

CONTROLADORIA EM PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS: UM LEVANTAMENTO DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NOS PERIÓDICOS DE CONTABILIDADE NO PERÍODO DE 2006 A 2015¹

Josiane Gonçalves Kroth²
Ana Tercia Lopes Rodrigues³

RESUMO

A Controladoria vem propagando-se como instrumento essencial para a gestão de qualquer empresa. Nas grandes organizações a Controladoria tem força e está consolidada, o que não ocorre nas pequenas e médias empresas. O objetivo da pesquisa é analisar a produção científica sobre controladoria nas pequenas e médias empresas em artigos publicados nos periódicos de contabilidade com pontuação A1, A2, B1 e B2 na CAPES, durante o período de 2006 a 2015. Para isso, foram selecionados nove artigos nos os periódicos de contabilidade apresentados pelo ANPCONT (Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) no período, e realizada uma análise considerando determinados itens como o perfil das publicações, os objetivos abordados, a metodologia utilizada, e os principais resultados. Quanto à tipologia esta pesquisa está classificada como quantitativa descritiva e documental. Uma base teórica foi desenvolvida contendo algumas definições de controladoria, planejamento estratégico, sistema informatizado, tomada de decisão e função *controller*. Concluiu-se assim, que há pouca publicação sobre o tema e o que foi produzido teve um impacto negativo, onde a há um receio na informação disponibilizada pela controladoria e uma das causas é a falta de consolidação de um setor específico de Controladoria nas pequenas e médias empresas.

Palavras-chave: Controladoria. Pequenas e Médias Empresas. Periódicos de Contabilidade.

CONTROLADORIA EM PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS: UM LEVANTAMENTO DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NOS PERIÓDICOS DE CONTABILIDADE NO PERÍODO DE 2006 A 2015

ABSTRACT

The controllership has been propagated as an essential tool for any company's management. In large organizations, the controllership has strength and is consolidated, which does not occur in small and medium-sized companies. The objective of this research is to analyze the scientific production about controllership into small and medium-sized companies in articles published in accounting journals with score A1, A2, B1 and B2 at CAPES during the period

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2015, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (josi.kroth@hotmail.com).

³ Orientadora. Mestra em Administração e Negócios pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Especialista em Administração e Planejamento para Docentes pela Ulbra. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (ana.tercia@ufrgs.br).

2006 to 2015. For this, nine articles were selected in the accounting journals presented by ANPCONT (National Association of Graduate Programs in Accounting) in the period, and conducted an analysis considering certain items as the profile of publications, the addressed objectives, the methodology used, and the main results. Regarding typology this research is classified as quantitative, descriptive and documentary. A theoretical basis was developed containing some controllership definitions, strategic planning, computerized system, decision making and controller function. It was concluded that are few publications about the subject and what was produced had a negative impact, where there is a fear the information provided by controllership and one of the causes is the lack of consolidation of a specific sector of controllership in small and medium-sized companies.

Keywords: Controllership. Small and medium-sized companies. Accounting journals.

1 INTRODUÇÃO

Pequenas e médias empresas, geralmente, são geridas pelos próprios sócios ou por um proprietário da empresa. De modo que essa gestão seja sólida é necessário que os empresários tenham uma informação básica sobre as necessidades de gerenciamento de uma empresa, bem como conhecimentos de alguns conceitos, princípios e métodos de controladoria.

A controladoria e a contabilidade como são conhecidas no Brasil estão em pleno processo de mudanças e adequações aos parâmetros internacionais. Baseado nesta perspectiva a controladoria vem propagando-se de forma rápida e com bastante força estando inserida em muitas entidades ou organizações, mesmo que, às vezes, de forma imperceptível para auxiliar na tomada de decisão dos administrados e/aos gestores da entidade.

A controladoria é responsável, também, pelo projeto, elaboração, organização, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis e a partir delas analisar os dados e fornecer a administração e/ou gestores uma informação com significado útil ressaltando alguns riscos quando necessários.

Koliver (2005, p. 10) afirma que “as atividades de controle, notadamente no âmbito interno, mas também no quadrante externo, passaram a integrar o vocabulário corrente de pessoas ligadas à gestão de empreendimentos.”.

As pequenas empresas, talvez, não necessitem de um setor específico de controladoria, basta ter funcionários que sejam capazes de localizar dados e informações importantes e organizá-los de forma coerente e clara utilizando um sistema de informação adequado e ter conhecimento dos princípios da controladoria para auxiliar a administração e

gestores. Para que este auxílio seja fidedigno e tempestivo os sistemas informatizados de controle são uma ferramenta eficaz, fornecendo relatórios e dados a qualquer tempo.

A informatização é imprescindível para a ascensão da empresa no mercado ou setor que está inserida. Assim esta pesquisa proporciona aos empresários o contato com a produção científica sobre o assunto e um conjunto básico de informações sobre a controladoria, planejamento estratégico, a importância da tomada de decisão, a função de um *controller* e sobre sistemas de informação.

Há uma necessidade incomensurável de qualquer entidade para manter-se competitiva no mercado e essa empreitada não é fácil. Os gestores estão encontrando dificuldades para a tomada de decisão por falta de informações concretas e úteis para isso. No entanto, há uma intensa modernização na forma de ação para suprir as necessidades na gestão de uma empresa e encontramos na controladoria e em seus métodos uma forma de auxiliar o empresário.

O sistema de gestão das empresas, que é vangloriado por ser grande responsável pela sustentabilidade da empresa, seria basicamente a maneira como os princípios, procedimentos e métodos são usados pela Controladoria para produzir informações para as diversas tomadas de decisão dos gestores, abrangendo, além das áreas mais tradicionais como Administração, Economia e Contabilidade, outras tão bem importantes como Recursos Humanos, Ambientais, Tecnológicos, Regulatórios, Marketing etc. (BRUNI, 2010, p.19).

Sendo a falta de controle uma realidade importante nas empresas de pequeno e médio porte este estudo buscou analisar a produção científica sobre a controladoria nas pequenas e médias empresas, qual seja a questão problema: Como está constituída a produção científica sobre controladoria nas pequenas e médias empresas, em periódicos de contabilidade listados pela ANPCONT (Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) no período de 2006 a 2015?

A finalidade da pesquisa é analisar a produção científica sobre controladoria nas pequenas e médias empresas em artigos publicados nos periódicos de contabilidade com pontuação A1, A2, B1 e B2 na CAPES, durante o período de 2006 a 2015. Para isso, foram avaliados os periódicos, considerando determinados itens: o perfil das publicações, objetivos abordados, metodologia utilizada, e os principais resultados.

O estudo está organizado, além desta introdução, uma base teórica contendo algumas definições de controladoria, planejamento estratégico, sistema informatizado, tomada de decisão e função *controller*. Na terceira seção, estão explicitados os procedimentos metodológicos empregados, na quarta seção está à análise dos artigos. Por fim na seção cinco estão as considerações finais do assunto abordado e sugestões para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Inicialmente são explicitados alguns conceitos básicos da controladoria e Planejamento Estratégico e em seguida, será apresentada a importância na tomada de decisão nas empresas, a função do *controller*, e o sistema informatizado.

2.1 CONTROLADORIA

Para a maior parte dos autores a controladoria deve fornecer informações necessárias para a administração da empresa afim de que seja possível o atingimento dos objetivos da entidade com eficácia e eficiência, auxiliando também na tomada de decisão. A controladoria para Padoveze (2012, p. 3) “pode ser entendida como a ciência contábil evoluída.” Desta forma a controladoria seria a Ciência Contábil com uma análise mais gerencial e controladora.

