

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO "STRICTO SENSU" EM  
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA - PPG – CCO - M**

**O USO DE ELEMENTOS DA CONTROLADORIA COMO  
INSTRUMENTO DE APOIO À GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES DE  
PEQUENO E MÉDIO PORTE**

**ERONILDO ROGÉRIO CORRÊA DE FREITAS**

**MANAUS  
2012**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO "STRICTO SENSU" EM  
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA - PPG – CCO - M**

**ERONILDO ROGÉRIO CORRÊA DE FREITAS**

**O USO DE ELEMENTOS DA CONTROLADORIA COMO  
INSTRUMENTO DE APOIO À GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES DE  
PEQUENO E MÉDIO PORTE**

Dissertação de Mestrado, apresentada à Faculdade de Estudos Sociais da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Mariomar de Sales Lima, D.Sc.

**MANAUS  
2012**

**ERONILDO ROGÉRIO CORRÊA DE FREITAS**

**O USO DE ELEMENTOS DA CONTROLADORIA COMO  
INSTRUMENTO DE APOIO À GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES DE  
PEQUENO E MÉDIO PORTE**

Esta dissertação foi julgada e aprovada em sua forma final para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas.

Aprovada em 30 de março de 2012.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof<sup>a</sup> Mariomar de Sales Lima, D.Sc. - Orientadora  
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Manoel Martins do Carmo Filho, Dr. - Membro  
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Pierre João Schaecken, Dr. – Examinador Externo

Ficha Catalográfica  
(Catalogação realizada pela Biblioteca Central da UFAM)

	Freitas, Eronildo Rogério Corrêa de
F866u	O uso de elementos da controladoria como instrumento de apoio à gestão de organização de pequeno e médio porte / Eronildo Rogério Corrêa de Freitas. - Manaus: UFAM, 2012. 63 f.; il. color.  Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) — Universidade Federal do Amazonas, 2012. Orientadora: Prof <sup>a</sup> . D.Sc. Mariomar de Sales Lima  1. Administração de empresas 2. Controladoria 3. Sistemas de informação I. Lima, Mariomar de Sales (Orient.) II. Universidade Federal do Amazonas III. Título
	CDU 658.15(043.3)

*À minha amada esposa Hillene Freitas,  
Aos meus amados filhos Rogério e Rebecca,  
Aos meus pais Francisco e Maria Bárbara Freitas,  
e a meus queridos irmãos André e Ricardo,  
pelo amor, carinho, compreensão e orações constantes a meu favor,  
dedico mais este ciclo de aprendizado.*

## **AGRADECIMENTO ESPECIAL**

Ao Prof. Dr. Tristão Sócrates Baptista Cavalcante que me apoiou, acolheu e me ensinou que um relacionamento só se constrói em cima de bases sólidas. Tristão, obrigado pela oportunidade, por ser um homem íntegro, um profissional exemplar e um amigo sincero.

## **AGRADECIMENTOS**

A presente dissertação resultou de uma vontade muito forte de concretizar o objetivo a que nos propusemos. Muitas foram as dificuldades com que nos deparamos e os obstáculos que tivemos que ultrapassar, mas tudo isso tornou ainda mais gratificante, a conclusão desta tarefa. No entanto, não podemos esquecer as pessoas que contribuíram direta ou indiretamente por esta conquista tão importante em nossa trajetória de vida acadêmica e profissional.

Agradeço à minha família, principalmente minha amada esposa Hillene Freitas, pela compreensão, apoio e por suas orações constantes a meu favor, sendo uma conselheira e incentivadora para com meus estudos e aos meus filhos Rogério e Rebecca, que por vezes deixei de estar presente para poder concluir os trabalhos e estudos propostos pelo curso.

Agradeço aos meus pais Francisco Freitas e Maria Bárbara Freitas, aos meus irmãos André Freitas e Ricardo Freitas, que sempre acreditaram que eu seria capaz, bem como sabem do quanto tenho amor pelos estudos.

Agradeço às minhas tias Sandra Elaine, Kátia Regina e Nádia Cristina, que na infância, foram minha base nos ensinamentos, estímulos e apoio nos estudos, onde aprendi a gostar de estudar.

Agradeço à Prof<sup>a</sup> Dra. Mariomar de Sales Lima, por ter aceito o desafio da orientação do meu trabalho, por todo empenho, sabedoria, compreensão e, acima de tudo, exigência. Gostaria de ratificar a sua competência, participação com discussões, correções, revisões e sugestões que fizeram com que concluíssemos este trabalho.

Aos ilustríssimos membros da Banca Examinadora, Prof. Dr. Manoel Martins do Carmo Filho e Prof. Dr. Pierre João Schaecken, que avaliaram o presente trabalho de dissertação.

Aos professores do mestrado que compartilharam seus preciosos conhecimentos que também contribuíram para minha formação, composto por excelentes professores: Dr<sup>a</sup> Mariomar de Sales Lima, Dr. José Cardoso Neto, Dr. Milanez Silva de Souza, Dr<sup>a</sup> Luisa Maria Bessa Ribeiro, Dr<sup>a</sup> Fabiana Lucena e Dr<sup>a</sup> Antônia Silva de Lima, e em especial a Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Ilse Maria Beuren, pela contribuição ao curso e com certeza uma das maiores referências da contabilidade no Brasil.

Agradeço aos colegas do curso de mestrado, pelo convívio, companheirismo e amizade conquistada, onde cito: Geraldo Raimundo Fernandes Farias, Marcos André Abensur, David Garrido, Raianna Suellen da Silva Alencar, Edimilton Araújo de Castro, Edson Palheta Brasil, João Carlos Batista Cavalcante, Afrânio Corrêa Lima Júnior, Eliza Maria Nascimento Albuquerque, Francisco Lopes Da Silva, Francisco Maués Gonzaga, Olavo Dos Santos Filho, Umbelina Procópio Da Silva, Walter Miguel Calvente, William Scoralick Amorim e Raimundo Nonato De Oliveira.

Agradeço ao colega de trabalho Eduardo Freire, que contribuiu com seus conhecimentos em língua estrangeira em todos os trabalhos realizados.

Agradeço ao Centro Universitário do Norte – UNINORTE / Laureate International Universities e a Fundação Encontro das Águas na pessoa do Prof. Dr. Tristão Sócrates Baptista Cavalcante, pelo incentivo da bolsa de estudos para capacitação e oportunidade de valorização do professor.

Por fim, a todos as pessoas que me ajudaram, e que porventura não citei seus nomes escritos neste agradecimento, peço desculpas e meu sincero agradecimento.

*“Embora ninguém possa voltar atrás e fazer um novo começo,  
qualquer um pode começar agora e fazer um novo fim.”*

*Chico Xavier*

*“Feliz aquele que transfere o que sabe e aprende o que ensina.”*

*Cora Coralina*

*“Aprender é a única coisa que a mente nunca se cansa,  
nunca tem medo e nunca se arrepende.”*

*Leonardo da Vinci*

*”Se não fosse imperador, desejaria ser professor.*

*Não conheço missão maior e mais nobre  
que a de dirigir as inteligências jovens  
e preparar os homens do futuro.”*

*D. Pedro II*

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Pergunta 1 (respostas).....	48
Gráfico 2 - Pergunta 2 (respostas).....	49
Gráfico 3 - Pergunta 3 (respostas).....	50
Gráfico 4 - Pergunta 4 (respostas).....	51
Gráfico 5 - Pergunta 5 (respostas).....	52
Gráfico 6 - Pergunta 6 (respostas).....	53
Gráfico 7 - Percentual de empresas que responderam positivamente ao questionário.....	54
Gráfico 8 - Comparativo entre o Gráfico 1 e a pesquisa de Machado et al(2008) .....	56

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo de planejamento empresarial com a participação da Controladoria .....	30
Figura 2 - Ciclo de Vida de um Projeto – Etapas do Processo de Gestão .....	36
Figura 3 - Controladoria no processo de controle .....	41

## RESUMO

O presente trabalho se propõe a apresentar a hipótese, desenvolvida por outros autores em maior ou menor grau, de que a controladoria e os sistemas de controle de gestão são de extrema importância para a gestão empresarial. Nesta hipótese sobressaem-se três aspectos que justificam a elaboração deste trabalho: a controladoria como sistema de informação, os sistemas de controle de gestão como mecanismos de vinculação e condução das atividades da organização e a rentabilidade econômica como uma medida do desempenho organizacional. O objetivo deste trabalho é conhecer que relação existe entre o processo de mudança de um sistema de Controladoria (Sistemas Contábeis de Gestão) nas organizações de pequeno e médio porte e o sucesso desta mudança. Para tanto, foi realizada uma pesquisa de campo com pequenas e médias empresas do campo do comércio e serviços, as quais responderam ao questionário anexo ao trabalho. Como resultado, observou-se que, muitas das vezes, as empresas de pequeno e médio porte não dão a devida importância ao papel da controladoria, a qual quando bem utilizada impacta positivamente nos resultados da organização, independente de seu porte.

Palavras-chave: Controladoria; Sistema de Gestão Empresarial; Pequeno e Médio Porte.

## **ABSTRACT**

This paper intends to present the hypothesis, developed by other authors in a greater or lesser degree, that the controlling and management control systems are extremely important for business management. In this case stand out three aspects that justify the preparation of this paper: the controlling as an information system, systems of management control like mechanisms for linking and driving the organization's activities and economic profitability as a measure of organizational performance. The objective of this paper is to know what is the relationship exists between the process of changing a system of Controller (Accounting Management Systems) in the small and medium size businesses organizations and the success of this change. To this end, we conducted a research with small and medium enterprises in the trade and services department, which responded to the questionnaire attached to this papper. As a result, it was observed that often the small and medium enterprises don't give importance to the controlling which if utilized positively impacts the results of the organization, don't matter their size.

Keywords: Controller, Business Management System, Small and Medium Businesses.

# SUMÁRIO

RESUMO.....	12
ABSTRACT .....	13
SUMÁRIO .....	14
INTRODUÇÃO.....	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	22
2.1 Controladoria: Conceituação e Progressão Histórica .....	22
2.2 A controladoria e a gestão empresarial.....	26
2.2.1 Processo de gestão .....	26
2.2.2 Planejamento.....	27
2.2.3 Execução .....	31
2.2.4 Controle .....	32
2.3 A controladoria e o processo de gestão .....	35
2.4 Organizações de Pequeno e Médio Porte .....	41
2.5 A controladoria nas pequenas e médias empresas.....	42
3 METODOLOGIA .....	44
3.1 Tipologia da Pesquisa .....	44
3.2 Instrumento de Coleta e Análise de Dados .....	45
3.3 População e amostra de pesquisa .....	46
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS .....	47
4.1 Análise dos Resultados .....	47
4.2 Comparação dos resultados .....	55
CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS .....	60
ANEXO.....	63
Questionário aplicado à pesquisa.....	63

## INTRODUÇÃO

Face às turbulências do ambiente econômico empresarial, as estruturas organizacionais são cada vez mais complexas, porque as rápidas e significativas inovações tecnológicas, além do gradual aumento da circulação internacional dos recursos financeiros e da informação, fizeram com que as organizações de todos os setores econômicos enfrentassem os maiores níveis de incerteza e mudança.

