

1. INTRODUÇÃO

O cenário empresarial é um constante desafio à gestão. A globalização dos mercados, os avanços tecnológicos e a crescente exigência dos consumidores são fatores que impactam os resultados econômicos, sociais, políticos, tecnológicos e estruturais nas organizações. Estas variáveis ambientais passaram a requerer uma maior flexibilidade na forma de administrar, implementando instrumentos e ferramentas de gestão mais dinâmicos e competitivos, aspectos decisivos para a manutenção da sobrevivência (SILVA, 1996).

A modernização das organizações, o alcance de seus objetivos de lucro, de produtividade, o seu nível de qualidade e de sua competitividade requerem um repensar da função da organização enquanto meio social facilitador ou bloqueador do desenvolvimento mental do indivíduo (AGUIAR, 2002, p.279).

Desta maneira, atuando em ambientes exigentes, formados por constantes mudanças, os gestores buscam guias para suas ações, adotando instrumentos que permitam maior flexibilidade, velocidade, inovação e integração, tornando-se essencial para isso uma área específica para atender a essas necessidades: a Controladoria.

A Controladoria constitui-se numa área das Ciências Contábeis composta por um conjunto de conhecimentos interdisciplinares oriundos da Administração de Empresas, Economia, Informática, Estatística e, principalmente, da própria Contabilidade (KANITZ, 1976). Nas organizações, mediante a realização de diversas ações internas, representa um relevante instrumento no processo de gestão para alcançar a eficácia organizacional.

De acordo com Mosimann e Fisch (1999), a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica, podendo ser visualizada sob dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa;
- b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

As organizações estão inseridas no ambiente e, para assegurarem sua sobrevivência e continuidade, necessitam cumprir sua missão, o que deveria acontecer por meio do atendimento às demandas que lhes são impostas pelo mercado. Esse panorama requer, da

gestão da empresa, uma visão prospectiva para tentar antever o futuro. Prospectar o amanhã significa imaginá-lo, identificar alternativas de ação, analisá-las e escolher aquela que conduza ao alcance dos objetivos da organização.

Assim, é imprescindível munir os gestores de informações que lhes permitam decidir com segurança. Dessa forma, o recurso informação é elemento fundamental, sendo fornecido aos gestores pela área denominada Controladoria.

A Controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de informação, que é um sistema de apoio à gestão. O sistema de informação da Controladoria é integrado com os sistemas operacionais e tem como característica essencial a mensuração econômica das operações para planejamento, controle e avaliação dos resultados e desempenho dos gestores das áreas de responsabilidade (PADOVEZE, 2003, p.36).

Oliveira (1998) assevera que as funções e atividades da Controladoria variam de empresa para empresa em decorrência de fatores como o seu porte, a diversificação das atividades, a centralização ou descentralização da administração e a quantidade de fábricas e filiais, dentre outros.

Peleias (2002, p.14) afirma que “o delineamento e o detalhamento das atividades da Controladoria podem ser específicos para cada empresa e depende das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre”. Na verdade, as atividades e funções típicas de Controladoria são aquelas que fazem parte da sua essência e o que muda de uma entidade para outra são as formas de distribuir essas atividades e funções pelas diversas unidades organizacionais, tendo em vista o arranjo que melhor atenda as necessidades da entidade.

Nesse mesmo panorama, Yoshitake (1982) defende que as funções da Controladoria devem ser exercidas tanto nas empresas de grande, como nas de pequeno e médio porte. Em decorrência das dificuldades econômicas inerentes à sua estrutura organizacional, são as pequenas e médias empresas que mais necessitam dos instrumentos de controle gerencial.

Nas pequenas e médias empresas, a Controladoria não deve ser complexa a ponto de impedir sua utilização, devendo adaptar-se a um processo de gestão ágil, pessoal e muitas vezes

informal. A Controladoria deve atuar em sua plenitude na área operacional, que é a responsável por assegurar a eficácia da organização por meio de resultados econômicos.

À Controladoria não compete o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação. É sua finalidade manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra a velocidade da embarcação, à resistência encontrada, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino (HECKERT e WILSON *apud* PADOVEZE, 2003, p.33).

Assim, as pequenas e médias empresas têm sido constante objeto de atenção no Brasil e em outras nações, como Estados Unidos, Itália, Japão, Inglaterra e França (PYKE e SENGENBERGER, 1990), por serem geradoras de empregos e recursos, além de promotoras do desenvolvimento econômico e social.