A contabilidade surgiu com um intuito simples de controle onde era registrada a troca de animais e objetos, estas transações são conhecidas como escambo diferentemente do que é agora.

O objetivo da Contabilidade é o controle de um patrimônio. O controle é feito através da coleta, armazenamento e processamento das informações oriundas dos fatos que alteram essa massa patrimonial. Portanto podemos definir Contabilidade como O sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade. (PADOVEZE, 2008, p.3).

A controladoria surgiu mediante a necessidade de um sistema contábil mais apropriado para ter um controle gerencial com maior efetividade nas organizações. Não há, ainda, unanimidade no arcabouço teórico da palavra controladoria sendo ponto de divergência entre autores e pensadores. Da mesma forma não há um consenso sobre as atividades da controladoria, uma vez que suas funções podem ser adequadas ao tipo de entidade e suas necessidades.

Mosimann (1993, p.85 apud PADOVEZE, 2012, p. 3) define controladoria como:

- a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos á gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:
- como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa e,
- como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

A controladoria é abordada como forma de consulta dos administradores para a tomada de decisão. Ou seja, a controladoria é um órgão de gestão de informações e

gerenciamento das mesmas, demonstrando-as de uma forma clara para que seja facilitada a tomada de decisão pelo gestor/administrador da entidade.

Genericamente controladoria é a área de conhecimento profissional que nas entidades com ou sem fins lucrativos, públicas ou privadas, revestidas por um órgão administrativo com o próprio nome de Controladoria ou através de ações administrativas, se preocupa em estudar o patrimônio no tocante a gestão econômica. (FRANKLIN, 2012, p. 5).

Nesse ponto de vista é plausível abordar a controladoria de forma genérica e mais ajustada para a entidade, seja ela de pequeno ou médio porte. Uma vez delimitado o objetivo e a forma de tratamento das informações é possível moldar a forma de controle dos dados para que seja realizada uma melhor análise na tomada de decisão.

A finalidade da Ciência de Controladoria é o controle econômico das entidades com uma gestão baseada em resultados econômicos. [...] Os serviços possuem aspectos diferenciados e específicos que devem ser tratados de forma diferenciada. A controladoria nas empresas prestadoras de serviços apresenta resultados otimizados proporcionando uma atividade competitiva. (TAKAKURA JUNIOR, 2012, p. 15).

Conforme citado anteriormente as aplicações da controladoria podem ser realizadas de uma forma individual e setORIZADA. Em pequenas empresas o gerenciamento da controladoria pode ser exercido através de um funcionário em específico com o cargo de *controller*. A função *controller* será explicitada nos itens posteriores.

A fim de que seja possível uma melhor compreensão dos fundamentos e da importância da gestão para uma empresa é necessário o conhecimento das principais funções da controladoria.

- estabelecer, manter e sistematizar um integrado plano de operação consistente com os objetivos da companhia (missão);
- gerenciar o risco operacional através da administração dos sistemas de controles internos;
- preparar, analisar e interpretar o que será disponibilizado no sistema de informações que servirá de base para os administradores, no processo de tomada de decisão e supervisão na preparação das demonstrações externas que servirão de reporte para o governo, acionistas, instituições financeiras, fornecedores e público em geral;
- desenvolver, estabelecer e manter sistemas de contabilidade societária, de custos e gerencial para todos os níveis da companhia, incluindo corporação, divisões, fábricas e unidades para registro das atividades para adequado controle interno e com suficiente flexibilidade para fornecer informações necessárias para a administração e controle dos negócios;
- supervisionar impostos federais, estaduais, locais e internacionais, incluindo o relacionamento com os agentes e autoridades governamentais; manter um relacionamento apropriado com auditores internos e externos; instituir programas de seguro, cobertura e provisões; desenvolver e manter sistemas e procedimentos; supervisionar as funções de tesouraria; instituir programas de relações com investidores e financiadores etc. (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p. 48).

Em suma pode se dividir em etapas o processo de controle da empresa, utilizados pela controladoria, qual sejam: estratégia, planejamento operacional, programação, execução, o controle e a avaliação do desempenho.

De qualquer sorte, os problemas na gestão estendem-se não só aos obstáculos do negócio em si, mas também na dificuldade de identificação das necessidades da empresa.

2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

A palavra planejamento significa a ação ou decorrência de planejar, criar um plano para aperfeiçoar o alcance de determinado objetivo, ou seja, planejar é uma estratégia para obter maiores chances de sucesso em algo, neste caso nos negócios.

O conceito de estratégia é extremamente amplo para Oliveira (2013), onde, a estratégia é definida como um caminho, ou maneira, ou ação estabelecida e adequada para alcançar os objetivos da empresa, desafios e metas estabelecidas para o melhor posicionamento da empresa em seu ambiente. O planejamento estratégico é definido de acordo com as necessidades da empresa, seja ela de pequeno, médio ou grande porte.

O planejamento estratégico é realizado em vista de uma situação futura desejada e a partir da definição desta situação devem-se elaborar métodos e procedimentos para melhorar a concentração dos recursos e esforços da organização de modo mais eficaz, efetivo e eficiente.

Neste contexto Oliveira, Perez Jr e Silva (2014, p. 20) afirmam que deve constituir-se um processo cíclico contínuo de:

- formular estratégias;
- comunicar essas estratégias por toda a organização;
- desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias; e
- desenvolver e implementar controles para aprimorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.

O planejamento estratégico inicia-se com a alta administração da empresa, para que se dê início ao planejamento de uma empresa são necessárias algumas reflexões como: “Quem é a empresa?”, “Em que gostariam de se tornar?”.

A fim de facilitar a resposta dessas perguntas Oliveira, Perez Jr e Silva (2014, p. 31) estabeleceram outras questões com objetivos pré-definidos, são elas: Onde estamos? Na resposta deve conter o diagnóstico da situação atual da empresa; Para onde queremos ir? Já nesta, a resposta define as missões, os objetivos, as políticas e as estratégias da empresa; Como iremos? A resposta desta pergunta deverá conter a estratégia de solução para os assuntos anteriormente levantados.

Logo, faz parte do planejamento, inicialmente, conhecer algumas informações sobre a empresa, como: missão, princípios e valores, a visão da empresa, a composição societária, os serviços oferecidos e suas vantagens, o mercado, além de conhecer a rotina das operações. Após o conhecimento destas informações é necessário respeitar alguns princípios, para que o resultado seja o mais adequado.

São quatro os princípios gerais do planejamento, conforme Oliveira (2013, p. 6), que os executivos devem estar atentos:

- a) O princípio da contribuição aos objetivos e, nesse aspecto, o planejamento deve, sempre, visar os objetivos máximos da empresa.
- b) O princípio da precedência do planejamento, correspondendo a uma função administrativa que vem antes das outras (organização, gestão de pessoas, direção e controle).
- c) O princípio das maiores influência e abrangência, pois o planejamento pode provocar uma série de modificações nas características e atividades da empresa.
- d) O princípio das maiores eficiência, eficácia e efetividade.

A partir desses quatro princípios gerais é possível perceber que os administradores devem ter em mente as transformações significativas que ocorreram, e todos os colaboradores devem estar cientes destas mudanças. Programar um planejamento requer recursos, sejam eles financeiros ou de mão de obra.

