



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO TECNOLÓGICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

**A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NO
PROCESSO DECISÓRIO DA PEQUENA EMPRESA**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Daniel Benitti Lorenzetti

**Santa Maria, RS, Brasil
22 de Fevereiro de 2013**

A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DECISÓRIO DA PEQUENA EMPRESA

Daniel Benitti Lorenzetti

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, **Área de Concentração em Gerência de Produção**, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Engenharia de Produção**.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Leoni Pentiado Godoy

Santa Maria, RS, Brasil

22 de Fevereiro de 2013

© 2013

Todos os direitos autorais reservados a Daniel Benitti Lorenzett. A reprodução de partes ou do todo deste trabalho só poderá ser feita com autorização por escrito do autor.

Endereço: Av. Roraima, 1000, Prédio 07, Sala 319, Santa Maria, RS, CEP 97105-900. Fone: (55) 3220-8619. E-mail.: dlorenzett@gmail.com ou dlorenzett@mail.ufsm.br

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Tecnologia
Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a Dissertação de Mestrado

**A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NO PROCESSO
DECISÓRIO DA PEQUENA EMPRESA**

elaborada por
Daniel Benitti Lorenzett

como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Engenharia de Produção

COMISSÃO EXAMINADORA:

Leoni Pentiado Godoy, Dr.^a (UFSM)
(Presidente/Orientadora)

Eric Brandão Carneiro, Dr. (UFSM)
(Co-orientador)

Clandia Maffini Gomes, Dr.^a (UFSM)
(Examinadora)

Mario Luiz Santos Evangelista, Dr. (UFSM)
(Examinador)

Santa Maria, 22 de Fevereiro de 2013

RESUMO

Dissertação de Mestrado
Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção
Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DECISÓRIO DA PEQUENA EMPRESA

AUTOR: DANIEL BENITTI LORENZETT

ORIENTADORA: LEONI PENTIADO GODOY, Dr.^a

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 22 de fevereiro de 2013.

A Controladoria é uma ferramenta gerencial que contribui e auxilia o empreendedor na obtenção do sucesso organizacional, fornecendo subsídio para o planejamento e controle das operações empresariais. Nesse contexto, o presente trabalho objetivou verificar a presença da Controladoria no meio acadêmico e profissional, realizando um levantamento dos artigos publicados em periódicos nacionais nos últimos 6 anos sobre o tema Controladoria. Verificou-se, também, junto a dois grupos de pequenas empresas, como elas utilizam as informações geradas a partir da Controladoria no processo decisório. Para o desenvolvimento da pesquisa realizou-se uma análise sistemática do tema Controladoria por meio do portal de periódicos CAPES e uma pesquisa de levantamento, com dois grupos de empresas atendidas pelo SEBRAE/PR, por meio da aplicação de um questionário com perguntas abertas e fechadas. Os resultados mostraram que a grande maioria dos artigos publicados no Brasil sobre Controladoria são artigos de revisão sistemática ou bibliométricos e que a maioria das empresas estudadas não possui um departamento de Controladoria instalado e não utilizam as informações disponíveis como subsídio no processo decisório. Como forma de auxiliar as empresas estudadas no entendimento e na implantação de um sistema de Controladoria foi desenvolvido um modelo conceitual simplificado e estabelecido um roteiro para sua implantação. Para reduzir os custos com manutenção do departamento de Controladoria o modelo trabalha basicamente a integração das informações existentes na organização para formulação das decisões gerenciais, processo este, que deve ser orientado por um profissional externo à organização, o *personal controller*, que deve visitar a empresa periodicamente para emitir relatórios, analisar sua situação econômico-financeira e orientar o processo decisório.

Palavras-chave: Controladoria; tomada de decisão; gestão empresarial.

ABSTRACT

Master's Science Dissertation
Post Graduate Program in Production Engineering
Federal University Santa Maria, RS, Brazil

THE IMPORTANCE OF CONTROLLERSHIP IN THE DECISION MAKING PROCESS OF SMALL BUSINESS

AUTHOR: DANIEL BENITTI LORENZETT

ADVISER: LEONI PENTIADO GODOY, Dr.^a

Date and Place of Defense: Santa Maria, February 22, 2013.

The Comptroller is a management tool that helps and assists the entrepreneur in achieving organizational success, providing subsidies for the planning and control of business operations. In this context, the present study aimed to verify the presence of the Comptroller in the through academic and professional performing a survey of articles published in national journals in the past six years on the topic Controllership. Verified, too, with two groups of small businesses, how they use the information generated from the Comptroller in decision making. For the development of research was carried out a systematic analysis of the Comptroller theme through the portal of CAPES journals and a research survey, with two groups of companies served by SEBRAE / PR that occurred through the application of a questionnaire with open and closed. The results showed that the vast majority of articles published in Brazil about controllership are systematic review articles or bibliometric and that most of the companies studied do not have a department comptrollership installed and do not use the information available as aid in decision making. As a way to help companies studied in the understanding and implementation of a system for controllership was developed a simplified conceptual model and established a roadmap for its implementation. To reduce maintenance costs of the department controllership, the model developed works basically the integration of existing information in the organization for formulation of management decisions, a process that should be guided by a professional external to the organization, the personal controller, that should visit the company periodically, issue reports, analyze your financial situation and guide the decision making process.

Keywords: Controllership; Decision making; Business management.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Perspectivas do desenvolvimento conceitual da Controladoria	23
Quadro 02 – Objetivos da Controladoria	25
Quadro 03 – Funções básicas versus perspectivas do desenvolvimento da Controladoria.....	26
Quadro 04 – Processo de gestão e os sistemas de informações	28
Quadro 05 – Sistema de gestão	33
Quadro 06 – Implementando a Controladoria.....	35
Quadro 07 – Periódicos que publicaram artigos enquadrados nos critérios da pesquisa entre 2007 e 2012	42
Quadro 08 – Relação de periódicos que possuem artigos referentes ao tema de pesquisa	44
Quadro 09 – Objetivos dos artigos em análise.....	46
Quadro 10 – Artigos selecionados para análise integral	47
Quadro 11 – Evolução histórica das referências dos artigos analisados por tipo e período de publicação.....	49
Quadro 12 – Análise dos artigos selecionados.....	51

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Estrutura da Controladoria.....	20
Figura 02 – Usuários da Controladoria	21
Figura 03 – Atuação da Controladoria	27
Figura 04 – Sistema integrado de informações	34
Figura 05 – Etapas do desenvolvimento da pesquisa	38
Figura 06 – Modelo Conceitual: estrutura da Controladoria para o processo decisório	62
Figura 07 – Roteiro para implantação da área de Controladoria.....	63

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Autores mais representativos e distribuição das publicações.....	43
Gráfico 02 – Palavras-chave mais representativas encontradas nos artigos pesquisados	44
Gráfico 03 – Autores dos artigos relacionados ao tema de pesquisa e distribuição das publicações ao longo dos anos	45
Gráfico 04 – Volume de referências nacionais e internacionais dos artigos estudados ao longo dos anos	48
Gráfico 05 – Volume de referências nacionais e internacionais dos artigos estudados ao longo dos anos	49
Gráfico 06 – A) Se o respondente é ou não responsável pela Controladoria; B) Tempo de experiência na função	52
Gráfico 07 – A) Setor de atividade da empresa; B) Número de funcionários.....	53
Gráfico 08 – A) Possuem departamento de Controladoria estruturado; B) A Controladoria participa do planejamento estratégico; C) Unidade organizacional que desempenha o papel de Controladoria.....	54
Gráfico 09 – Aspectos da Controladoria que a empresa trabalha.....	55
Gráfico 10 – A) Possui um sistema de avaliação de desempenho; B) O resultado da avaliação de desempenho é utilizado no desenvolvimento de estratégias e processos; C) A avaliação possibilita elaborar metas e objetivos futuros	56
Gráfico 11 – A) Método de custeio utilizado; B) Os custos com a manutenção dos processos são expressivos	57
Gráfico 12 – A) As informações financeiras e contábeis dos concorrentes são consideradas para formulação de estratégias; B) O sistema de informação utilizado permite gerar informações úteis ao processo decisório	58
Gráfico 13 – A) O controle possibilita avaliar se as metas estão sendo atingidas; B) Responsável pela elaboração, execução e controle do planejamento operacional; C) Responsável pela implementação e manutenção dos controles internos	59

LISTA DE APÊNDICES

Apêndice A – Questionário.....	80
Apêndice B – Relação dos artigos encontrados na pesquisa	81

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	6
LISTA DE FIGURAS	7
LISTA DE GRÁFICOS	8
LISTA DE APÊNDICES	9
1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Apresentação do estudo	11
1.1.2 Tema e problema de pesquisa.....	13
1.1.3 Justificativa.....	14
1.1.4 Objetivos.....	16
1.1.4.1 Objetivo Geral	16
1.1.4.2 Objetivos Específicos	16
1.2 Estrutura do Trabalho	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 Controladoria	18
2.1.1 Controladoria como ramo do conhecimento e como unidade administrativa	21
2.1.2 Missão, funções e atuação da Controladoria	24
2.1.3 O <i>Controller</i>	28
2.1.4 Processo de gestão, sistema de informações e implantação da Controladoria.....	31
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	37
3.1 Abordagem e procedimentos da pesquisa	37
3.2 Caracterização da pesquisa	38
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	41
4.1 Análise sistemática do tema Controladoria	41
4.2 Análise do questionário	52
4.3 A Controladoria no processo decisório, Modelo Conceitual e Implantação	59
4.4 Discussão dos resultados	64
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
REFERÊNCIAS	70
APÊNDICES	79

1. INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação do estudo

Nos últimos anos, as mudanças sociais e no meio empresarial acentuaram-se drasticamente. Para sobreviverem em um mercado marcado pela acirrada competição as empresas devem estar preparadas para rápidas mudanças e adequações estruturais e estratégicas (SCALABRIN et al., 2006). Esse novo contexto de rápidas mudanças, motivadas pela globalização, onde as empresas estão inseridas acentua fortemente a competitividade no mundo dos negócios, tanto em nível nacional como internacional.

Muitas vezes, para manter a empresa no mercado, é necessário implementar mudanças bruscas e repentinas na gestão organizacional, fornecendo subsídio aos tomadores de decisões por meio de diretrizes estratégicas que viabilizem os resultados projetados (LIMA, 2010). O atual cenário mundial no qual as empresas emergem é instável, caracterizado pela presença de intensas mudanças que afetam significativamente a economia das nações. Exemplo disto são as flutuações no preço do petróleo e das taxas de juros, bem como a crise global no mercado imobiliário e bancário dos últimos anos. Estas transformações não são simples fatos econômicos, pois interferem diretamente em variáveis de natureza tecnológica, social e ecológica (GALVÃO, 2007).

Considerando tal ambiente de competição global, a avaliação de desempenho gerada a partir de padrões históricos perde o sentido. Nesse contexto, os processos e avaliações de desempenho devem servir de suporte à disseminação de ideias voltadas à melhoria contínua das organizações (MAGALHÃES, 2007), onde, o desenvolvimento de um gerenciamento mais eficaz e eficiente torna-se vital para a sobrevivência das organizações. Assim, as empresas precisam olhar para o futuro e identificar alternativas de ação, quantificá-las, escolhendo as que possibilitem pleno atendimento dos objetivos e metas almejados (PELEIAS, 2002; OLIVEIRA et al., 2008).

O objetivo de qualquer negócio privado é obter o maior lucro possível, desde que dentro dos padrões éticos da sociedade. Em meio ao aumento da complexidade das organizações e a necessidade de implantação de melhores práticas de gestão que contemplassem padrões éticos na condução dos negócios (FIGUEREDO e CAGIANO, 2008; BEUREN e SILVA, 2010), surge a Controladoria, cujo propósito de forma ampla é auxiliar a

administração na gestão empresarial (LUCIANI et al., 2007), contribuindo para obtenção do sucesso organizacional, fornecendo subsídio para o planejamento e controle das operações organizacionais (PELEIAS, 2002; OLIVEIRA et al., 2008).

A Controladoria é um instrumento que permite à geração de informações importantes para as organizações, demonstrando os rumos que a empresa deve seguir (ARRUDA et al., 2008). É função da Controladoria, proporcionar um ambiente que garanta perfeitas condições para a efetivação do processo decisório, que consiste em planejar, por em prática as ações, gerar informações, acompanhar e controlar as atividades da organização (SCARPIN e SLOMSKI, 2007; SANTOS et al., 2010). É seu dever, também, assegurar o cumprimento da missão e continuidade da empresa, fornecendo informações para o processo decisório, direcionando os esforços para a otimização dos resultados, estabelecendo as bases teóricas e conceituais necessárias para implantação e manutenção dos sistemas de informação e de um modelo da gestão econômica que atenda às necessidades da gestão (RAMOS, 2008; MONTEIRO e BARBOSA, 2011).

Criada no exterior e trazida ao Brasil pelas grandes corporações norte-americanas, a Controladoria é um órgão administrativo importante para a sobrevivência e crescimento das empresas (BEUREN, 2002; MORANTE, 2008; BEUREN et al., 2008; COSTA, 2010; MONTEIRO e BARBOSA, 2011), responsável pelo fornecimento de informações precisas e oportunas para o processo decisório (BEUREN et al., 2007; SANTOS et al., 2010). Assim, ela se ocupa do estudo, elaboração, e implantação do planejamento, controle e divulgação dos fenômenos econômico-financeiros das empresas, visando fornecer as informações necessárias ao processo de gestão (BEUREN e MOURA, 2000; OLIVEIRA et al., 2008).

Nesse contexto, a Controladoria surge como alternativa para modelar as informações destinadas aos gestores, podendo ser considerada como uma evolução da Contabilidade Gerencial tradicional que está mais voltada ao tratamento de eventos passados, não atendendo plenamente as necessidades gerenciais (MARTIN, 2002; PADOVEZE, 2005; ANTUNES, 2006; BEUREN et al., 2007). Entretanto, para ser eficiente e eficaz, a Controladoria deve elaborar, implantar e manter um sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis, controlando permanentemente o desempenho dos departamentos e influenciando diretamente na gestão por meio do processamento de dados para gerar informações relevantes aos tomadores de decisão (OLIVEIRA et al., 2008; LUNKES e SCHNORRENBURGER, 2009).

Inicialmente, a Controladoria surgiu para atender as necessidades das grandes corporações, mas o significativo aumento do número de pequenas empresas abriu um novo

caminho para a área de Controladoria. Assim, o perfil dos novos empreendedores, por vezes inexperientes, gera oportunidades para o campo da Controladoria, pois o gestor da pequena empresa demanda um número maior de informações para embasar o processo decisório de forma a manter a pequena empresa atuante no mercado.

1.1.2 Tema e Problema de pesquisa

O processo de globalização, caracterizado pela proposta de intercâmbio comercial, que inclui a queda de barreiras tarifárias e une os países, impacta significativamente as relações internas e externas das organizações, culminando com a necessidade de aperfeiçoamento do processo decisório (FIGUEREDO e CAGIANO, 2008). As empresas, para permanecerem ativas no mercado, precisam olhar para o futuro, aperfeiçoar seu processo de gestão, fundamentando e embasando o processo de tomada de decisão, fazendo projeções e simulações de forma a otimizar o resultado organizacional (PELEIAS, 2002; OLIVEIRA et al., 2008).

O conhecimento, o planejamento e o controle são fatores que podem auxiliar no estabelecimento de oportunidades ou de ameaças à sobrevivência das empresas. Neste contexto, a Controladoria emerge como órgão responsável pelo processo de gestão, pela interpretação das informações contábeis e gerenciais, e para orientar a gestão no processo decisório nas organizações, fazendo com que os sistemas de informação contábeis e gerenciais atuem de forma integrada (LIMA, 2010).

A Controladoria surgiu nas grandes empresas norte-americanas em função da expansão dos negócios empresariais para controlar, dar suporte e apoio ao processo de gestão (BEUREN, 2002; SCHIMDT e SANTOS, 2006; MAGALHÃES, 2007; BEUREN et al., 2007; OLIVEIRA et al., 2008; COSTA, 2010; BEUREN e SILVA, 2010). Consiste na utilização plena das teorias da Ciência Contábil, e se ocupa da implementação e manutenção do sistema integrado de informações da empresa, viabilizando a gestão econômica, e direcionando os esforços individuais dos departamentos para aperfeiçoar o resultado global da organização (ALMEIDA et al., 2001; PADOVEZE, 2003 e 2005; OLIVEIRA, 2009).

As empresas, principalmente as de pequeno e médio porte, precisam se posicionar frente à acirrada competitividade para garantir uma fatia do mercado. Nesse contexto, surge a problematização do presente trabalho: como as pequenas e médias empresas estão utilizando

as informações fornecidas pela Controladoria, principalmente no que se refere ao processo de tomada de decisão?

1.1.3 Justificativa

A Controladoria, ainda que não organizada em um departamento próprio, está presente em praticamente todas as organizações (BORONELLI, 2006; LOURENSI e BEUREN, 2011), e é reconhecidamente uma unidade administrativa ou ramo de conhecimento importante para manutenção da saúde financeira nas empresas, pois, ela detém dados úteis ao processo de tomada de decisão. Assim, entende-se que esses dados devem ser trabalhados, para que a partir deles sejam geradas informações e relatórios para a gerência embasar o processo decisório, garantindo que as decisões sejam tempestivas, oportunas e acertadas.

A informação é o principal alimento que proporciona a interação entre as diversas áreas das organizações, mas para que ela interfira positivamente na qualidade das decisões tomadas, atendendo as expectativas dos usuários, ela deve ser realmente útil, tempestiva e adequadamente transmitida. Tomada dessa forma, a informação tem condições de explicar as relações entre as decisões da gestão e os objetivos almejados pela organização (REGINATO e NASCIMENTO, 2007). A Controladoria propicia aos gestores um ambiente favorável ao processo de tomada de decisão, pois proporciona uma visão geral dos recursos aliciados na organização de forma a facilitar a verificação do cumprimento das metas estabelecidas (GUIMARÃES et al., 2009).

Diante do atual cenário global, segundo Lunkes¹ et al. (2009), a importância da Controladoria para os ganhos de desempenho e competitividade nas organizações é uma questão indiscutível no meio profissional e acadêmico. O aumento da complexidade das organizações exige maior rigor no planejamento e controle gerencial, provocando a necessidade de implantação de um sistema de informações mais adequado, fato este que acentua a importância da Controladoria na administração das empresas, pois ela fornece informações relevantes para o processo decisório (VANTI et al., 2007; SANTOS et al., 2010).

Conforme Lunkes² et al., (2009), são publicadas, no Brasil, muitas obras que contemplam o termo Controladoria em seus títulos. Entretanto, o conteúdo e o tratamento dado aos conceitos abordados não é o mais adequado, o que acaba por prejudicar o

entendimento do leitor e possíveis avanços na área. Assim, a Controladoria necessita maior estudo e aperfeiçoamento.

Inicialmente, a Controladoria estava mais voltada a atender as necessidades das grandes empresas, entretanto, a partir da década de 90, com o advento do empreendedorismo, muitos profissionais no intuito de conquistar riqueza abriram pequenas empresas. Esse novo empreendedor da pequena empresa muitas vezes não tem uma orientação adequada quanto às práticas de mercado e a gestão do negócio. Nesse sentido, as pequenas empresas demandam um apoio gerencial, estrutural e orientativo ainda maior que as empresas de grande porte, e a Controladoria detêm os mecanismos adequados para auxiliar esses empreendedores a manterem suas empresas atuantes no mercado (MONTEIRO e BARBOSA, 2011).

As pequenas empresas são responsáveis por uma parcela significativa dos empregos formais mesmo em épocas de recessão. Impulsionando os mercados e gerando oportunidades, elas, também, contribuem significativamente na economia, constituindo-se o cerne da economia dos países (MONTEIRO e BARBOSA, 2011). Outra questão que merece destaque é o alto índice de mortalidade de pequenas empresas no Brasil, pois, segundo pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas do estado de São Paulo (SEBRAE/SP) em 2012, a mortalidade das micro e pequenas empresas brasileiras nesse ano, foi na ordem de 27%, índice considerado elevado.

Esse fato se deve, principalmente, a inexperiência do empreendedor e de seu perfil de gestão, pois para abrir e dar continuidade a um negócio é necessário proceder a uma série de estudos mercadológicos que respaldem a viabilidade do empreendimento. Uma vez operante, para manutenção da pequena empresa, é necessário embasar o processo decisório, função esta atribuída a Controladoria.

Os gestores das empresas de médio e pequeno porte, muitas vezes, por falta de experiência, por falta de conhecimento ou de uma estrutura adequada de gestão, acabam tomando decisões baseadas em um pequeno número de informações, priorizando o uso de crenças, preferências e intuição, em detrimento ao uso da racionalidade no processo decisório (SOUZA et al., 2011; MONTEIRO e BARBOSA, 2011). Tal situação, geralmente, acaba por aumentar as estatísticas e índices de mortalidade dessas empresas. Nesse sentido, a Controladoria por meio da aplicação de seus conceitos de gestão financeira, planejamento e controle pode auxiliar o gestor da pequena empresa na obtenção de melhores resultados (MONTEIRO e BARBOSA, 2011).

A Controladoria, ao prover o gestor de informações para avaliação e controle do desempenho das diversas áreas da empresa, apoia o processo decisório, contribuindo

decisivamente para assegurar a continuidade das organizações (LOURENSI e BEUREN, 2011). Nesse contexto, a realização do presente estudo pode ser justificada pela necessidade de verificação do conhecimento e da importância dada à Controladoria por um grupo de pequenas empresas assistidas pelo SEBRAE/PR. Entendendo a dinâmica da realidade do ambiente empresarial, para verificar se os dados e informações da Controladoria estão sendo utilizados no processo de tomada de decisão.

1.1.4 Objetivos

1.1.4.1 Objetivo Geral

Verificar a importância atribuída à Controladoria pelas pequenas empresas no processo de tomada de decisão.