Dados estatísticos do SEBRAE, da SBA e da UE, apontam que as micro e pequenas empresas têm significativa representatividade na economia brasileira e mundial. A importância e a força econômica das micro e pequenas empresas no Brasil vai além da prestação de atividades complementares às grandes empresas. Nesse sentido, o SEBRAE (2006) elaborou um estudo com base nos dados obtidos na RAIS/MTE, ano base 2004, sobre a participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira e que estão apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - As micro e pequenas empresas na economia brasileira

Variável	Participação
Número de estabelecimentos	98,00%
Empregados com carteira (CLT)	53,00%
Faturamento	28,00%
PIB	20,00%
Valor das exportações	2,70%

Fonte: Adaptado do SEBRAE (2006)

Para Olave e Amato Neto (2005), as pequenas e médias empresas apresentam características peculiares, inerentes à sua estrutura e ao seu porte, diferenciando-se das grandes empresas. Afirmam os autores que as empresas de menor porte, devido à grande concentração do poder nas mãos do proprietário ou administrador, respondem rápida e eficientemente às mudanças e as decisões podem ser tomadas de forma ágil e flexível.

A gestão da PME está muito atrelada ao perfil de seu gestor, que, em virtude do tamanho da empresa e de seu estilo próprio, acaba dificultando o desenvolvimento de outras práticas (informalidade) que não aquelas conhecidas e adotadas por ele desde a criação da empresa. Isto acontece porque nas PME predominam empresas familiares, fundadas com métodos intuitivos e dissociados dos princípios modernos de gestão competitiva. Também inexistem o planejamento estratégico e operacional e, embora a concorrência se dê via preços, muitas empresas não possuem gestão de custos (SEBRAE, 1995b).

A justificativa para esta situação, segundo Padula e Vadon (1996, p.32), é dada pelo fato de que

o dirigente é, freqüentemente, apesar dos esforços para um dia se estruturar, um homem-orquestra que não dispõe de tempo e nem de desprendimento para exprimir claramente a natureza exata de suas necessidades. Encontra-se mais na fase de expectativas do que na de consciência de suas necessidades.

Ainda para os mesmos autores, mesmo quando experimenta algum sucesso, que leva ao crescimento da empresa, o dirigente sente-se inseguro porque não consegue identificar com nitidez os fatores de seu sucesso, nem consegue vislumbrar os caminhos alternativos para continuar com esse crescimento. Sente, ainda, a necessidade de empreender mudanças, tanto no nível operacional como em seu próprio estilo de fazer negócios, no entanto, muitas vezes não sabe qual é o real problema e nem quais ações deve empreender.

Apesar de seu estilo de gestão geral, abrangente, o pequeno e médio empresário, além de não conhecer com clareza seus problemas, costuma ter uma visão parcial das alternativas existentes para a solução dos mesmos. Isso acontece, muitas vezes, pela adoção indiscriminada e generalizada de determinadas ferramentas ou pelo pouco uso de outras, com resultados muitas vezes frustrantes (LOWE e SIM, 1993).

Inúmeros enfoques são encontrados na literatura voltados à área de Controladoria. No entanto, percebe-se que há uma lacuna, ainda não preenchida de estudos mais aprofundados que evidenciem as funções consideradas de Controladoria na gestão de pequenas e médias empresas industriais do Estado de São Paulo.

1.1 Problema da Pesquisa

Apesar da importância atribuída às pequenas e médias empresas, este segmento enfrenta muitos problemas: falta de capital de giro, mão-de-obra pouco qualificada, dificuldade de acesso ao crédito, ausência de planejamento e estratégia, dificuldade na conquista e seleção de clientes, baixa maturidade organizacional, pobreza de recursos para negociar melhores preços e prazos junto aos fornecedores e falta de conhecimentos gerenciais. Isto faz com que as empresas tenham maiores dificuldades para serem competitivas num mercado em que as grandes empresas trazem diversos desafios, com abordagens gerenciais mais eficazes.

De outra parte, o excesso de tributação para as empresas de pequeno e médio porte, tem inviabilizado muitas operações e influenciado no seu resultado econômico-financeiro, o que é, igualmente, um grande desafio. Diante desse cenário, verifica-se a necessidade de um amplo processo de reestruturação e inovação dos processos de gestão destas organizações, para que elas sobrevivam por mais tempo no mercado, contribuindo mais solidamente com a economia e a sociedade brasileira.