As modificações provocadas pelo planejamento nas pessoas podem corresponder à alteração de funções, de métodos de trabalho, treinamentos, recrutamento, avanços tecnológicos etc. É muito comum em pequenas empresas a empregabilidade de familiares ou conhecidos dos proprietários e esta prática costuma dificultar algumas relações hierárquicas e prejudicar a implantação de determinado planejamento.

Hierarquizar não só as funções, separando-as em, por exemplo, recepção, administrativo, financeiro, vendas, diretores, gerentes, estagiários, como também os procedimentos e as responsabilidades de cada cargo. Os procedimentos devem ser priorizados e respeitados de forma pontual para a melhor evolução do planejamento a fim de, aumentar a medida do rendimento individual e global da organização.

Para que a empresa seja efetiva ela necessariamente deve ser eficiente e eficaz, desta forma deve-se realizar uma análise ambiental interna e externa da empresa e do mercado, buscando identificar os pontos fortes e fracos nestes ambientes.

Os princípios específicos tem como base a visão interativa dos princípios gerais, Ackoff (1974 *apud* OLIVEIRA, 2013) apresenta quatro princípios específicos.

- Planejamento participativo: o principal benefício do planejamento não é o seu resultado final, ou seja, o plano, mas o processo desenvolvido. Nesse sentido, o papel responsável pelo planejamento não é, simplesmente elaborá-lo, mas facilitar o processo de sua elaboração pela própria empresa, e esse planejamento deve ser realizado pelas diversas áreas pertinentes ao processo.

- Planejamento coordenado: todos os aspectos envolvidos devem ser projetados de forma que atuem interdependentemente, pois nenhuma parte ou aspecto de uma empresa pode ser planejado eficientemente, se o for de maneira independente de qualquer outra parte ou aspecto da empresa.
- Planejamento integrado: os vários escalões de uma empresa – principalmente as de porte médio ou grande – devem ter seus planejamentos integrados. Nas empresas voltadas para o mercado, nas quais os objetivos empresariais dominam a de seus membros, geralmente os objetivos são estabelecidos de “cima para baixo” e meios para alcançá-los “de baixo para cima”, sendo este último fluxo usualmente invertido em uma empresa cuja função primária é de servir seus membros.
- Planejamento permanente: essa condição é exigida pela própria turbulência do ambiente empresarial, pois nenhum plano mantém seu valor e utilidade com o tempo.

A adequada compreensão dos princípios gerais e específicos do planejamento contribui para o melhor aproveitamento dos recursos da empresa, aumentando assim seu rendimento e profissionalismo.

Após a definição de planejamento estratégico é preciso conhecer outros dois tipos de planejamento, o tático e o operacional, no qual são complementares ao planejamento estratégico em sistema hierárquico. O planejamento tático é responsável pela organização administrativa, após planejar a visão geral da empresa é necessário aprofundar-se até as funções administrativas. Dentro de um planejamento tático encontram-se procedimentos relacionados com os recursos humanos, procedimentos financeiros e administrativos.

Faz parte de um planejamento tático organizar, por exemplo: quais os métodos que serão adotados antes e depois da fabricação de um produto, como serão feitas as organizações financeiras, quais as regras a seguir na contratação de mão de obra, definição clara de funções, definição da qualidade da prestação dos serviços/produção, metas e etc.

O planejamento organizacional funciona como uma formalização do planejamento tático. Primeiramente documentar os procedimentos que serão adotados, os resultados esperados, quais recursos necessários para viabilização do planejamento tático, quem são os responsáveis de cada procedimento etc.

Não basta somente planejar, devem-se controlar os procedimentos com a mesma intensidade com que se planeja. Partindo deste pressuposto a organização não pode abrir mão de um rigoroso controle interno.

O controle permanente é uma das funções gerenciais em qualquer empresa, deve-se determinar um responsável para controlar as tarefas, as atitudes e os procedimentos. É imprescindível para a controladoria conhecer a confiabilidade do controle interno da empresa, uma vez que os controles sejam seguros eles conseguem auxiliar adequadamente a identificação de falhas e permitem a correção rápida dos problemas.

De acordo com Gonçalves e Riccio (2009, p. 121) o controle interno é definido como:

Controle interno é um processo, efetuado pelo conselho de diretores, gerentes e outros funcionários de uma entidade, que visa prover razoável garantia quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

Para a busca incessante de sucesso no mercado o controle interno é um diferencial. O controle interno é elaborado de forma personalizada e exclusiva para cada tipo de empresa. Neste contexto encaixa-se o tamanho da organização, sua área de atuação, objetivos do negócio, missão, valores e etc. O controle interno também é responsável por diversas finalidades aumentando o grau de confiabilidade das informações geradas.

Os principais objetivos do conjunto de sistema de controles internos de acordo com Oliveira, Perez Jr e Silva (2014, p. 73) são:

- Verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- Obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
- Comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- Proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
- Prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar descoberta mais rápida possível, determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- Servir como ferramenta para a localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a sua correção;
- Registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meio dos relatórios;
- Assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas;
- Assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período;
- Permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor.

Um sistema informatizado para o controle interno é imprescindível para qualquer negócio destacar-se no mercado, deixando os recursos humanos responsáveis por alimentar o sistema e o *controller* em fiscalizar sua correta utilização.

Da mesma forma que há a necessidade de controlar todas as etapas da empresa é imprescindível gerir com eficácia os riscos do negócio. Primeiramente é necessário identificar os riscos quanto à sua origem, seja externa ou interna, após é necessário classificá-los quanto à natureza dos eventos. A classificação quanto à natureza é subdividida em riscos estratégicos, riscos operacionais e riscos financeiros.

Existem diversos tipos de risco que a empresa pode encontrar, como, por exemplo, riscos tecnológicos, riscos ambientais e etc. Em seguida a empresa deve avaliar e mensurar os

riscos encontrados, finalizando com a definição da forma de tratamento dos mesmos. Para a adequada interpretação dos riscos é necessário que as informações geradas, pelos relatórios emitidos a partir do sistema informatizado, sejam tempestivas e confiáveis. A aquisição de um sistema informatizado, não só contribui para a credibilidade das informações geradas como facilita a emissão de relatórios gerenciais que auxiliarão a tomada de decisão em todos os setores da empresa.

2.3 SISTEMA INFORMATIZADO

Sistema é um conjunto de elementos que interagem para atingir determinados objetivos. Já sistema de informação para Padoveze (2012) é um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações para, com o seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Logo, sistemas informatizados auxiliam o negócio como um todo, independente do setor onde está inserido:

Na área de desenvolvimento de sistemas de informação, aparece como opção para as organizações, um novo produto denominado ERP – Enterprise Resource Planning ou Planejamento de Recursos Empresariais, o qual foi concebido para atuar em todos os momentos do negócio, desde a concepção de um produto, compra de itens, manutenção de inventário, área orçamentária e financeira, até auxiliar na gestão de recursos humanos, interação com fornecedores e clientes e acompanhar ordens de produção. Há, também, módulos específicos voltados para gerentes e executivos, nos quais as informações são filtradas e resumidas, indicando tendências e visualizando padrões de referência para tomada de decisões de cunho estratégico. (BEUREN; MARTINS, 2001, p.7).

Existem diversos mecanismos que auxiliam o controle e estes artefatos estão presentes nos sistemas gerenciais. Santos *et al.* (2012) listam algumas formas de controle que podem ser utilizadas pelas empresas com o auxílio dos sistemas de informação são elas: o controle financeiro e operacional; orçamento anual; orçamento de capital; gestão baseada em valor; centros de responsabilidades; preço de transferência, Balanced Scorecard (BSC); EVA – Valor Econômico Agregado, dentre outras.