1.1.4.2 Objetivos Específicos

Especificamente, pretende-se:

- a) Realizar uma análise sistemática sobre o tema Controladoria para tomada de decisão em pequenas empresas;
- b) Verificar se as empresas dos projetos APL e Empreender do SEBRAE/PR possuem um sistema de Controladoria implantado e quais os aspectos abordados no processo decisório;
- c) Estudar o uso da Controladoria no processo decisório e elaborar um modelo conceitual para as empresas estudadas;
- d) Estabelecer um roteiro para implantação de um sistema de Controladoria que subsidie o processo decisório nas empresas estudadas.

1.2 Estrutura do trabalho

Este trabalho foi estruturado para ser apresentado em quatro seções além desta introdução. A introdução apresenta uma breve contextualização do tema e do problema de pesquisa, traz os objetivos pretendidos, a justificativa e a estrutura do trabalho.

O Capítulo 2 contempla o referencial teórico sobre o tema Controladoria, conceituando-a como ramo do conhecimento e como unidade administrativa, trazendo sua missão, funções e área de atuação. Além disso, traz o conceito e as funções do *controller*, a implantação da Controladoria, e sua atuação no processo de gestão e no gerenciamento do sistema de informações.

No Capítulo 3 encontra-se descrito o método de pesquisa adotado, e no Capítulo 4 é apresentada uma análise sistemática de literatura em periódicos nacionais, para verificar os estudos desenvolvidos nos últimos seis anos, na área de Controladoria. Mais especificamente, pretende-se com essa análise verificar as produções na área de Controladoria que a trazem como ferramenta de auxílio no processo decisório e de gestão. Em seguida, é apresentada a análise e a discussão dos dados da pesquisa de campo, obtidos por meio da aplicação de questionário. Após, é apresentado um modelo conceitual e um roteiro para implantação da Controladoria nas empresas estudadas e algumas considerações acerca dos resultados da pesquisa.

Por fim, no Capítulo 5 são apresentadas as conclusões do trabalho. Na sequência, aparecem as referências e os apêndices.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Controladoria

A Controladoria surgiu no século XX em decorrência do crescimento e expansão geográfica das grandes corporações norte-americanas, para suprir a necessidade de efetuar rígido controle central dos negócios dos conglomerados empresariais (BEUREN, 2002; SCHIMDT e SANTOS, 2006; MAGALHÃES, 2007; BEUREN et al., 2008; OLIVEIRA JÚNIOR et al., 2009; LIMA, 2010; BEUREN e SILVA, 2010; COSTA, 2010; MONTEIRO e BARBOSA, 2011). Na sequência, sua função voltou-se à busca por eficácia organizacional na otimização dos resultados das decisões tomadas pelos gestores das organizações, o que imprime a ela a característica de evolução natural da Contabilidade (MARTIN, 2002; ANTUNES, 2006).

No Brasil, a Controladoria surgiu na década de 60 como alternativa à Contabilidade tradicional, visando dar suporte aos gestores no processo de gestão (SIQUEIRA e SOLTELINHO, 2001; MAGALHÃES, 2007; LIMA, 2010; BEUREN e SILVA, 2010). Segundo Borinelli (2006, p. 105) a Controladoria pode ser definida como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e operacionais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Para Padoveze (2003, 2005), a Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude, pois ela é responsável pela formação das estratégias, organização, análise e apresentação de dados e informações relevantes, necessárias à tomada de decisão, devendo, ainda, gerar modelos decisórios consistentes, fundamentados na missão e visão empresarial (OLIVEIRA, 2009). Segundo Souza (2010) a Controladoria é composta por um conjunto de conhecimentos sobre o processo de gestão que se materializa em um órgão ou departamento na organização, com a finalidade de fornecer informações e alternativas econômicas e financeiras para o processo de tomada de decisão na busca de soluções para os problemas.

A Controladoria é um órgão de observação e controle que avalia constantemente a eficiência e eficácia dos departamentos da empresa por meio do fornecimento de informações

que contribuam para melhoria do processo decisório e otimização dos resultados econômicos da organização (DE LUCA, 2011; LIMA et al., 2011), de forma a verificar possíveis não conformidades na execução do planejamento. Uma vez identificado um ponto de estrangulamento, os gestores são comunicados para que possam tomar as medidas corretivas necessárias (OLIVEIRA et al., 2008; FREZATTI et al., 2009; SANTOS et al., 2010).

Lunkes e Schnorrenberger (2009) entendem que apesar de a Controladoria ter suas raízes ligadas ao controle, ela não é sinônimo de controle. A Controladoria é bem mais abrangente que o controle, pois ela age em nível estratégico. Para os autores, ela estuda o empreendimento, sendo responsável pela formulação dos planos de produção ou vendas, projeção e controle de lucros. Como um processo permanente dentro da organização, a Controladoria se desenvolve em um órgão de linha, com missão e objetivos específicos, que por sua vez devem ser alcançados. Devendo ser reconhecida pelos demais departamentos como a unidade responsável pelos sistemas e controles da organização, que fornece informações gerenciais para o processo decisório (BARRETO, 2008; PADOVEZE e BORTOLUCCI, 2008).

A Controladoria tem papel decisivo na geração de informações que subsidiam o processo decisório (LUCIANI et al., 2007; SANTOS et al., 2010). Consiste na busca pelo ótimo em qualquer instituição, seja ela pública ou privada, onde todos trabalham em função de um objetivo comum, qual seja, a maximização do resultado global da entidade (SLOMSKI, 2005), coordenando, assim, as informações da gestão econômica para induzir os gestores a tomar decisões que otimizem o resultado econômico global da organização (RAMOS, 2008).

A Controladoria é resultado de uma evolução da contabilidade, impulsionada pelas necessidades decorrentes do atual cenário do mundo dos negócios (MARTIN, 2002; OLIVEIRA, 2009). Os conceitos que formam a estrutura da Controladoria tendem a coexistir em diversos departamentos ligados a gestão da organização. Mesmo assim, a Controladoria precisa estar organizada em um departamento próprio, com funcionamento autônomo dentro da organização (FONSECA JÚNIOR, 2009).

Para melhor desempenho, a Controladoria foi estruturada em dois grandes segmentos: *planejamento/controle*; e *contábil/fiscal*. O primeiro se ocupa da gestão organizacional e o segundo realiza as atividades tradicionais da contabilidade (PADOVEZE, 2003 e 2005; OLIVEIRA et al., 2008), conforme Figura 1.

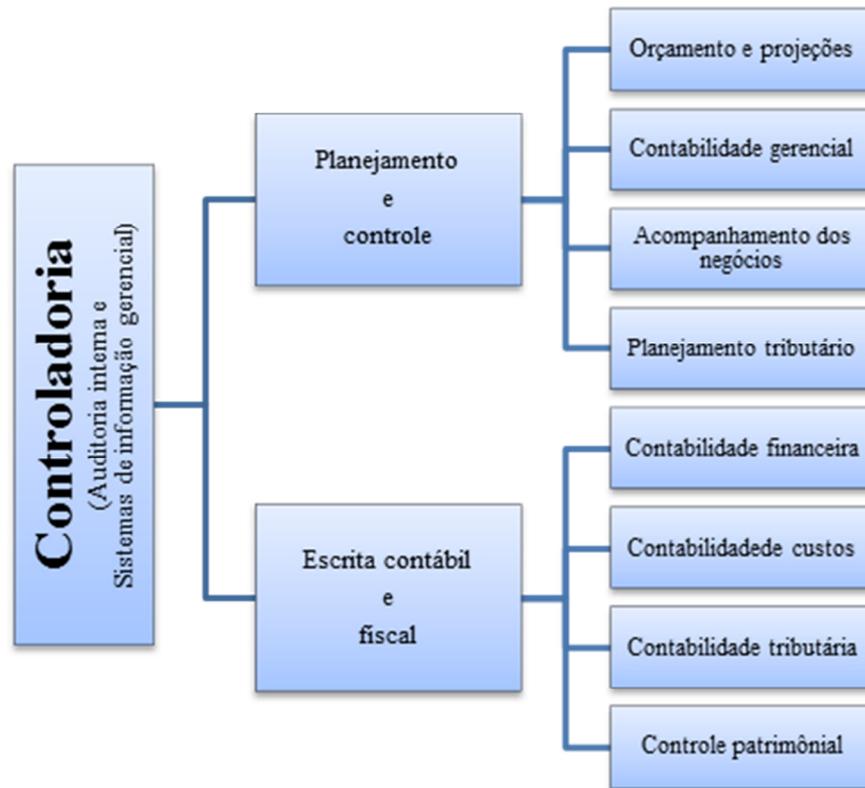


Figura 1 – Estrutura da Controladoria

Fonte: Adaptado de Padoveze (2005) e Oliveira et al. (2008)

A Controladoria atua aglutinando e promovendo uma sinergia dos esforços empreendidos pelas diversas áreas para que o resultado global da organização supere o somatório dos esforços individuais das diversas áreas (PELEIAS, 2002; MONTEIRO e BARBOSA, 2011). Nesse contexto, ela objetiva promover a eficácia organizacional, viabilizando a gestão econômica e promovendo a integração dos departamentos (SCHMIDT, 2003; OLIVEIRA, 2009) para garantir informações relevantes aos usuários internos e externos à organização no processo de tomada de decisão (Figura 2).

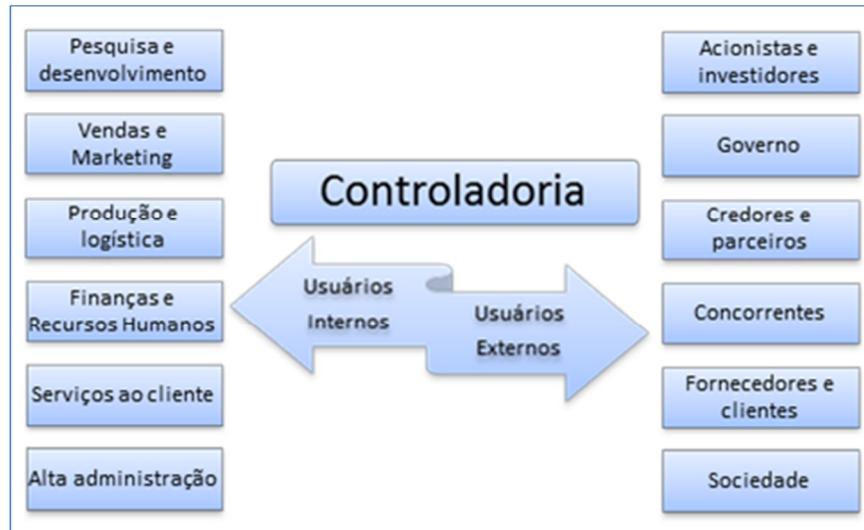


Figura 2 – Usuários da Controladoria

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009)

Nos anos 70, uma equipe de pesquisadores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) criou o Modelo de Gestão Econômica (GECON). Este Modelo trata da Controladoria sob dois enfoques distintos: o primeiro enfoque da Controladoria a considera como um órgão ou unidade administrativa, e o segundo, a eleva à condição de ramo do conhecimento humano (MOSIMANN e FISCH, 1999; ALMEIDA et al., 2001; BORINELLI, 2006; SANTOS, 2005; LUNKES e SCHNORRENBERGER, 2009).

2.1.1 Controladoria como ramo do conhecimento e como unidade administrativa

Segundo Beuren (2002), Borinelli (2006), Magalhães (2007), Gomes (2009), Oliveira Júnior et al., (2009) e Lima (2010) ainda não se tem na literatura um consenso sobre o conceito de Controladoria. O ponto central da divergência situa-se na existência de duas linhas distintas de pensamentos. A primeira defendida por autores como Mosimann e Fisch (2008), Catelli (2001), Almeida et al., (2001), Garcia (2003) e Teixeira (2003), trata a Controladoria como uma Ciência independente. A segunda, defendida por Martin (2002), Padoveze (2005) e Antunes (2006), traz a Controladoria como uma evolução da contabilidade tradicional, correspondendo a um órgão administrativo dentro da organização.

Apesar da ausência de um consenso quanto à conceituação de Controladoria, segundo Barreto (2009), a importância de suas funções deve ser reconhecida. As empresas estão inseridas em um ambiente caracterizado por constantes mudanças, e são as características desse ambiente que promovem o processo de desenvolvimento empresarial. Nesse contexto, a Controladoria ajuda as organizações a entenderem o ambiente interno e externo, para determinar o impacto das mudanças do ambiente no desempenho e na eficácia organizacional (BARRETO, 2009).

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento é responsável por fornecer bases conceituais para formação e manutenção dos modelos de gestão econômica e dos sistemas de informação gerenciais, garantindo o êxito do processo de gestão (ALMEIDA et al., 2001; OLIVEIRA, 2009; LUNKES e SCHNORRENBURGER, 2009; FONSECA JÚNIOR, 2009). O ramo de conhecimento Controladoria permitiu a definição de modelo de gestão econômica, e o desenvolvimento dos sistemas de informação para a gestão, o que possibilita dizer que ela está voltada para a correta mensuração da riqueza (ALMEIDA et al., 2001).

A Controladoria é uma Ciência autônoma. Ela consiste em um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos de várias outras ciências, como a administração, economia e contabilidade, e não deve ser confundida com essa última, apesar de fazer uso de suas ferramentas e estar intimamente ligada a ela (MOSIMANN e FISCH, 2008).

Entretanto, segundo Padoveze (2003 e 2005) e Padoveze e Bortolucci (2008), a Controladoria não difere da Ciência contábil. Para os autores ela é resultado do exercício da função contábil em toda sua plenitude, zelando pelo patrimônio, identificando, mensurando e comunicando as decisões sobre os eventos econômico-financeiros.

Enquanto órgão administrativo, a Controladoria é uma área da organização com autonomia para tomar decisões, devendo definir os critérios para prever, identificar e registrar as atividades, eventos e transações inerentes à organização, de forma a colaborar com a gestão para obtenção da eficácia econômica, fornecendo informações úteis ao processo de tomada de decisão (MOSIMANN e FISCH, 2008; PELEIAS, 2002; BEUREN, 2002; OLIVEIRA, 2009; LUNKES e SCHNORRENBURGER, 2009; FREZATTI et al., 2009; GUIMARÃES et al., 2009; DE LUCA, 2011).

Neste sentido, a Controladoria compreende o departamento que elabora, projeta, empreende e mantém um sistema integrado de informações na empresa, sendo que, para esse sistema ser completo, ele deve agrupar informações operacionais, financeiras e contábeis (OLIVEIRA et al., 2008). Assim, a Controladoria deve aglutinar e direcionar os esforços

individuais, conduzindo-os a otimização do resultado global da organização (ALMEIDA et al., 2001; FIGUEREDO e CAGIANO, 2008).

Em nível estratégico, a Controladoria é responsável pela elaboração do planejamento estratégico, coordenando os esforços para que os sistemas de planejamento, de informações, de controle, de gestão de pessoal e de gestão organizacional logrem êxito (WEBER, 2004; KÜPPER, 2005; SCHMIDT e SANTOS, 2006; HORVÁTH, 2006; LUNKES e SCHNORRENBARGER, 2009). Nesse contexto, a Controladoria compreende a coordenação dos processos de planejamento e controle da organização (LUNKES e SCHNORRENBARGER, 2009), assumindo o compromisso de coordenar o planejamento, fornecer informação, e dar suporte ao processo decisório.

A Controladoria precisa se entendida como um conjunto sistêmico de conhecimentos necessários para identificação, coordenação e acompanhamento dos esforços nas organizações (LUNKES e SCHNORRENBARGER, 2009). Nesse sentido, ela se desenvolveu sob três perspectivas, como se pode observar no Quadro 1.

Perspectivas	Características
Gestão em nível operacional	Responsável pela contabilidade, controle contábil, planejamento financeiro e orçamentário. Este nível de gestão é direcionado tanto ao usuário interno como ao externo.
Gestão em nível econômico	Nesse nível ocorre a divisão da Controladoria em dois grupos: como órgão administrativo; e como ramo do conhecimento. É responsável pelo processo de gestão e pelo sistema de informações. Sendo direcionada, também, aos usuários internos e externos.
Gestão em nível estratégico	Nesse nível, voltando suas atenções mais aos usuários internos, a Controladoria é coordenadora do planejamento e do controle, sejam eles, estratégico, tático ou operacional.

Quadro 1 – Perspectivas do desenvolvimento conceitual da Controladoria

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009)

2.1.2 Missão, funções e atuação da Controladoria

A missão de uma organização remete a razão de sua existência, e está relacionada às variáveis ambientais ligadas a sua atividade principal, justificando a existência da empresa no

mercado em que ela atua. O conhecimento da missão da organização esclarece aos gestores quanto ao posicionamento que devem tomar na gestão de sua divisão ou departamento (BEUREN, 2002; PELEIAS, 2002). Segundo Padoveze (2005) e Oliveira (2009), a missão da Controladoria consiste em promover a eficácia organizacional e dar suporte à tomada de decisão, de forma que a organização alcance os objetivos traçados no planejamento.

A missão da Controladoria concentra-se em garantir a continuidade e otimizar os resultados econômicos da organização, por meio da integração dos esforços de cada área e da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão, favorecendo a maximização dos lucros (MOSIMANN e FISCH, 2008; ALMEIDA et al., 2001; BEUREN, 2002; OLIVEIRA, et al., 2008; PADOVEZE e BORTOLUCCI, 2008; FIGUEREDO e CAGIANO, 2008). Ou seja, trata-se de um trabalho constante, buscando melhorar os resultados econômico-financeiros, por meio do emprego de um sistema integrado de informações.

A Controladoria é responsável pela elaboração, manutenção e controle de um sistema integrado para interpretar e reportar os resultados encontrados, estabelecer controles internos, proteger os ativos da organização e adotar procedimentos que conduzam a empresa rumo ao atingimento dos objetivos estabelecidos, medindo o desempenho por meio de comparações com os planos e padrões estabelecidos (BARRETO, 2008). Para Almeida et al. (2001), ela exerce atividades como: fornecer condições para o desenvolvimento da gestão econômica; dar subsídio informacional ao processo decisório; controlar o sistema de informações econômicas e de apoio a decisão; e apoiar a consolidação, harmonização e avaliação dos planos das diversas áreas da organização.

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009), a Controladoria possui basicamente quatro funções: planejamento, organização, direção e controle. No planejamento, cabe determinar o plano de ação, estimando o grau de sucesso no alcance dos objetivos traçados; para que o planejamento seja executado com êxito, é necessário estabelecer uma estrutura organizacional, essa seria a função de organização; na sequência, é necessário deixar claro a autoridade, poder e lealdade na coordenação e divisão das tarefas; nunca se esquecendo de verificar se o desempenho presente está de acordo com os padrões estabelecidos no planejamento, aplicando correções sempre que necessário. Essas duas últimas funções são a de direção e controle, respectivamente.

Outros autores como Brito (2003) e Figueredo e Cagiano (2008) entendem que a Controladoria é responsável pelo planejamento, controle, relatórios, contabilidade e por promover o relacionamento entre a empresa e os clientes, sejam eles internos ou externos.

Segundo Borinelli (2006) a Controladoria deve apoiar e dar suporte a gestão, fornecendo informações de cunho operacional e estratégico. Além disso, ela não pode se limitar a assessorar a tomada de decisão, deve sim ser parte integrante do processo decisório. Para Oliveira (2009) a Controladoria desempenha as seguintes funções:

- a) Mensuração do realizado;
- b) Mensuração do planejado;
- c) Sistemas de simulação;
- d) Avaliação de resultados e desenhos;
- e) Estruturação de modelos decisórios;
- f) Gestão dos sistemas de informações econômico-financeiros;
- g) Análise e estudos econômicos;
- h) Resultado econômico otimizado.

A Controladoria, dentre outras funções, interliga as informações geradas pelos vários setores da organização, permitindo que todos tomem conhecimento do que está sendo realizado em cada setor, eliminando assim a necessidade da constante emissão de diversos relatórios (MACÊDO, 2010). Segundo Beuren e Müller (2010), baseando-se nos resultados de uma pesquisa sobre a institucionalização da Controladoria em empresas familiares, na grande maioria dessas organizações os objetivos da unidade administrativa Controladoria estão ligados ao controle, à gestão e a produção de informações, conforme pode ser observado no Quadro 2.

Objetivos da Controladoria	Respondentes	%
Criar condições para exercer o controle	9	75
Garantir informações adequadas ao processo decisório	9	75
Coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional	8	66,66
Zelar pelo bom desempenho da organização	7	58,33
Sugerir indicadores de desempenho financeiros e não financeiros	7	58,33
Planejar ações que reduzam custos à organização	1	8,33

Quadro 2 – Objetivos da Controladoria

Fonte: Adaptado de Beuren e Müller (2010)

A Controladoria objetiva a evidenciação dos resultados econômicos das ações empresariais, sendo responsável, em parceria com as demais áreas, pela coordenação do processo de gestão e pela identificação dos resultados corretos de cada projeto (BARRETO, 2009). Para Ribeiro Filho (2005), a Controladoria deve atuar também na coordenação dos esforços individuais, participar de forma proativa no planejamento, dar apoio técnico as áreas operacionais e promover a credibilidade das informações por ela gradadas. Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), as funções da Controladoria podem ser mais bem entendidas quando analisadas segundo as perspectivas de desenvolvimento da Controladoria, conforme Quadro 3.

Perspectivas	Funções básicas da Controladoria
Gestão em nível operacional	<ul style="list-style-type: none"> a) Planejamento operacional b) Elaboração e interpretação de relatórios c) Avaliação e deliberação d) Administração de impostos e) Elaboração de relatórios a órgãos reguladores e públicos f) Proteção do patrimônio g) Avaliação da economia política
Gestão em nível econômico	<ul style="list-style-type: none"> a) Subsidiar o processo de gestão b) Apoiar a avaliação de desempenho c) Apoiar a avaliação de resultado d) Gerir o sistema de informações e) Atender aos agentes de mercado
Gestão em nível estratégico	<ul style="list-style-type: none"> a) Planejamento b) Sistema de informações c) Controle d) Gestão de pessoas e) Gestão organizacional

Quadro 3 – Funções básicas versus perspectivas do desenvolvimento da Controladoria

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009)

A Controladoria disponibiliza informações que auxiliam o processo de gestão da organização para obtenção de eficácia empresarial (DE LUCA et al., 2011; LIMA et al., 2011), atuando, basicamente, junto à coordenação, ao planejamento e controle, processando as informações de todos os departamentos da organização de forma sistêmica, sempre levando em consideração os aspectos humanos envolvidos no processo, como pode ser observado na Figura 3.