Nesse contexto empresarial, os ciclos de vida dos produtos diminuíram, os clientes se tornaram mais exigentes, a concorrência é global, as organizações se afastam da produção em massa padronizada procurando a segmentação, as relações passam a se basear cada vez mais na confiança e o desafio está em criar vantagens competitivas maximizando a produtividade do capital intelectual.

Estas tendências mudaram o modo de fazer e organizar os negócios, bem como o tipo de informação que os gestores requerem para planejar e controlar as operações de suas empresas. As organizações, para atingir vantagens competitivas, hoje mais do que nunca, precisam ter uma visão sistêmica de si mesmas em interação constante com esse mercado globalizado, estruturas de custos otimizadas, unidades de produção especializadas e a obtenção de economias de integração em lugar de economias de escala.

A partir desse cenário se deduz que os gestores necessitam contar com um sistema de informação integral, configurado pela gestão empresarial e pela controladoria, que seja capaz de alimentar os sistemas de controle de gestão e, conseqüentemente, que permita a seus diferentes usuários internos beneficiar-se de informação oportuna, pertinente e comparável a fim de que estas possam se traduzir em estratégias delineadas para enfrentar o novo contexto de negócios em resultados empresariais.

Neste sentido salienta-se a importância da controladoria como sistema de informação e dos sistemas de controle de gestão, como mecanismos de vinculação e condução das atividades da organização. A controladoria obtém a informação necessária para facilitar o controle de gestão e este processo, por sua vez, ajuda a impelir a organização para seus objetivos estratégicos, cujos lucros deveriam materializar-se em melhores resultados econômicos.

Portanto, os sistemas de controladoria devem ser desenhados para apoiar as operações e estratégias empresariais, expressas pela gestão empresarial. Efetivamente, estes aspectos se encontram intimamente relacionados e ainda que não sejam os únicos fatores importantes no desempenho organizacional, seu estudo nas organizações pode conduzir a obtenção de um conhecimento razoável do estado atual das práticas de controladoria e das ferramentas de controle de gestão de que se valem as empresas para a formulação, implantação e seguimento de suas estratégias, objetivos e/ou metas.

### **Tema e Problema de Pesquisa**

As afirmações expostas acima sobre a utilidade da Controladoria como instrumento de apoio a gestão, são corroborada por Catelli (2001) ao afirmar que a citada ferramenta visa a aperfeiçoar os planos dos diferentes setores e integrá-los de

forma que se atinjam os objetivos definidos pela organização. Adicionalmente destaca que a controladoria exerce, no planejamento estratégico e no de operações, a função de agregadora dos planos dos diferentes setores, possibilitando aos seus administradores fazer a avaliação das informações sobre as consequências de elementos internos e externos a respeito das suas atividades, tornando mais fácil os modos de tirar bom proveito delas quando são benéficas ou torná-las mínimas quando são capazes de acarretar dificuldades para a empresa. Além disso, faz a monitoração verificando se o que foi previamente definido, no campo das estratégias, está sendo estendido em atividades coerentes com a realidade organizacional.

Para isto, é preciso desenvolver na empresa um sistema de controles internos e um sistema informacional que examinem se o previamente definido está sendo executado segundo os objetivos organizacionais. Quando isto não acontece, é sua função notificar e recomendar atividades de correção aos colaboradores e também aos sócios e proprietários sobre as suas performances, de forma que suas tarefas sejam desenvolvidas para que se atinjam os objetivos e as metas organizacionais. (SELEM, 2007).

O processo de gestão é, então, o modo pelo qual a controladoria faz o planejamento, o controle e a monitoração de todas as operações da empresa. Empregam-se os planos estratégicos e de operações para fazer a condução e produzir informações aos sócios e proprietários, provendo elementos para que deliberem da melhor forma. (SELEM, 2007).

De acordo com Anthony e Govindarajan (2002), o processo de gestão precisa estar fundamentado em uma estrutura que possa abastecer os administradores com informações minudenciadas para executarem suas tarefas, dando apoio ao setor de

controladoria para que opere junto aos administradores, dando segurança e provendo auxílio no ciclo decisório enquanto realizam as atividades antevistas no plano.

Segundo Atkinson *et al* (2008), a controladoria, quando direcionada ao suporte e à coordenação da informação do processo de gestão, precisa incumbir-se de disponibilizar ferramentas de controle de administração coesas com as transformações que se observam no ciclo decisório. Estes controles são essenciais para conferir se o que foi previamente definido está sendo cumprido de maneira que sejam os objetivos organizacionais atingidos.

Para que o processo de gestão seja capaz de auxiliar as operações, de maneira que se atinjam os objetivos estabelecidos para uma empresa, é preciso que haja em seu alicerce um sistema informacional que disponibilize informações íntegras e tempestivas e que produza relatórios que tenham relação direta com a necessidade de seus usuários, fazendo com que se desencadeie um melhor processo decisório e o ajuste dos resultados das decisões tomadas, tendo como objetivo aperfeiçoar os processos e adicionar valor ao empreendimento, para, então, atingir a eficácia. (SELEM, 2007).

Reportando-se ao assunto, Machado; Machado e Santos (2008, p.11), afirmam que “as organizações modernas vêm aderindo à prática de Controladoria para auxiliar na condução da gestão”. Eles destacam que no Brasil os mecanismos de gestão relacionados à Controladoria ganharam força no final da década de 1980 e na década de 1990, com o aparecimento de modelos como o GECON (Gestão Econômica), na Universidade de São Paulo. Não obstante as colocações dos autores, no estudo por eles realizado há evidências de que nas médias empresas as

funções exercidas pela Controladoria não guardam relações diretas com aquelas previstas na literatura.

Diante disso e ainda, tendo em vista o cenário atual e as características próprias das pequenas e médias entidades, formulou-se a seguinte questão-problema:

**“As organizações de pequeno e médio porte estão utilizando os elementos de Controladoria como instrumento de apoio ao processo de gestão?”**

### **Objetivos do Estudo**

O objetivo geral deste estudo consiste em investigar se as organizações de pequeno e médio porte estão utilizando os elementos de Controladoria como instrumento de apoio ao processo de gestão.

Em termos específicos pretende-se:

- Identificar na literatura pertinente os elementos que envolvem as práticas de controladoria e suas respectivas funções;
- Verificar se as empresas de Pequeno e Médio Porte utilizam as práticas de Controladoria na condução de sua gestão;
- Averiguar se no processo decisório as citada empresas utilizam-se de um sistema de informações que lhes permitam efetuar projeções e avaliações de resultados econômicos;
- Comparar os achados da pesquisa com os de outros estudos de modo a descrever a relação existente, em termos de similitudes e distinções.

## **Justificativas do Estudo**

A motivação principal para este trabalho surgiu ao comprovar que os estudos das mudanças nos Sistemas Contábeis de Gestão promovidos pela Controladoria, em organizações de pequeno e médio porte, são um tema pouco explorado.

A crescente demanda de conhecimento alicerçado em informações que contribuam de forma efetiva para o processo decisório tem forçado a Controladoria a repensar seu modo de atuação e sua participação na construção, implementação e monitoramento da gestão nas pequenas e médias empresas.

Após uma vasta pesquisa na literatura sobre Controladoria, verificou-se que há um conjunto de obras em número suficiente para o estudo global da Controladoria, sendo reduzido, no entanto, o número de trabalhos que abordam este tema em pequenas e médias empresas que atuam no Brasil.

Nesse sentido, dada a escassez de estudos empíricos sobre o assunto, é possível deduzir que esta investigação se justifica, na medida em que gera elementos para melhor entendimento das funções da Controladoria em pequenas e médias empresas industriais.

A avaliação da importância da controladoria para a gestão empresarial deve considerar as necessidades de informação existentes para a tomada de decisões acertadas, independentemente dos níveis gerenciais. Para tanto, o estudo dos fatores envolvidos na controladoria se faz imperioso. A identificação da influência de fatores da realidade objetiva como concorrência, saúde empresarial, influência de modelos externos, relações profissionais, tendências, nível de formação, eficiência, entre outros, promove uma visão ampla dos problemas organizacionais.

A gestão empresarial determina uma contínua mudança frente à constante evolução dos valores socioeconômicos e do meio econômico. Dessa forma, nasce a necessidade de racionalizar um agrupamento de técnicas existentes. A forma pela qual seus processos vêm a favorecer a administração destes sistemas, e o que se pode esperar em nível de crescimento no negócio embasado nessas mudanças é um objeto interessante para o estudo.

Observando a situação atual de diversas empresas, e confrontando tais informações é um meio proveitoso para criar um panorama do que seria ideal com relação a este assunto. A forma pela qual é confrontado o conjunto de informações existentes em uma organização, e a transformação deste em uma base para tomadas de decisão é algo particularmente interessante.

O processo descrito sugere inteligência organizacional, visão ampla de mercado, conhecimento integral da empresa, o que torna um gestor profissional. Sem a base da controladoria, um gestor pode perder muito de sua visão daquele negócio, independente de seu tamanho.

# 1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção contém os aportes teóricos que guiaram todo o processo de investigação estando composta por cinco tópicos nos quais se aborda: conceituações de Controladoria e sua progressão histórica; a controladoria e a gestão empresarial; a controladoria e o processo de gestão empresarial com as suas fases de planejamento, execução e controle e por fim, as organizações de pequeno e médio porte, destacando-se o modo como a controladoria é inserida neste âmbito.

## 1.1 Controladoria: Conceituação e Progressão Histórica

Tratando-se da progressão histórica da Controladoria, há quem afirme que esta derivou da Contabilidade Gerencial, quando por volta de 1920, Donaldson Brown deixou a companhia *Du Pont* para converter-se em diretor de Finanças de General Motors, sob a direção de Alfred Sloan. Sob a liderança de ambos, esta empresa desenvolveu muitas ferramentas de contabilidade gerencial que tinham como finalidade cumprir com a filosofia operativa de "controle centralizado com responsabilidade descentralizada" (SLOAN JR, 2001, p. 89).