Os Sistemas de Gestão Empresarial (ERPs) são considerados como uma das principais ferramentas da Controladoria no processo de gestão e no processo de tomada de decisão, independentemente do tipo de negócio.

2.4 TOMADA DE DECISÃO

A tomada de decisão para Carvalho (2001, p. 56) “é o processo de escolha das ações voltadas à obtenção dos recursos planejados ou a correção dos mesmos, no conjunto de diretrizes de gestão das organizações”. Desta forma é de suma importância que o proprietário da empresa delegue competências para profissionais que lhe ajudem e apoiem em outras áreas de conhecimento.

A diversidade de categorias profissionais auxilia na condução do negócio, uma vez que o proprietário tenha uma retaguarda de apoio sólida permite que a estrutura para a tomada de decisões possa ser mais ágil. Partindo desse pressuposto a tomada de decisão torna-se inevitável e categórico para o andamento do negócio.

Relatórios gerenciais com informações pertinentes e fidedignas devem ser manuseados pelos proprietários constantemente e a falta destes relatórios é um problema. Com todos os dados e informações passadas ao gestor financeiro da empresa, pelo *controller*, ou pela controladoria, permite que a visão de mercado, de procedimentos internos, de gastos, de despesas, de custos e da disponibilidade de recursos seja amplificada. Desta forma, o gestor terá uma visão mais extensa e real do seu negócio o que expande as chances da tomada de decisão mais efetiva e adequada para a empresa.

2.5 FUNÇÃO DO *CONTROLLER*

Controller é um ofício onde o profissional presta assessoria ao gestor financeiro preocupando-se constantemente com a rentabilidade e efeitos dos custos financeiros sobre o retorno do capital dos proprietários. Algumas empresas delegam este cargo para o diretor financeiro, ou no caso de empresas de pequeno porte, mesmo sem a regularização da função, este trabalho é realizado pelos responsáveis do próprio departamento financeiro. Nesse caso não há uma separação de tarefas e o departamento financeiro só apresenta resultados quando solicitados pelo gestor.

O *controller* tem acesso irrestrito à cúpula mais alta da empresa e a ele são atribuídas diversas aptidões:

- Projeto e operações de sistemas de controle.
- Preparação de demonstrações e relatórios financeiros (incluindo declarações de imposto) para acionistas e outros grupos externos.
- Preparação e análise de relatórios de desempenho, interpretando estes relatórios para gerentes e analisando programas e propostas orçamentárias para os vários segmentos da empresa, consolidando-os em um orçamento anual global.

Supervisão de auditoria interna e procedimentos de controle contábil visando garantir a validade das informações, estabelecimento de salvaguardas adequadas contra roubos e fraudes, e execução de auditorias operacionais.
Desenvolvimento de pessoal na organização controladora e participação na educação de pessoal gerencial em questões relacionadas à função de controle. (ANTHONY, 2008, p. 110).

A partir dessas primeiras atribuições já é possível identificar diversas formas de contribuição para a empresa, não só na questão orçamentária como controle de custos e despesas, mas também, na melhor alocação dos recursos, além do auxílio na tomada de decisão. Além disso, com o controle mais rígido o *controller* contribuirá para a diminuição do percentual de erros cometidos, em diversas áreas ou departamentos da empresa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

De modo que seja possível chegar à resposta do problema de pesquisa deste estudo foi abordada a tipologia quantitativa de pesquisa onde:

[...] a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos. (RAUPP e BEUREN, 2013, p. 92).

Para descrever as características do estudo e diante da necessidade de determinar o delineamento da pesquisa foi definida como tipologia em relação aos objetivos a pesquisa descritiva. A pesquisa descritiva para Martins (2007) tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos.

A pesquisa documental para Raupp e Beuren (2013, p. 90) é definida no sentido de organizar informações que se encontram dispersas, servindo como consulta para futuros estudos. Desta forma, com o intuito de basear a pesquisa foram procedidas leituras de bibliografias e realizada uma análise da produção científica sobre controladoria nas pequenas e médias empresas em artigos publicados nos periódicos de contabilidade.

A população deste estudo foram os periódicos de contabilidade listados no portal eletrônico da ANPCONT (Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) com pontuação A1, A2, B1 e B2 na *Qualis CAPES* 2012, durante o período de 2006 a 2015.

A seleção dos artigos foi realizada no portal eletrônico de cada periódico, disponíveis no *site* do ANPCONT. Foram pesquisados em cada periódico os artigos que continham as palavras-chave “controladoria” e “pequenas e médias empresas” no seu título ou resumo. Dentre estes artigos selecionaram-se os que citavam a controladoria nas pequenas e médias empresas. Foram excluídos artigos que continham as expressões pesquisadas, mas não possuíam relação com o foco deste estudo realizado no mês de novembro de 2015.

4 ANÁLISE DOS ARTIGOS

As informações para a análise dos artigos foram obtidas após a pesquisa nos portais eletrônicos dos periódicos no período de 2006 a 2015, considerando o perfil das publicações, objetivos abordados, metodologia utilizada, e os principais resultados. No Quadro 1 são apresentadas as revistas, a instituição no qual são originados, classificação QUALIS, o período de publicação e a quantidade de artigos obtidos em cada revista, de acordo com o conteúdo do estudo.

Quadro 1 - Informações gerais

Revista	Instituição	QUALIS	Publicações	Artigos
Brazilian Business Review – BBR	FUCAPE/ES	A2	2004 a 2015	0
Revista Contabilidade & Finanças (USP)	FEA/USP	A2	2007 a 2015	0
BASE (UNISINOS)	UNISINOS/RS	B1	2004 a 2015	0
Contabilidade Vista & Revista	UFMG/MG	B1	1992 a 2015	0
Custos e @gronegocio on line	UFRPE	B1	2005 a 2015	0
Revista Brasileira de Gestão de Negócios – RBGN	FECAP/SP	B1	2004 a 2015	0
Revista Contemporânea de Contabilidade – RCC	UFSC/SC	B1	2004 a 2015	2
Revista de Contabilidade e Organizações – RCO	FEA/USP/RP	B1	2007 a 2015	3
Revista Universo Contábil	FURB/SC	B1	2005 a 2015	0
Advances in Scientific and Applied Accounting – ASAA	ANPCONT	B2	2008 a 2015	0
Contabilidade Gestão e Governança – CGG	UnB	B2	1998 a 2015	0
Revista Contemporânea de Economia e Gestão – Contextus	UFC/CE	B2	2003 a 2015	0
Revista de Administração, Contabilidade e Economia – RACE	UNOESC/SC	B2	2005 a 2015	0
Revista Ambiente Contábil	UFRN	B2	2009 a 2015	0

Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC	Abracicon/DF	B2	2007 a 2015	0
Revista Enfoque: Reflexão Contábil	UEM/PR	B2	2005 a 2015	3
Sociedade, Contabilidade e Gestão	PPGCC/UFRJ	B2	2006 a 2015	1
Total				9

Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

Selecionou-se, como demonstrado no Quadro 1, nove artigos relacionados ao contexto do estudo para análises quanto ao perfil das publicações, os objetivos abordados, a metodologia utilizada e os principais resultados obtidos. Não foram encontrados artigos A2 na classificação QUALIS, já 55,56% dos artigos foram selecionados em periódicos classificados em B1. O restante dos trabalhos 44,44% foi localizado na classificação B2 da QUALIS.