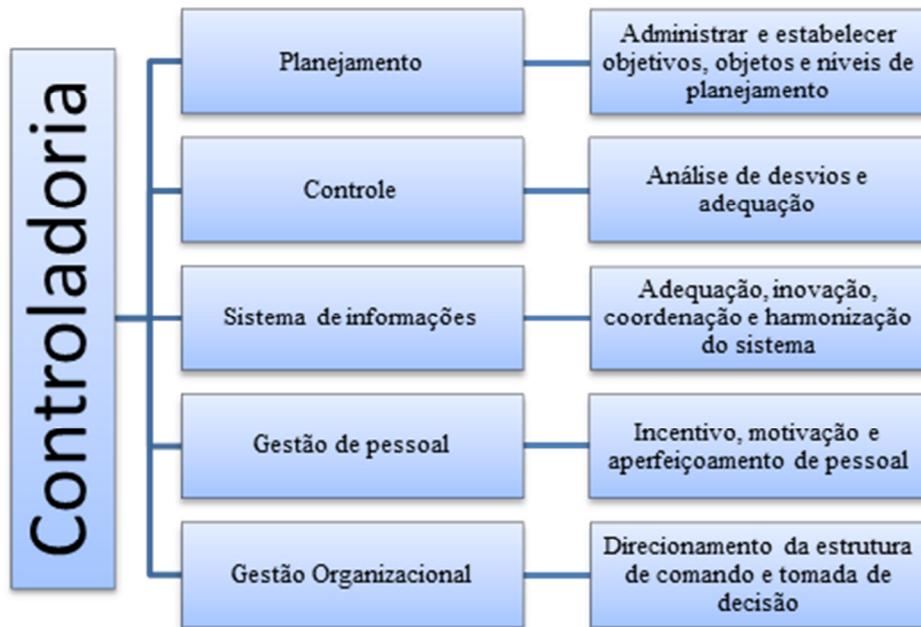


Figura 3 – Atuação da Controladoria

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009)

Nesse contexto, a Controladoria influencia o processo de gestão fornecendo subsídio para o planejamento, execução e controle. Além disso, é responsável pela implementação e manutenção dos sistemas de informação, que permitirão aos gestores tomar decisões acertadas, e pelo atendimento aos agentes do mercado (PELEIAS, 2002).

Segundo Peleias (2002), o sistema de informação é um instrumento fundamental para a gestão econômica, pois fornece as informações necessárias ao processo decisório para otimização dos resultados. Ele está estruturado nos quatro módulos descritos a seguir:

- a) Variáveis ambientais: banco de dados que subsidia a gestão no planejamento estratégico;
- b) Simulações: subsidia o pré-planejamento, pela verificação dos caminhos que resultarão no melhor resultado econômico futuro;
- c) Módulo orçamentário: fornece parâmetros para o planejamento operacional e verificação dos resultados;
- d) Resultados realizados: possibilita a comparação entre o planejado e o realizado.

O sistema de informação deve ser plenamente integrado ao processo de gestão (Quadro 4). Essa integração produzirá informações que possibilitarão a comparação entre os desempenhos orçados, padrões e os realizados (ALMEIDA et al., 2001).

Processo de Gestão		Sistemas de informação	
Planejamento	Estratégico	Variáveis ambientais	
	Operacional	Pré-planejamento	Simulação de resultados econômicos
		Longo, médio e curto prazo	Sistema orçamentário gerencial
Execução		Sistema de padrões e sistema de resultados realizados, integrado ao sistema orçamentário	
Controle		Avaliação de desempenho e de resultados	

Quadro 4 – Processo de gestão e os sistemas de informações

Fonte: Adaptado de Almeida et al., (2001)

O Sistema de informações deve ser planejado pela Controladoria em conjunto com a alta administração de acordo com as necessidades, particularidades e características da organização, pois as informações por ele geradas devem suprir a necessidade dos gestores por dados que subsidiem o desenvolvimento de planos de ações futuras, além de dar suporte à avaliação de desempenho dos setores, orientando a correção de falhas. As informações geradas pelo sistema devem possuir uma boa relação custo/benefício, ter valor informacional com qualidade e não podem ser em excesso nem insuficientes (OLIVEIRA, 2007; RAMOS, 2008).

2.1.3 O Controller

Para que a Controladoria alcance plena eficácia e desenvolva bem o seu papel nas organizações ela precisa de um profissional experiente para conduzi-la, garantindo que o pessoal mantenha-se capacitado e comprometido com as metas. Esse profissional deve ser

capaz de se relacionar e influenciar os gestores da organização. O profissional responsável pelo departamento de Controladoria recebe o nome de *controller* (NAKAGAWA, 2007; MORANTE, 2008; BARRETO, 2008; GOMES, 2009; MACÊDO, 2010; LOURENSI e BEUREN, 2011).

Esse profissional é responsável pelo departamento de Controladoria e deve conhecer todas as operações realizadas na empresa e ser capaz de enxergar as dificuldades como um todo, propondo soluções (LIMA, 2010; LOURENSI e BEUREN, 2011). Suas funções estão vinculadas a gestão econômica da organização, cabendo a ele principalmente influenciar o processo decisório, com vistas ao atendimento da missão da empresa (SOUZA, 2010). Para tanto, deve manter o executivo principal informado dos rumos que a organização deve seguir (FIGUEREDO e CAGIANO, 2008).

O *controller* deve, sobretudo, organizar e controlar a empresa, de forma a gerar informações precisas e tempestivas para a tomada de decisões (LUCIANI et al. 2007). A função de influenciador no processo decisório ocorre muito por motivo de ele ser o profissional responsável por processar um grande número de informações e realizar várias análises e diagnósticos para os diversos setores da organização, propondo ações corretivas quando da detecção de não conformidades (MORANTE, 2008).

Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009) a definição de *controller* não é unânime, pois esse profissional pode ser responsável pela Controladoria ou até mesmo ser o estrategista que participa do planejamento na organização. O *controller* pode ocupar diversos cargos distintos dentro da organização (PADOVEZE e BORTOLUCCI, 2008). Para Morante (2008), são funções do *controller* são:

- a) Implantar e atualizar o plano de contas da organização;
- b) Atuar na gestão financeira, preparação e interpretar relatórios financeiros;
- c) Verificar sistemática e permanentemente os objetivos e metas e analisar os custos;
- d) Dimensionar o ativo circulante e acompanhar e implementar ativos fixos;
- e) Acompanhar e manter em dia as obrigações fiscais;
- f) Elaborar e analisar as informações gerenciais e o planejamento orçamentário;
- g) Estabelecer métodos, sistemas de trabalho e analisar, dimensionar riscos físicos;
- h) Analisar, acompanhar os contratos e aprovar pagamentos;
- i) Aplicar os regulamentos e normas internas da organização.

Atualmente, o *controller* é um executivo de alto nível que comanda uma equipe treinada para estabelecer as melhores escolhas econômicas para a organização. Cabe a ele orientar os gestores quanto à direção que o gerenciamento das atividades deve seguir. O *controller* deve ter capacidade para entender plenamente a empresa onde atua e seu ramo de atividade, criando indicadores que permitam verificar a contribuição individual dos departamentos para alcançar os objetivos e metas implantados (OLIVEIRA, 2009). Segundo Barreto (2008), o *controller*, é responsável por:

- a) Planejar e controlar;
- b) Montar e interpretar relatórios;
- c) Fazer avaliação e prestar consultoria;
- d) Execução da prática fiscal;
- e) Montagem de relatórios externos;
- f) Proteger os ativos;
- g) Avaliação econômica.

Ele é o principal executivo da área de contabilidade administrativa, que atua junto à alta administração, influenciando-a a tomar decisões lógicas, compatíveis com os objetivos da organização (PADOVEZE, 2005). O *controller* pode estar empregado em diferentes cargos das áreas administrativas, financeiras e contábeis, podendo desempenhar até a função de administrador financeiro, ou seja, o profissional dessa área deve ser multifuncional (OLIVEIRA et al., 2008). Segundo Morante (2008), por ser um cargo complexo e abrangente, com um leque enorme de funções. Assim, o *controller*, deve possuir habilidades específicas, como:

- a) Raciocínio analítico, formulação de diagnósticos e cruzamento de informações;
- b) Previsão de dificuldades, proposição de alternativas e persistência para superação;
- c) Elaboração de relatórios e previsões em linguagem acessível com base estatística;
- d) Capacidade para influenciar, com vistas à análise e solução de problemas;
- e) Equilíbrio na tomada de decisão;
- f) Produção de informações tempestivas e oportunas;
- g) Percepção e auxílio a superação de limitações pessoais.

Nesse contexto, o papel do *controller* na organização pode ser resumido à sua atuação junto aos sistemas de informações gerenciais, dando apoio aos gestores das demais unidades administrativas, sendo persuasivo para influenciar o processo de decisão, não cabendo a ele tomar decisões operacionais, exceto as relacionadas à própria Controladoria (PADOVEZE e BORTOLUCCI, 2008).

2.1.4 Processo de Gestão, sistema de informações e implantação da Controladoria

Em várias ocasiões a Controladoria e o controle gerencial são equivocadamente confundidos ou até mesmo trazidos como sinônimos. Assim, torna-se necessário esclarecer melhor esses dois conceitos (FREZATTI et al., 2009; COSTA, 2010). Segundo Anthony e Govindarajan (2008), o controle gerencial é o processo utilizado pelos gestores para influenciar os demais membros da organização a implantar as estratégias estabelecidas no planejamento. A Controladoria, por sua vez, é responsável pela estrutura necessária para implantação das estratégias, utilizando, para tanto, as informações obtidas junto ao sistema integrado de informações gerenciais e contábeis (FREZATTI et al., 2009).

O processo de gestão pode representar uma vantagem competitiva da empresa em relação a seus concorrentes (KREISIG et al., 2006), pois monitora constantemente o comportamento das variáveis ambientais, tanto internas como externas a organização. Assim, a compreensão desse processo possibilita à administração estruturar o processo decisório para estabilizar a organização no mercado (COLLATO et al., 2006; MAGALÃES, 2007).

A Controladoria é responsável por auxiliar no processo de gestão. A gestão é o processo que conduz a empresa rumo à obtenção da eficácia organizacional, que é a missão da Controladoria (OLIVEIRA, 2009). Assim, a gestão compreende um conjunto de ideias, suficientemente eficientes, para garantir o sucesso na obtenção de um determinado resultado esperado (FIGUEREDO e CAGIANO, 2008).

Estruturado nas etapas de planejamento, execução e controle, o processo de gestão necessita de um constante suprimento de informações que possibilitam acompanhar e monitorar o desempenho dos gestores e da organização. Essas informações podem ser obtidas junto ao sistema de informações econômico-financeiras mantido pela Controladoria. Assim, a Controladoria deve dar suporte à gestão, identificando os pontos fracos e fortes da

organização, bem como as ameaças e oportunidades de mercado (REGINATO e NASCIMENTO; 2007; MAGALHÃES, 2007).

Um modelo de gestão consiste das crenças e valores da organização. Nesse sentido, pode ser considerado na definição de modelo de gestão, o conjunto de princípios e definições que representam as crenças e valores dos principais executivos para tratar das questões relacionadas à administração da empresa na busca pela eficácia organizacional (FIGUEREDO e CAGIANO, 2008; OLIVEIRA, 2009). Assim, a gestão deve ser participativa, incentivando o empreendedorismo e o desenvolvimento contínuo.

É importante, que o planejamento, execução e controle estejam formalmente definidos (OLIVEIRA, 2009). Caso o modelo de gestão não esteja bem definido e explicitado podem ocorrer conflitos, propiciando a tomada de decisões contrárias aos objetivos da empresa. Para que esse tipo de situação não ocorra, a definição de modelo de gestão deve abordar elementos como: estilo e processo de gestão; os princípios da organização, de comunicação e informação; e conceitos e critérios para avaliação dos gestores, dos resultados, e de desempenho (FIGUEREDO e CAGIANO, 2008).

Nesse contexto, o modelo de gestão da Controladoria deve atuar no sistema de informação, oferecendo informações úteis aos usuários internos e externos. Deve subsidiar o processo de planejamento, controlar por meio de comparações dos resultados obtidos com os objetivos traçados, avaliar a contribuição das diferentes áreas para o resultado global da organização, e fornecer parâmetros para avaliação de desempenho e para o sistema de recompensas como forma de motivação dos gestores (OLIVEIRA, 2009).

O processo de gestão reflete as expectativas da alta administração quanto aos resultados econômicos pretendidos. Nele são determinados os parâmetros, diretrizes e metas para eficácia organizacional. Estes são convertidos em um padrão de comportamento operacional que orienta a avaliação do desempenho econômico da empresa e dos gestores.

Esse processo para conduzir ao alcance dos objetivos esperados necessita ser alimentado com informações. Nesse sentido, a sustentação do processo de gestão encontra-se na existência de um sistema integrado de informações gerenciais que atue de forma tempestiva. A existência e manutenção desse sistema é responsabilidade da Controladoria (BIANCHI, 2005).

Tendo em mente que a Controladoria age diretamente sobre o planejamento, execução e controle, cabe entender um pouco melhor essas etapas do sistema ou processo de gestão. O sistema de gestão é estruturado a partir da missão, crenças e valores da organização, e objetiva dar continuidade a empresa por meio da otimização de seu resultado econômico. Esse

processo está organizado em três etapas, que são: planejamento, execução e controle (MOSIMANN e FISCH, 2008; PELEIAS, 2002; BEUREN, 2002; OLIVEIRA, 2009), como pode ser observado no Quadro 5.

Fases do sistema de gestão		
Planejamento	Estratégico	<ul style="list-style-type: none"> a) Oportunidades e ameaças; b) Pontos fortes e fracos; c) Produtos dessa fase: diretrizes estratégicas e políticas.
	Operacional	<ul style="list-style-type: none"> a) Pré-planejamento: estabelecimento de planos, com base em alternativas operacionais; b) Planejamento operacional de longo prazo: detalhamento da alternativa escolhida no que se referem a prazos, volumes, preços, recursos consumidos, produtos gerados, impactos patrimoniais, de resultado e financeiros.
Execução		<ul style="list-style-type: none"> a) Fase em que o plano é implantado. Os recursos são consumidos e os produtos gerados.
Controle		<ul style="list-style-type: none"> b) Nesta fase os desvios do plano são identificados e as ações corretivas são empreendidas.

Quadro 5 – Sistema de gestão

Fonte: Adaptado de Oliveira (2009)

A Controladoria deve participar do processo de gestão, agindo ativamente no planejamento, tanto estratégico como operacional, para garantir que os departamentos estejam orientados, não para o atendimento do objetivo individual de cada departamento, mas sim, para o atendimento do objetivo geral da empresa (MOSIMANN e FISCH, 2008), de forma a garantir a otimização do resultado econômico da empresa. Para esses autores a atuação da Controladoria no planejamento centra-se na verificação da viabilidade econômica dos planos, de sua objetividade e imparcialidade, e na visão generalista, que consiste no impacto dos resultados individuais dos departamentos para o resultado global desejado.

Para verificar os desvios ocorridos entre o planejado e o realizado e corrigi-los a Controladoria deve estar atenta ao processo de controle, que consiste em avaliar os departamentos de forma individualizada, para verificar se eles estão sendo eficazes, ou seja, se estão atingindo as metas planejadas. Assim, o passado serve de fonte de dados históricos para o processo de avaliação de desempenho (MOSIMANN e FISCH, 2008; BARRETO, 2008). Nesse contexto, a Controladoria deve atuar sobre os assuntos econômico-financeiros

na organização, detectando e informando a ocorrência de desvios, para que o gestor de cada área possa corrigi-los.

Logo, a Controladoria deve fornecer informações adequadas ao processo de gestão, para que haja otimização dos resultados. Assim, surge à necessidade de implantação de um sistema de informações integrado, que possibilita ao *controller* visualizar a empresa de forma sistêmica, integrando as informações econômico-financeiras e fornecendo informações de natureza qualitativa e quantitativa (NAKAGAWA, 2007), como pode ser observado na Figura 4.

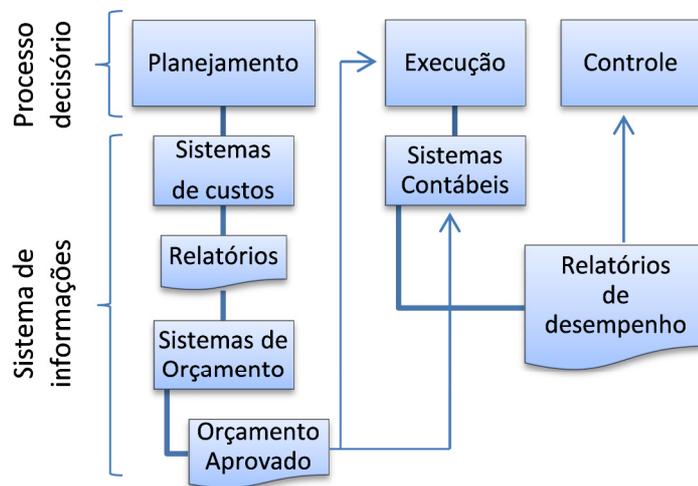


Figura 4 – Sistema integrado de informações

Fonte: Adaptado de Nakagawa (2007)

Segundo Nakagawa (2007), o sistema de informações deve ser adequado ao planejamento e a execução, isto é, as informações geradas devem ser úteis, confiáveis, geradas em momento oportuno de forma tempestiva.

A implantação da área de Controladoria exige a definição da missão, modelo de gestão, autoridade, responsabilidades, atividades, recursos, produtos, ponto de vista do negócio, sua estrutura, operações e sistemas. É necessário estabelecer um modelo de Controladoria e de sistema de informações a ser adotado e fornecer um treinamento de pessoal aos funcionários. As fases da implantação da área de Controladoria são descritas no Quadro 6.

Fases	Descrição	Responsáveis
Decisão da alta administração	A alta administração decide pela necessidade de uma área de Controladoria.	Alta administração
Diagnostico organizacional	Levantamentos, análises e relatórios dos levantamentos; validação; relatório final com modelo de funcionamento operacional da organização.	Equipes internas e consultoria
Modelo conceitual da área de Controladoria	Elaboração, discussão e validação da proposta; incorporação das discussões ao modelo proposto; estabelecimento do modelo conceitual da área de Controladoria.	Equipes internas e consultoria
Implantação da área	Recursos; produtos; processos; coordenação; instrumentos.	Equipes internas e consultoria
Implementação dos instrumentos	Processo de gestão; sistema de informação das operações econômico-financeiras.	Equipes internas e consultoria
Operação dos processos organizacionais referentes ao planejamento e orçamento	Planejamento; processo orçamentário.	Equipes internas e possível apoio de consultoria externa

Quadro 6 – Implementando a Controladoria

Fonte: Oliveira (2009)

Na visão de Nakagawa (2007) a implantação da Controladoria em uma organização requer dois momentos, um de curto e um de médio e longo prazo. No curto prazo são realizadas as ações imediatas, como: introdução de novos sistemas, melhoria dos já existentes, e treinamento dos gestores para o novo modelo de gestão. No médio e longo prazo ocorre a mudança na cultura organizacional, com a disseminação das crenças, valores, atitudes e comportamentos valorizados pelo novo modelo implantado. As características culturais devem apresentar-se de forma semelhante nos diversos departamentos da organização, para tanto, é necessário manter uma cultura organizacional forte, de forma que ela possa ser disseminada aos diversos membros na organização (SANTOS et al., 2010).

Segundo Souza (2010), a Controladoria se ocupa principalmente da gestão econômica empresarial. Por esse motivo, nas empresas de grande porte ela está ligada diretamente a alta administração, sendo responsável por garantir que o processo decisório, informacional e de controle ocorra conforme o planejado. Sua implantação na pequena empresa está

condicionada a uma descentralização das atividades financeiras. Nesse sentido, o autor sugere para a pequena empresa uma modalidade de Controladoria terceirizada para um profissional denominado *personal controller*, por períodos determinados, podendo ser meses ou semanas por exemplo.

Essa Controladoria terceirizada voltar-se-ia ao papel central desempenhado nas grandes corporações, que consiste em direcionar os negócios e tomar decisões. Assim, o pequeno empreendedor contaria com o aporte da Controladoria sem precisar desembolsar mais um custo fixo mensal (SOUZA, 2010). O *personal controller* será responsável pela elaboração do planejamento organizacional, auxiliando na implantação do sistema de informações. Devendo, ainda, acompanhar e monitorar a gestão econômica, interferindo sempre que necessário e influenciando o processo decisório.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Abordagem e procedimentos da pesquisa

Quanto à abordagem, a pesquisa classifica-se como quantitativa e qualitativa, pois os dados obtidos na pesquisa foram parcialmente quantificados, e geraram análises subjetivas. De acordo com o contexto da pesquisa e segundo informações obtidas, em literatura específica, as duas abordagens podem ser utilizadas concomitantemente para mostrar aspectos subjetivos de maneira espontânea. Essa abordagem é utilizada quando se busca percepções e entendimento sobre a natureza geral de uma questão, abrindo espaço para a interpretação.

A abordagem quantitativa consiste na utilização de procedimentos estatísticos para a análise do problema (GIL, 2009). Entretanto, a característica da mensurabilidade não é a única preocupação dessa abordagem, pois ela também está interessada na causalidade, generalização e replicação (BRYMAN, 1989). A causalidade tenta relacionar diferentes variáveis e provar o relacionamento de causa e efeito existente entre elas. A generalização consiste na característica de estender os resultados obtidos para além da amostra estudada. E a replicação trata da possibilidade da pesquisa ser aplicada por outros pesquisadores, para verificar sua validade ou para encontrar vieses na pesquisa anterior (CAUCHICK MIGUEL, et al., 2010).

A abordagem qualitativa procura entender a natureza do problema fazendo uso da descrição, o que torna a pesquisa mais indutiva e subjetiva (RICHARDSON, 2008). Trata-se do estudo da problemática em seu ambiente natural, onde ela acontece, interpretando de forma subjetiva os indivíduos em uma abordagem semiestruturada (CAUCHICK MIGUEL, et al., 2010).