Diante das dificuldades no processo de gestão em que as pequenas e médias empresas estão inseridas, não se pode negar que uma gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial eficaz é um fator determinante de seu sucesso. Nessa direção, apresenta-se a Controladoria, na integração dos processos de decisões estratégicas de cada área funcional e no subsídio de informações aos seus gestores, que permitam tomar as melhores decisões para alcançar a eficácia organizacional.

Assim, a partir das constatações acima apresentadas, foi formulado o problema da pesquisa deste trabalho, a saber: "as pequenas e médias empresas industriais do Estado de São Paulo têm utilizado as funções de Controladoria?"

1.2 Objetivos da Pesquisa

1.2.1 Objetivo Principal

O objetivo principal deste estudo é avaliar as funções consideradas de Controladoria na gestão de pequenas e médias empresas industriais do Estado de São Paulo.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são:

- a) caracterizar o profissional responsável pela unidade organizacional denominada Controladoria;
- b) caracterizar as empresas industriais em relação às práticas associadas às funções de Controladoria;
- c) caracterizar a visão do profissional responsável pela unidade organizacional denominada Controladoria, ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria, sobre o atual estágio da Controladoria nas empresas pesquisadas;
- d) investigar a realidade das práticas de Controladoria nas empresas pesquisadas.

1.3 Proposição da Pesquisa

A proposta deste estudo é descrever de forma qualitativa e quantitativa, se as pequenas e médias empresas industriais do Estado de São Paulo estão utilizando as funções de Controladoria.

1.4 Justificativa e Relevância

As pequenas e médias empresas correspondem a 98% do total das empresas brasileiras, tendo grande importância sócio-econômica para o país, já que são grandes geradoras de renda e absorvedoras de mão-de-obra (SEBRAE, 2006). As pequenas e médias empresas também contam com atributos como a flexibilidade e a rapidez de adaptação às mudanças, contribuindo para o bem-estar econômico da nação (OLAVE e AMATO, 2005). No entanto, apesar de sua grande importância sócio-econômica, pode-se observar que esse tipo de

empresa não consegue contribuir com o país com todo o seu potencial, já que existe uma alta taxa de mortalidade entre elas: 62,5% fecham suas portas antes de completarem cinco anos de existência (SEBRAE, 2007).

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

Após uma vasta pesquisa na literatura, sobre Controladoria, verificou-se que há um conjunto de obras em número suficiente para o estudo global da Controladoria, sendo reduzido, no entanto, o número de trabalhos que abordam este tema em pequenas e médias empresas que atuam no Brasil. Não há, portanto, um estudo que dê respostas adequadas ao problema e objetivos da pesquisa aqui formulados. Nesse sentido, dada a escassez de estudos empíricos sobre o assunto, o que demonstra a originalidade do estudo, é possível deduzir que esta investigação também se justifica, na medida em que gera elementos para melhor entendimento das funções da Controladoria em pequenas e médias empresas industriais.

Nessa linha de raciocínio podem-se visualizar, portanto, dois tipos de justificativas: a acadêmica e a empresarial. A acadêmica, no sentido de oferecer uma plataforma teórica, devidamente sistematizada, que possa ser criticada e melhorada pelos pesquisadores interessados em discutir as funções da Controladoria em pequenas e médias empresas industriais.

No aspecto prático, este trabalho se justifica pela contribuição que o meio acadêmico pode oferecer ao ambiente empresarial, ao procurar apresentar um retrato do que tem sido feito, permitindo às organizações o conhecimento da realidade à sua volta. Isso significa que o trabalho vai ajudar as pequenas e médias empresas que o desejarem, a tomar conhecimento das práticas de Controladoria prevalentes em outras organizações de seu porte.

É preciso considerar, também, que a Ciência Contábil vem passando por um processo de busca e validação empírica de suas proposições. Isso posto, ante ao estreito relacionamento entre aquela e a Controladoria, levando-se em conta que a presente pesquisa usará uma

abordagem empirista para examinar uma parte da realidade da Controladoria, é possível oferecer uma contribuição que possa efetivamente identificar as semelhanças existentes entre as funções de Controladoria sugeridas pela literatura e o mundo real vivenciado pelas empresas pesquisadas.