4.1 PERFIL DAS PUBLICAÇÕES

O objetivo desta seção é verificar o perfil das publicações, quanto há incidência de autores que publicaram sobre o assunto do estudo, por estado e o ano em que as publicações ocorreram e quanto às palavras-chave mais utilizadas na amostra. Na Tabela 1 os autores são relacionados por região e ano de publicação.

Tabela 1 - Autores por região e ano

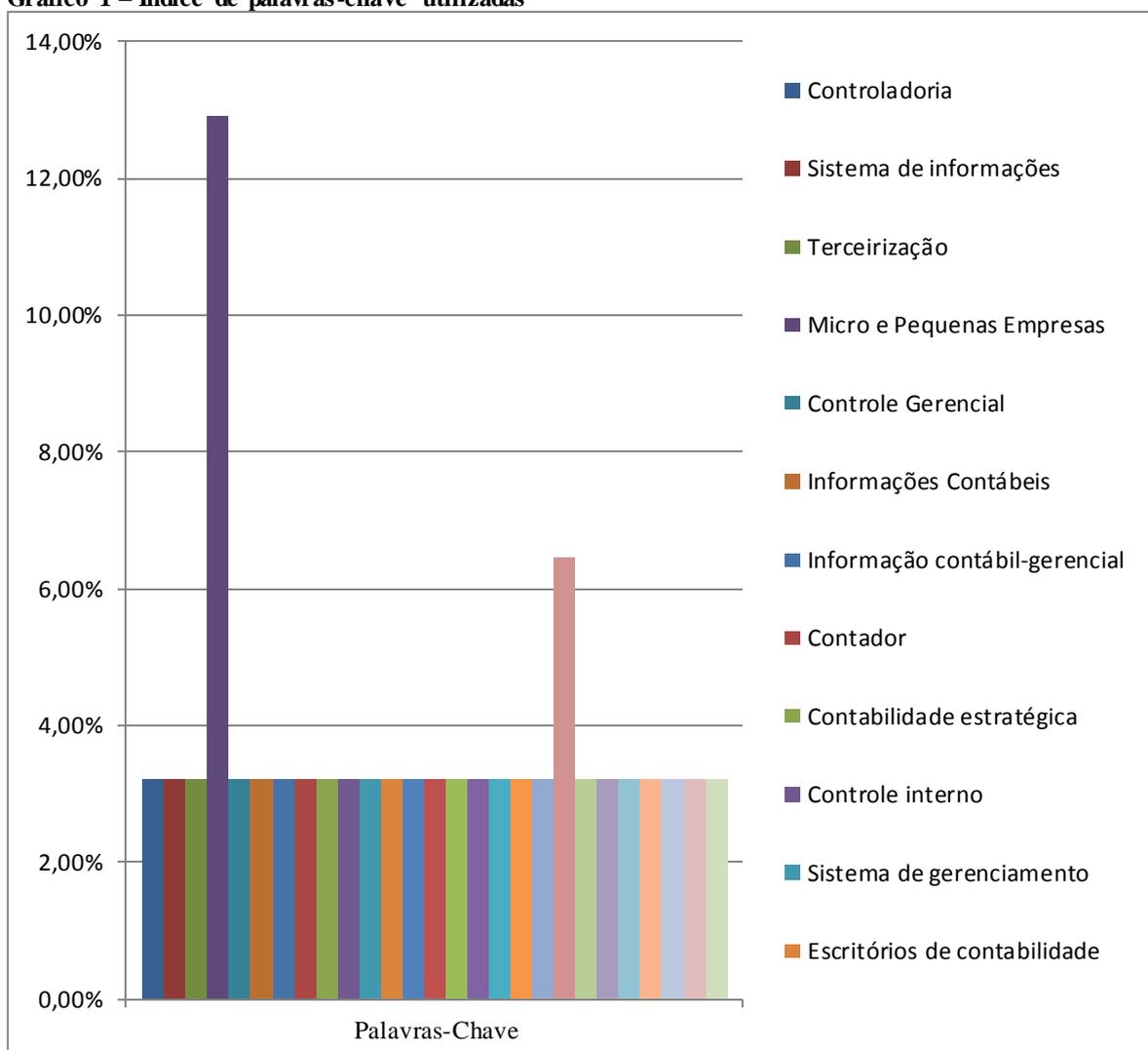
Ano/Estado	SP	GO	MG	RS	PE	PR	SC	Paris	Total	% de ANO
2006									0	0,00%
2007				2					2	6,90%
2008	5	1	1						7	24,14%
2009									0	0,00%
2010					3				3	10,34%
2011	1		2	1			1	1	6	20,69%
2012									0	0,00%
2013			4				1		5	17,24%
2014						3			3	10,34%
2015						3			3	10,34%
Total	6	1	7	3	3	6	2	1	29	100,00%
% de Estado	20,69%	3,45%	24,14%	10,34%	10,34%	20,69%	6,90%	3,45%	100,00%	

Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

Observa-se na Tabela 1 que os Estados que mais apresentaram autores publicando sobre Contabilidade em Pequenas e Médias empresas foram Minas Gerais com 7 autores,

seguido por São Paulo e Paraná, cada um com 6 autores. É possível identificar ainda, que o ano de 2008 foi o que mais houve índice de autores publicando sobre o assunto do estudo 24,14% e esse índice deu-se em São Paulo. A partir das informações da Tabela 1 é possível identificar que não há nenhum estado do norte do país relacionado. O Rio Grande do Sul aparece em 4º lugar juntamente com o estado de Pernambuco com 10.34% (três autores) das publicações. Foi identificado, ainda um autor com formação em Paris. No Gráfico 1 estão relacionados os percentuais das palavras-chave publicadas nos artigos.

Gráfico 1 – Índice de palavras-chave utilizadas



Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

A expressão com mais representatividade foi “Micro e Pequenas e Empresas” com 12,90 % do total, esse valor representa 4 artigos diferentes. Trinta e uma palavras-chave diversas foram encontradas na amostra, essa quantidade de palavras se dá em função da flexibilidade da matéria Controladoria. É possível perceber que apesar da Controladoria ser o

tema dos artigos analisados, a palavra “Controladoria” é encontrada apenas uma vez no indicativo de palavra-chave das publicações.

Não só a flexibilidade do assunto Controladoria, mas a quantidade de questões de gerenciamento envolvidas num processo de gestão são alguns dos fatores para essa heterogeneidade. A partir da diversidade nas palavras-chave encontradas é possível ter uma percepção da amplitude da questão de Controladoria e como essa variedade de expressões pode atrapalhar no momento do empresário identificar a necessidade da implantação ou utilização adequada de um setor especializado.

4.2 OBJETIVOS ABORDADOS

Esta seção visa exibir os principais objetivos abordados nos artigos, a fim de amoldar-se como o objeto Controladoria está identificado na amostra selecionada. Para tanto foi realizada a interpretação livre da autora para facilitar o entendimento e auxiliar a compreensão das informações. Na Tabela 2 estão relacionados os objetivos apresentados nos artigos, pelo foco de apresentação, e o somatório dos mesmos.