Neste trabalho, foram utilizadas conjuntamente as abordagens quantitativa e qualitativa, também conhecida como abordagem combinada. A combinação dessas abordagens permite entender melhor o problema de pesquisa, pois uma compensa os pontos fracos da outra (CAUCHICK MIGUEL, et al., 2010).

Quanto aos procedimentos, foram utilizadas a pesquisa descritiva e o levantamento ou *Survey*. Segundo Cervo e Bervian (2006), a pesquisa descritiva analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los. E no levantamento (*survey*), segundo Cauchick Miguel et al.

(2010), o fato estudado é abordado por meio de uma única coleta de dados, que geralmente ocorre utilizando-se um questionário.

3.2 Caracterização da pesquisa

Para alcançar os objetivos propostos foi utilizada a pesquisa bibliográfica, como forma de verificar o que vem sendo estudado nos últimos anos sobre Controladoria e sua utilização como auxílio ao processo decisório. A pesquisa bibliográfica tratou especificamente da análise em materiais bibliográficos já tornados públicos (GIL, 2009). As etapas do desenvolvimento da pesquisa podem ser observadas na Figura 5.

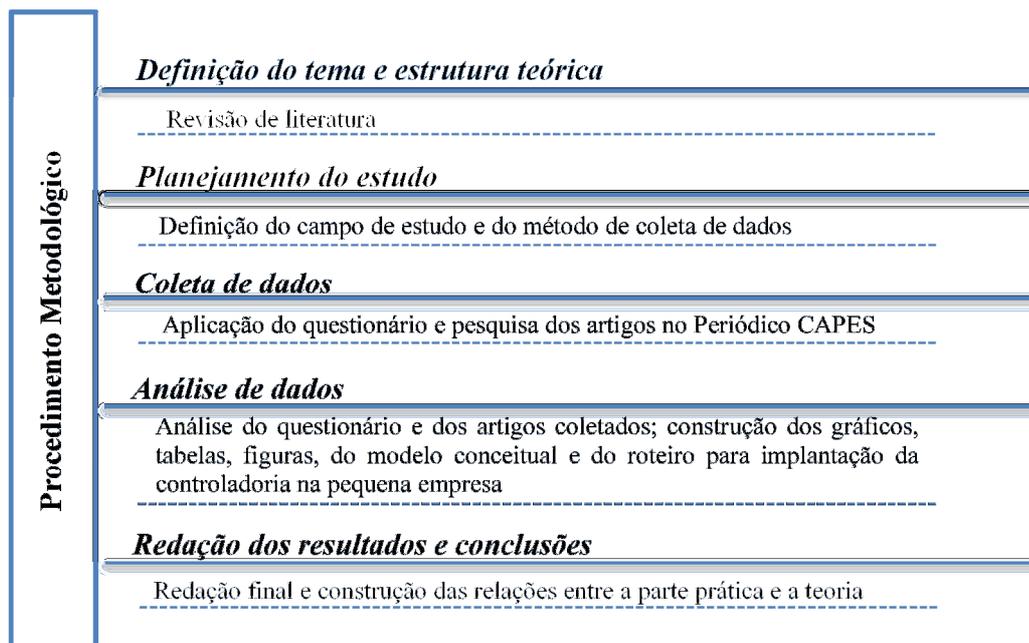


Figura 5 – Etapas do desenvolvimento da pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Para realizar a pesquisa bibliográfica adotou-se como critério analisar artigos científicos nacionais publicados nos últimos seis anos em periódicos relacionados no portal de periódicos da CAPES. Como critério de busca nos periódicos CAPES, adotou-se o termo “Controladoria”. Assim, foram selecionados para análise somente os artigos nacionais que

contivessem a palavra “Controladoria” em seu título, resumo, ou palavras-chave, e que tivessem data de publicação entre os anos de 2007 a 2012. A busca pelos artigos, na plataforma de periódicos CAPES, ocorreu no início do segundo semestre de 2012, sendo que foram encontrados 37 artigos que se enquadraram nos critérios de pesquisa.

Para verificação dos artigos que realmente poderiam trazer alguma informação relevante para essa pesquisa a análise dos artigos deu-se em três etapas: a) análise dos títulos; b) análise dos resumos; c) análise do trabalho completo. Nas quais se empregou como critério para o artigo continuar fazendo parte da amostra a ser analisada, a presença de objetivos relacionados a aplicações práticas em Controladoria, ou voltados ao estudo dos conceitos, práticas, estruturação da Controladoria e sua importância como geradora de informações para o processo decisório nas pequenas empresas.

Dos 37 artigos encontrados por meio da Plataforma de periódicos CAPES, 25 foram excluídos da amostra já na primeira etapa, pela leitura dos títulos. Os 12 artigos restantes seguiram para a segunda etapa, a análise dos resumos, onde foram excluídos mais cinco artigos, restando somente sete artigos na composição final da amostra. Esses artigos foram lidos e analisados na íntegra.

Como técnica de coleta de dados, foi empregada, ainda, a aplicação de um questionário com perguntas abertas e fechadas. O ramo escolhido para aplicação da pesquisa foi o setor de informática, em função do crescente aumento de empresas no setor e da necessidade de melhorias no processo de gestão dessas empresas para que consigam sobreviver à acirrada concorrência em um mercado que está em constante atualização.

Os questionários foram aplicados no primeiro semestre de 2012, pela receptividade, acessibilidade e disponibilidade das organizações estudadas em responder a pesquisa, em pequenas empresas de informática, clientes do SEBRAE/PR em dois projetos distintos, sendo 18 empresas do projeto Arranjo Produtivo Local de Software (APL de software), projeto que reúne empresas do setor de comércio de informática de Maringá, PR, e outras 10 empresas que atuam com venda e assistência técnica e participam do projeto Empreender, o qual têm como objetivo buscar soluções para problemas comuns nas empresas, localizadas em Campo Mourão, PR.

Para fins dessa pesquisa foram consideradas como pequenas empresas aquelas entidades que possuem menos de cem funcionários, sendo constituídas por um ou poucos proprietários, com operações geograficamente estabelecidas, e com capital inferior as demais empresas do segmento (LONGENECKER et al., 2007). Nesse contexto, uma organização

pode ser considerada como uma pequena empresa se não possuir poder representativo dentro do ramo de atuação e empregar um número mínimo de funcionários.

Ao todo foram aplicados 28 questionários, e por erro de preenchimento três questionários foram invalidados, restando 25 questionários válidos. Assim, os questionários considerados válidos representam aproximadamente 89% das empresas desses dois grupos, o que torna válida a amostra da pesquisa.

A validação do questionário utilizado ocorreu por meio da publicação de uma prévia dos resultados da pesquisa em um congresso nacional, onde os resultados puderam ser debatidos com professores da área. A análise quantitativa dos questionários foi realizada por meio do Software Microsoft Excel®, a qual gerou os gráficos e dados que serviram de suporte, juntamente com a literatura específica, para as análises mais subjetivas.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Análise sistemática do tema Controladoria

A Presente revisão sistemática limitou-se a estudar artigos científicos nacionais publicados no período 2007 a 2012 em revistas *online* indexadas no Periódico CAPES. Empregou-se como termo de busca a palavra “Controladoria”. Para fazer parte da amostra a ser analisada utilizou-se como critério a existência da palavra “Controladoria” no título ou no resumo ou nas palavras-chave dos artigos pesquisados.

A pesquisa foi realizada diretamente na Plataforma do periódico CAPES, na qual foram encontrados 37 artigos que se enquadraram nesses critérios. No Quadro 7 consta uma descrição dos dados levantados, contendo o nome do periódico, a instituição a qual o periódico é vinculado, a classificação no Qualis CAPES 2012 para Engenharias III, o número de edições entre 2007 e 2012, o total de artigos publicados no período de 2007 a 2012, o total de artigos encontrados sobre “Controladoria” nesse mesmo período e o percentual de artigos sobre a temática em estudo em relação ao total de artigos publicados.

Conforme pode ser observado no Quadro 7, foram identificados 18 periódicos, acessíveis por meio eletrônico que publicaram artigos sobre Controladoria entre 2007 e 2012. Juntos, esses periódicos lançaram 368 edições, onde foi publicado um total de 3.039 artigos. Deste total, somente 37 artigos continham o termo “Controladoria” no título ou no resumo ou nas palavras-chave, ou seja, 1,22% do total de artigos publicados.

Observa-se que a grande maioria dos periódicos que publicam sobre Controladoria é da Área CAPES de Administração, Contabilidade e Turismo, talvez em função disso observa-se que em geral a Qualificação no Qualis CAPES é baixa para a área de Engenharias III. Somente a Revista de Administração Pública é B3, as demais são todas B4 e B5, e duas nem são qualificadas para a área. Os periódicos que mais publicaram artigos contendo o termo de pesquisa foram a Revista de Contabilidade e Organizações (FEA/USP), a Revista Contabilidade vista e revista (UFMG) e a Revista Enfoque: reflexão contábil (UEM) com um total de cinco artigos publicados entre os anos de 2007 e 2012, seguidos da Revista Universa Contábil (FURB) que publicou quatro artigos nesse período. Juntos os artigos de Controladoria dessas revistas representam 0,63% dos artigos publicados pelas revistas estudadas nesse período, representando 51,35% dos artigos sobre Controladoria encontrados.

Nome do periódico	Instituição	Qualis CAPES - Eng. III	Edições a partir de 2007	Total de artigos a partir de 2007	Artigos Controladoria	%
R. Contabilidade e Organizações	FEA/USP	B5	14	112	5	4,46
R. Contabilidade vista e revista	UFMG	B5	19	114	5	4,39
R. Bras. de gestão e negócios	FECAP	B4	21	129	2	1,55
R. Adm. UFSM	UFSM	B4	13	123	1	0,81
R. Bras. de enfermagem	ABEn	NC	33	593	1	0,17
Contabilidade, gestão e governança	UnB	B5	14	105	2	1,90
R. Universo Contábil	FURB	B5	23	115	4	3,48
R. de Adm. de empresas	FGV	B4	26	162	1	0,62
Faces: R. de Adm.	FUMEC/FACE	B5	21	151	1	0,66
R. da Micro e Pequena Empresa	FACCAMP	B5	16	114	2	1,75
R. Eletrônica de Ciência Administrativa	FACECLA	B5	11	98	1	1,02
Enfoque: reflexão contábil	UEM	B5	17	93	5	5,38
R. de Ciências da Administração	UFSC	B5	17	161	1	0,62
R. Administração Contemporânea	ANPAD	B4	34	296	2	0,68
R. Ambiente Contábil	UFRN	NC	7	44	1	2,27
R. Cont. Fin.	USP	B5	18	120	1	0,83
R. Adm Mackenzie	Mackenzie	B4	29	205	1	0,49
R. Adm Pública	FGV	B3	35	304	1	0,33
18	Total		368	3039**	37*	1,22
Periódicos mais representativos				Total	19	51,35*
					19	0,63**

Quadro 7 – Periódicos que publicaram artigos enquadrados nos critérios da pesquisa entre 2007 e 2012

Fonte: Pesquisa (2012)

Os artigos pesquisados são de autoria de 89 autores diferentes. Conforme o Gráfico 1, os autores que se destacam com maior número de publicação sobre Controladoria no período de 2007 a 2012 foram Ilse Maria Beuren com nove artigos, Vanderlei dos Santos, Sandra Rolin Ensslin e Rogério João Lunkes com três artigos cada, Valdirene Gasparetto, Darci Schnorrenberger, Ananias Francisco dos Santos e Márcia Martins Mendes De Luca com dois artigos cada. No Gráfico 1, observa-se, ainda, que os anos que mais concentraram publicações

sobre Controladoria foram 2010, 2011 e 2009 com dez, oito e sete artigos publicados respectivamente.

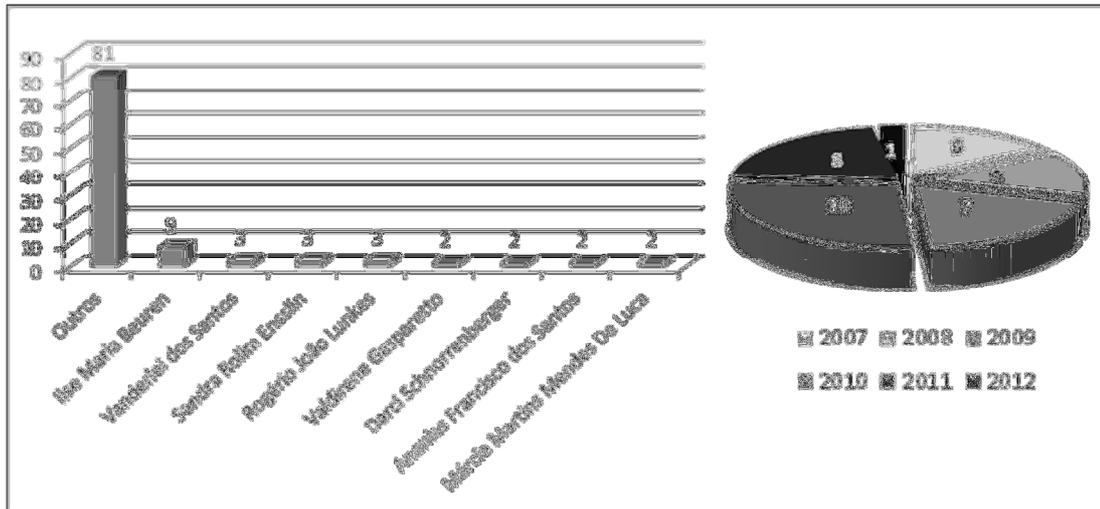


Gráfico 1 – Autores mais representativos e distribuição das publicações ao longo dos anos

Fonte: Pesquisa (2012)

A primeira parte da análise dos artigos encontrados na pesquisa processou-se por meio da tabulação dos artigos que resultou no Apêndice B, onde consta o ano de publicação, nome do periódico, instituição a qual o periódico pertence, título do artigo, e respectivos autores. Uma vez tabulados procedeu-se a leitura dos títulos dos artigos. A partir da leitura dos títulos deu-se a exclusão de 25 artigos da amostra encontrada, pois seu conteúdo não se enquadrava no objetivo que norteou a presente análise, restando 12 artigos para a segunda fase de análise, que consiste na leitura dos resumos.

A grande maioria dos artigos excluídos da amostra realizavam análises bibliográficas ou bibliométricas de artigos publicados em revistas, congressos, ou de teses e dissertações da área de contabilidade e Controladoria. Este fato pode ser comprovado pela maior ocorrência de palavras-chaves como: Qualis CAPES; Periódicos; redes de pesquisa; bibliometria; pesquisa em contabilidade; e produção científica. Nos 37 artigos estudados totalizou-se 128 palavras-chave. Conforme mostrado no Gráfico 2, a palavra-chave de maior ocorrência foi “Controladoria” com 19 repetições, seguida de “produção científica” com sete repetições e “pesquisa em contabilidade” com quatro repetições.

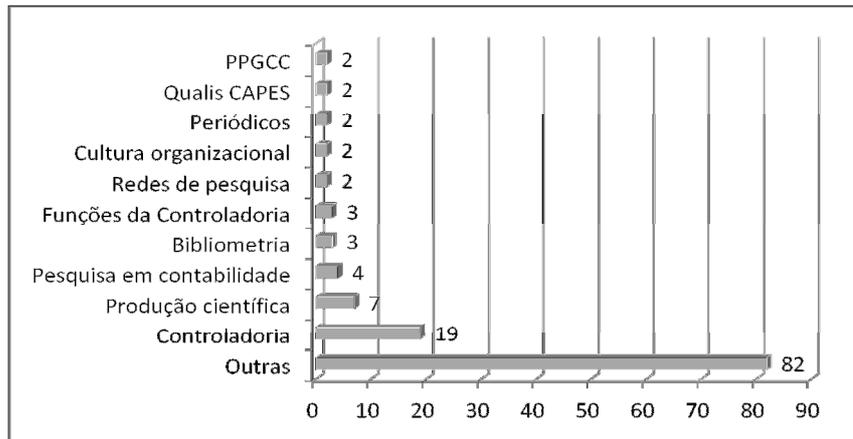


Gráfico 2 – Palavras-chave mais representativas encontradas nos artigos pesquisados

Fonte: Pesquisa (2012)

A nova amostra de artigos da pesquisa está distribuída em 10 periódicos que podem ser observados no Quadro 8. Sendo a maior concentração de artigos (33,33%) ficou na Revista Universo Contábil e na Revista da Micro e Pequena Empresa, ambas com dois artigos cada. Os artigos da nova amostra representam 0,83% dos artigos publicados nas 202 edições lançadas por esses periódicos no período entre 2007 e 2012.

Nome do periódico	Instituição	Qualis CAPES - Eng. III	Edições a partir de 2007	Total de artigos a partir de 2007	Artigos Controladoria
R. Contabilidade e Organizações	FEA/USP	B5	14	112	1
R. Contabilidade vista e revista	UFMG	B5	19	114	1
R. Bras. de gestão e negócios	FECAP	B4	21	129	1
* R. Universo Contábil	FURB	B5	23	115	2
Faces: R. de Adm.	FUMEC/FAC E	B5	21	151	1
* R. da Micro e Pequena Empresa	FACCAMP	B5	16	114	2
R. de Ciências da Administração	UFSC	B5	17	161	1
R. Ambiente Contábil	UFRN	NC	7	44	1
R. Adm Mackenzie	Mackenzie	B4	29	205	1
R. Adm Pública	FGV	B3	35	304	1
10	Total		202	1449	12
* Periódicos mais representativos (33,33%)					0,83%

Quadro 8 – Relação de periódicos que possuem artigos referentes ao tema de pesquisa

Fonte: Pesquisa (2012)

Na segunda análise verificou-se a contribuição de 40 autores distintos distribuídos entre os 12 artigos da amostra da pesquisa. Os autores com maior número de publicação foram Ilse Maria Beuren com três artigos publicados, Ananias Francisco dos Santos, Darci Schnorrenberger, Valdirene Gasparetto, Rogério João Lunkes e Vanderlei dos Santos todos com dois artigos cada (Gráfico 3). As publicações concentraram-se principalmente no ano de 2010 (33,33%).

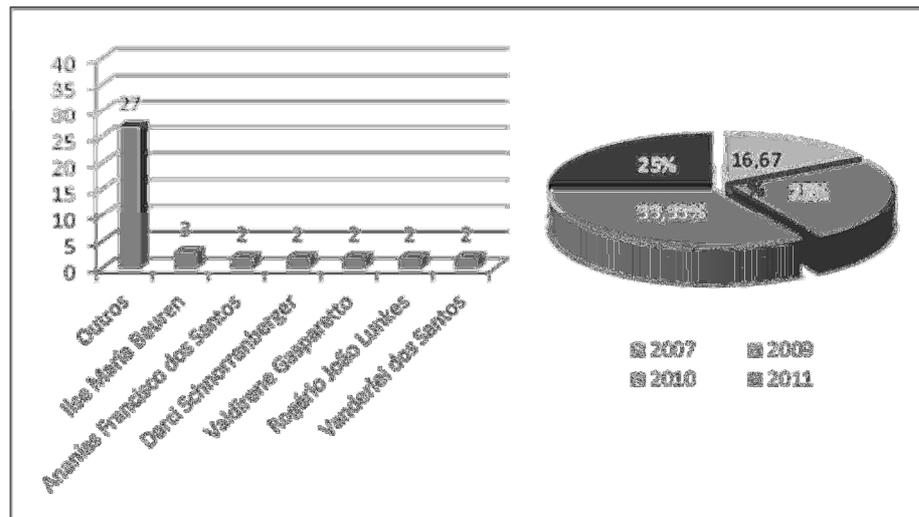


Gráfico 3 – Autores dos artigos relacionados ao tema de pesquisa e distribuição das publicações ao longo dos anos

Fonte: Pesquisa (2012)

Na leitura dos resumos dos artigos foi possível verificar o objetivo de cada trabalho, conforme pode ser observado no Quadro 9. A maioria dos trabalhos não está diretamente relacionada ao tema aqui abordado (a Controladoria como ferramenta geradora de informações para o processo de tomada de decisão). Pela análise dos objetivos, os artigos destacados no Quadro 9 foram excluídos da amostra. Dois por serem trabalhos de revisão, dois por tratarem de Controladoria pública, e um por estar duplicado, tendo sido publicado em dois periódicos diferentes.

Objetivos dos artigos em análise	
2007	Uso da lógica <i>fuzzy</i> pela Controladoria na priorização dos objetivos e das ações estratégicas.
	*Modelagem matemática para determinar o valor futuro do IDH-M em municípios do Paraná.
2009	*Comparação das práticas exercidas pela Controladoria Geral de um Município com suas funções de Controladoria usualmente encontradas na literatura.
	*Identificação do conjunto de funções da Controladoria em manuais e obras de referência nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.
	Análise da importância da Controladoria para gestão de riscos em empresas não financeiras.
2010	*Identificação do conjunto básico de funções da Controladoria, baseado em estudos empíricos sobre o tema nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.
	Identificação de evidências de institucionalização da Controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras.
	*Identificação dos tipos de cultura organizacional em empresas familiares do ramo têxtil.
	Identificação da Cultura organizacional em empresas familiares do ramo têxtil.
2011	O conhecimento da Controladoria para redução do efeito <i>framing</i> (possibilidade de se influenciar a decisão por meio de alterações sutis na apresentação e estruturação das informações de um mesmo problema) na tomada de decisão.
	Aplicação da Controladoria em micro e pequenas empresas para aperfeiçoar o processo de gestão.
	Identificação das funções da Controladoria em uma instituição financeira e como a sua atuação é percebida pelos gestores.

Quadro 9 – Objetivos dos artigos em análise

Fonte: Pesquisa (2012)

A análise dos objetivos dos artigos permitiu manter na amostra somente aqueles trabalhos que chegaram o mais próximo possível do tema da presente pesquisa. Os sete artigos restantes, que serão analisados na íntegra, abordam temáticas diversas relacionadas à Controladoria. As revistas onde os artigos foram publicados são todas da área de Administração e Contabilidade. São elas: Revista de Administração Mackenzie, Revista Brasileira de Gestão e Negócios, Revista de Ciências da Administração, Faces: Revista de Administração, Revista da Micro e Pequena Empresa, Revista Contabilidade Vista e Revista e Revista Ambiente Contábil. A listagem dos artigos selecionados pode ser visualizada no Quadro 10.

