	4
73	24813274	5	3	1	1		1	7
74	24813586	2	3	2	1		1	6
75	24815330	2	3	3	1		1	6
76	24825557	2	2	1	1		1	4
77	24846139	3	4	1	2	Estados Unidos	1	4
78	24847984	3	4	2	2	EUA	1	7
79	24956286	3	2	1	2	Estados Unidos	1	4
80	24956919	2	2	3	1		1	3
81	24981147	2	3	1	2	Dinamarca	1	4
82	24996650	4	4	1	2	EUA	1	4
83	25068803	3	4	3	1		1	7
84	25074328	3	4	2	1		1	4
85	25185544	3	2	3	1		1	4
86	25186655	2	4	3	2	Estados Unidos	1	4
87	25195523	2	3	1	1		1	7
88	25202022	5	3	2	1		1	7
89	25297480	2	4	3	2	Estados Unidos	1	4

APÊNDICE C

Dados Gerados: Parte 1 – Instrumento de Avaliação da Cultura Organizacional (OCAI)

Seguem dados gerados relacionados à cultura organizacional das empresas analisadas, após a realização do processo de análise individual dos dados coletados com base nas respostas dos participantes da pesquisa com a aplicação do questionário estruturado elaborado:

CULTURA ORGANIZACIONAL				
Clã	Inovativa	Hierárquica	Mercado	Categorização
150	160	170	120	3
280	20	200	100	1
100	55	225	220	3
294	150	40	116	1
200	120	160	120	1
99	104	268	129	3
262	139	82	117	1
171	158	153	118	1
135	185	180	100	2
63	26	63	448	4
145	150	195	110	3
180	85	150	185	4
160	170	150	120	2
77	138	239	146	3
90	60	230	220	3
225	25	150	200	1
325	0	80	195	1
178	194	141	87	2
240	106	76	178	1
172	121	149	158	1
138	23	439	0	3
50	100	230	220	3
170	136	239	55	3
90	50	195	265	4
176	146	149	129	1
147	164	171	118	3
190	120	135	155	1
135	115	180	170	3
41	175	269	115	3
137	106	200	157	3
116	202	172	110	2

(continua...)

(,,continuação)

170	90	160	180	4
170	153	234	43	3
221	138	141	100	1
20	30	280	270	3
130	170	110	190	4
160	210	160	70	2
180	130	160	130	1
144	134	181	141	3
170	175	175	80	8
0	87	393	120	3
140	135	200	125	3
151	35	87	327	4
179	152	183	86	3
125	120	170	185	4
120	139	246	95	3
200	98	269	33	3
30	235	235	100	8
343	62	40	155	1
260	105	115	120	1
272	113	10	205	1
130	25	115	330	4
131	139	163	167	4
95	40	365	100	3
82	109	263	146	3
120	120	111	249	4
93	162	114	231	4
125	125	185	165	3
195	65	180	160	1
270	165	100	65	1
172	192	165	71	2
160	140	160	140	6
62	143	208	187	3
317	44	230	9	1
467	39	40	54	1
113	91	159	237	4
25	190	265	120	3
275	287	38	0	2
190	129	154	127	1
135	165	190	110	3
142	136	185	137	3
138	134	150	178	4
115	130	200	155	3
210	120	125	145	1
210	105	110	175	1

(continua...)

(...continuação)

185	85	190	140	3
163	151	143	143	1
165	135	155	145	1
280	155	100	65	1
165	173	67	195	4
145	60	75	320	4
151	152	152	145	8
198	114	165	123	1
210	180	110	100	1
161	143	179	117	3
167	117	164	152	1
222	35	141	202	1
100	100	160	240	4
154	117	189	140	3

APÊNDICE D

Dados Gerados: Parte 2 – Instrumento de Mensuração de Nível de Parceria de Negócios da Controladoria

Seguem dados gerados relacionados aos setores de controladoria das empresas analisadas, após a realização do processo de análise individual dos dados coletados com base nas respostas dos participantes da pesquisa com a aplicação do questionário estruturado elaborado:

CONTROLADORIA				
Nível 1 (G)	Nível 2 (H)	Nível 3 (I)	Nível 4 (J)	Categorização
1	2	2	1	6
0	2	1	1	5
2	2	1	1	6
2	2	2	2	7
2	2	2	1	6
2	1	1	1	6
1	2	0	1	5
1	2	1	1	6
2	2	1	1	6
2	2	2	2	7
2	2	2	-1	3
1	1	1	1	6
2	1	2	1	6
0	1	-1	0	2
1	2	1	1	6
2	2	2	1	6
2	2	2	2	7
2	2	1	1	6
2	1	1	1	6
1	2	2	2	7
1	1	2	1	6
2	2	2	2	7
2	2	2	2	7
1	2	1	1	6
1	1	1	1	6
2	1	2	2	7
2	2	2	1	6
1	1	1	1	6
2	2	2	2	7
2	2	2	1	6
1	1	1	1	6
2	2	2	1	6

(continua...)