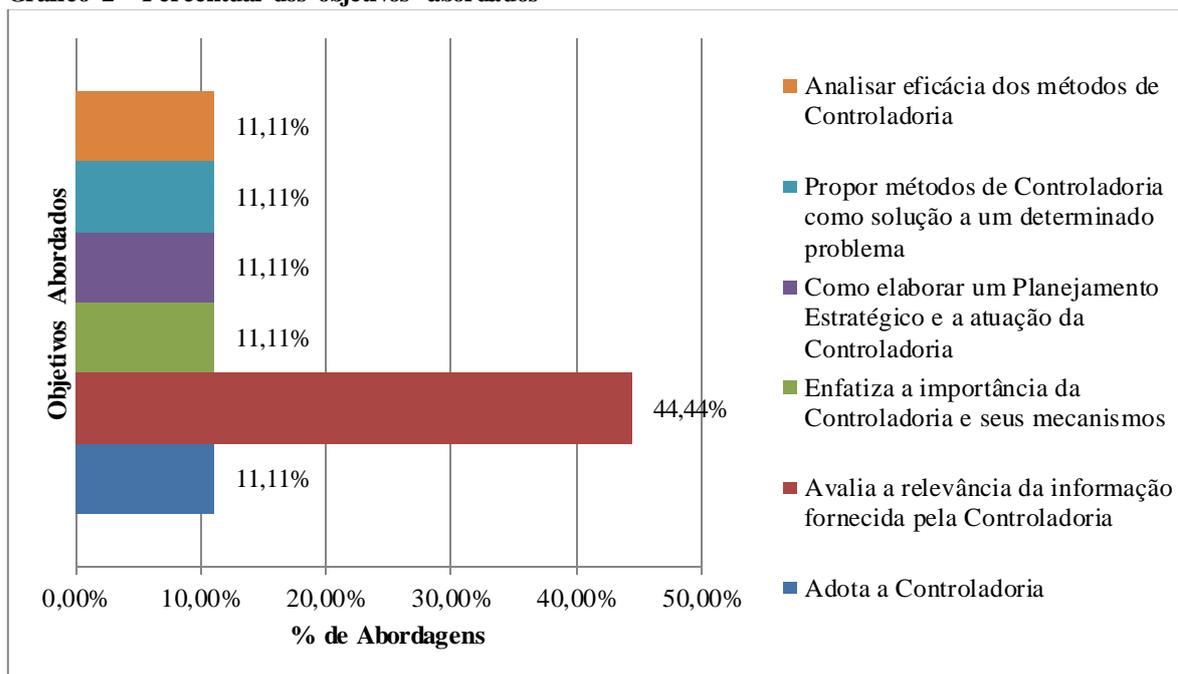
Tabela 2 – Somatório dos objetivos abordados

Objetivos	Total
Como a empresa adota a Controladoria	1
Avaliar a relevância da informação fornecida pela Controladoria	4
Enfatizar a importância da Controladoria e seus mecanismos	1
Como elaborar um Planejamento Estratégico e a atuação da Controladoria	1
Propor métodos de Controladoria como solução a um determinado problema	1
Analisar eficácia dos métodos de Controladoria	1
Total	9

Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

Seis, foram os objetivos mais abordados nos artigos, com base na Tabela 2 é possível verificar que um objetivo somou 4 investidas (Avaliar a relevância da informação fornecida pela Controladoria), já os demais, cinco, objetivos aparecerem apenas uma vez, totalizando nove artigos. Para auxiliar o entendimento o Gráfico 2 apresenta o somatório em números percentuais.

Gráfico 2 – Percentual dos objetivos abordados



Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

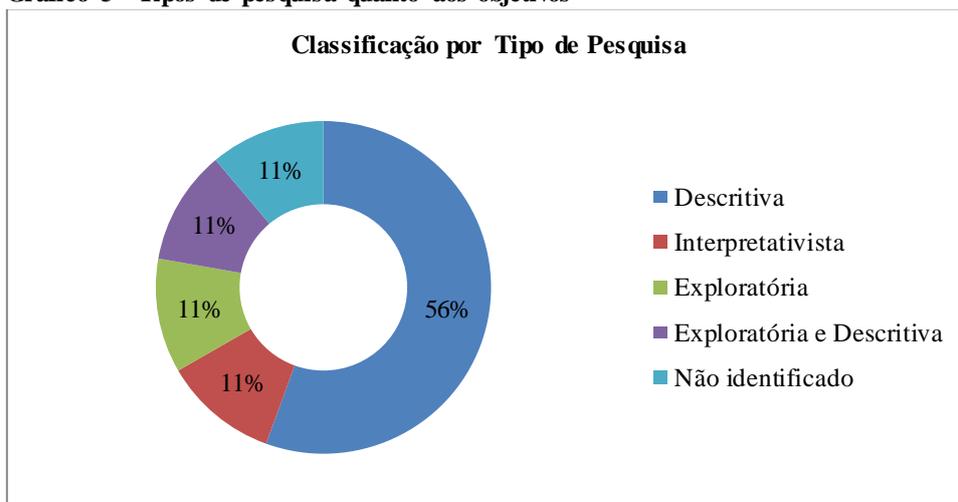
A avaliação da relevância da informação fornecida pela Controladoria foi o objetivo mais abordado nos artigos selecionados, com representação de 44,44% do todo. Conforme Gil (2009) para que as informações sejam úteis, os objetivos devem cobrir os diferentes aspectos do problema ou das questões de pesquisa. Carecem, ainda, ser realistas, levando em consideração os meios disponíveis para o pesquisador.

É possível identificar, no Gráfico 2, certa desconfiança em relação às informações entregues pela Controladoria. Contudo os demais objetivos identificados mantem-se estáveis com 11,11% cada. Por outro lado, o Gráfico 2 pode ser interpretado de maneira positiva, por exemplo, como uma fiscalização quanto à qualidade dos subsídios fornecidos pela controladoria aos gestores.

4.3 METODOLOGIA UTILIZADA

Nesta divisão é apresentada a metodologia utilizada nos artigos quanto aos objetivos, aos procedimentos, a abordagem do problema e os instrumentos de pesquisa utilizados. A partir do enfoque epistemológico os artigos publicados em periódicos de contabilidade seguem algumas tipologias de pesquisa. No Gráfico 3 são apresentados os percentuais encontrados após a classificação dos artigos por tipo de pesquisa quanto aos objetivos.

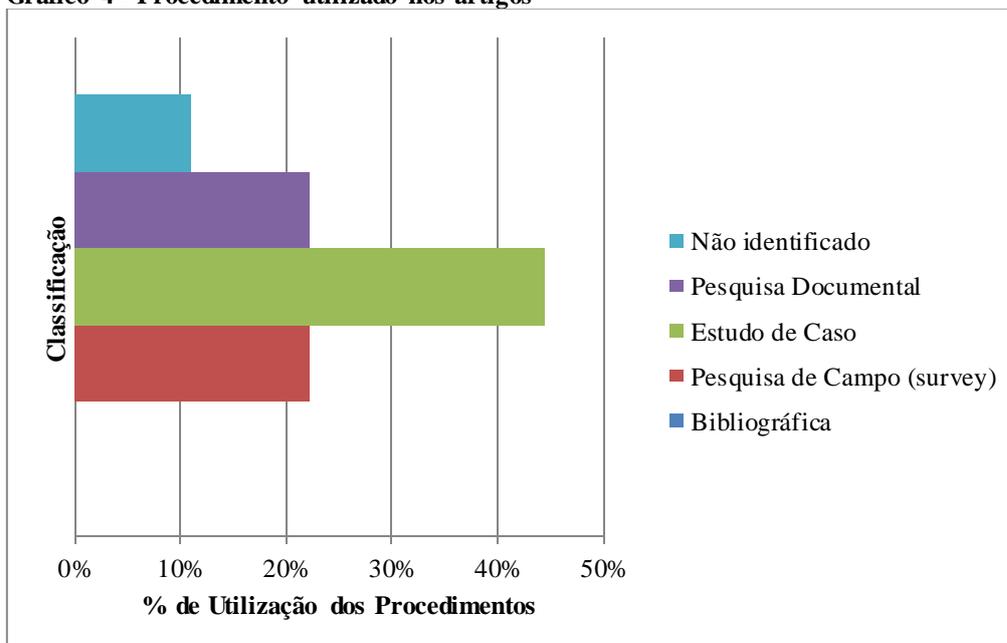
Gráfico 3 - Tipos de pesquisa quanto aos objetivos



Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

Observando o Gráfico 3 nota-se que a pesquisa Descritiva é composta por mais da metade das publicações analisadas com 56%. Em números absolutos, dos nove artigos analisados, 5 deles abordaram a pesquisa Descritiva. O restante das tipologias obtiveram 11% (em números absolutos 1) cada. O Gráfico 4 apresenta a classificação dos procedimentos de pesquisa. Os artigos que não proporcionaram clareza na identificação dos procedimentos foram classificados como “Não Identificado”.