Os artigos selecionados envolveram 24 autores, destacando-se a autora Ilse Maria Beuren com dois artigos na amostra final. Verifica-se que as publicações estão distribuídas em diversos autores, o que caracteriza falta de recorrência do assunto para a maioria dos pesquisadores.

Os trabalhos trazem abordagens como a utilização da lógica *Fuzzy* para priorização dos objetivos das ações estratégicas; identificação da cultura organizacional segundo

trompenaars; Controladoria para análise de risco; evidência de institucionalização da Controladoria; a Controladoria na redução do efeito *framing* na tomada de decisão; identificação das funções da Controladoria; e aplicação da Controladoria no processo de gestão, temática essa que mais se aproxima do foco desse estudo.

Ano	Nome do periódico	Instituição	Nº	Título do artigo	Autores
2007	R. Adm. Mackenzie	Univ. Presbiteria na Mackenzie	1	Controladoria utilizando a lógica <i>fuzzy</i> no auxílio à empresa para definição das prioridades do planejamento estratégico: um estudo em uma empresa de turismo.	Adolfo Alberto Vanti; Ângela Rozane de Souza Lindstaedt; Genossi Rauch Miotto; Laurise Martha Pugues; Mirna Muraro.
2009	R. Bras. Gestão e Negócios	FECAP	2	A importância da Controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção dos gestores de riscos e <i>controllers</i> .	Iolanda Couto Guimarães; Claudio Parisi; Anisio Candido Pereira; Elionor Farah Jreige Weffort.
2010	R. de Ciências da Administração	UFSC	3	Tipos de Análise da Cultura Organizacional de <i>Trompenaars</i> (1994) Predominantes na Área de Controladoria em Empresas Familiares do Ramo Têxtil.	Vanderlei dos Santos; Ilse Maria Beuren; Nelson Hein; Ananias Francisco dos Santos.
	Faces: R. de Adm.	FUMEC	4	Evidências de institucionalização da Controladoria em empresas familiares.	Ilse Maria Beuren; Elza Terezinha Cordeiro Müller.
2011	R. da Micro e Pequena Empresa	FACCAMP	5	Controladoria empresarial: gestão econômica para micro e pequenas empresas.	José Morais Monteiro; Jenny Dantas Barbosa.
	R. contabilidade vista e revista	UFMG	6	A Controladoria em Instituições Financeiras: Estudo de Caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A.	Fernando Barros de Lima; Márcia Martins Mendes De Luca; Sandra Maria dos Santos; Vera Maria Rodrigues Ponte.
	R. Ambiente Contábil	UFRN	7	O reflexo do ensino da Controladoria na minimização do efeito <i>framing</i> .	Fábia Jaiany Viana de Souza; Maria das Vitórias de Macedo Farias; Márcio César de Oliveira Quirino; Edzana Roberta Ferreira da Cunha Vieira.

Quadro 10 – Artigos selecionados para análise integral

Fonte: Pesquisa (2012)

Analisando brevemente as referências dos artigos, verificou-se que os sete artigos estudados apresentaram um total de 243 referências. Observa-se pelo Gráfico 4 que a

tendência ao longo dos anos das publicações foi sempre pela adoção de referências nacionais, pois elas representaram mais de 87% do total utilizadas pelos autores.

Para dar continuidade a análise das referências estas foram separadas em referências atuais (após 2005) e desatualizadas (até 2005). Foram consideradas atualizadas as referências de publicações realizadas nos últimos 7 anos. Como se pode observar no Gráfico 4 das 212 referências nacionais, somente 57 são atuais e das 31 internacionais somente 4 são posteriores a 2005, o que caracteriza a utilização de referências desatualizadas pelos autores dos artigos.

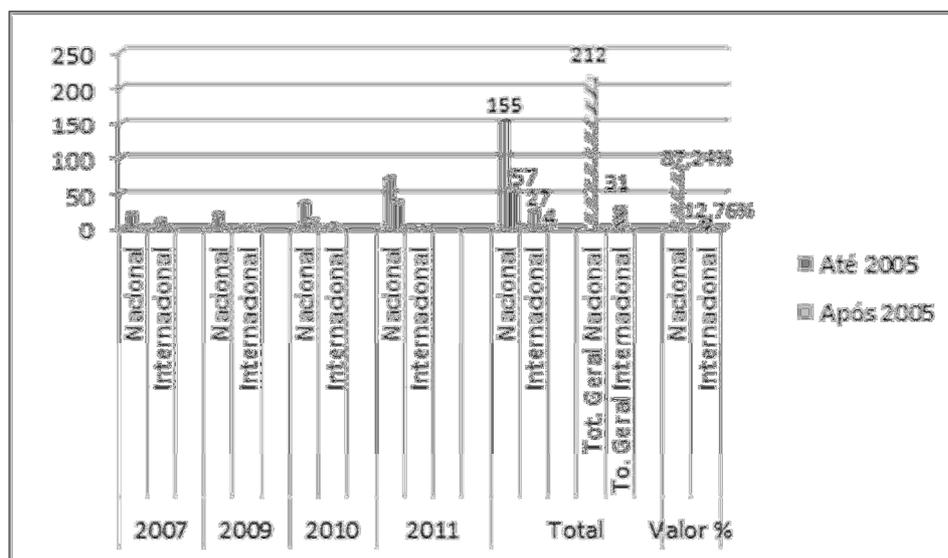


Gráfico 4 – Volume de referências nacionais e internacionais dos artigos estudados ao longo dos anos

Fonte: Pesquisa (2012)

Para a análise foi considerado também o veículo de publicação. Como pode ser observado no Quadro 10, as referências dos artigos provêm de livros, artigos publicados em revistas e eventos, de teses e dissertações, e também de outros veículos de comunicação, principalmente *web sites*.

Referências	2007		2009		2010		2011		Total	
	Até 2005	Após 2005	Até 2005	Após 2005						
Livros	26	2	16	0	20	1	30	10	92	13
Revistas	7	1	2	1	10	2	10	4	29	8
Eventos	2	0	1	0	11	7	15	14	29	21
Teses/dissertações	1	0	4	0	4	3	12	7	21	10
Outros	1	0	4	4	0	0	6	5	11	9
Total	37	3	27	5	45	13	73	40	182	61
Total									243	

Quadro 11 – Evolução histórica das referências dos artigos analisados por tipo e período de publicação

Fonte: Pesquisa (2012)

Por meio do Gráfico 5 pode-se observar que a maioria das referências dos artigos analisados está desatualizada, das 243 referências apenas 61 (24,1% do total) são de publicações recentes, sendo que 74,9% das referências são de publicações anteriores a 2005.

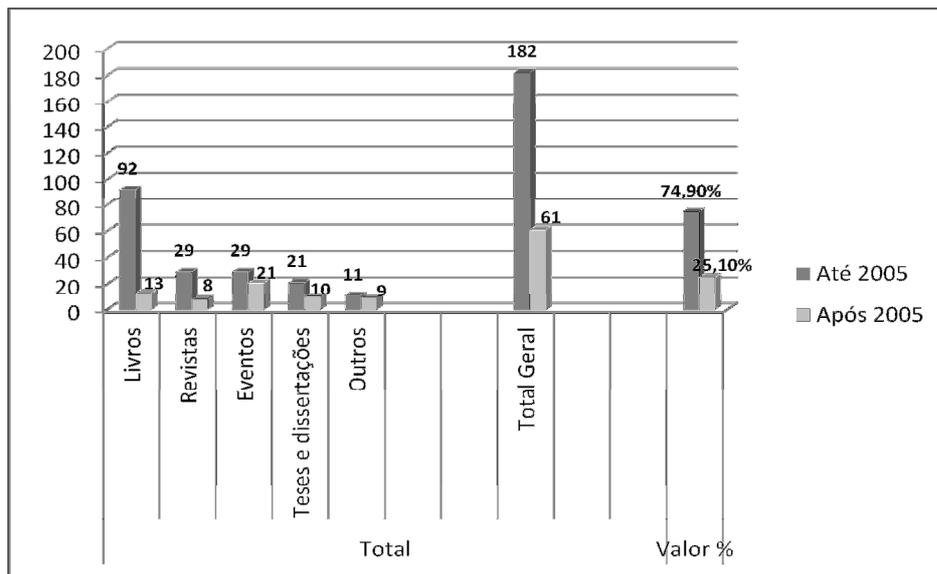


Gráfico 5 – Volume de referências nacionais e internacionais dos artigos estudados ao longo dos anos

Fonte: Pesquisa (2012)

Pode-se observar, ainda no Gráfico 5, o predomínio de livros nas citações dos autores, seguido de artigos publicados em revistas e anais de eventos. Apesar de os livros terem se mantido em primeiro lugar nas citações no montante geral de referências e também ao longo dos anos nas referências anteriores a 2005, é possível observar no Quadro 10 que em se tratando de referências mais recentes essa tendência está se alterando, pois o predomínio agora passa a ser de trabalhos publicados em eventos, o que demonstra uma nova tendência quanto ao predomínio das referências de trabalhos científicos da área. Trata-se da necessidade de dialogar e debater com os demais autores que publicam na área.

A leitura na íntegra dos artigos, conforme pode ser visualizado no Quadro 11, permitiu identificar que dos sete artigos selecionados somente três são significantes para essa pesquisa, são eles: Controladoria utilizando a lógica *fuzzy* no auxílio à empresa para definição das prioridades do planejamento estratégico: um estudo em uma empresa de turismo (VANTI, et al., 2007); Evidências de institucionalização da Controladoria em empresas familiares (BEUREN e MÜLLER, 2010); e Controladoria empresarial: gestão econômica para micro e pequenas empresas (MONTEIRO e BARBOSA, 2011).

Vanti et al. (2007) (artigo um do Quadro 11) apresenta um estudo de caso em uma empresa de turismo, localizada no Rio Grande do Sul, que utiliza a lógica *fuzzy* como uma técnica de análise que aliada a Controladoria é capaz de auxiliar os gestores no processo decisório. Ao final do estudo, os autores entendem que a Controladoria necessita fazer uso de ferramentas de análise que a auxiliem no processo decisório, e concluem que a lógica *fuzzy* consiste em uma ótima ferramenta para este fim, pois por meio dela é possível quantificar os dados e organizá-los segundo seu grau de importância e de veracidade.

Tendo por pressuposto que a implantação da Controladoria ocorre pela instituição de regras e rotinas que afetam as crenças e valores da organização, Beuren e Müller (2010) estudaram as evidências de institucionalização da Controladoria mediante hábitos e rotinas em 12 das 59 empresas familiares brasileiras identificadas por Oro (2006), na lista das 500 Melhores e Maiores da Revista Exame (artigo quatro do Quadro 11). As autoras constataram que 8 das 12 empresas pesquisadas passaram por uma reestruturação, e 5 dessas 8 empresas instituíram regras e normas. Como os administradores estão cientes das regras existentes para cada função, concluiu-se ao final do estudo que foram alterados os procedimentos usuais e institucionalizadas normas na Controladoria dessas empresas.

Artigos	Estudo		Método							Coleta de dados			Segmento							Método de Análise de dados	Estudo realizado		
	Empírico	Teórico	Qualitativo	Quantitativo	Estudo de caso	Pesq. de campo	Pesq. Bibliográfica	Survey	Descritiva	Multicaso	Pesq. Documental	Entrevista	Questionário	Turismo	Curso Graduação	Bancário	Inst. não financeira	Ramo Têxtil	Melhores e Maiores Emp. BR R. Exame 2006			Indústria, comércio e serviço	
1*	x		x	x	x						x		x									Lógica Fuzzy e análise de Swot + Controladoria.	Análise dos pontos fortes e fracos e das oportunidades e ameaças à empresa como subsidio para tomada de decisão.
2	x			x		x	x	x				x					x					Análise percentual de respondentes.	Estabelecimento do papel da Controladoria no apoio a gestão de riscos em empresas não financeiras na cidade de São Paulo.
3	x		x	x				x	x		x						x					Análise de Cultura Organizacional de Trompenaars (1994) + geometria analítica.	Análise da cultura organizacional de Trompenaars (1994) predominantes na área de Controladoria em empresas familiares do ramo têxtil.
4*	x		x	x				x	x			x						x				Análise percentual de respondentes.	Identificação de evidências de institucionalização da Controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras.
5*	x		x								x									x		Estatística: estudo de séries e frequências, cruzamento de variáveis.	A Controladoria para aperfeiçoamento do processo de gestão em Micro e Pequenas Empresas.
6	x		x		x			x		x	x	x			x							Estatística: teste t a 5% de significância + correlação.	Estudo das funções do órgão Controladoria em uma instituição financeira e como a sua atuação é percebida pelos gestores.
7	x		x					x						x								Análise percentual de respondentes.	Ensino de Controladoria na minimização dos vieses cognitivos acarretados pelo efeito framing.

* Artigos que mais se identificam com a presente pesquisa

Quadro 12 – Análise dos artigos selecionados

Fonte: Pesquisa (2012)

O artigo 5 (Quadro 11) é o que mais se assemelha com a presente pesquisa. Monteiro e Barbosa (2011) estudaram a aplicabilidade da Controladoria no aperfeiçoamento do processo de gestão em 40 pequenas empresas localizadas em Sergipe. Ao final verificaram que, os gestores desconhecem a maioria dos mecanismos da Controladoria que podem auxiliar no processo decisório, evidenciando o distanciamento entre os profissionais da área de contabilidade e Controladoria e os administradores das empresas.

4.2 Análise do questionário

Na aplicação do questionário (Apêndice A), inicialmente, para traçar um breve perfil do respondente foi questionado se ele era o responsável pela unidade de Controladoria da organização e quanto tempo de experiência ele possui naquela função. Como se pode observar no Gráfico 6A, a maioria dos respondentes, tanto do Grupo APL como os do Empreender (73,33% e 90%, respectivamente) consideram-se os responsáveis pela área de Controladoria de suas empresas. Observa-se, também pelo Gráfico 6B que a maioria dos respondentes do Grupo APL (46,67%) possui de 3 a 5 anos de experiência, enquanto que no Grupo Empreender a maioria dos respondentes possuem mais de 10 anos de experiência.

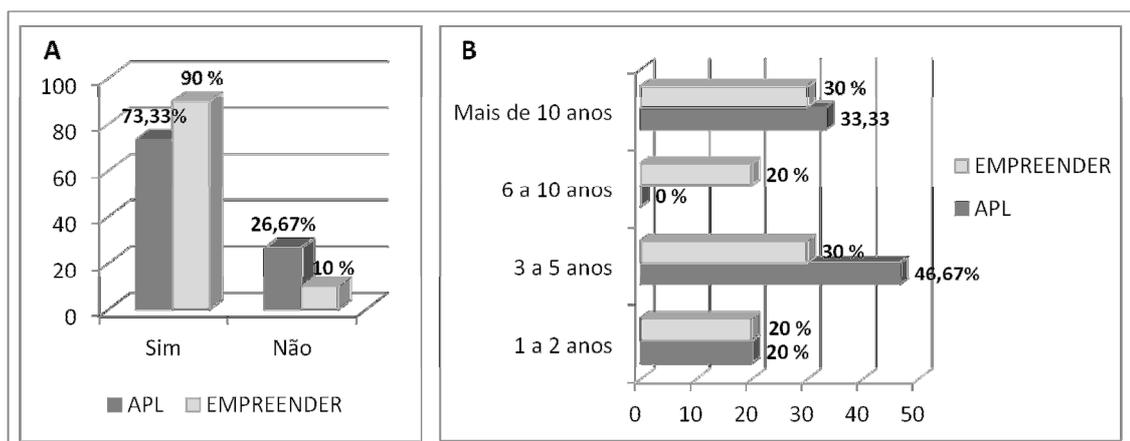


Gráfico 6 – A) Se o respondente é ou não responsável pela Controladoria; B) Tempo de experiência na função

Fonte: Pesquisa (2012)

Para entender um pouco melhor o perfil das empresas estudadas questionou-se sobre o setor de atividade em que elas atuam e o número de colaboradores que empregam. Assim, verificou-se que as empresas do Grupo APL são em sua totalidade empresas comerciais, e que a maioria das Organizações do Grupo Empreender (80%) atua tanto na área de comércio como no ramo de serviço, as demais (20%) são prestadoras de serviços apenas.

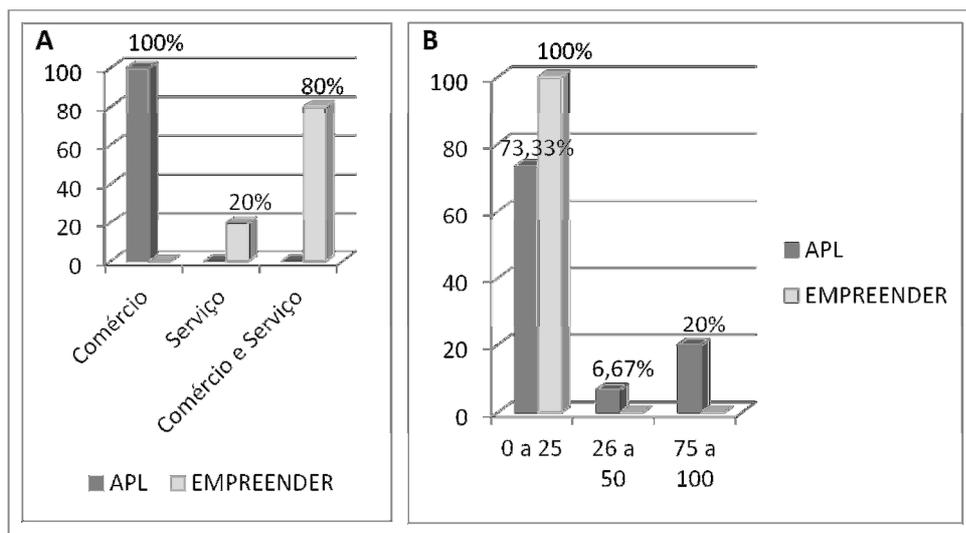


Gráfico 7 – A) Setor de atividade da empresa; B) Número de funcionários

Fonte: Pesquisa (2012)

Iniciando os questionamentos sobre a área de Controladoria, verificou-se que das empresas do Grupo APL somente 26,67% possuem um departamento de Controladoria estruturado, e que a totalidade das empresas do Grupo Empreender não possui um departamento de Controladoria implantado na organização (Gráfico 8A). Na maioria das empresas que não possuem departamento de Controladoria implementado tanto no Grupo APL (73,33%) como no Grupo Empreender (70%) o setor administrativo é o responsável por desenvolver as funções da Controladoria (Gráfico 8C).

Quando questionadas se a Controladoria participa do processo de planejamento estratégico (Gráfico 8B) contraditoriamente a maioria das empresas dos dois Grupos respondeu que sim (73,33% do Grupo APL e 60% do Grupo Empreender). Curioso é que 26,67% do Grupo APL respondeu que a Controladoria não participa do planejamento estratégico, justamente o mesmo percentual de empresas que possuem um departamento de Controladoria implementado. Vale observar que quase a totalidade das empresas que

afirmaram que a Controladoria participa do planejamento estratégico também disse não possuir um departamento de Controladoria na organização. Fato que demonstra certa incoerência entre as respostas.

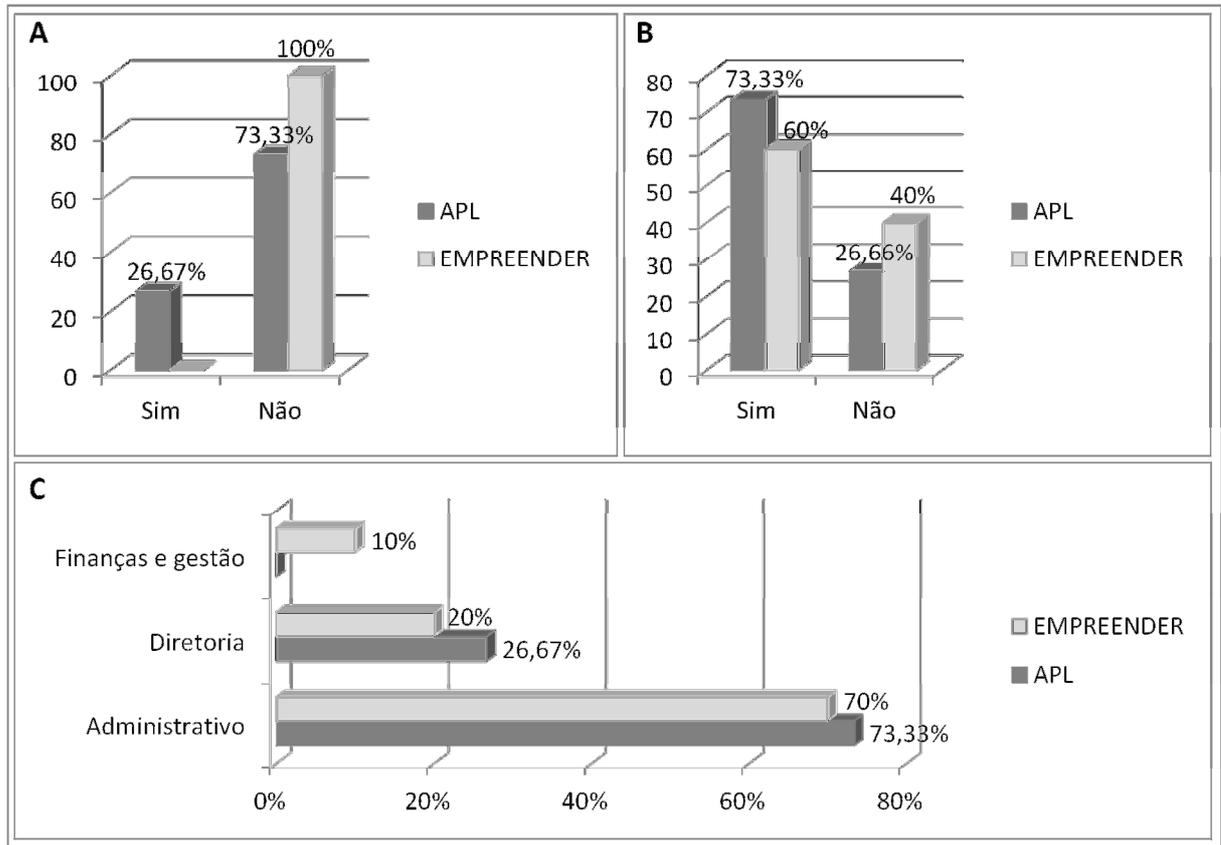


Gráfico 8 – A) Possuem departamento de Controladoria estruturado; B) A Controladoria participa do planejamento estratégico; C) Unidade organizacional que desempenha o papel de Controladoria

Fonte: Pesquisa (2012)

Quando questionados sobre a função que a Controladoria desempenha no planejamento estratégico das organizações as empresas do Grupo APL entendem que a Controladoria deve fornecer informações, formular estratégias e decidir quais serão adotadas. Enquanto que as empresas do Grupo Empreender acreditam que a Controladoria deve apenas fornecer informações.