Acrescente-se a esse cenário o fato de se estar vivendo, nas últimas décadas, a era da informação, do conhecimento e da tecnologia. Logo, é, igualmente, a era da Controladoria! Ademais, o estudo tem sua justificativa acentuada em função da disponibilidade das empresas que compõem o universo da dissertação em participar da pesquisa de campo.

1.5 Procedimentos Metodológicos

O capítulo 5 apresenta os detalhes da metodologia deste trabalho. O estudo tem caráter descritivo e exploratório e os procedimentos metodológicos utilizados foram:

- a) pesquisa bibliográfica: coleta de dados qualitativos a partir de material publicado em artigos, jornais, dissertações, teses, livros e páginas da *Internet*;
- b) aplicação de questionários: coleta de dados quantitativos em 70 empresas, que busca, por meio de procedimentos estatísticos, gerar indicadores de análise.

1.6 Estrutura do Trabalho

O trabalho está estruturado em seis capítulos. O primeiro capítulo apresenta uma visão geral do tema trabalhado, o problema, os objetivos, a proposição, a justificativa e relevância, os procedimentos metodológicos e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo contempla uma revisão bibliográfica dos fundamentos, da estrutura e das funções da Controladoria. Os fundamentos abordam a Controladoria como ciência, sua missão e objetivos. A estrutura apresenta a Controladoria como unidade administrativa, sua estrutura e posição hierárquica na organização. É também apresentada a pessoa do *controller*, com seu perfil, sua qualificação, suas habilidades e sua atuação. A Controladoria no processo de gestão trata do planejamento estratégico e operacional acompanhado da execução e do controle, sendo que a Controladoria na estratégia faz uma abordagem da análise *SWOT*, do *balanced*

scorecard e da gestão de riscos. Finalmente, o capítulo ainda destaca a Controladoria nas operações, com o acompanhamento econômico-financeiro, a gestão dos impostos, o sistema orçamentário, a gestão de custos e de preços de venda e os resultados por área de negócio.

No terceiro capítulo são abordadas as características das pequenas e médias empresas, sua importância sócio-econômica e os fatores de sobrevivência e mortalidade. Também são descritas as pequenas e médias empresas no Brasil e no mundo, bem como o modelo de gestão utilizado, com suas vantagens e desvantagens competitivas e os grandes desafios enfrentados pelas empresas brasileiras. É apresentada, ainda, a estrutura tributária no Brasil, com ênfase no atual cenário, o simples nacional e outros regimes tributários vigentes.

No quarto capítulo são descritas as funções da Controladoria em pequenas e médias empresas para subsidiar o processo de gestão e de tomada de decisão, a avaliação de resultados e de desempenho, gerir os sistemas de informações e atender aos agentes do mercado.

O quinto capítulo compreende a metodologia e os resultados da pesquisa, sendo apresentada a metodologia, a construção do questionário, a coleta de dados com a população e a amostra e a tabulação dos dados. Apresenta a fundamentação da pesquisa, o perfil dos entrevistados e das empresas pesquisadas com sua estrutura organizacional. Descreve as atividades desenvolvidas pela Controladoria, a forma de seu relacionamento com outras unidades organizacionais, apresenta os fatores que contribuem na gestão da empresa com a participação da Controladoria e a análise dos resultados.

Finalizando, no sexto capítulo são feitas as considerações finais, além de tecer breves comentários sobre as limitações do trabalho e recomendações para estudos futuros.

2. FUNDAMENTOS, ESTRUTURA E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Com o advento das grandes corporações emergiu a Controladoria, numa evolução do papel da contabilidade, enquanto órgão administrativo participativo no processo de gestão empresarial.

A Controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais. Um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da revolução industrial, começou a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado. (SCHMIDT, 2002, p.20).

Nesse sentido, uma inquietação freqüente diz respeito à questão se deve, ou não, existir nas PME uma área específica, denominada Controladoria. Sobre isso, Fernandes (2000, p.168) trabalha com a premissa de que “a atividade de Controladoria é um conjunto de processos organizados de uma forma lógica, mas não depende da existência de um órgão específico [...]”. De forma semelhante, Mambrini *et al* (2002, p.45) argumentam que “a Controladoria existirá em uma empresa, quer sua estrutura organizacional a tenha ou não como unidade administrativa”.