O termo "responsabilidade descentralizada" se referia à autoridade que os administradores de divisões locais têm para tomar suas próprias decisões sem ter que procurar uma autorização superior em questões de preço, mix de produtos, relações com os clientes, planejamento de produtos, aquisição de materiais e processos operacionais apropriados. Isto permitia aos administradores a tomada de decisões oportunas que permitissem aproveitar oportunidades imprevistas. O controle descentralizado para as operações implicava que a informação relativa a sua rentabilidade por divisão e à operação chegasse de forma periódica aos administradores locais. Estes relatórios permitiam à alta direção confirmar se os esforços administrativos dos comandos operacionais se moldavam à consecução das metas da organização. (SLOAN, 2001, p. 91).

O sistema de contabilidade gerencial da General Motors permitia a uma organização complexa planejar, coordenar, controlar e avaliar as operações de divisões operacionais independentes como o da Chevrolet e o do Pontiac. Além disso, também permitiu aos administradores dessas divisões perseguirem determinadamente seus objetivos por divisões enquanto se mantinham coerentes com as metas corporativas (ATKINSON *et al*, 2008).

Os anos posteriores a 1930 se caracterizaram pelo crescente interesse mostrado pelos empresários em conhecer seus custos de produção. Naqueles tempos em que os sistemas de processamento de dados eram muito rudimentares, era extremamente custoso o processamento de dados relativos aos custos de múltiplos produtos ou linhas de produtos.

A razão disto era que a contabilidade gerencial começou a ser avaliada mediante o enfoque de "custo-benefício". Nessa época, também começou a generalizar-se entre os empresários a ideia de tender a "profissionalização" da administração de seus negócios, contratando administradores profissionais para dirigi-los. Isto conduziu à implementação de controles tais como a auditoria e a informação financeira para avaliar o desempenho dos administradores.

Durante a década de 1940, as escolas de negócios ensinavam aos estudantes as técnicas de avaliação de estoques como a única atividade desempenhada pela contabilidade de custos. Antes de 1950, os administradores nos Estados Unidos utilizavam a informação da contabilidade de custos principalmente para propósitos de planejamento, enquanto o controle operacional se baseava em informação alheia aos registros contábeis (MACHADO; BORINELLI, 2005).

Desde 1950, apresentou-se a tendência de que os administradores se enfocassem nos resultados contábeis para efeitos de controle. A expressão

*controller* foi incorporada nos anos 60, mais precisamente nos Estados Unidos, onde o cargo ganhava cada vez mais espaço entre os *Chief Executive Officers*, ou CEO's, como são chamados os presidentes de empresas. Essa crescente aceitação ocorria devido à aptidão do cargo para apreender as necessidades e aspirações da gerência no que diz respeito à prestação de dados apropriados que coligavam as diversas divisões da empresa (ATKINSON *et al*, 2008).

Com esse progresso, a controladoria passou a gerar relatórios gerenciais, em contextualização com as tecnologias de informação daquela época. Desde meados dos anos 70 até a década de 80, todos os países passaram por grandes e consecutivos choques na economia, como a elevação de preços do petróleo, a elevação internacional das taxas de juros, alta da inflação dos EUA, entre outros.

Segundo Johnson e Kaplan em sua obra *Relevance Lost* (1987), as empresas norte-americanas foram líderes mundiais desde os inícios do século XX até a década de setenta. Nos anos setenta e oitenta, a administração da produção norte-americana e a contabilidade de custos se tornaram obsoletas. As empresas enfrentavam altos custos de produção e perdas importantes na qualidade (MACHADO; BORINELLI, 2005).

No final da década de oitenta, os consumidores percebiam os produtos japoneses e de outros países como de maior qualidade comparados com os produtos norte-americanos. As empresas dos Estados Unidos perdiam tanto em mercados internos como externos (SLOAN JR, 2001).

Goldratt (apud ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002) afirmara que "a contabilidade de custos é o inimigo número um da produtividade". Segundo Jayson (apud ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002) Goldratt posteriormente suavizou sua postura argumentando que "o custo mais do que a contabilidade é o culpado", no

entanto, Goldratt (apud ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002) sustentou que as medidas de custo em uso na atualidade "enviam sinais equivocados aos administradores que estão procurando controlar estoques e custos operacionais".

De acordo com Machado e Borinelli (2005), os componentes principais para que uma empresa pudesse novamente conseguir competitividade internacional incluíam relações de longo prazo com os clientes, flexibilidade nos processos (*empowerment*), a eliminação de restrições e o retorno do foco na informação contábil, que ainda não fornecia informação sobre consumidores ou qualidade. Assim, mais do que controlar operações, a informação contábil deve fornecer informação fundamental, desempenhando um papel de suporte.

Nos anos 80, em toda a Europa a expressão *controller* já era utilizada para as funções de gerência do profissional de ciências contábeis responsável pela controladoria nas empresas. O ponto central de discussão no ambiente corporativo era relacionado ao foco de interesses e serviços das empresas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Na década de 90, o ponto central de discussão tratava-se de saber qual seria o modelo de interesses e serviços da empresa, ou seja, além de simplesmente se posicionar em um dado negócio, era necessário haver lucratividade e oferecer produtos e serviços com qualidade para os consumidores (ATKINSON et al, 2008).

Na atualidade, segundo Atkinson *et AL* (2008), a questão trata-se de saber o quanto a empresa é digitalizada, ou seja, o quanto se emprega de tecnologia disponível para conseguir o melhor desempenho, diminuindo custos, aumentando vendas, satisfazendo e retraindo clientes e fornecedores.

## **1.2 A controladoria e a gestão empresarial**

Todas as organizações possuem padrões de gestão, sejam formais ou não, em que se expressam as crenças e valores mais importantes que são desenvolvidos pelos administradores. Estes padrões derivam na maioria das vezes da missão constituída, formando um grupo de códigos e princípios que orientam o modo como a organização será gerida. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Os padrões de gestão são em resumo, um modelo para controle em maior escala, já que neste se definem as orientações quanto a forma com que os administradores serão avaliados, além dos preceitos sobre como a organização será gerida (CATELLI, 2001).

Neste contexto, é possível perceber que os padrões de gestão devem elucidar o modo como se intenciona apresentar a gestão. Através destes padrões o que se espera é proporcionar os parâmetros imprescindíveis à direção dos atos de seus administradores, assim como seu alcance de autonomia; critérios para avaliar atuações; funções e comportamentos gerenciais, entre outros.

Os padrões de gestão arquitetados pela Controladoria implicam na presença de um processo de gestão já existente conformado de acordo com esses mesmos padrões (ATKINSON *et al*, 2008).

### **1.2.1 Processo de gestão**

Um processo de gestão conforma-se baseado nos padrões de gestão das empresas e, por essa razão, adotam diferentes configurações na realidade organizacional. Desse modo, a organização é influenciada pela sua própria filosofia, equivalendo a afirmar que precisa haver compatibilidade com a cultura interna.

Assim, basicamente, o processo de gestão serve de apoio ao processo de decisão, garantindo que o processo decisório de fato leve a organização à realização da sua missão, assegurando a adequabilidade e a estabilização necessárias à continuidade (2002. CATELLI).

A controladoria considera que este processo de gestão, quando ideal, precisa embasar-se na coerência do processo decisório, considerando os estágios de planejamento, de execução e de controle. Outra questão importante é a necessidade de haver o apoio de Sistemas de Informação para dar subsídio as decisões indispensáveis para cada um destes estágios (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

### **1.2.2 Planejamento**

O planejamento trata-se de uma ferramenta administrativa fundamental, em que se busca constituir um estado futuro esperado e os prováveis caminhos para obtê-lo. É como um elemento de ligação entre as fases “em que posição estamos?” e “em que posição desejamos estar?” em uma expectativa de tempo futuro para médio e para longo prazo (LEMOS *et al*, 2004).

Porter (2005) coloca que o processo de planejamento se inicia pelos objetivos organizacionais. Para cada âmbito de cada objetivo, é necessário perguntar: o que é preciso fazer imediatamente para conseguir no futuro atingir estes objetivos? Isto sugere a necessidade de conexão entre os profissionais de diversas disciplinas em um empenho ininterrupto de colaboração mútua, trabalho que a Controladoria se incumbem de fazer a coordenação.

Percebe-se então que o planejamento trata-se de uma das ferramentas mais importantes da Controladoria, pois serve de suporte analítico para o desempenho futuro hipotético de uma empresa.

Em uma acepção mais limitada, o planejamento abarca a estimativa e processo decisório em panoramas possíveis, tendo em vista alcançar um estado futuro almejado. Em uma acepção mais vasta, o planejamento baseia-se nas etapas relativas ao planejamento estratégico e ao planejamento de operações (LOBATO, 2002).

Para Rosas, Behr e Dacol (2004), o planejamento estratégico trata-se de um programa integrado, abrangente e coeso com a intenção de garantir que os objetivos principais da empresa sejam obtidos. Para Porter (2005), estratégia trata-se de um plano – qualquer espécie de fluxo de atuação concebido conscientemente, um direcionamento (ou grupo de direcionamentos) para passar por uma circunstância específica.

Por meio do processo de planejamento estratégico, são definidas políticas, direcionamentos e alvos estratégicos para médio e para longo prazo, dos quais se tem a expectativa de resultarem em um balanceamento das tarefas organizacionais com seu espaço de ação. (LOBATO, 2002).

Segundo Rosas, Behr e Dacol (2004), o destaque dado, atualmente, ao processo de planejamento estratégico nas organizações é resultado da teoria de que há melhoramentos expressivos que se podem obter com um método claro de desenvolvimento estratégico; assegurando que ao menos o conjunto de princípios (talvez até mesmo as ações) dos setores operacionais sejam ordenados e conduzidos, tendo em vista metas em comum.

O planejamento estratégico determina um plano estratégico, seu canal de saída, que possui os direcionamentos estratégicos que serão o canal de entrada para a etapa de planejamento de operações. (LEMOS *et al*, 2004). Nesse contexto, o planejamento de operações trata-se de uma ferramenta de controle, que possui o papel de fornecer equilibradamente os elementos, tarefas e expedientes que forem necessários à concretização de curto prazo dos direcionamentos provenientes do planejamento estratégico (PORTER, 2005).

Segundo Lobato (2002, p. 83):

O planejamento de operações lida com os escopos instituídos pelo planejamento estratégico sendo, por essa razão, trabalhado em planos de hierarquia inferiores, tendo em vista o emprego hábil dos expedientes de que se podem dispor para conseguir alcançar as metas pré-definidas.