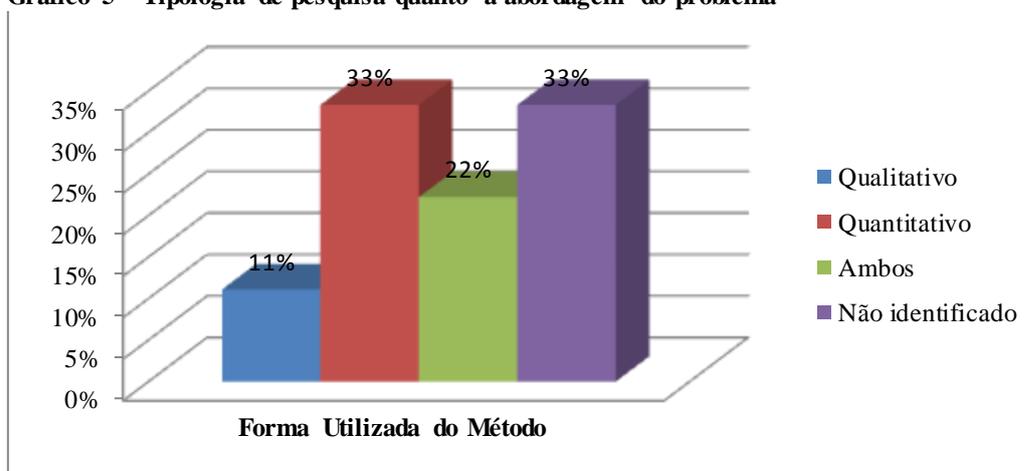
Gráfico 4 - Procedimento utilizado nos artigos



Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

O Estudo de Caso obteve 44% das preferências como delineamento das pesquisas, o que se refere a 4 artigos, e em segundo lugar ficaram as Pesquisa Documental e Pesquisa de Campo (survey) com 22% (dois artigos) cada. Apenas um artigo foi classificado como Não Identificado representando 11% do total, já a Pesquisa bibliográfica não foi utilizada na amostra selecionada para este estudo. O Gráfico 5 mede a utilização dos tipos de pesquisa quanto à abordagem do problema. Foi classificado como “Não Identificado” aquele artigo que não explicitou claramente a tipologia empregada.

Gráfico 5 – Tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema

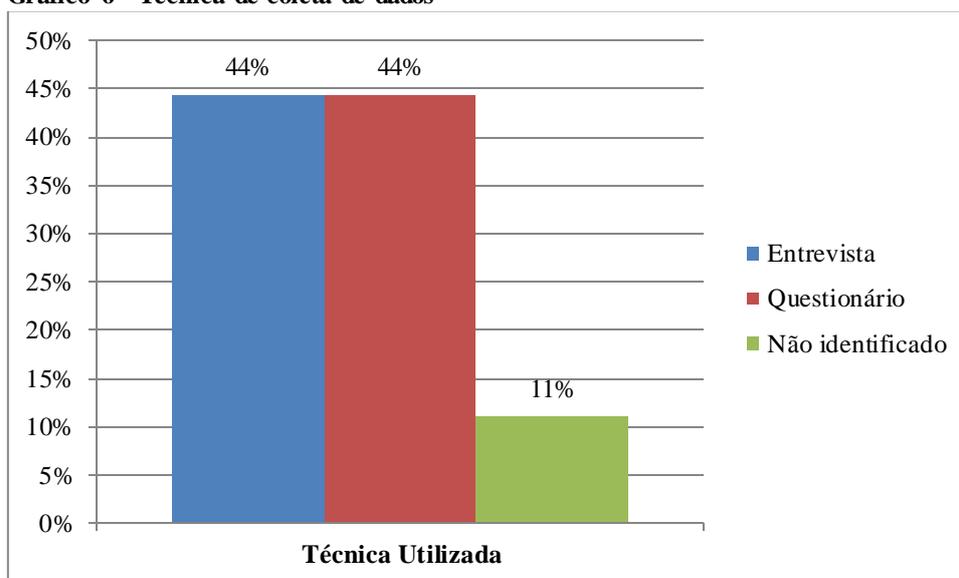


Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

Conforme informações do Gráfico 5 observa-se que 33% dos artigos não explicitou com perceptibilidade o tipo de pesquisa utilizado quanto à abordagem do problema. Visto que foram analisados nove artigos, o percentual de artigos classificados como Não Identificado refere-se a 3 do total. A pesquisa Qualitativa obteve os mesmos 33% e foi a mais utilizada.

O emprego de ambos os métodos (qualitativo e quantitativo) também apareceu na amostra selecionada representando 22% (dois artigos). O índice relativo à pesquisa Quantitativa foi o mais baixo, ficando com 11% que significa apenas 1 trabalho com esta forma de abordagem. O Gráfico 6 demonstra a técnica de coleta de dados empregada. Classificou-se como “Não Identificado” o artigo que não mencionou de forma clara como foram coletados os dados

Gráfico 6 - Técnica de coleta de dados



Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

Houve um empate entre a utilização das técnicas de Entrevista e Questionário, ambas com 44% do total o que significa 4 artigos para cada uma das técnicas, em números absolutos. Apenas em um trabalho não foi possível identificar como foram coletados os dados. O Gráfico 6 demonstra que ambas as formas de coleta de dados são eficientes e por tanto não há preferência entre elas.

4.4 PRINCIPAIS RESULTADOS OBTIDOS

Os principais resultados obtidos nos artigos, da amostra, são apresentados nesta seção em duas etapas, em números absolutos e percentuais. De modo que o entendimento ficasse mais acessível houve livre interpretação da autora, onde os itens foram classificados quanto à essência encontrada nos principais resultados de cada artigo. A Tabela 3 apresenta os principais resultados obtidos nos trabalhos analisados.