(...continuação)

1	2	1	1	6
1	2	1	2	7
1	1	1	1	6
2	2	1	2	7
1	0	-1	0	2
0	-1	0	1	2
1	2	2	2	7
2	2	2	2	7
2	2	2	2	7
2	1	1	2	7
2	2	2	2	7
2	2	2	2	7
0	2	2	1	5
2	2	2	2	7
2	2	1	2	7
2	2	1	1	6
0	2	1	2	5
2	2	2	2	7
1	-2	-2	-1	2
2	2	2	2	7
2	2	2	2	7
1	1	1	1	6
0	2	2	1	5
2	2	2	1	6
2	1	2	1	6
0	2	1	1	5
2	2	1	2	7
1	1	-1	1	2
2	2	2	2	7
1	2	0	1	5
0	1	1	2	5
1	1	1	0	4
1	0	1	-1	3
2	1	1	2	7
0	2	2	1	5
1	1	1	1	6
2	2	1	2	7
2	2	2	2	7
2	2	2	2	7
2	2	1	1	6
2	2	2	2	7
1	2	2	2	7
2	2	1	2	7
2	2	2	2	7

(continua...)

(...continuação)

1	1	1	0	4
1	2	1	2	7
2	2	0	1	5
2	2	2	1	6
2	2	2	1	6
2	2	2	1	6
1	1	1	2	7
0	-1	-1	0	2
0	2	1	1	5
2	2	2	2	7
2	1	0	2	5
2	2	2	1	6
0	2	2	2	5
2	2	2	2	7
2	1	1	1	6
2	2	2	2	7

APÊNDICE E

Dados Gerados: Parte 3 – Instrumento de Análise de Amplitude do Sistema de Avaliação de Desempenho

Seguem dados gerados relacionados aos Sistemas de Avaliação de Desempenho das empresas analisadas, após a realização do processo de análise individual dos dados coletados com base nas respostas dos participantes da pesquisa com a aplicação do questionário estruturado elaborado:

DESEMPENHO		
Desenvolvimento (K)	Uso (L)	Categorização
2	2	5
2	1	4
1	1	4
0	1	3
1	1	4
1	1	4
1	0	3
1	0	3
-1	-1	1
2	2	5
0	1	3
1	0	3
1	1	4
0	-1	1
1	1	4
-1	0	1
2	2	5
1	1	4
1	1	4
1	1	4
1	1	4
2	2	5
2	1	4
1	1	4
1	1	4
2	2	5
0	0	2
1	1	4
-2	1	1

(continua...)

(...continuação)

-2	-2	1
1	1	4
-1	-1	1
2	1	4
0	0	2
-2	-2	1
2	1	4
1	1	4
2	1	4
1	1	4
2	2	5
1	0	3
1	1	4
2	2	5
2	1	4
2	1	4
1	1	4
1	2	4
-2	-2	1
2	-1	1
2	2	5
1	1	4
1	1	4
1	0	3
-2	1	1
1	2	4
-1	-1	1
-1	-1	1
1	1	4
2	1	4
1	1	4
1	0	3
1	1	4
1	1	4
2	1	4
1	1	4
1	1	4
-2	-2	1
1	1	4
1	1	4
2	1	4
-1	1	1
2	2	5
2	1	4

(continua...)

(continuação)

1	-1	1
-1	1	1
-2	-2	1
1	2	4
1	1	4
2	1	4
1	1	4
-2	-1	1
2	1	4
2	2	5
-2	-1	1
2	2	5
1	1	4
-2	0	1
1	2	4
2	1	4

GLOSSÁRIO

¹**Performance:** termo da língua inglesa utilizado para avaliar a qualidade dos esforços individuais e coletivos (Corvellec, 1997).

²**Funções:** atividades desenvolvidas e papéis desempenhados pelos profissionais atuantes numa determinada área ou unidade de negócios.

³**Competências:** compreendem o conjunto de conhecimentos, habilidades, capacidades, atitudes, traços de personalidade, dentre outras características, necessárias ao desempenho de uma determinada atividade (Cardoso, 2006).

⁴**Controller:** destaca-se que no presente estudo o termo “*controller*” é adotado para o profissional responsável pelo setor de controladoria.

⁵**Ad-hoc:** com finalidades específicas.

⁶**Stakeholders:** acionistas e “partes de interesse” de uma empresa.

⁷**Indicadores não-financeiros:** buscam avaliar os aspectos intangíveis (não encontrados nos relatórios contábeis e em outras medidas financeiras) considerados fundamentais, como concorrentes, fornecedores, clientes, marca, capital humano, qualidade, tempo de ciclo, flexibilidade, satisfação do cliente, inovação, dentre outros (Guthrie, 2001, Punniyamoorthy & Murali, 2008 – *apud* Nascimento *et al.*, 2011 p. 375).

⁸**Processos de gestão:** a exemplo do estabelecimento de metas, das tomadas de decisões, ou de uma avaliação de desempenho.

⁹**Indicadores-chave de desempenho:** indicadores utilizados para medir o desempenho dos processos de uma empresa, e assim avaliar a *performance* da mesma (Franco-Santos, Lucianetti & Bourne, 2012 pp. 06-07). Os indicadores extraem dados e resultados em seu mais amplo significado, sendo a sua principal finalidade apoiar a avaliação do progresso e da tomada de decisão, e revisar/acompanhar o planejamento estratégico de curto e longo prazo, afim de concluir o ciclo de aprendizado pretendido (Portal da Administração, 2014).