Para o autor, o planejamento estratégico passa a ser estabelecido pelo staff organizacional, ao passo que o planejamento de operações é de encargo e execução das chefias de setor.

Percebe-se então que o planejamento de operações precisa ter existência conjugada ao planejamento estratégico da organização, caso contrário corre-se o risco de não ser possível alcançar os efeitos projetados. É requisito fundamental que o processo de planejamento derive em um arcabouço de planos que aponte cada um dos planos no conjunto, assim como o intercâmbio entre cada um deles. O que equivale a dizer que cada um dos planos precisa ser composto, de forma coordenada, e obedecendo a uma determinada organização de acordo com a ordem hierárquica: do planejamento estratégico para o planejamento operacional.

Essa estrutura hierárquica pode ser observada com clareza na Figura 1:

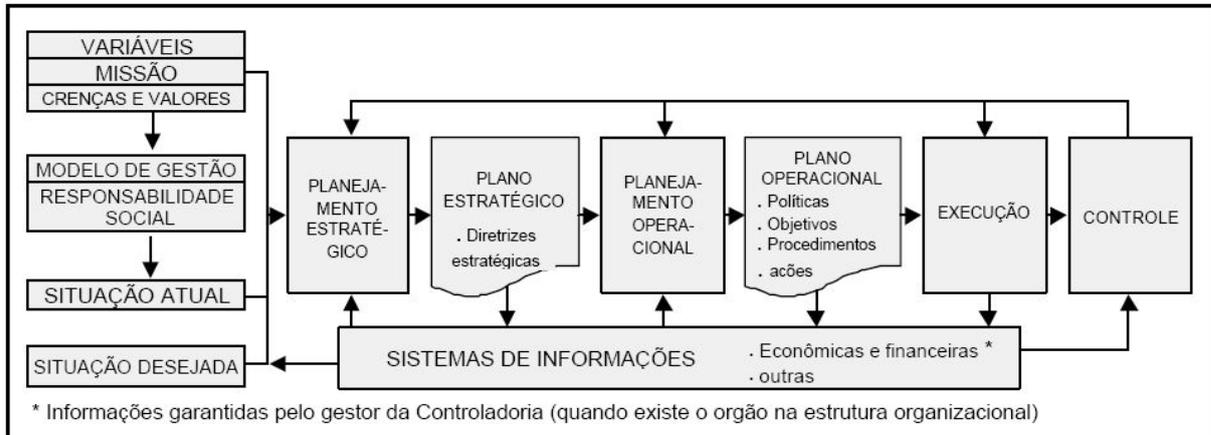


Figura 1 - Processo de planejamento empresarial com a participação da Controladoria  
Fonte: Mosimann e Fisch apud Souza (2003, p. 33)

O plano que resulta do planejamento de operações, depois de um processo de quantificação física e monetária, passa a ser chamado de plano orçamentário. Plano este que é composto por um método idealizado para antecipar realisticamente das atividades futuras da organização, assim como de seus efeitos mais prováveis. Orçamentos tratam-se de uma demonstração formal, prática e ordenada do planejamento. (CATELLI, 2001).

Para Anthony e Govindarajan (2002, p. 74):

Os orçamentos precisam divulgar planos de atividade de forma quantitativa, declarando as metas que a organização ambiciona conseguir em um certo tempo. Estes planos não se tratam de simples treinamentos projetivos de cifras para se arriscar uma visualização de consequências econômicas e financeiras prováveis em uma organização.

O aparelhamento orçamentário enquanto ferramenta para exercer o controle de ações organizacionais, municia os gestores de dados imprescindíveis para a apropriada estimativa de performance. Deste modo, planos e orçamentos precisam refletir de forma fiel as expectativas no que diz respeito à eficácia organizacional.

### 1.2.3 Execução

Segundo Atkinson *et al* (2008), no estágio de execução são implementadas as atividades instituídas no planejamento de atividades, buscando dar um caráter dinâmico ao grupo de episódios que mais bem proporcionará o alcance das metas antevistas.

Ao longo desse estágio, se busca fazer a identificação, simulação e escolha pelas melhores opções que tenham a capacidade de dirigir a empresa à eficiência. Deste modo, executar é, de fato, desempenhar tarefas ou atividades para que as metas apresentadas no plano estratégico e no plano de operações possam ser desempenhadas (LOBATO, 2002).

Para Catelli (2001, p. 91):

Os dados relativos à performance atingida se acumulam para permitir que, no estágio de controle, ocorra a sua comparação com o planejamento e com os modelos estabelecidos previamente. Esse diagnóstico possibilitará que irregularidades inesperadas sejam corrigidas, assim como que se possa iniciar um novo processo de planejamento retroalimentado.

Na execução devem-se tomar os devidos cuidados para que as metas não sejam abandonadas pela simples existência de variáveis mensuráveis ou imensuráveis na fase do planejamento.

Nesse sentido, Rosas, Behr e Dacol (2004, p. 17) recomenda cuidado com os seguintes aspectos:

**Educação.** É o trabalho de explicação da meta e do plano, de forma que todos os envolvidos entendam e concordem com o que se está propondo ou foi decidido. Nesta fase se busca atingir o intelecto e as emoções das pessoas, para que não apenas saibam, mas se entusiasmem com o projeto.

**Treinamento.** É o desenvolvimento das habilidades necessárias para que o projeto possa ser levado com êxito ao final. Treinar

significa ensinar como fazer. O treinamento sem ser precedido de educação não passa de adestramento e inútil para o trabalho dentro do conceito de TQC.

**Execução.** Somente após a educação e treinamento deve-se executar o plano, tomando cuidado para que seja feito de acordo com o que foi realmente planejado. Coleta de dados. Enquanto se executa, devem-se coletar dados, para viabilizar a etapa seguinte.

Muitas organizações, em especial dos países recém-industrializados, tomam o treinamento como imposição de rotinas, transformando-as de maneira significativa, ao que Bueno chama de “adestramento”, situação que leva as organizações a abandonar ou distorcer significativamente seus objetivos em relação à qualidade e ao processo planejado.

#### **1.2.4 Controle**

Para Lemos *et al* (2004), no grupo dos papéis da administração, o controle é basicamente a único papel que possui uma conexão íntima com o papel do planejamento.

Segundo Rosas, Behr e Dacol (2004), no grupo de papéis da administração o estágio mais importante é o planejamento; em seguida a empresa, de modo a acolher este planejamento, define como o processo será conduzido e, por fim, assinala-se o estágio do controle, que possui como papel fundamental a medição do desenvolvimento, a desobstrução de irregularidades do planejamento, a indicação de ações de correção.

De acordo com Lobato (2002, p. 82):

A atividade de correção costuma abranger medidas bastante ordinárias, como pequenos ajustes. Costuma também instituir novas metas, estabelecer um novo planejamento, modificar a composição da empresa e outros elementos que levem a melhor meta, acolhendo deste modo o preceito da flexibilidade.

Os controles da organização de acordo com Deming (apud ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002), abrangem, para todas as empresas, a criação de estruturas para exercer controle sobre todos os elementos possíveis no âmbito da empresa.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002, p. 63), os controles da organização servem para:

A uniformização da performance, através de inspeção, investigação, orientação, registro de procedimentos ou programação produtiva.

A padronização da qualidade relativa os produtos e serviços da empresa, através de treino de pessoal, vistorias, investigações, controle de estatísticas da qualidade e políticas de gratificações e incentivos.

A proteção dos bens da organização contra abuso, desperdícios ou furtos, através da reivindicação de registros por escrito, vistorias, arrolamentos, processos de auditoria e partilha de responsabilidades. A limitação da grandeza da autoridade desempenhada pelas posições ou planos da organização, através da descrição de cargos, direcionamentos e estabelecimento de um conjunto de princípios, normas e códigos, assim como de um procedimento estruturado de auditoria.

A avaliação e direção da performance dos colaboradores, através de métodos de avaliação de sua performance, orientação direta, vigilância e apontamentos, acrescentando dados sobre indicadores, como a produção por colaborador.

A prevenção visando a garantia da obtenção dos objetivos da organização, pela articulação das metas em um plano, já que eles auxiliam a determinar a finalidade adequada e o direcionamento da conduta do pessoal na obtenção de resultados.

Diversas são as acepções de controle, entre as quais é possível enfatizar as que se seguem.

Para Porter (2005, p. 67):

É o papel da administração que possibilita a regulação de diversos elementos, de modo que as ações sejam desempenhadas de acordo com seu planejamento, organização e direção.

De acordo com Catelli (2001, p. 65):

O controle trata-se de uma calibração da performance, considerando um modelo, e a possibilidade de fazer a correção das anormalidades com o objetivo exclusivo de alcançar as metas segundo o planejamento.

O controle, para Anthony e Govindarajan (2002, p. 49) é um grupo de conhecimentos e atividades que se baseiam na avaliação sistemática, parcial ou completa, da documentação de uma organização com o objetivo de:

Assegurar de que os números anotados pelos setores técnico, comercial, gerencial e contábil sejam escrupulosamente precisos tanto quanto a legitimidade das atividades que representam, como quanto aos preceitos instituídos pela metodologia normal da contabilidade;

Garantir que os cálculos neles expressos sejam o reflexo fiel da conjuntura organizacional, assim como factualmente se presta no exato instante de se realizar o controle;

Apelar aos apontamentos e documentação no intuito de examinar todos os dados possíveis, isto é, fazer uma análise diagnóstica para estabelecer uma apreciação do decorrido e permitir as alterações que se considerem necessárias para o futuro;

Conseqüentemente, o controle precisa fazer (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002):

A investigação das falhas, carências, descuidos, possíveis dolos, avaliando as origens, fazendo comentários, averiguando as culpabilidades, de modo a prevenir que ocorra reincidência e promovendo todas as alterações na empresa;

A avaliação e interpretação dos efeitos, independente do limite de tempo ao qual faz referência;

A análise e interpretação em condições iguais para todos os elementos do Ativo e Passivo no Balanço;

A formulação de uma apreciação direta e construtiva, sugerindo alterações políticas, produtivas, comerciais, administrativas, financeiras, de novos trabalhos e relativas a imissão.

Controle trata-se, segundo Atkinson *et al* (2008), o papel da administração que versa sobre fazer a medição e a correção da performance de colaboradores para atingir as metas organizacionais de acordo com o planejamento esboçado.

### **1.3 A controladoria e o processo de gestão**

Concernente à relação entre a Controladoria e o processo de gestão, para Anthony e Govindarajan (2002), o ciclo de controle administrativo, conhecido, além disso, como ciclo gerencial, sofre influencia do desempenho dos colaboradores, podendo ser tomado como uma ação de intercâmbio entre gerentes, administradores e colaboradores.