Em seu trabalho, Monteiro e Barbosa (2011) destacam o distanciamento do profissional da área contábil do empreendedor. Na pesquisa, os autores observaram que metade dos empresários pesquisados vê o contador como um mero emissor de guias de

recolhimento de impostos ou emissor de folha de pagamento, demonstrando que o profissional da área contábil não está desempenhando uma função fundamental da contabilidade e da Controladoria que consiste em dar suporte gerencial ao empreendedor.

Em relação aos aspectos que a Controladoria trabalha no processo decisório, para as empresas do Grupo APL, houve uma predominância dos seguintes aspectos: aspectos econômicos (86,66%), clientes (80%), aspectos tecnológicos (73,33%), legais (66,66%), concorrentes (66,66%), comprometimento dos colaboradores (60%), e controle de custos (53,33%). Enquanto que para as empresas do Grupo Empreender a predominância situou-se em: Aspectos econômicos (70%), legais (60%), dependência de fornecedores (50%), clientes (50%), prática de orçamento (50%), e controle de custos (50%), conforme se observa no Gráfico 9.

Diferentemente do resultado da presente pesquisa, com relação aos aspectos tratados no Gráfico 9, as empresas estudadas por Monteiro e Barbosa (2011), entendem que os aspectos mais relevantes que demandam maior volume de informações são aqueles relacionados as receitas de vendas auferidas, custos dos produtos vendidos e contas a pagar. Este fato demonstra as diferenças existentes no perfil de gestão do empreendedor, pois o empreendedor estudado neste trabalho está primeiramente preocupado com as questões econômicas, com os clientes e com s aspectos tecnológicos.

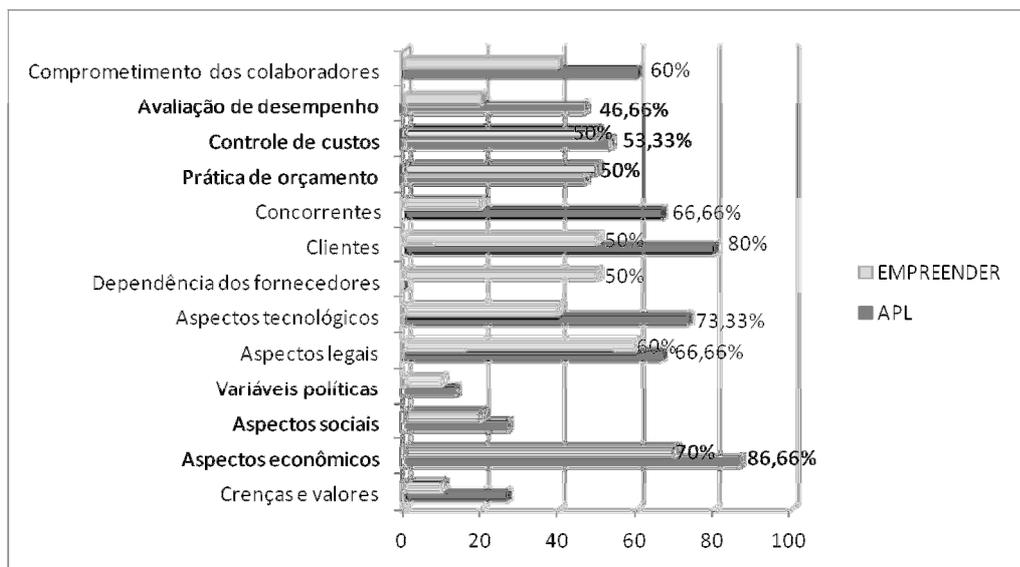


Gráfico 9 – Aspectos da Controladoria que a empresa trabalha

Fonte: Pesquisa (2012)

A pesquisa realizada por Beuren e Müller (2010), também aponta para um resultado diferente, pois as empresas pesquisadas pelas autoras elencaram como papel fundamental da Controladoria o controle, a informação para o processo decisório e a participação ativa no planejamento estratégico.

Ao questionar os respondentes sobre a existência de avaliação de desempenho na organização, como pode ser observado no Gráfico 10A, mais de 66% do Grupo APL e 70% do Grupo Empreender respondeu que não realiza processo de avaliação. Quando questionados sobre a utilização do resultado da avaliação de desempenho no desenvolvimento de estratégias (Gráfico 10B) esse percentual sobe para mais de 73% no Grupo APL e incoerentemente cai para 60% no Grupo Empreender. Observa-se neste momento que os 10% que responderam anteriormente que não realizam avaliação de desempenho não poderiam estar utilizando o resultado dessa avaliação, uma vez que ela não foi feita.

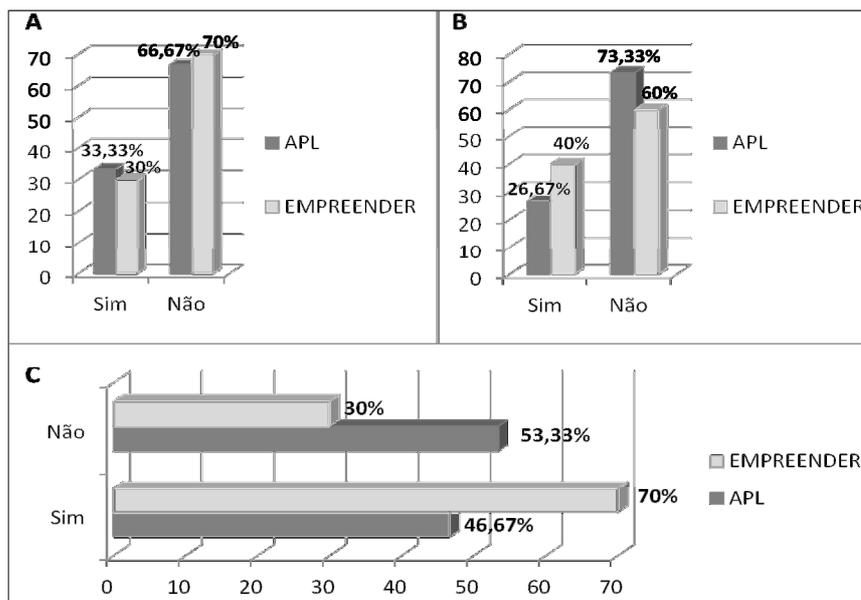


Gráfico 10 – A) Possui um sistema de avaliação de desempenho; B) O resultado da avaliação de desempenho é utilizado no desenvolvimento de estratégias e processos; C) A avaliação possibilita elaborar metas e objetivos futuros

Fonte: Pesquisa (2012)

Quando analisado o Gráfico 10C, a situação fica um pouco mais complicada, pois as respostas de ambos os Grupos passam a ser incoerentes. Nesse momento, questionados sobre as contribuições da avaliação de desempenho para a elaboração de metas e objetivos futuros, mais de 46% do Grupo APL e 70% do Grupo Empreender observa essa contribuição.

Observa-se um acréscimo de 13% dos respondentes do Grupo APL e de 40% do Grupo Empreender em relação ao questionamento do Gráfico 10A, demonstrando novamente certo grau de incoerência nas respostas novamente.

A grande maioria das empresas, principalmente as pequenas empresas, enfrentam dificuldades quanto à disponibilidade de recursos para novos investimentos. Conhecer os fatores que influenciam a produção e o processo decisório é crucial para aumentar os rendimentos e os recursos disponíveis. Nesse contexto, a contabilidade de custos é um ferramental relevante para o processo decisório, uma vez que as informações fornecidas por ela auxiliam os gestores a tomarem decisões mais acertadas quanto a otimização dos recursos, fator que influencia significativamente e positivamente na melhoria dos resultados (SCALABRIN et al., 2006).

Nesse sentido, procurou-se saber qual o método de custeio que as empresas estudadas adotam. Conforme se observa no Gráfico 11A, a maioria das empresas, tanto do Grupo APL como do Grupo Empreender, utilizam o custo médio ponderado ou o custeio por absorção. Surpreendentemente, mais de 33% dos respondentes do Grupo APL não sabem qual o sistema de custeio utilizado em sua organização. O custo é um item básico e fundamental, necessário para tomar qualquer tipo de decisão gerencial. Ainda, quando questionados sobre o montante dos custos na organização, conforme se observa no Gráfico 11B, a maioria dos respondentes entendem que os custos para manutenção dos processos não são expressivos.

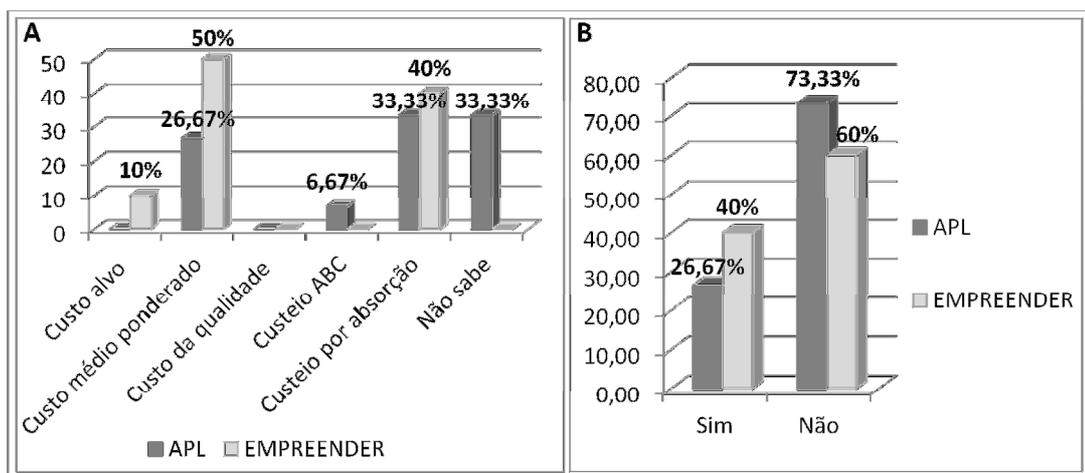


Gráfico 11 – A) Método de custeio utilizado; B) Os custos com a manutenção dos processos são expressivos

Fonte: Pesquisa (2012)

As empresas não estão sozinhas no mercado, a concorrência está cada vez mais acirrada, e um olhar criterioso para o ambiente externo e para a concorrência pode significar a continuidade ou não de uma organização. Nesse sentido, se questionou se é habitual nas organizações estudadas analisar a situação em que se encontraram seus concorrentes. Assim, verificou-se que praticamente a totalidade das empresas 80% do Grupo APL e 90% do Grupo Empreender, como se observa no Gráfico 12A, não consideram a situação contábil e financeira dos concorrentes no processo de Gestão. Questionados sobre as informações geradas pelo sistema de informação adotado, observou-se conforme o Gráfico 12B, que em 60% das empresas do Grupo APL e em 90% das empresas do Grupo Empreender o sistema de informações gera informações úteis ao processo decisório.

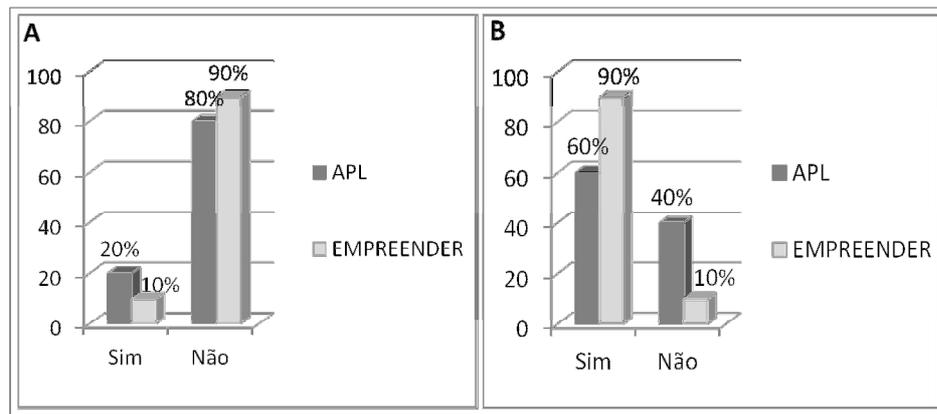


Gráfico 12 – A) As informações financeiras e contábeis dos concorrentes são consideradas para formulação de estratégias; B) O sistema de informação utilizado permite gerar informações úteis ao processo decisório

Fonte: Pesquisa (2012)

O processo de controle é extremamente importante para verificar se cada área da organização está atingindo suas metas, dentro do planejado. Quando o controle detecta anomalias elas devem ser estudadas para que melhorias possam ser implementadas, de forma a garantir que os objetivos da organização sejam atingidos. Quando questionados sobre este aspecto, 53% do Grupo APL e 50% do Grupo Empreender entendem que o controle permite avaliar se as metas estão sendo atingidas (Gráfico 13A).

Quando questionados sobre qual setor é responsável pela elaboração, execução e controle do planejamento operacional (Gráfico 13B) tanto o Grupo APL quanto o Grupo Empreender entendem que o setor de vendas deve se responsabilizar pela área. Com relação

área responsável pela implementação e manutenção dos controles internos (Gráfico 13C) a maioria dos respondentes tanto o Grupo APL quanto o Grupo Empreender entendem que a área administrativa é a mais adequada para cuidar dos controles internos.

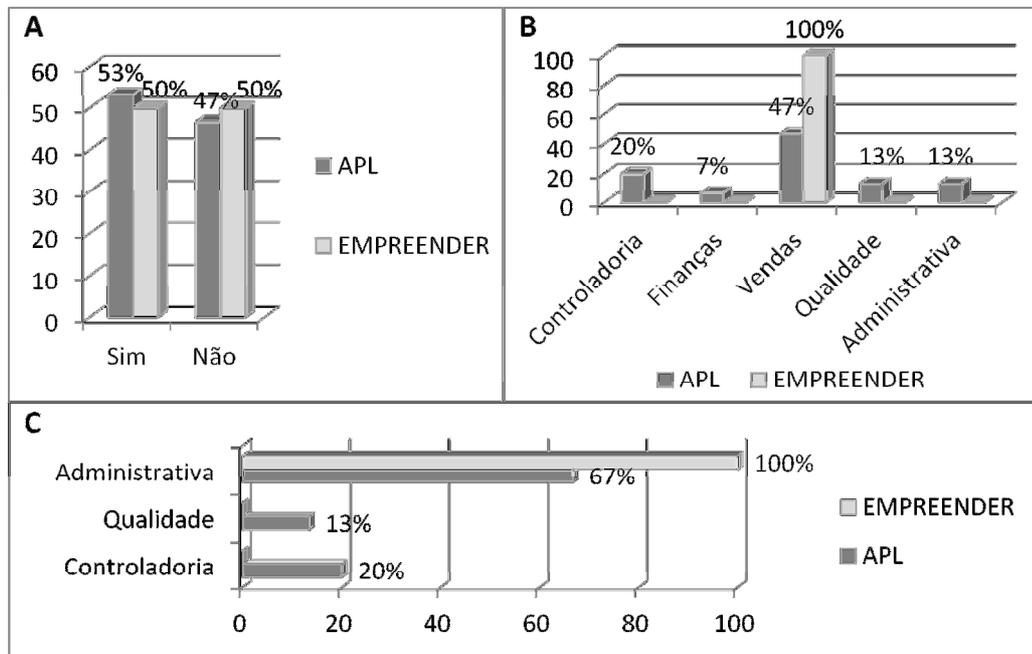


Gráfico 13 – A) O controle possibilita avaliar se as metas estão sendo atingidas; B) Responsável pela elaboração, execução e controle do planejamento operacional; C) Responsável pela implementação e manutenção dos controles internos
Fonte: Pesquisa (2012)

4.3 A Controladoria no processo decisório, Modelo Conceitual e Implantação

Apesar da quase ausência de trabalhos publicados em periódicos nacionais sobre a utilização da Controladoria em pequenas e médias empresas no auxílio a tomada de decisão gerencial, pode-se verificar certo interesse recente por parte de alguns pesquisadores nessa temática. Pesquisadores como Queiroz (2005), Oliveira (2005), Lima (2007) e Cunha Jr. (2009) trabalharam a Controladoria em pequenas empresas em suas Dissertações de Mestrado.

Queiroz (2005) estudou o uso da informação contábil na gestão das micro e pequenas empresas da região do Seridó Potiguar. A autora constatou em seu estudo que os profissionais contábeis da região são meros emissores de documentos fiscais, pois eles não atendem as

funções da Controladoria, uma vez que não fornecem informações gerenciais que contemplem adequadamente os aspectos econômico-financeiros necessários a tomada de decisão.

Oliveira (2005) elaborou uma proposta de Controladoria para uma empresa do setor metal mecânico do Vale do Itajaí em Santa Catarina. Em sua proposta, o autor contempla, levando sempre em consideração os ambientes interno e externo à organização, o gerenciamento dos sistemas de informação, de controle e de avaliação de desempenho como elementos fundamentais para otimização do lucro.

Baseado na hipótese de que os instrumentos gerenciais subsidiam o processo decisório, Lima (2007) estudou a importância das ferramentas de controle gerencial em micros, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. Contrariando o que diz a literatura, Lima identificou que os mecanismos de controle gerencial têm influência significativamente positiva sobre o processo decisório nas pequenas empresas do município estudado.

Cunha Júnior (2009) estudou os fatores que favoreceram a continuidade ou mortalidade das pequenas empresas do estado da Paraíba de 2001 a 2005. Identificando no processo de gestão empregado o fator principal de sucesso ou insucesso dos empreendimentos estudados, pois é nas informações que subsidiam o processo decisório que os gestores vão encontrar as respostas necessárias para tomar decisões coerentes consolidando a empresa no mercado.

A Controladoria deve, acima de tudo, alinhar o sistema de informações com as estratégias da empresa, por meio de uma visão sistêmica que permita auxiliar os gestores na estruturação do processo decisório. Assim, o sistema de informações deve ser estruturado de forma a gerar informações que subsidiem o planejamento e controle organizacional (VANTI et al., 2007). Frente à concorrência acirrada e a escassez de recursos, as empresas necessitam utilizar sistemas que identifiquem as ações que devem ser priorizadas. Para desempenhar sua função, a Controladoria precisa utilizar ferramentas que auxiliem o processo de tomada de decisões.

Vanti et al., (2007) determinou, em seu estudo, que os sistemas configurados com base na lógica fuzzy auxiliam a Controladoria e os gestores na construção do planejamento, mapeando as definições de prioridades atribuídas pelos gestores, processando informações e analisando os resultados gerados. Concomitante ao uso da lógica *fuzzy* deve ser utilizada a análise *Swot* para identificar as oportunidades, ameaças, e os pontos fortes e fracos da empresa (PADOVEZE, 2005; VANTI et al., 2007).

Para Vanti et al., (2007), o sistema que integra a análise *swot* a lógica *fuzzy* demonstra-se extremamente útil à Controladoria, pois consegue apresentar os dados quantitativamente, demonstrando-os segundo seu grau de importância ou veracidade. Propiciando, assim, condições favoráveis aos gestores para o processo de tomada de decisão.

A Controladoria direciona a administração e os gestores da organização, conduzindo-os à busca de informações sólidas e consistentes que sirvam de suporte para planejar o caminho que a empresa irá seguir. No momento de sua implantação, também devem ser definidos sua missão e seus objetivos, os quais deverão estar alinhados as necessidades da empresa (BEUREN e MÜLLER, 2010). Segundo as autoras a Controladoria deve manter os gestores informados sobre os eventos passados, sobre o desempenho atual e os possíveis rumos que a empresa pode seguir. Para isso, deve fazer uso de instrumentos que possibilitam melhores controles e informações, como: modelos de gestão, de decisão, de mensuração e de informação.

Segundo Oliveira (2009), o primeiro passo para implantação da Controladoria em uma organização, após a realização de um diagnóstico organizacional que leve a alta administração a decidir pela implantação de uma área de Controladoria é a definição do modelo conceitual de Controladoria a ser adotado pela empresa. Neste trabalho, foi desenvolvido um modelo conceitual de Controladoria simplificado (Figura 6), voltado para as pequenas e médias empresas estudadas. O modelo proposto é bem simples e contempla basicamente a utilização das informações fornecidas pela escrita contábil e fiscal no processo de gestão, de forma a subsidiar o processo decisório.

Conforme a literatura consultada, pode-se entender a Controladoria como uma evolução da contabilidade tradicional, que se processa em duas etapas distintas, como se pode observar no Modelo Conceitual de Controladoria para o processo decisório (Figura 6). As etapas são: Escrita contábil e fiscal; e planejamento e controle.

Os dados gerados pela escrituração contábil devem servir de suporte para a contabilidade gerencial, na montagem do orçamento e de projeções futuras e para o planejamento tributário. Assim, as informações geradas a partir do sistema integrado de informação da Controladoria, conjuntamente com as informações geradas a partir da auditoria interna, realizada para verificar inconsistências nos processos, e as análises do ambiente externo à organização são utilizadas pela Controladoria de forma a garantir que o planejamento e controle da organização sejam fundamentados em estudos baseados em dados e fatos reais e não mais pela intuição do gestor. Nesse contexto, a soma dessas duas etapas resulta na gestão organizacional e no processo decisório.