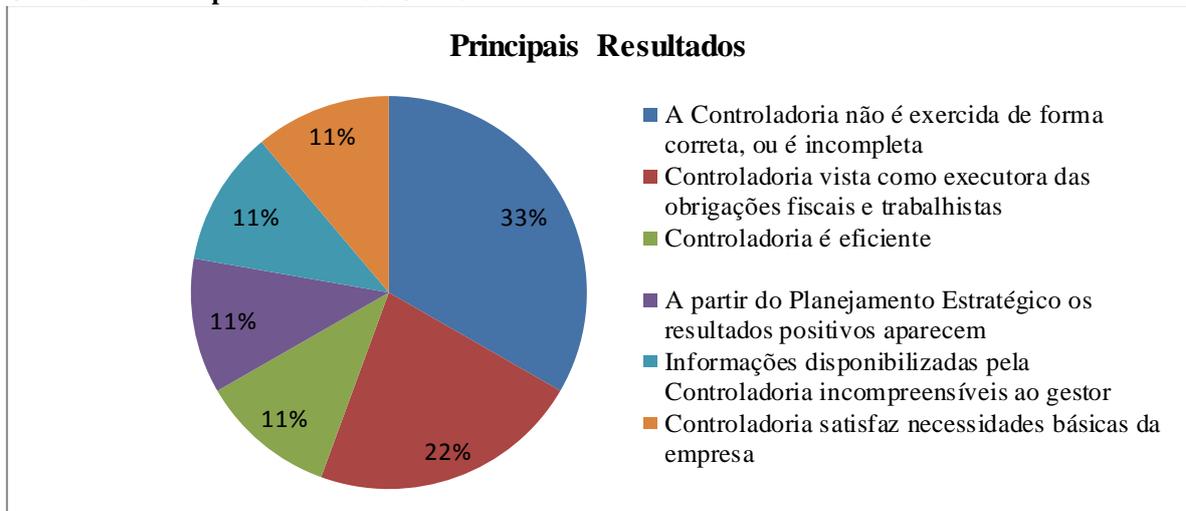
Tabela 3 - Principais Resultados Obtidos

Principais Resultados	Total
A Controladoria não é exercida de forma correta, ou é incompleta.	3
Controladoria vista como executora das obrigações fiscais e trabalhistas	2
Controladoria é eficiente	1
A partir do Planejamento Estratégico os resultados positivos aparecem	1
Informações disponibilizadas pela Controladoria incompreensíveis ao gestor	1
Controladoria satisfaz necessidades básicas da empresa	1
Total	9

Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

Como demonstrado na Tabela 3 “A Controladoria não é exercida de forma correta ou é incompleta”, foi o resultado encontrado em 3 dos 9 artigos ponderados. Já em 2 outros artigos o principal resultado foi “Controladoria vista como executora das obrigações fiscais e trabalhistas”. Os demais artigos (quatro na soma total) alcançaram diferentes resultados, aparecendo uma vez cada. O Gráfico 7 apresenta esses números de forma percentual.

Gráfico 7 – Principais Resultados Obtidos



Fonte: dados obtidos na pesquisa (2015)

Percebe-se que dos seis principais resultados encontrados três são positivos e outros três são negativos. O total de artigos nos quais os resultados foram negativos evidenciam 66% do total dos trabalhos, são eles: “A Controladoria não é exercida de forma correta ou é incompleta”; “Controladoria vista como executora das obrigações fiscais e trabalhistas” e “Informações disponibilizadas pela Controladoria incompreensíveis ao gestor”.

Desses resultados 55% estão concentrados em apenas dois focos. Já os resultados positivos somaram 33% do total, em números absolutos dos 9 artigos analisados da amostra 3 resultados foram positivos e 6 resultados negativos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo principal analisar a produção científica sobre controladoria nas pequenas e médias empresas em artigos publicados nos periódicos de contabilidade com pontuação A1, A2, B1 e B2 na CAPES, durante o período de 2006 a 2015.

A fim de atingir este objetivo, foi realizada uma revisão na literatura sobre controladoria e seus mecanismos. Após esta etapa, foram avaliados os periódicos de contabilidade buscando artigos sobre o tema, considerando itens como: o perfil das publicações, os objetivos abordados, a metodologia utilizada, e os principais resultados.

Diante da análise realizada foi possível comprovar a instabilidade no conceito e na prática da controladoria nas pequenas e médias empresas. Verificou-se que há pouca produção científica sobre o assunto, sendo o Estado de Minas Gerais o que mais apresentou autores publicando sobre o tema, já o norte do Brasil não teve publicações, na amostra. Observou-se uma instabilidade sobre a abordagem do tema evidente na disparidade da organização das palavras-chave dos artigos, pois apesar de todos eles terem o mesmo foco, os assuntos abordados são diferentes. Resume-se o perfil dos artigos analisados como superficiais quanto à forma de abordagem da Controladoria em pequenas e médias empresas.

Avaliar a relevância da informação fornecida pela Controladoria foi o objetivo mais utilizado pela amostra, com 44% das abordagens (representando quatro do total de nove artigos), deixando evidente o grau de receio das pequenas e médias empresas em relação ao setor de controladoria. Por outro lado, cabe aos pesquisadores e profissionais, da área contábil, verificar as causas desta insegurança. Manter a atratividade do tema apresentando, evidenciar os mecanismos e as vantagens da implantação da controladoria é essencial para o aumento da confiabilidade do setor.

A metodologia utilizada, nos artigos analisados, também deixa claro um padrão nas publicações. Artigos sobre o tema, deste estudo, tendem a ser uma pesquisa descritiva, utilizando o estudo de caso como principal procedimento. Já a tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema e a técnica utilizada estão bem distribuídas entre os trabalhos.

Os principais resultados obtidos nos artigos demonstram a falta de informação e a precariedade da controladoria nas pequenas e médias empresas, conforme a amostra selecionada. Os dados mostram que a controladoria é vista pelos gestores como uma questão não primordial, uma vez que a análise foi 66% negativa. Ainda não há, com base nas apurações realizadas, uma consciência das pequenas e médias empresas quanto à importância da controladoria e seus mecanismos para a gestão da organização e auxílio na tomada de decisão.

Sendo assim com base nos dados colhidos e analisados foi possível averiguar como está constituída a produção científica sobre controladoria nas pequenas e médias empresas. Sugere-se para estudos futuros o acompanhamento da implantação de um setor de

controladoria em pequenas e médias empresas, observando pontos positivos e negativos, anterior e posterior ao processo.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. México, 2008.

BRUNI, A. L; GOMES, S. M. S. **Controladoria**: conceitos, ferramentas e desafios. Salvador: EDUFBA, 2010.

BEUREN, I. M; MARTINS, L. W. **Sistema de Informações Executivas: Suas Características e Reflexões sobre sua Aplicação no Processo de Gestão**. **Revista Contabilidade & Finanças**. FIPECAFI - FEA - USP, São Paulo, FIPECAFI, v.15, n. 26, p. 6 - 24, maio/agosto 2001.

CARVALHO, R. D. **Sociedade em negociação: inovações tecnológicas, trabalho e emprego**. Rio de Janeiro: Mauad, 2001.

GIL, A. C. **Estudo de Caso**. São Paulo: Atlas, 2009.

KOLIVER, O. **A Contabilidade e a Controladoria**: tema atual e de alta relevância para a profissão contábil. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2005.

MARTINS, G. de A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, D. P. R. **Controladoria Estratégica: textos e casos práticos com solução**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico**. 31ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, L.M.; PEREZ JR, J.H.; SILVA, C. A. S. **Tecnologia da informação para gestão: transformando os negócios na economia digital**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

OLIVEIRA, L.M.; PEREZ JR, J.H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**. 3ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PADOVEZE, C. L. **Manual de Contabilidade Básica**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RAUPP, F. M; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In.: BEUREN, I. M. (Org.). Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 76-97.

SANTOS, L. C. B. dos. *et al.* **Profissionais contábeis engajados no auxílio gerencial às micro e pequenas empresas brasileiras**. In: XIX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2012, Bento Gonçalves - RS. Anais do XIX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2012: Bento Gonçalves - RS.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

TAKAKURA, J. F. K. **Controladoria na gestão de serviços**. Jundiaí: Paco, 2012.