Cada componente do processo tem características próprias, aptidões específicas, bem como são diferentes com relação a outras peculiaridades que são originadas de seu desempenho. Em função destas diferenças, os processos de administração são diferentes de uma empresa para outra. Anthony e Govindarajan (2001), entretanto, descrevem que as fases são fundamentalmente semelhantes, distinguindo-se somente no modo como o aparelho organizacional é dirigido.

O processo de gestão, segundo Catelli (2001), baseia-se no molde de administração explicando como acontecem planejamento, execução e controle das

tarefas organizacionais, de maneira que as deliberações sejam tomadas de acordo com a missão da empresa.

É preciso haver então adaptação à realidade organizacional, proporcionando elementos que permitam a sua continuidade. Para que isso aconteça, o processo de gestão é embasado em um ciclo decisório que leva em consideração as suas etapas e está fundamentado em um sistema informacional que dê subsídio as deliberações que aconteçam em todas as etapas do processo de gestão.

O processo de gestão classifica-se em três etapas: planejamento, execução e controle, muito similar ao ciclo de vida de um projeto, como se pode observar na Figura 2.

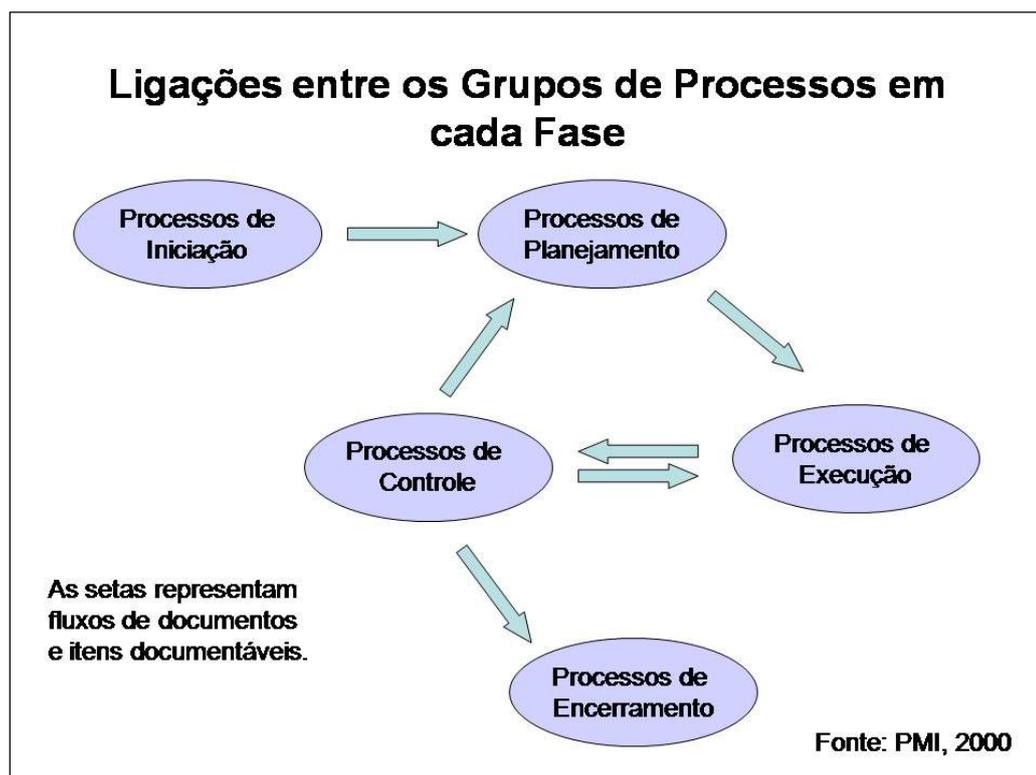


Figura 2 - Ciclo de Vida de um Projeto – Etapas do Processo de Gestão  
Fonte: PMI, 2000.

Em meio às etapas do processo de gestão, vale observar a função realizada por cada uma, citando que é por meio das ligações entre as suas fases que a

organização é capaz de atingir os melhores resultados. Para que isto aconteça, não é suficiente possuir apenas o plano apropriado, mas, além disso, execução e controle precisam produzir os efeitos desejados, tornando viável alcançar os objetivos organizacionais (SOUZA, 2003).

Já o planejamento estratégico, à medida que guia a administração para a realização da missão da empresa e para a continuidade da organização, cria um grupo de direcionamentos estratégicos de natureza qualitativa, tendo como objetivo tirar proveito das oportunidades, impedir ameaças, buscando elevar ao máximo os pontos fortes enquanto procura cuidar dos pontos fracos (LOBATO, 2002).

O planejamento de operações é classificado em: planejamento prévio, de curto, de médio e de longo prazo, tendo como objetivo garantir a eleição das opções que se coadunam com os direcionamentos, procurando elevar ao máximo a performance da organização (CATELLI, 2001)

Na etapa de execução das tarefas, as atividades delineadas previamente, seja no campo estratégico, seja no de operações, são executadas e as transações feitas de maneira que se atinjam as metas organizacionais. Visando garantir que os resultados previamente definidos sejam de fato concretizados, o controle se apoia na avaliação dos resultados e das performances (CATELLI, 2001).

Atkinson *et al* (2008), ao apresentar as fases do processo de gestão, enfatiza que o controle procede da avaliação de resultados das tarefas dos administradores, por meio da integração informacional com os objetivos previamente definidos, bem como da delimitação de eventuais opções de correção para as deliberações que não produzem o efeito desejado e da ponderação quanto as prováveis decorrências da execução destas opções.

Ainda que não citado por Catelli (2001), o *feedback* pode ser levado em conta como uma fase fundamental para a performance das tarefas executadas pelo setor de controladoria, já que é nessa etapa que as informações a respeito das atividades e deliberações adotadas pelos administradores são apresentadas de maneira analítica, permitindo a avaliação das discordâncias do concretizado com o previamente definido e as relativas atividades de correção necessárias.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002), este *feedback* torna viável a comparabilidade entre diferentes estágios, fazendo a avaliação do resultado previamente definido com o de fato concretizado, permitindo aos administradores terem um panorama de curto e de longo prazo, ajudando no processo decisório e indicando o desenvolvimento do que se fez comparado às metas projetadas.

O *feedback*, enquanto atividade de controle, busca dar orientação aos administradores e antever ao máximo as informações relativas às irregularidades que possam acontecer no que diz respeito ao planejamento orçamentário, de forma que atividades de correção possam ser adotadas de maneira apropriada e no momento apropriado. Quanto mais eficiência tiver o sistema informacional da organização, mais depressa será possível fazer a identificação das discordâncias entre as atividades adotadas e os planos delineados, permitindo o ajuste do planejamento ante as alterações do ambiente que possam acontecer. O *feedback* é essencial para fazer a avaliação da qualidade e para aprimorar o processo decisório dos administradores de cada setor (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002)

O planejamento, embasado nas etapas de planejamento estratégico e de operações, segundo Atkinson *et al* (2008), conforma-se como uma das ferramentas mais importantes da controladoria, pois serve como fundamento para fazer a análise do desempenho organizacional futuro. Em um sentido mais limitado, abrange a

estimativa e deliberações em panoramas prováveis, tendo em vista alcançar uma condição futura esperada.

O planejamento é capaz de, segundo Anthony e Govindarajan (2002), ser encarado como uma maneira de fazer o acompanhamento da performance dos administradores, bem como uma orientação que os guie na execução de suas tarefas e encargos, assim como constituir um direcionamento esperado por seus líderes.

Isto procede quando as operações de uma empresa estão em constante movimento, onde ocorre o consumo de expedientes e a geração de resultados, por meio de seu processo de endividamento, de sua lucratividade em novos contratos, da inadimplência de clientes, entre tantos outros fatores, o que faz com que seja necessário criar estruturas que guiem os seus diretores no que diz respeito à maximização do produto destas operações. (SELEM, 2007).

Para Catelli (2001), entre os papéis exercidos pelo setor de controladoria no ciclo de planejamento, vale ressaltar que ela possibilita estratégias para aperfeiçoar o resultado de cada setor e de toda a organização, faz a coordenação dos orçamentos de diferentes setores, recomendando modificações quando preciso, provê informações econômicas, exerce a função de administradora de sistemas informacionais e colabora para a disponibilização de sistemas para simulações e prospecção de panoramas.

Ainda com relação ao planejamento, segundo Catelli (2001), a controladoria possui a função de fazer a coordenação e tomar parte da eleição da melhor opção no que diz respeito aos aspectos financeiros, atingindo, desta maneira, a eficácia da organização.

Segundo o modelo de administração, a controladoria faz a coordenação e a interpretação dos episódios que podem acontecer, abastecendo os sócios de uma empresa com informações, sendo necessário levar em consideração os pontos fortes e os pontos fracos da empresa, bem como o espaço em que estes gestores atuam. A controladoria exerce a função de gestora do planejamento de operações, que é desenrolado em atividades para execução futura. (SELEM, 2007).

No campo do planejamento de operações, Catelli (2001) afirma que a controladoria oferece informações que levam em consideração os modelos decisórios e de medição, levando em consideração a realidade de operações de cada empresa.

A controladoria age como instrumento facilitador, pois provê informações a todos os setores da organização e agrega o processo de deliberações estratégicas de cada setor com o objetivo principal da organização, fazendo parte, deste modo, de todo o processo de gestão organizacional (NASCIMENTO; GIONGO, 2005).

A figura 3 exemplifica bem o papel da controladoria no processo de controle em uma organização.