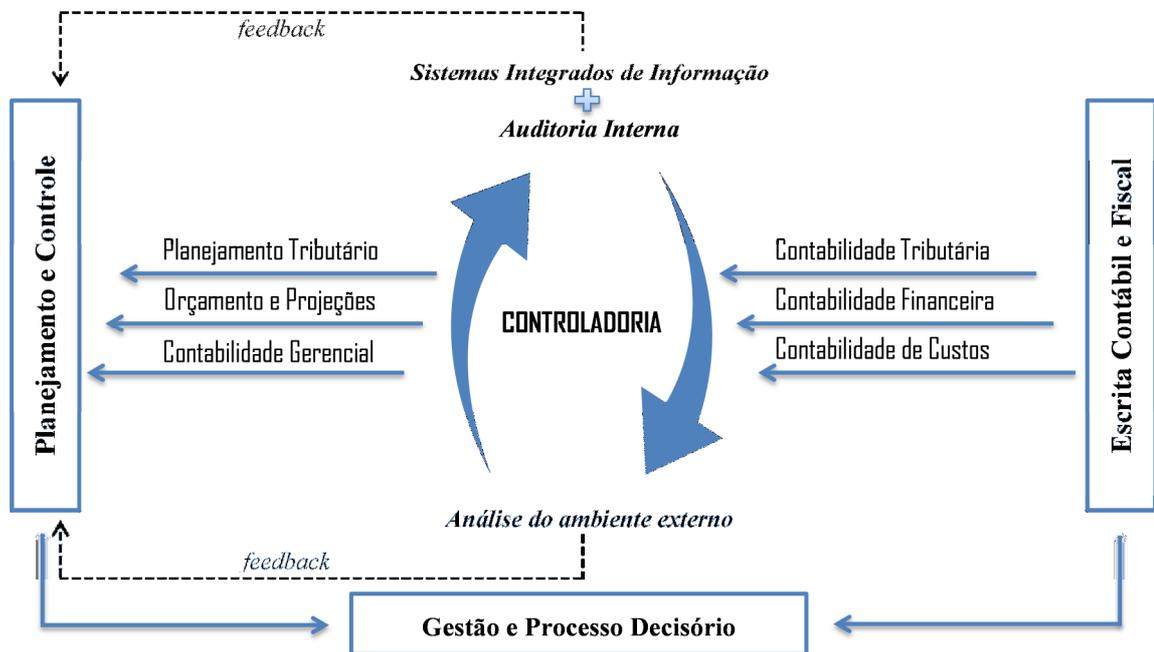


Figura 6 – Modelo Conceitual: estrutura da Controladoria para o processo decisório

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

O mais importante para o sucesso do Modelo Conceitual proposto é a integração dos sistemas de informações aliada a manutenção desses sistemas, pois é fundamental que as regras e práticas estabelecidas pela Controladoria sejam disseminadas e aceitas pelos colaboradores da organização. Uma vez operante e alimentado o sistema servirá de fonte de dados para o profissional responsável pela Controladoria montar os relatórios gerenciais que irão subsidiar o processo decisório.

Após a definição do modelo conceitual de Controladoria, Oliveira (2009), argumenta que se deve proceder a implantação da área de Controladoria, implantação dos instrumentos da Controladoria e realizar a operação dos processos organizacionais referentes ao planejamento e ao orçamento. Baseando-se no roteiro estabelecido por Oliveira (2009) e em outras literaturas pertinentes foi elaborado um roteiro para implantação da Controladoria nas empresas estudadas que pode ser observado por meio da Figura 7.

Na presente proposta de implantação são consideradas quatro etapas para implantação da Controladoria. Primeiramente, a decisão da administração e a formulação do modelo conceitual de Controladoria. Na sequência é necessário proceder à implantação dos sistemas

de informação, preferencialmente integrados, estabelecer o processo de gestão e implantar as regras, práticas e procedimentos a serem adotados para alcançar os objetivos organizacionais. Uma vez realizados esses três passos é necessário mudar a cultura organizacional, pois para que o sistema funcione efetivamente as novas práticas adotadas devem ser valorizadas pelos colaboradores.

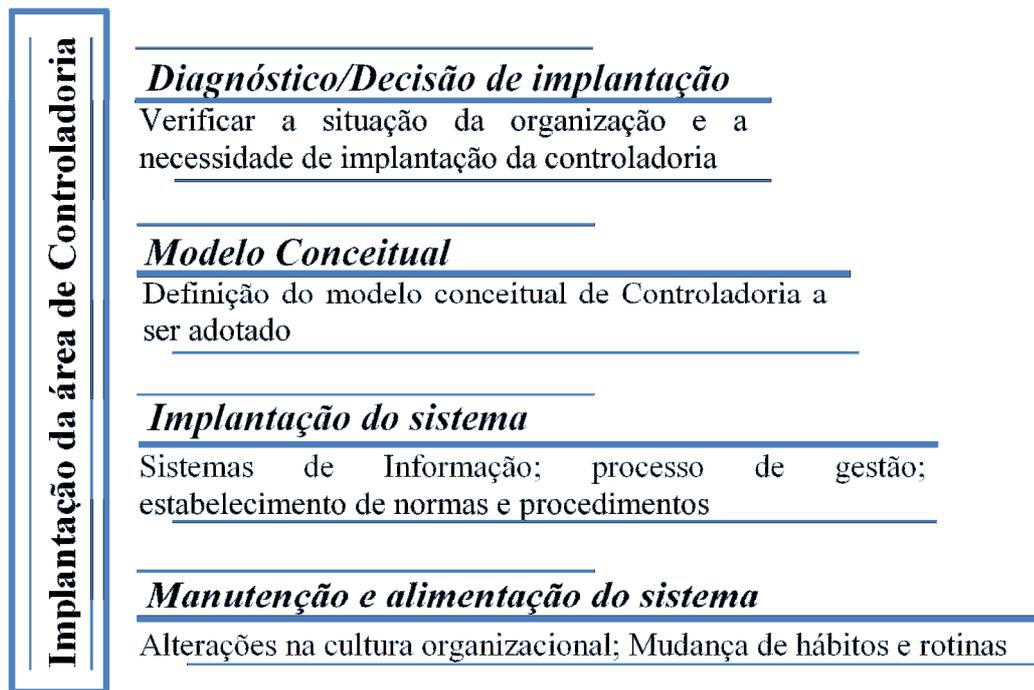


Figura 7 – Roteiro para implantação da área de Controladoria

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Em seu trabalho Beuren e Müller (2010) observam que para a organização alcançar seus objetivos, o desempenho das funções da Controladoria bem como sua estrutura de controle envolve, também, o estabelecimento de um conjunto de normas e procedimentos. Nesse contexto, o processo institucional não termina após a instituição das regras e implantação das práticas. Ele vai além, pois é necessário criar ainda, uma cultura organizacional que valorize as novas práticas adotadas. Assim, para que as práticas se tornarem rotina na instituição, amoldando os novos processos institucionais de contabilidade gerencial, além de difundir o conjunto de regras da Controladoria na empresa é necessário criar um significado para estas regras, desenvolvendo hábitos e rotinas. Uma sequencia lógica

para esse processo consiste em codificar, incorporar, reproduzir e institucionalizar a cultura organizacional da Controladoria.

Como toda implantação e manutenção de um novo departamento na organização, a área de Controladoria demanda recursos e acarreta um aumento nos custos de operação da organização. Nesse sentido, este trabalho segue a linha de raciocínio de Souza (2010), que sugere a implantação de uma Controladoria terceirizada para a pequena empresa, onde um profissional denominado *personal controller* realiza o trabalho de Controladoria da organização periodicamente, conforme a necessidade da empresa. Ficando sob responsabilidade desse profissional a elaboração do planejamento organizacional, a manutenção do sistema de informações, o direcionamento dos negócios e a orientação do processo decisório. De forma que o pequeno empreendedor possa contar com o aporte da Controladoria sem ter que desembolsar mais um custo fixo mensal.

Sugere-se que essa Controladoria terceirizada seja realizada bimestralmente no período da implantação e conforme ela seja assimilada na organização passe a ser quadrimestral ou semestral. É importante salientar que ainda que a figura do *personal controller* seja externa, os passos do processo de implantação da Controladoria devem ser seguidos, pois os sistemas de informação e regras e práticas da Controladoria devem ser implantados e disseminados na cultura organizacional para que o sistema possa ser alimentado e gere dados tempestivos para que o *personal controller* possa gerar os relatórios gerenciais que fundamentarão o processo decisório.

4.4. Discussão dos resultados

Atualmente vive-se um momento de rápidas mudanças motivadas pela globalização. As empresas, imersas nesse ambiente dinâmico, marcadas pela acirrada competição mercadológica precisam se reinventar e estar sempre preparadas para rápidas mudanças e adequações estruturais e estratégicas, principalmente as empresas de pequeno porte, que são mais sensíveis a alterações na economia.

A informação é o principal aliado que a pequena empresa possui para manter-se ativa no mercado. Ela é responsável por proporcionar uma interação entre as áreas da empresa, explicando as relações entre as decisões tomadas e os objetivos almejados pela organização. Assim, a Controladoria é o sistema dentro da organização incumbido de fornecer as

informações necessárias ao processo decisório, proporcionando aos gestores um ambiente favorável ao processo de tomada de decisão. Nesse contexto, este trabalho propôs a verificação das empresas dos projetos APL e Empreender do SEBRAE/PR quanto à existência de um sistema de Controladoria implantado e se estas utilizam as informações geradas a partir da Controladoria no processo decisório.

As pequenas empresas são responsáveis por uma parcela considerável dos empregos formais no Brasil, além de representarem vultosas somas na economia do país. Apesar da representatividade que as pequenas empresas possuem na economia a grande maioria delas não conseguem se manter ativa no mercado, esse fato se deve em grande parte por falta de orientação e conhecimento do empreendedor quanto as práticas mercadológicas de gestão dos negócios. Essa orientação para o processo decisório pode ser conseguida por meio dos mecanismos fornecidos pela Controladoria.

A pesquisa realizada com os Grupos APL e Empreender mostra que a definição bem como as funções e a importância da Controladoria não estão bem claras para os responsáveis pelas empresas estudadas. Quase a totalidade das empresas estudadas não possui o departamento de Controladoria implantado em suas organizações, sendo as funções desse departamento desempenhadas pela área administrativa na maioria dos casos.

As empresas do grupo APL dedicam-se em sua totalidade ao comércio e as do Grupo Empreender atuam no ramo de comércio e de serviço. As empresas do Grupo APL entendem que a Controladoria deve se dedicar principalmente aos aspectos econômicos e de clientes, fornecendo informações, formulando estratégias e decidindo quais estratégias devem ser adotadas. Já as empresas do Grupo Empreender acreditam que a Controladoria deve se deter nos aspectos econômicos e legais do negócio apenas fornecendo informações.

Quando questionados sobre a função que a Controladoria desempenha no planejamento estratégico das organizações as empresas do Grupo APL entendem que a Controladoria deve fornecer informações, formular estratégias e decidir quais estratégias devem ser adotadas. Enquanto que as empresas do Grupo Empreender acreditam que, a Controladoria deve apenas fornecer informações.

O nível de coerência entre as respostas do questionário por vezes, não foi satisfatório, mostrando que existe certo grau de desconhecimento dos respondentes em relação ao assunto abordado, pois quando questionados sobre o sistema de custeio adotado na organização, mais de 30% dos responsáveis pelas empresas do Grupo APL não sabiam qual era o sistema de custeio adotado na organização, esse fato demonstra desconhecimento da estrutura da organização, pois o conhecimento dos custos é fundamental para o processo decisório.

Outra inconsistência situou-se na avaliação de desempenho, pois cerca de 30% dos respondentes de ambos os Grupos afirmaram realizar avaliação de desempenho. Entretanto, questionados quanto à utilização do resultado da avaliação de desempenho na formulação de estratégias e metas futuras esse percentual subiu consideravelmente. Portanto, vários dos respondentes que afirmaram não realizar avaliação de desempenho nesse momento afirmam que utilizam o resultado dessa avaliação. Na busca por fatores que expliquem as incoerências das respostas, o fator inexperiência pode ser desconsiderado, pois 80% dos respondentes de ambos os Grupos possuem mais de 3 anos de experiência na função. O que leva a crer que a explicação situe-se realmente no desconhecimento do sistema de Controladoria.

Aproximadamente, metade dos respondentes não consideram os fatores externos, a situação contábil e financeira dos concorrentes no processo decisório, e a maioria deles entendem que o sistema de informações adotado em sua organização permite a geração de informações úteis ao processo decisório. As poucas funções da Controladoria adotadas, na maioria das empresas estudadas, são de responsabilidade da administração da organização.

Outra situação constatada no presente trabalho foi com relação às pesquisas publicadas em periódicos nacionais nos últimos 6 anos sobre o uso da Controladoria para a tomada de decisão em pequenas empresas. Na primeira etapa da pesquisa foram encontrados 37 artigos científicos sobre Controladoria publicados entre os anos de 2007 e 2012. Fazendo uma análise criteriosa desses artigos foi possível verificar que as publicações na área de Controladoria tendem a ser em sua maioria trabalhos de revisão sistemática de literatura e trabalhos bibliométricos.

Sendo que no período estudado a revista *Enfoque: Reflexão Contábil* foi o periódico que mais se destacou na publicação de artigos sobre Controladoria (5,38% dos artigos publicados), e a autora Ilse Maria Beuren foi a autora que se destacou com o maior volume de publicações, tendo publicado 9 artigos sobre Controladoria nesse período.

Ao final da análise foram excluídos 30 artigos da amostra, restando 7 artigos que sofreram uma análise mais aprofundada. Analisando-se as referências desses 7 artigos observou-se que, a maioria das referências são trabalhos nacionais (mais de 87%) e estavam desatualizadas, com publicação anterior ao ano de 2005. Sendo que até o ano de 2005 o predomínio era de referências de livros e a partir de 2005 o predomínio passou para trabalhos publicados em anais de eventos.

Dos sete artigos restantes na amostra somente três tratavam da Controladoria como instrumento de auxílio ao processo decisório, relacionando-se, dessa forma, mais intimamente ao tema da presente pesquisa. Trata dos estudos de Vanti et al. (2007), Beuren e Müller

(2010) e Monteiro e Barbosa (2011). Sendo este último, o que mais se assemelha a esta pesquisa. Os autores estudaram o uso da Controladoria no aperfeiçoamento do processo de gestão de 40 pequenas empresas sergipanas e concluíram que os gestores das organizações estudadas desconhecem a maioria dos mecanismos da Controladoria que podem auxiliar no processo decisório, evidenciando o distanciamento dos profissionais da área de contabilidade do empreendedor.

No decorrer do presente trabalho também foi desenvolvido um modelo conceitual de Controladoria a ser aplicado nas empresas estudadas e um cronograma para implantação de um departamento de Controladoria nessas organizações. O modelo conceitual contemplou basicamente um sistema de informações integrado a escrita contábil e fiscal, gerando informações úteis e tempestivas para o processo gerencial, de forma a subsidiar o processo decisório, sem obviamente deixar de observar as variáveis externas à organização.

O roteiro para implantação da Controladoria contempla o diagnóstico da organização e a decisão da administração pela implantação de um departamento de Controladoria. Posteriormente, torna-se necessário estabelecer e adotar um modelo conceitual de Controladoria e implantar o novo sistema de informação, de regras, práticas e procedimentos. Realizadas estas etapas é fundamental disseminar essas alterações na cultura organizacional. É necessário criar valor para as novas práticas nos colaboradores, pois se os novos procedimentos não forem assimilados pela cultura organizacional a implantação da Controladoria fracassará.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio da aplicação de um questionário, o presente trabalho questionou, quase a totalidade das empresas dos projetos APL e Empreender do SEBRAE/PR sobre a utilização do sistema de Controladoria, questionando a utilização das informações geradas a partir da Controladoria no processo decisório.

Atendendo ao segundo objetivo específico, a pesquisa realizada com os responsáveis pelos Grupos APL e Empreender evidencia que o pequeno empreendedor precisa aperfeiçoar seus métodos de gestão, de forma a embasar o processo decisório, mostrando também o distanciamento existente entre o empreendedor e o profissional da área contábil. Ficou nítido no resultado da pesquisa, que os respondentes desconhecem os conceitos, funções e importância da Controladoria para o processo decisório, o que leva a entender que as empresas estudadas não possuem uma estrutura de controladoria adequada para gerar informações confiáveis para o processo decisório.

Fato que se reflete nas pesquisas acadêmicas realizadas nessa área, pois, atendendo ao primeiro objetivo específico, foi verificado que a grande maioria dos artigos publicados sobre Controladoria no Brasil nos últimos anos foram trabalhos bibliométricos, mostrando que as publicações na área são incipientes em relação ao desenvolvimento e a disseminação da Controladoria como ferramenta de gestão e auxílio no processo de tomada de decisão nas organizações.

O aumento da complexidade dos mercados exige maior rigor no planejamento e controle gerencial, promovendo a necessidade de implantação de uma área de Controladoria que proporcione ganhos de desempenho e competitividade nas organizações. Nesse contexto, a Controladoria merece maior destaque no meio profissional e acadêmico. É necessário desenvolver mais estudos aplicados que contribuam para o desenvolvimento e disseminação da área de Controladoria na pequena empresa, e é nesse sentido que o presente trabalho contribui para avanços da Controladoria tanto no meio profissional quanto no meio acadêmico.

Os gestores das empresas de médio e pequeno porte, geralmente, por uma questão cultural priorizam o uso de crenças, preferências e intuição em detrimento do uso da racionalidade no processo decisório, esse perfil de processo decisório acarreta muitos prejuízos ao empreendedor, podendo resultar na falência do negócio. O embasamento do

processo decisório por meio dos mecanismos fornecidos pela Controladoria pode auxiliar o gestor a minimizar custos e maximizar seus lucros, garantindo a perpetuidade da organização.

Nesse sentido, atendendo a proposta realizada no terceiro e quarto objetivo específico, o presente trabalho apresentou um modelo conceitual de Controladoria para a pequena empresa e um roteiro para sua implantação. Como toda organização possui escrita fiscal e contábil por força de lei, de forma a reduzir custos, o modelo conceitual utiliza um sistema de informação que integra as informações contábeis e fiscais aliadas a uma observação criteriosa do mercado para gerar as informações necessárias ao processo decisório.

Novamente para redução de custos sugere-se contratar uma Controladoria externa, executada por um profissional denominado *personal controller* que deverá ir até a empresa periodicamente emitir os relatórios, orientar o planejamento e o processo de tomada de decisão. Dessa maneira, o pequeno empreendedor não precisa desembolsar elevados custos fixos com a manutenção do departamento de Controladoria e conta com o amparo de um profissional qualificado no momento de tomar as decisões que vão orientar o futuro do seu empreendimento.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. *In*: CATELLI, Armando. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica (GECON). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. Sistemas de Controle Gerencial. 12 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa. A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão. **Rev. contab. financ.**, São Paulo, v. 17, n. 41, ago. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772006000200003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 18 jul. 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772006000200003>.

ARRUDA, Giovana Silva; MADRUGA, Sergio Rossi; FREITAS JR, Ney Izaguirry. A governança corporativa e a teoria da agência em consonância com a controladoria. **Rev. Adm. UFSM**, v. 1, n. 1, p. 71-84, Santa Mararia, 2008. Disponível em <<http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/reaufsm/article/view/570/430>>. Acesso em: 11 Jan 2013.

BARRETO, João Marcelo Pitiá. **Ênfases da controladoria em empresas localizadas na Bahia**. 2009. 100f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2009.

BARRETO, Maria da Graça Pitiá. **Controladoria na gestão**: a relevância dos custos a qualidade. São Paulo, SP: Saraiva, 2008.

BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de Miglio. O papel da Controladoria Como Suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de contabilidade**, Brasília, p. 60, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da Controladoria no processo de gestão. *In*: SCHMIDT, Paulo (coord.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, Ilse Maria; BOGONI, Nadia Mar; FERNANDES, Luciano. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. **R. Bras. Gest. Neg.** V. 10, nº 28, p. 249-263, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://200.169.97.104/seer/index.php/RBGN/article/viewArticle/195>>. Acesso em: 12 jun 2012.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Rev. Contab. Financ.**, São Paulo, v. 18, n. 45, Dec. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772007000400003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 14 set 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000400003>.

BEUREN, Ilse Maria; MÜLLER, Elza Terezinha Cordeiro. Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares. **R. Adm. FACES Journal Belo Horizonte**, v. 9, n. 2, p. 43-63, 2010. Disponível em: <<http://www.fumec.br/revistas/index.php/facesp/article/view/181/178>>. Acesso em: 14 Dez 2012.

BEUREN, Ilse Maria; SILVA, Adriano José. Abordagens da controladoria em artigos publicados em periódicos dos programas de pós-graduação em ciências contábeis recomendados pela CAPES. **Inf.: Ref. Cont.**, v. 29, n. 3, p. 09-21, 2010. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/4721/6509>>. Acesso em: 17 Ago 2012.

BIANCHI, Márcia. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. 2005. 157f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2005.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da *práxis***. 2006. 341f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2006.

BRITO, Osias. **Controladoria de risco: retorno em instituições financeiras**. São Paulo, SP: Saraiva, 2003.

BRYMAN, Alan. **Research methods and organization studies**. London: Unwin Hyman, 1989.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAUCHICK MIGUEL, Paulo Augusto (Coord.); FLEURY, Afonso; MELLO, Carlos Enrique Pereira; NAKANO, Davi Noboru; TURRIONI, João Batista; HO, Linda Lee; MORABITO, Reinaldo; MARTINS, Roberto Antonio; PUREZA, Vitória. **Metodologia de pesquisa em engenharia de produção e gestão de operações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COLLATO, Dalila Cisco; REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. As funções da controladoria na administração estratégica. *In*: II SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 22 a 24 de Ago. de 2006, Blumenau, SC . **Anais eletrônicos...** Blumenau: FURB, 2006. Disponível em: <<http://www.furb.br/especiais/download/371142-429300/Artigo%201%20-%20Sem%20Cont%202006%20-%20As%20funcoes%20da%20controladoria.pdf>>. Acesso em: 02 Ago. 2012.

COSTA, Flaviano. **A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia foucaultiana**. 2010. 156f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná. Curitiba. 2010.

CUNHA JÚNIOR, Ailton Menezes. **Mortalidade e sobrevivência da micro e pequeno empresa no Estado da Paraíba (2001-2005): uma abordagem institucional**. 2009. 103f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Economia). Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2009.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes; GOMES, Carlos Adriano Santos; CORRÊA, Denise Maria Moreira Chagas; DOMINGOS, Sylvia Rejane Magalhães. Participação Feminina na Produção Científica em Contabilidade Publicada nos Anais dos Eventos Enanpad, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso Anpcont. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, p. 146-164, 2011. Disponível em: <<http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/view/254/197>>. Acesso em: 04 Jan 2013.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

FONSECA JÚNIOR, João Carlos. **Um estudo sobre a percepção das fontes de resistência à implantação da estrutura de controlaria: um estudo multicasos em empresas pernambucanas**. 2009. 135f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco. Recife. 2009.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle Gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GALVÃO, Olímpio J. de Arroxelas. Globalização e mudanças na configuração espacial: da economia mundial: uma visão panorâmica das últimas décadas. **Rev. econ. contemp.**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, 2007. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-98482007000100003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 03 Ago. 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-98482007000100003>.

GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. 2003. 178f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2003.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. 12. Reimpressão. São Paulo: Atlas, 2009.

GOMES, Valcimeiri de Souza. **A atuação da controladoria em empresas de franquia**. 2009. 95f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Estudos Sociais, Universidade Federal do Amazonas - UFAM. Manaus. 2009.

GUIMARÃES, Iolanda Couto; PARISI, Claudio; PEREIRA, Anisio Candido; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. A importância da controladoria na gestão de riscos das Empresas Não-Financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers. **R. Bras. Gest. Neg.** V. 11, nº 32, p. 260-175, São Paulo, 2009.

HORVÁTH, Péter. **Controlling**. 10. ed. München: Verlag Vahlen. 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável as demais sociedades**. 1. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

KREISIG, Denise; NASCIMENTO, Auster Moreira; PETRY, Luiz Inácio; SPRINGER, Fabio Augusto. Um estudo sobre o processo de gestão em empresas familiares. In: VI CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/172.pdf>. Acesso em: 02 Ago. 2012.

KÜPPER, Peter. **Controlling: Aufgaben und Instrument**, 10. ed. Berlin: MSG, 2005.

LIMA, Amadeu Nascimento. **Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul**. Dissertação de Mestrado. Universidade Metodista de São Paulo. São Bernardo do Campo, SP, 2007.

LIMA, Ana Cristina Cavalcante. **A controladoria no processo de gestão das operadoras de plano de assistência à saúde do sistema Unimed**. 2010. 100f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria). Faculdade de economia, administração, atuária e contabilidade - FEAAC, Universidade Federal do Ceará - UFC. Fortaleza. 2010.

LIMA, Fernando Barros de Lima; DE LUCA, Márcia Martins Mendes; SANTOS, Sandra Maria; PONTE, Vera Maria Rodrigues. A Controladoria em Instituições Financeiras: Estudo de Caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 43-72, 2011. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/595/pdf62>>. Acesso em: 07 Jan 2013.

LONGENECKER, Justin G. et al. **Administração de pequenas empresas**. Tradução: Oxbridge centro de idiomas. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

LOURENSI, Adriano; BEUREN, Ilse Maria. Inserção da Controladoria em Teses da FEA/USP: uma Análise nas Perspectivas dos Aspectos Conceitual, Procedimental e Organizacional. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 15-42, 2011. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1153/pdf61>>. Acesso em: 09 Jan 2013.

LUCIANI, Josiane Carla Jamoski; CARDOSO, Nerian José; BEUREN, Ilse Maria. Inserção da Controladoria em Artigos de Periódicos Nacionais Classificados no Sistema Qualis da Capes. **Revista Contab. Vista & Rev.**, v. 18, n. 1, p. 11-26, 2007. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/317/310>>. Acesso em: 15 Ago. 2012.

LUNKES¹, Rogério João; BRINCKMANN, Roque; SCHNORRENBURGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene. Controladoria: um estudo bibliométrico no Congresso Brasileiro de Contabilidade de 2000, 2004 e 2008. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. 28, n. 175, p. 25-37, 2009.

LUNKES², Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, FURB, v. 5, n.4, p. 63-75, Blumenau, 2009.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo, SP: Atlas, 2009.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro. **Diretrizes para implantação de uma unidade de controladoria no município de Sobral**. 2010. 133f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade Federal do Ceará - UFC. Fortaleza. 2010.

MAGALHÃES, Daniella Coutinho. **A controladoria como suporte ao processo de gestão das grandes empresas do estado do Ceará - um estudo em empresas ganhadoras do prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006**. 2007. 121f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade - FEAAC, Universidade Federal do Ceará - UFC. Fortaleza. 2007.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Rev. contab. finanç.**, São Paulo, v. 13, n. 28, abr. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772002000100001&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 18 jul. 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772002000100001>.

MONTEIRO, José Moraes; BARBOSA, Janny Dantas. Controladoria empresarial: Gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **R. da Micro e Pequena Empresa**, v. 5, nº 2, p. 38-59, 2011. Disponível em: <<http://www.faccamp.br/ojs/index.php/RMPE/article/view/194/157>>. Acesso em: 08 Jan 2013.

MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário**. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. 1 ed., 7 reimp. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. São Paulo, SP: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologias e práticas**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Edson Luiz. **A utilização da controladoria para o gerenciamento da pequena empresa do setor metalomecânico do Médio Vale do Itajaí.** Dissertação de Mestrado Universidade Regional de Blumenau - FURB, Blumenau, SC, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica.** 4. ed. 2. reimp. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

OLIVEIRA JÚNIOR, Nilson José; CHAVES JÚNIOR, Oswaldo Demóstenes Lopes; LIMA, Mariomar de Sales. A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 1, p. 38-54, Blumenau, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BERTOLUCCI, Ricardo Galinari. **Gerenciamento do risco corporativo em controladoria:** enterprise risk management (ERM). São Paulo, SP: Cengage, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria avançada.** São Paulo, SP: Thomson, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional:** conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo, SP: Pioneira Thomson, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria:** gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo, SP: Saraiva, 2002.

QUEIROZ, Luziana Maria Nunes. **Investigação do uso da informação contábil na gestão das micro e pequenas empresas da região do Seridó Potiguar.** 2005. 140f. Dissertação de Mestrado (Mestrado Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis do convênio UnB, UFPB, UFPE, e UFRN). Natal, 2005.

RAMOS, Maria Lucielma. **A controladoria e sua contribuição na elaboração do planejamento estratégico de um grupo hoteleiro.** 2008. 114f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade - FEAAC, Universidade federal do Ceará - UFC. Fortaleza. 2008.

REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. Um estudo de caso envolvendo *Business Intelligence* como instrumento de apoio à controladoria. **Rev. Contab. Financ.**, São Paulo, v. 18, n. spe, 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772007000300007&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 02 Ago. 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000300007>.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Controladoria hospitalar**. São Paulo, SP: Atlas, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. 9. Reimpressão. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, Roberto V. **Controladoria: Uma introdução ao sistema de gestão econômica (Gecon)**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SANTOS, Vanderlei; BEUREN, Ilse Maria; SANTOS, Ananias Francisco. Tipologia de cultura organizacional dominante em empresas familiares do ramo têxtil: um estudo multicase na área de controladoria. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v.4, n.3, p.53-72, 2010.

SCALABRIN, Idionir; MORES, Claudionor José; BODANESE, Ronaldo Enderli; OLIVEIRA, José Adrelino. Programação linear: estudo de caso com utilização do solver da Microsoft Excel. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 2, p. 54-66, Blumenau, 2006. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/121>>. Acesso em: 18 out 2012.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKI, Valmor. Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. 5, 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122007000500006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 21 dez 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122007000500006>.

SCHMIDT, Paulo. (Coord.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José L. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SEBRAE/SP. **Taxa de mortalidade das micro e pequenas empresas é menor em São Paulo na comparação com Brasil**. Fundação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP, 2012. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/noticias/taxa-de-mortalidade-das-micro-e-pequenas-empresas-e-menor-em-sao-paulo-na-comparacao-com-brasil/>>. Acesso em: 10 Jan. 2013.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de controladoria no mercado Brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Rev. Contab. Finanç.** São

Paulo, v. 12, n. 27, dez. 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772001000300005&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 02 Ago. 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772001000300005>.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo, SP: Atlas, 2005.

SOUSA, Antonio. **Gerencia financeira para micro e pequenas empresas: um manual simplificado**. Rio de Janeiro: Elsevier: SEBRAE, 2007.

SOUZA, Luiz Carlos de. **Controladoria aplicada aos pequenos negócios**. 1. ed. 2. reimp. Curitiba, PR: Juruá, 2010.

SOUZA, Fábila Jaiany Viana; FARIAS, Maria das Vitórias de Macedo. O reflexo do ensino da controladoria na minimização do efeito Framing. **Revista Ambiente Contábil**, v. 3. n. 1, p. 72-88, 2011. Disponível em: <<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente/article/view/133/110>>. Acesso em: 07 Jan 2013.

TEIXEIRA, Olímpio Carlos. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações**. 2003. 134f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2003.

WEBER, Jürgen. **Einführung in das Controlling**. 10. ed. Nördlingen: Schäffer Poeschel, 2004.

VANTI, Adolfo Alberto; LINDSTAEDT, Ângela Rozane de Souza; MIOTTO, Genossi Rauch; PUGUES, Laurise Martha; MURARO, Mirna. A controladoria utilizando a lógica Fuzzy no auxílio à empresa para definição das prioridades do planejamento estratégico: um estudo em uma empresa de turismo. **RAM - Revista de administração Mackenzie**, Vol. 8, n.1, p. 31-58, 2007. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/RAM/article/view/119/119>>. Acesso em: 19 Set. 2012.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Questionário



**Ministério da Educação (MEC)
 Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)
 Centro de Tecnologia (CT)
 Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção (PPGEP)**

Objetivo

Demonstrar a importância da utilização das informações geradas a partir dos dados fornecidos pela Controladoria no processo de tomada de decisão, em pequenas empresas. Verificar como as empresas estão utilizando os dados e informações gerados a partir da Controladoria.

1 É você quem exerce o cargo de responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de controladoria na empresa?

Sim Não

2 Tempo de experiência?

menos de 01 ano 01 a 02 anos
 03 a 05 anos 06 a 10 anos
 mais de 10 anos

3 Qual o setor de atividade da empresa?

Indústria Comércio Serviço

4 – Quantos funcionários a empresa possui?

0 a 25 26 a 50 51 a 75
 76 a 100 mais de 100

5 A empresa possui departamento de controladoria estruturado?

Sim Não

6 Se não existe uma unidade organizacional denominada Controladoria, qual outra unidade desenvolve esse papel?

7 A controladoria participa do processo de planejamento estratégico?

Sim Não

8 Qual a função da controladoria no planejamento estratégico?

Fornecer informações Formular estratégias
 Decidir quais estratégias serão adotadas

9 Quais aspectos a controladoria da sua empresa trabalha no processo decisório?	S	N
	i	ã
	m	o
Definição de crenças e valores		
Aspectos econômicos		
Aspectos sociais		
Variáveis políticas		
Aspectos legais		
Aspectos tecnológicos		
Dependência dos fornecedores para o planejamento operacional		
Conhecimento sobre clientes e concorrentes para o planejamento operacional		
Prática de orçamento para o planejamento		
Sistema de controle de custos para o planejamento operacional		
Autoridade e responsabilidade dos colaboradores		

para a avaliação de desempenho		
Comprometimento dos colaboradores com cultura organizacional para a avaliação de desempenho		

10 A empresa possui um sistema de avaliação de desempenho?

Sim Não

11 Os resultados obtidos na avaliação de desempenho são utilizados para o desenvolvimento de estratégias e processos para alcançar os objetivos da empresa?

Sim Não

12 A empresa consegue acompanhar e avaliar as atividades desenvolvidas possibilitando a elaboração de metas e objetivos futuros?

Sim Não

13 Qual método de custeio a empresa utiliza?

Custo alvo Custo médio ponderado
 Custo da qualidade Custeio ABC
 Custeio por absorção

14 Os custos com a manutenção dos processos são expressivos?

Sim Não

15 A empresa leva em consideração as demonstrações contábeis e relatórios financeiros dos concorrentes para formulação de suas estratégias?

Sim Não

16 O sistema de informação utilizado na empresa permite a geração de informações úteis, confiáveis e tempestivas para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão?

Sim Não

17 O processo de controle possibilita avaliar se cada área da empresa está atingindo suas metas, dentro do planejado?

Sim Não

18 Que área é responsável pela elaboração, execução e controle do planejamento operacional?

Controladoria Finanças Vendas
 Qualidade Administrativos

19 Que área é responsável pela implementação e manutenção dos controles internos?

Controladoria Finanças Vendas
 Qualidade Administrativos

APÊNDICE B - Relação dos artigos encontrados na pesquisa

Ano	Nº	Nome do periódico	Instituição	Título do artigo	Autores
2007	01	R. Universo Contábil	FURB	Programação linear: estudo de caso com utilização do solver da Microsoft Excel.	Idionir Scalabrin; Claudionor José Mores; Ronaldo Enderli Bodanese; José Adrelino de Oliveira.
	02	R. contabilidade vista e revista	UFMG	Inserção da Controladoria em Artigos de Periódicos Nacionais Classificados no Sistema Qualis da Capes.	Josiane Carla Jamoski Luciani; Nerian José Cardoso; Ilse Maria Beuren.
	03 *	R. Adm. Mackenzie	Univ. Presbiteriana Mackenzie	Controladoria utilizando a lógica <i>fuzzy</i> no auxílio à empresa para definição das prioridades do planejamento estratégico: um estudo em uma empresa de turismo.	Adolfo Alberto Vanti; Ângela Rozane de Souza Lindstaedt; Genossi Rauch Miotto; Laurise Martha Pugues; Mirna Muraro.
	04 *	R. de Adm Pública	FGV	Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental.	Jorge Eduardo Scarpin; Valmor Slomski.
	05	R. de contabilidade e organizações	FEA/USP	Um estudo de caso envolvendo business intelligence como instrumento de apoio à controladoria.	Luciane Reginato; Auster Moreira Nascimento.
	06	R. de contabilidade e organizações	FEA/USP	Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no ENANPAD e no congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006.	Ilse Maria Beuren; Antônio Carlos Schindwein; Dino Luiz Pasqual.
2008	07	R. de contabilidade e organizações	FEA/USP	Investigação do perfil dos artigos publicados nos congressos de contabilidade da USP e da UFSC com ênfase na iniciação científica.	Sandra Rolim Ensslin; Beatriz Maurilia dos Santos da Silva.
	08	R. contabilidade vista e revista	UFMG	Análise das IES da área de ciências contábeis e de seus pesquisadores por meio de sua produção científica.	Flávia Cruz de Souza; Suliani Rover; Alessandra Vasconcelos Gallon; Sandra Rolim Ensslin.
	09	R. Bras. Gestão e Negócios	FECAP	Análise da abordagem da Controladoria em dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.	Ilse Maria Beuren; Nadia Mar Bogoni; Luciano Fernandes.
	10	R. Adm. UFSM	UFSM	A governança corporativa e a teoria da agência em consonância com a controladoria.	Giovana Silva de Arruda; Sergio Rossi Madruga; Ney Izaguirry de Freitas Junior.
	11	R. Bras. de Enfermagem	Associação Brasileira de Enfermagem	Auditoria em Enfermagem: identificando sua concepção e métodos.	Ariane Fazzolo Scarparo; Clarice Aparecida Ferraz.

2009	12	Contabilidade, Gestão e Governança	Univ. de Brasília, FACE	Controle Financeiro Governamental: uma pesquisa sobre os arranjos jurídico institucionais e a relação político administrativa em 18 países de diferentes continentes.	Gileno Fernandes Marcelino; Lorena Pinho Morbach Paredes Wassally; Rosane Maria Pio da Silva.
	13	Contabilidade, Gestão e Governança	Univ. de Brasília, FACE	Redes de pesquisa entre os egressos do Doutorado em Ciências Contábeis da FEA/USP.	Ilse Maria Beuren; Sabrina do Nascimento; Vanderlei dos Santos; Silene Rengel.
	14 *	R. Bras. Gestão e Negócios	FECAP	A importância da Controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção dos gestores de riscos e <i>controllers</i> .	Iolanda Couto Guimarães; Claudio Parisi; Anísio Candido Pereira; Elionor Farah Jreige Weffort.
	15 *	R. Universo Contábil	FURB	Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.	Rogério João Lunkes; Darci Schnorrenberger; Valdirene Gasparetto; Ernesto Fernando Rodrigues Vicente.
	16 *	R. Universo Contábil	FURB	A Controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso.	Nilson José de Oliveira Júnior; Oswaldo Demóstenes Lopes Chaves Júnior; Mariomar de Sales Lima
	17	R. Universo Contábil	FURB	Análise do impacto da variação cambial no preço de transferência e no resultado do período: o caso da Fiat Automóveis S/A.	Igor dos Santos Fischer; Romualdo Douglas Colauto.
	18	RAE	FGV	Aspectos estratégicos e econômicos da política de bonificação em quantidade de produto.	Reinaldo Guerreiro; Maria Aparecida Gouvêa; Ariovaldo dos Santos.
	2010	19 *	R. Contabilidade e Organizações	FEA/USP	Um estudo sobre as funções da controladoria.
20 *		Faces: R. de Adm.	FUMEC	Evidências de institucionalização da Controladoria em empresas familiares.	Ilse Maria Beuren; Elza Terezinha Cordeiro Müller.
21 *		R. da Micro e Pequena Empresa	FACCAMP	Tipologia de cultura organizacional dominante em empresas familiares do ramo têxtil: um estudo multicase na área de Controladoria.	Vanderlei dos Santos; Ilse Maria Beuren; Ananias Francisco dos Santos.
22		R. Eletrônica de Ciência Administrativa	FACECLA	Avaliação de variáveis restritivas à qualidade na execução do programa nacional de alimentação escolar com inserção à gestão estratégica de recursos públicos.	José Moreira da Silva Neto; Ricardo Plácido Ribeiro; Haroldo Cristovam Teixeira Leite.
23		R. contabilidade vista e revista	UFMG	Representações do Ensino, Pesquisa e Interdisciplinaridade dos	Denise Carneiro dos Reis Bernardo; João Paulo de Brito Nascimento; Luiz Gustavo

2011				Cursos de Ciências Contábeis no Estado de Minas Gerais.	Camarano Nazareth.
	24	Enf.: Ref. Cont.	UEM	Abordagens da controladoria em artigos publicados em periódicos dos programas de pós-graduação em ciências contábeis recomendados pela CAPES.	Ilse Maria Beuren; Adriano José Silva.
	25	Enf.: Ref. Cont.	UEM	Perfil dos autores na produção científica em contabilidade: o caso do congresso USP de controladoria e contabilidade e do congresso ANPCONT.	Glauber de Castro Barbosa; Fabrício de Oliveira Barros.
	26 *	R. de Ciências da Administração	UFSC	Tipos de Análise da Cultura Organizacional de <i>Trompenaars</i> (1994) Predominantes na Área de Controladoria em Empresas Familiares do Ramo Têxtil.	Vanderlei dos Santos; Ilse Maria Beuren; Nelson Hein; Ananias Francisco dos Santos.
	27	RAC	Anpad	Relação entre Emendas Parlamentares e Corrupção Municipal no Brasil: Estudo dos Relatórios do Programa de Fiscalização da Controladoria-Geral da União.	Antônio Carlos de Azevedo Sodré; Maria Fernanda Colaço Alves.
	28	RAC	Anpad	Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas.	Artur Roberto do Nascimento; Emanuel Junqueira; Gilberto de Andrade Martins.
	29 *	R. Ambiente Contábil	UFRN	O reflexo do ensino da Controladoria na minimização do efeito <i>framing</i> .	Fábia Jaiany Viana de Souza; Maria das Vitórias de Macedo Farias; Márcio César de Oliveira Quirino; Edzana Roberta Ferreira da Cunha Vieira.
	30 *	R. da Micro e Pequena Empresa	FACCAMP	Controladoria empresarial: gestão econômica para micro e pequenas empresas.	José Morais Monteiro; Jenny Dantas Barbosa.
	31	R. de contabilidade e organizações	FEA/USP	Participação Feminina na Produção Científica em Contabilidade Publicada nos Anais dos Eventos ENANPAD, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso Anpcont.	Márcia Martins Mendes De Luca; Carlos Adriano Santos Gomes; Denise Maria Moreira Chagas Corrêa; Sylvia Rejane Magalhães Domingos.
	32 *	R. contabilidade vista e revista	UFMG	A Controladoria em Instituições Financeiras: Estudo de Caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A.	Fernando Barros de Lima; Márcia Martins Mendes De Luca; Sandra Maria dos Santos; Vera Maria Rodrigues Ponte.
	33	R. contabilidade vista e revista	UFMG	Inserção da Controladoria em Teses da FEA/USP: uma Análise nas Perspectivas dos Aspectos Conceitual, Procedimental e	Adriano Lourensi; Ilse Maria Beuren.

				Organizacional.	
	34	Enf.: Ref. Cont.	UEM	Análise dos artigos científicos brasileiros sobre o alinhamento estratégico: um estudo das publicações nos principais eventos de contabilidade no período de 2004 a 2009.	Franciny Moizeis da Silva; Rogério João Lunkes.
	35	Enf.: Ref. Cont.	UEM	Perfil da produção científica dos docentes dos departamentos de contabilidade de três universidades federais do sul do Brasil.	Amanda Martins Vieira; Sandra Rolim Ensslin; Harley Almeida Soares da Silva.
	36	R. Cont. Fin.	USP	Perfil das redes de cooperação científica: congresso USP de controladoria e contabilidade - 2001 a 2009.	Ana Paula Capuano da Cruz; Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo; Flaviano Costa; Lauro Brito de Almeida.
2012	37	Enf.: Ref. Cont.	UEM	Sistema de controle interno ambiental: estudo realizado em um hospital público.	Danúbia Vegini; Elisete Dahmer Pfitscher; Maria Denize Henrique Casagrande; Vivian Osmari Uhlmann.
*Artigos selecionados para análise dos resumos					