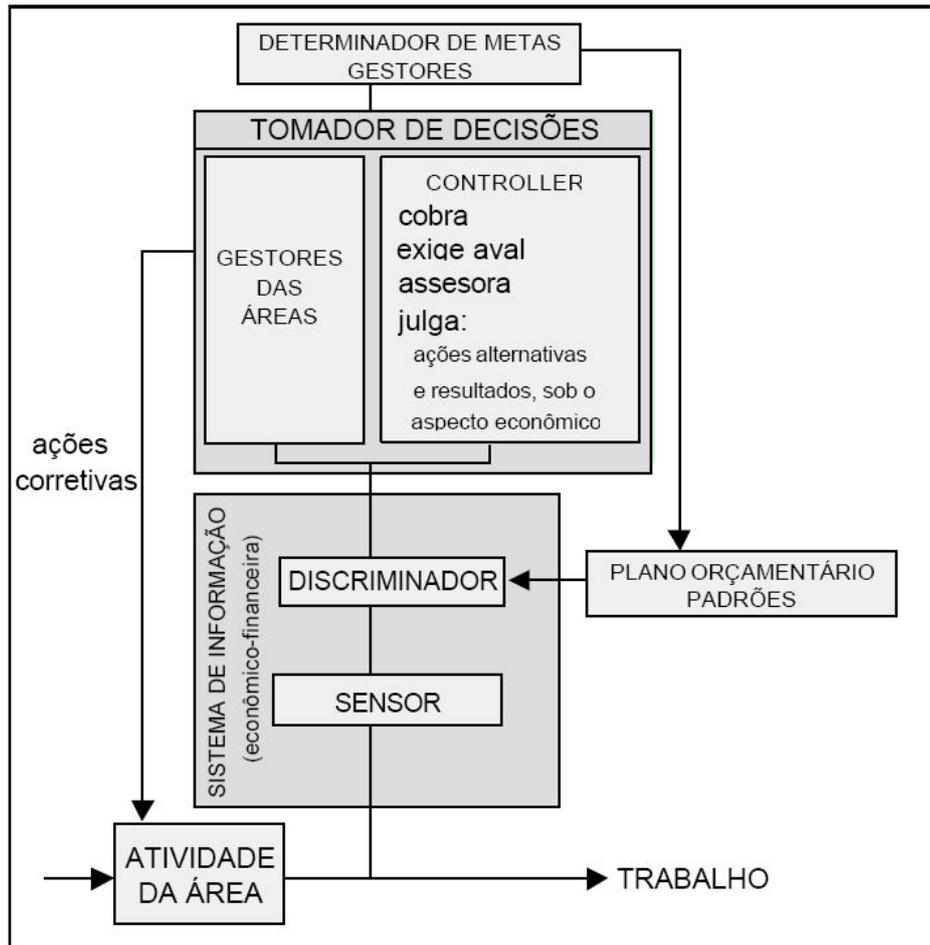


Figura 3 - Controladoria no processo de controle  
 Fonte: Mosimann e Fisch apud SOUZA (2003, p. 36)

Levando em consideração que o setor de controladoria exerce relevante função em todas as etapas do processo de gestão, percebe-se a importância de sua participação na retificação do pensamento estratégico e no controle financeiro e orçamentário dos diferentes níveis administrativos de uma empresa.

#### 1.4 Organizações de Pequeno e Médio Porte

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) considera a micro, pequena e média empresa aquelas “cuja receita operacional bruta anual ou anualizada seja inferior ou igual a R\$ 90 milhões”. (BNDES, 2011)

No caso em estudo são analisadas as pequenas e médias empresas para alcançar o objetivo de avaliar a contabilidade gerencial para pequenas e médias empresas, com fulcro na real importância da prevenção financeira para empresa de pequeno porte e suas demonstrações de resultados como fator de melhoria contínua em busca da redução dos custos, otimizando suas atividades fins.

### **1.5 A controladoria nas pequenas e médias empresas**

Para Lobato (2002), a identificação de objetivos universais para as organizações tem sido objeto de diversos estudos no campo da Contabilidade Gerencial, pois o conhecimento de um mapa das situações e metas que indubitavelmente promovam o crescimento da organização economizaria grande quantidade de recursos e tempo de planejamento. Segundo Goldratt (1993 *apud* LOBATO, 2002, p. 39), “A meta de uma empresa de produção é ganhar dinheiro”.

Entretanto, Lobato (2002) pontua também que a identificação de objetivos universais, mesmo que viável, não será estática, e deverá evoluir juntamente com os valores da sociedade. O principal objetivo de uma organização comercial é, com certeza, ganhar dinheiro.

Segundo esta direção, muitas abordagens foram criadas para incluir no cerne das organizações, a necessidade de atender aos requisitos e necessidades de todos aqueles envolvidos em suas atividades, desde seus sócios, proprietários e clientes, e também funcionários, fornecedores e o meio social no qual a empresa está inserida.

Portanto, cabe às organizações definir sua missão, analisar seu contexto atual e identificar seus objetivos particulares; porém estes são os passos iniciais de um processo denominado por Lobato (2002, p. 61) “Administração Estratégica

Competitiva”, que visa planejar e controlar as ações empresariais rumo aos objetivos traçados.

Relativamente ao assunto mencionado, destaca-se que na Revista da Unifebe há o estudo de caso de uma série das pequenas e médias empresas e os resultados apontam que as prioridades das empresas são os investimentos nos processos, tais como maquinário, tecnologia e desenvolvimento de novos produtos. Foi citado em segundo plano, por três das empresas pesquisadas, a capacitação dos funcionários sendo mencionado após os investimentos nos processos. A Empresa 5 não especificou qual sua prioridade de investimento. (REVISTA DA UNIFEBE, 2010, p. 202).

## **2 METODOLOGIA**

Esta seção contém os procedimentos metodológicos que envolvem os diversos aspectos relacionados à pesquisa, objetivando esclarecer, demonstrar e analisar o objeto ou tema estudado. Estes métodos visam colaborar na elucidação do problema pesquisado, bem como auxiliam na busca pelo conhecimento sobre a natureza do objeto de pesquisa (ANDRADE, 2001). Com base nesses fundamentos, apresenta-se a metodologia utilizada durante a realização do estudo.

A metodologia utilizada foi a de pesquisa bibliográfica em livros, trabalhos acadêmicos e periódicos relativo ao assunto, aliada a uma pesquisa de campo com aplicação de questionário em uma amostra de quinze empresas.

### **2.1 Tipologia da Pesquisa**

Classificou-se esta pesquisa como de natureza descritiva a qual se caracteriza por ser desenvolvida utilizando “técnicas padronizadas de coleta de dados como questionário e observação sistemática”, tendo como objeto de estudo a descrição de determinado grupo social. Assim por meio de pesquisas deste tipo busca-se descobrir a frequência com que fatos acontecem no contexto de pesquisa. (REIS, 2008, p. 56)

Tendo em vista os “procedimentos, o delineamento poderá caracteriza-se como descritivo (exploratório ou observacional) ou explicativo”, sendo que há incontáveis categorias inseridas na metodologia de uma pesquisa. O estudo exploratório aqui definido com abordagem qualitativa, pretende permitir o levantamento de “dados subjetivos, bem como outros níveis de consciência da população estudada, a partir de informações pertinentes ao universo a ser

investigado, que leve em conta a ideia de processo, de visão sistêmica”, além de contexto cultural e significações. Além disso, a pesquisa não pretende “mensurar variáveis, mas analisar, qualitativamente, de modo indutivo, todas as informações levantadas pelo acadêmico através da aplicação de um instrumento de coleta de dados adequado”. (SANTOS; CANDELORO, 2006, p. 70-71).

## **2.2 Instrumento de Coleta e Análise de Dados**

A coleta de dados foi efetuada por meio de um questionário estruturado com seis questões com respostas positivas ou negativas as quais buscam obter dados sobre:

- A existência das funções ou atividades da Controladoria;
- A existência e gerenciamento de um sistema de informações que permitam projeções de processos econômicos na empresa pesquisada;
- A existência de informações sobre o desempenho do resultado econômico;
- A elaboração e acompanhamento de orçamentos e sua consolidação na empresa.

Atinente ao procedimento de exame dos dados, desenvolveu-se a coleta de dados em algumas etapas. Num primeiro momento, houve a seleção das empresas a serem estudadas e a coleta de dados. O passo seguinte foi a estruturação de todos os dados obtidos como forma de passar para a próxima etapa. Numa última etapa, efetuou-se a comparação dos resultados da pesquisa com o de outros estudos similares apresentando-se os pontos convergentes e divergentes entre eles.

### **2.3 População e amostra de pesquisa**

A população deste estudo é composta por empresas de pequeno e médio porte, todas com suas atividades fundamentadas no setor comercial e de serviços, mais especificamente, lojas de centros comerciais localizadas na cidade de Manaus, Estado do Amazonas. Dessa população, obteve-se uma amostra de 15 empresas, formada por aquelas que aceitaram participar da pesquisa ao responder o questionário enviado por e-mail, as quais foram denominadas empresa "A", empresa "B", empresa "C", empresa "D", empresa "E", empresa "F", empresa "G", empresa "H", empresa "I", empresa "J", empresa "K", empresa "L", empresa "M", empresa "N", empresa "O".

As empresas A, D, I, N e O eram administradas por gestores com formação acadêmica, todos com pós-graduação e com experiência no ramo; além disso, as empresas possuíam em sua maioria mais de 7 anos de existência. Vale destacar a empresa I, que apresentava uma melhor estrutura e organização na execução dos seus serviços. As demais empresas eram gerenciadas por empresários com somente o nível superior e as empresas tinham menos de cinco anos de existência no mercado.

Em um conjunto de empresas e uma comparação com os resultados obtidos em um estudo de caso já publicado, tendo sido adaptado o modelo e selecionado seis questionamentos que permeiam a pesquisa bibliográfica da primeira parte deste trabalho.

### 3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

A descrição e análise dos dados evidenciam as organizações que estão utilizando os elementos de Controladoria como instrumento de apoio ao processo de gestão. Inicialmente apresenta-se o resultado sobre o número de empresas que as práticas de Controladoria na condução de sua gestão. Em um segundo momento, o montante de empresas que se utilizam de um sistema de informações para efetuar projeções e avaliações de resultados econômicos, por fim, compara-se os resultados obtidos com os de outros estudos de modo a descrever a relação existente, em termos de similitudes e distinções.

#### 3.1 Análise dos Resultados

No Quadro 1, são apresentados os resultados para os questionamentos contidos no instrumento de coleta de dados enviado:

Empresa	Pergunta					
	1	2	3	4	5	6
A	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM
B	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
C	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
D	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM
E	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
F	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO
G	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
H	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
I	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
J	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
K	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO
L	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
M	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
N	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM
O	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM

Quadro 1 - Resultados do questionário aplicado  
Fonte: Elaboração própria

Analisando a 1ª pergunta, se empresa pesquisada possui Funções/atividades da Controladoria, constatou-se que em uma amostra de 15 empresas, apenas 33% delas apresenta funções ou atividades de controladoria, enquanto que o restante, isto é, 67% não possuem, conforme explicita o gráfico 1:



Gráfico 1 - Pergunta 1 (respostas)  
Fonte: Elaboração própria

Na pergunta 2, se “a empresa possui /gerencia um sistema de informações que permitam projeções de processos econômicos no processo decisório?”, os resultados são idênticos, conforme ilustra Gráfico 2:



Gráfico 2 - Pergunta 2 (respostas)  
Fonte: Elaboração própria

Tal realidade demonstra que tais empresas estão sujeitas a erros e retrabalho em razão de não possuírem os sistemas que permitem a rastreabilidade, confiabilidade e eventuais projeções para a racionalidade, caminho natural quando a empresa tem a dimensão completa de sua existência no mercado e a sua interferência nos elos da cadeia produtiva.

Passando à terceira pergunta, se “a empresa proporciona aos gestores informações de desempenho do resultado econômico?”, constatou-se que apenas 13% das empresas pesquisadas possuem informações sobre o desempenho de seu resultados econômico, enquanto que 87% não possuem as referidas informações, conforme visualiza-se no Gráfico 3:



Gráfico 3 - Pergunta 3 (respostas)  
Fonte: elaboração própria

Dessa forma, o gráfico evidencia a tendência já apontada nos resultados anteriores, em que o número de empresas que mantém um sistema gerencial ou de controladoria é um número reduzido.

No caso, a maioria das empresas não proporciona aos gestores informações de desempenho do resultado econômico. O que mais uma vez se apresenta contando negativamente para o sucesso das empresas.

A informação, como dito na revisão bibliográfica, é fundamental para o planejamento estratégico e para o processo de tomada de decisão. Pontos anteriores à controladoria, condição *sine qua non* para instalação de sistema de auditoria e controle.

No item quatro do questionário, se “a empresa acompanha e monitora a elaboração de orçamentos e sua consolidação?”; verificou-se que 40% das empresas pesquisadas elaboram e monitoram o orçamento, contra 60% que não monitoram, conforme se observa no Gráfico 4:



Gráfico 4 - Pergunta 4 (respostas)  
Fonte: elaboração própria

Como resultado continua sendo a maioria de negativas, reduzida em relação à pergunta anterior, mas um bom percentual não realiza esse tipo de acompanhamento.

Sobre o questionamento 5, se “a empresa realiza avaliação de resultado?” os resultados encontrado indicam que 20% delas realizam enquanto que 80% não realizam, conforme indica o Gráfico 5:



Gráfico 5 - Pergunta 5 (respostas)  
Fonte: elaboração própria

Na esteira das perguntas anteriores a pergunta em relevo destaca ainda mais a necessidade premente dessas empresas buscarem atualizarem seus sistemas, sob pena de perdas que poderiam ser evitadas no processo de produção dos produtos ofertados ou serviços como um todo.

A avaliação de resultado consta de uma parte importantíssima do planejamento. No entanto, tal resultado demonstra coerência com o fato de que as empresas em sua maioria não possuem sistemas de gestão, também não realizam a avaliação do resultado. No longo prazo tal falta de cuidado pode ser extremamente danosa a essas empresas que ainda não se adaptaram aos novos formatos de gestão.

No questionamento 6, se “a empresa faz gerenciamento do Sistema de Informações?”, constatou-se que 33% das empresas monitoram enquanto 67% não monitoram, conforme ilustra o Gráfico 6:

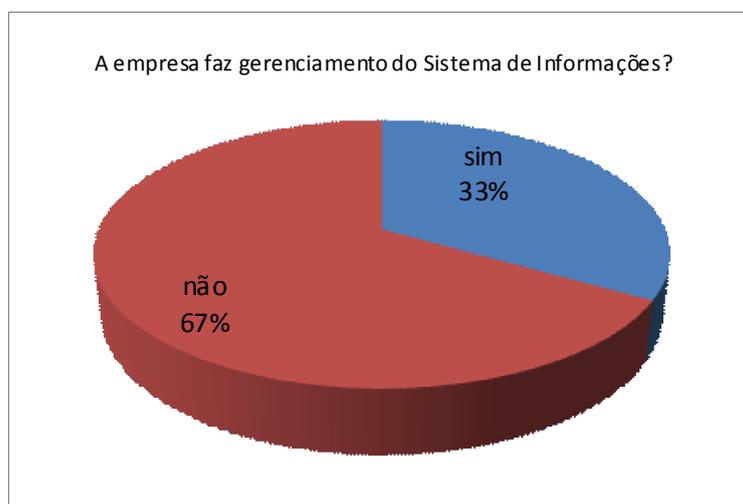


Gráfico 6 - Pergunta 6 (respostas)  
Fonte: elaboração própria

Sobre o gerenciamento do Sistema de Informações, naturalmente na esteira das perguntas anteriores, tais empresas não poderiam em sua maioria ao menos utilizar. Salienta-se que o sistema de informações é essencial para fases do pós-venda e da atração de novos clientes e entrada em novos nichos de mercado, conforme observado na revisão bibliográfica dessa pesquisa.

O próximo gráfico apresenta uma visão de quais empresas responderam positivamente ao questionário em termos percentuais, destacando que a resposta positiva significa possui sistemas relacionados à gerenciamento da informação de controladoria, que permitam projeções de processos econômicos, resultados, se acompanha e realiza os resultados.

As empresas que zeraram são as que apresentaram todas as respostas negativas (quase metade da amostra das empresas pesquisadas, ou seja, 47%).

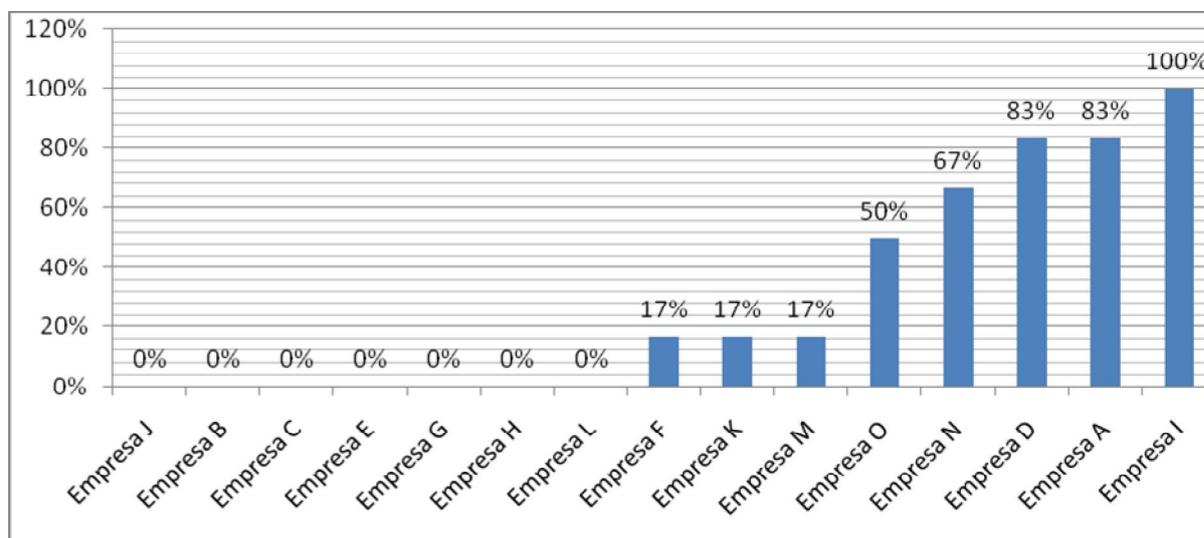


Gráfico 7 – Percentual de empresas que responderam positivamente ao questionário  
Fonte: elaboração própria

Conforme se observa, existem apenas três empresas que além de possuírem sistemas de informação acompanham e monitoram essas informações. No entanto, as mesmas ainda precisam avançar nos quesitos de proporcionar aos gestores informações de desempenho do resultado econômico e realizar a avaliação de resultado.

O agrupamento foi feito para melhor identificar os grupos de empresas que responderam todas as perguntas negativamente (47%). Dessa maneira, o percentual de 17% localizado no Gráfico 7 significa que aquelas empresas apenas responderam positivamente a um único questionamento, resultado esse encontrado para as empresas F, K e M (equivalente a 20% da amostra pesquisada).

Destaca-se que no universo estudado apenas uma empresa (equivalente a 7% da amostra pesquisada) respondeu positivamente à três questões, empresa O, e

apenas uma empresa, (equivalente a 7% da amostra pesquisada), a empresa N respondeu positivamente à quatro questões.

Duas empresas (equivalente a 13% da amostra pesquisada), empresas D e A, responderam positivamente à cinco questões e uma à todas as questões. Portanto, Finalmente apenas uma empresa (equivalente a 7% da amostra pesquisada), a empresa I, respondeu positivamente a todos os questionamentos.

### 3.2 Comparação dos resultados

Na figura abaixo são apresentados os resultados obtidos na pesquisa de Machado *et al*, os quais, em seguida, são comparados com os resultados obtidos na pesquisa feita pelo autor.

A Atuação da Controladoria em uma Empresa de Médio Porte: um Estudo de Caso

**Quadro 2: Análise da função Controladoria**

Funções / atividades da Controladoria	Executadas na empresa pesquisada?	
	Sim	Não
<b>1- Subsidiar o processo de gestão</b>		
Gerenciar um sistema de informações que permitam projeções de processos econômicos no processo decisório.	X	
Proporcionar aos gestores informações de desempenho do resultado econômico.		X
Monitorar a elaboração de orçamentos e sua consolidação na empresa.		X
<b>2 - Apoiar a avaliação de desempenho</b>		
Elaborar relatório de análise de desempenho das áreas.		X
Elaborar relatório de análise dos gestores.		X
Elaborar relatório de análise de desempenho econômico da empresa.	X	
Elaborar relatório de desempenho da própria área.		X
<b>3- Apoiar a avaliação de resultado</b>		
Análise de resultado de produtos e serviços.		X
Orientar o processo de estabelecimento de padrões.	X	
Avaliar os serviços prestados pela própria Controladoria.		X
<b>4 – Gerir o Sistema de Informações - S I</b>		
Ordenar as informações do SI para a gestão.		X
Definir modelos de decisões.	X	
Padronizar modelos de informação.		X
<b>5 – Atender aos agentes de mercado</b>		
Acompanhar nova legislação aplicável à empresa.		X
Zelar por informações prestadas.	X	

Tabela 1 - Resultados da pesquisa de Machado et al (2008)  
Fonte: Machado et al (2008)

Assim, considerando o primeiro quesito avaliado, o resultado acerca do questionamento se “a empresa pesquisada possui Funções/atividades da Controladoria” a resposta obtida pelo autor desta pesquisa foi não, para a maioria das empresas. Na pesquisa de Machado, dois parâmetros para não e um para sim, o que significa que há muito o que melhorar.

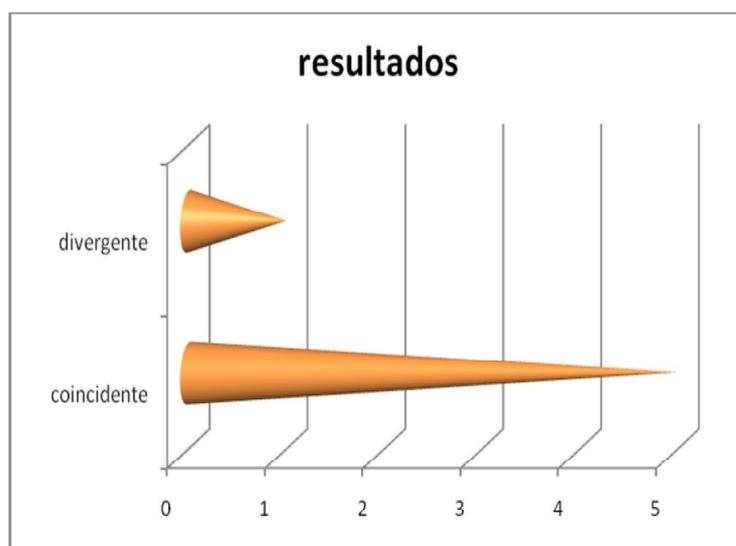


Gráfico 8 - Comparativo entre o Gráfico 1 e a pesquisa de Machado et al (2008)  
Fonte: elaboração própria

No quesito “a empresa possui/gerencia um sistema de informações que permitam projeções de processos econômicos no processo decisório?” a pesquisa de Machado et al apontou para o não ao mesmo tempo em que o resultado deste estudo demonstrou o não na maioria das respostas.

No quesito a “empresa proporciona aos gestores informações de desempenho do resultado econômico” os resultados de Machado et al foram positivos enquanto que os deste estudo foram negativos.

Na questão se “a empresa acompanha e monitora a elaboração de orçamentos e sua consolidação na empresa?” a resposta de ambas as pesquisas apontaram para uma tendência à realização desse monitoramento.

Na questão se “a empresa realiza avaliação de resultado?” nenhuma das pesquisas apresentou a realização dessa avaliação.

Sobre se “a empresa faz gerenciamento do Sistema de Informações?” a resposta obtida pelo autor desta pesquisa foi não, na pesquisa de Machado dois parâmetros para não e um para sim, o que significa novamente que há o que melhorar.

## CONCLUSÃO

A pesquisa objetivou investigar se as organizações de pequeno e médio porte estão utilizando os elementos de Controladoria como instrumento de apoio ao processo de gestão. Como resultado da pesquisa, foi possível verificar que as empresas em sua maioria não possuem sistemas de informação adequados, nem acompanham ou monitoram essas informações, o que é um aspecto fundamental na controladoria.

Tal aspecto se apresentou como relevante já que a ideia de utilização da controladoria visa atingir procedimentos nos quais, em determinado momento, se não ocorre o controle de como essas tarefas são realizadas, a empresa se perde, podendo sofrer sérias consequências em decorrência da falta de zelo no trato das informações e valores com os quais trabalha.

Uma matéria de tamanha envergadura não deve ser observada como algo fútil, o que muitas das vezes acontece, como fora comprovado. O fato é que ainda é muito ignorada e isso vem trazendo consequências negativas para as organizações que, mesmo que pequenas ou médias, tem em seu lidar montantes que, quando não são bem administrados, impactam em muito nos seus resultados, seja mensais ou anuais.

Esses aspectos são basilares na gestão contemporânea, para que a mesma redunde em estratégias alinhadas e que forneçam o arcabouço para sobreviver no contexto atual de negócios globalizados.

Em face ao estudo, sugere-se o aprofundamento de estudos que viabilize a Controladoria como instrumento de apoio à gestão de organizações de pequeno e

médio porte, independente do setor que operem, com um numero maior de unidades no universo amostral,

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Hudson Fernandes; SANTIAGO, Wagner de Paulo. **Demonstração dos fluxos de caixa: uma contribuição para a evidenciação contábil**. Prod., São Paulo. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0103-65132003000200010&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-65132003000200010&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 18 Nov. 2011.

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2008.

BNDES – **Micro, pequenas e médias empresas**. Disponível em [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Navegacao\\_Suplementar/Perfil/Micro\\_Pequena\\_e\\_Media\\_Empresa\\_e\\_Pessoa\\_Fisica/](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Navegacao_Suplementar/Perfil/Micro_Pequena_e_Media_Empresa_e_Pessoa_Fisica/) Acesso em 25 Nov. 2011.

CARMO, Vadson Bastos do; PONTES, Cecília Carmen Cunha. **Sistemas de informações gerenciais para programa de qualidade total em pequenas empresas da região de Campinas**. Ci. Inf., Brasília, v. 28, n. 1, Jan. 1999. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0100-19651999000100007&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-19651999000100007&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 18 Nov. 2011.

CARVALHO, Karine Lima de et al . **A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial**. RAM, Rev. Adm. Mackenzie (Online), São Paulo, v. 11, n. 4, Ago. 2010. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1678-69712010000400005&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1678-69712010000400005&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 6 Nov. 2011.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.

FARONI, Walmer et al . **A contabilidade ambiental em empresas certificadas pelas normas ISO 14001 na região metropolitana de Belo Horizonte-MG**. Rev. Árvore, Viçosa, v.34, n.6, Dez. 2010. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0100-67622010000600018&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-67622010000600018&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 16 Nov. 2011.

GALDI, Fernando Caio; TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo; LOPES, Alexsandro Broedel. **Análise empírica de modelos de avaliação no ambiente brasileiro: fluxo de caixa descontado versus modelo de Ohlson (RIV)**. Rev. contab. finanç., São Paulo, v.19, n.47, Ago. 2008. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772008000200004&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772008000200004&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 16 Nov 2011.

GELATTI, Cristiane Braida et al. **A importância da auditoria nos estoques**. 2007. Santa Maria.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002 .

HAWKEN, P; LOVINS, A; LOVINS. H. **Capitalismo natural: criando a próxima revolução industrial**. São Paulo: Cultrix, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, Jose Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

LEMONS, Antônio Carlos Freitas Vale de; LIMA, Sidarta Ruthes de; DESCONCI, Tiago; EHLERS, Eduardo da Pieva. **O Planejamento Estratégico como ferramenta competitiva**. In: *VII SEMEAD, 2004, São Paulo. Anais do VII SEMEAD, 2004*. Disponível em [http://www.ead.fea.usp.br/Semead/7semead/paginas/artigos%20recebidos/Pnee/PN EE13\\_-\\_O\\_planejamento\\_estrat%E9gico.PDF](http://www.ead.fea.usp.br/Semead/7semead/paginas/artigos%20recebidos/Pnee/PN EE13_-_O_planejamento_estrat%E9gico.PDF) Acesso em 22 Nov. 2011.

LOBATO, David M.. **Administração Estratégica**: Uma visão orientada para a busca de vantagens competitivas. Rio de Janeiro: Editoração, 2002.

LUNA, Sérgio Vasconcelos de. **Planejamento de pesquisa: uma introdução**. São Paulo: EDUC-PUC, 1996 . 108 p.

MACHADO, Lúcio de Souza; MACHADO, Michele Rílany Rodrigues e SANTOS, Eduardo José dos. **A Atuação da Controladoria em uma Empresa de Médio Porte: um Estudo de Caso**. Florianópolis: UFSC, 2008.

MACHADO, Luiz Henrique Baptista; BORINELLI, Márcio Luiz. Uma análise crítica dos instrumentos propostos por Robert S. Kaplan para a contabilidade gerencial. **Anais...** IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil - 28 a 30 de novembro de 2005.

MARQUES, Wagner Luiz. **Diário de um empreendedor**. Paraná: Fundação Biblioteca Nacional, 2008.

MEIRELES, Manuel. **Gestão das informações organizacionais**. Itu: Ottoni Editora, 2010.

OLIVEIRA, Alexandre Queiroz de; SANTOS, Neusa Maria Bastos Fernandes dos. **Rotation of audit firms: the brazilian experience and the market's conclusions**. Rev. contab. finanç., São Paulo: [s.ed.], 2007 .

PELEIAS, Ivam Ricardo et al . **Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica**. Rev. contab. finanç., São Paulo, v. 18, n. spe, June 2007 . Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772007000300003&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772007000300003&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 23 Nov. 2011.

PINHEIRO, Geraldo José; CUNHA, Luís Roberto Silva. **A importância da auditoria na detecção de fraudes**. Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte, v.14, n. 1, p. 31-48, abr. 2003.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva**: Técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

REIS, Linda G. **Produção de monografia: da teoria à prática**. 2 ed. Brasília: Senac-DF, 2008.

RIBEIRO, Joselito de Macedo; DIAS FILHO, Jose Maria. **Aplicação de métodos quantitativos em auditoria: propostas para otimizar procedimentos e reduzir riscos**. São Paulo: RCO , 2007 .

ROSAS, André Rosenfeld; BEHR, Ricardo Roberto; DACOL, Silvana. **Gestão Empresarial e planejamento estratégico**: teoria e prática. In: XXIV Encontro Nac. de Eng. de Produção, Florianópolis: Anais do XXIV ENEGEP. 2004.

SÁ, AL. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas, 2002.

SALOTTI, Bruno Meirelles e YAMAMOTO, Marina Mitiyo. **A estimativa do fluxo de caixa das operações representa o real fluxo de caixa das operações**. São Paulo: USP, 2004.

SANTOS, Vanice dos e CANDELORO, Rosana J. **Trabalhos Acadêmicos: uma orientação para a pesquisa e normas técnicas**. Porto Alegre: AGE, 2006.

SCHMIDT, P. **Uma contribuição ao estudo do pensamento contábil**. São Paulo: FEACUSP, 1996.

SLOAN JR, Alfred P. **Meus Anos com a General Motors**. São Paulo: Negócio, 2001.

SOUZA, Luiz Carlos de. **A Controladoria e a implantação de Sistemas Integrados de Gestão – ERP**. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica. São Paulo: UNIFECAP, 2003.

## ANEXO

### Questionário aplicado à pesquisa

1. A empresa pesquisada possui Funções / atividades da Controladoria

(  ) Sim

(  ) Não

2. A empresa possui /gerencia um sistema de informações que permitam projeções de processos econômicos no processo decisório?

(  ) Sim

(  ) Não

3. A empresa proporciona aos gestores informações de desempenho do resultado econômico.

(  ) Sim

(  ) Não

4. A empresa acompanha e monitora a elaboração de orçamentos e sua consolidação na empresa?

(  ) Sim

(  ) Não

5. A empresa realiza avaliação de resultado?

(  ) Sim

(  ) Não

6. A empresa faz gerenciamento do Sistema de Informações?

(  ) Sim

(  ) Não