Considerada como ponto de apoio à gestão, Mosimann e Fisch (1999, p.88) enxergam a Controladoria como um órgão “[...] com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa”. Para os mesmos autores, em outro enfoque, a Controladoria é vista “[...] como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”. Isso corrobora o posicionamento de Brito (2000), para quem cada organização tem o seu próprio desenho para essa unidade organizacional.

2.1 Fundamentos da Controladoria

Com o aumento da complexidade das operações empresariais, acentua-se cada vez mais a importância da Controladoria como instrumento capaz de proporcionar os elementos necessários à administração correta das várias áreas existentes na empresa.

2.1.1 A Controladoria como Ciência

O corpo de doutrinas e conhecimentos à gestão econômica de uma organização confere à Controladoria o *status* de ciência. Ela pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos, oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade que se ocupa da gestão econômica das organizações de forma a orientá-las para a eficácia (PFALTZGRAFF, 1965).

O aparecimento da Controladoria decorre da evolução da ciência contábil, aliada aos princípios, pressupostos, métodos e procedimentos oriundos de outras ciências que têm como foco de interesse as entidades econômicas.

Para Padoveze (2003, p.3), “a Controladoria é a utilização da ciência contábil em toda a sua plenitude”.

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam duramente o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas (CATELLI, 2001, p.344).

Sendo considerada uma ciência contábil evoluída, a Controladoria é formada por conceitos, instrumentos e responsabilidades que fazem dela uma unidade administrativa que desempenha um conjunto de atividades em uma organização. Como se vê, a definição da Controladoria envolve duas correntes: uma a vê como ciência e outra como unidade administrativa.

Sendo a Controladoria, a unidade administrativa responsável pelo monitoramento da eficácia da organização, entende-se que o seu ponto-chave é o lucro, como medida da eficácia empresarial, e sua atividade consiste em apoiar a alta administração de modo a assegurar a obtenção do resultado planejado pelos gestores. Vista como uma unidade administrativa, a Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia e demais aspectos econômicos (gestão de impostos, por exemplo) na organização.

Enquanto ciência com origem em vários ramos do conhecimento, a Controladoria assume que o processo de gestão ideal deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as etapas de planejamento, execução e controle.

Como podemos observar, a Controladoria não diz respeito somente ao sistema contábil das organizações, mas sim a todo o processo de gestão, desde o planejamento, até o controle, disponibilizando desta forma, um fluxo de informações necessárias ao cumprimento da missão e da continuidade da empresa, objetivando com isto a otimização de resultados.

2.1.2 Missão e Objetivos da Controladoria

A Controladoria, atuando como unidade administrativa, tem por missão assegurar a eficácia da empresa e zelar pela sua continuidade, se posicionando como peça fundamental no processo de gestão empresarial.

Mosimann e Fisch (1999) entendem que a missão da Controladoria consiste em otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade por meio da integração dos esforços das diversas áreas. Catelli (2001) afirma que a Controladoria, por ser a única área com visão ampla e possuidora de instrumentos adequados à otimização do todo, tem como missão assegurar a otimização do resultado econômico da organização.

Cabe à Controladoria o processo de assegurar a eficácia da empresa, mediante o controle das operações e seus resultados planejados. Quando do planejamento das atividades empresariais, a empresa espera atingir determinados objetivos econômicos para satisfazer os acionistas do empreendimento, e esses objetivos são o ponto central de atuação da Controladoria (PADOVEZE, 2003, p.35).

Conforme postulam Padoveze, Catelli, Mosimann, Fernandes e outros autores consultados dentro da literatura existente, é possível apontar três enfoques diferentes de missão para a Controladoria (retratados no Quadro 1):

- 1º) otimização do resultado econômico;
- 2º) coordenação de esforços para busca de um resultado sinérgico;
- 3º) suporte ao processo de gestão.

Autores	Tipo de enfoque
Enfoque na otimização do resultado econômico	
Peleias (2002, p.16) e Guerreiro <i>et al</i> (1997, p.10)	Assegurar a otimização do resultado econômico global da organização.
Oliveira <i>et al</i> (2002, p.18)	Otimizar os resultados econômicos da empresa por meio da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.
Oliveira (<i>in</i> CATELLI, 2001, p.173)	Viabilizar e otimizar a aplicação dos conceitos de gestão econômica dentro da empresa e otimizar os resultados da empresa.
Mosimann e Fisch (1999, p.90)	Otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.
Crozatti (1999, p.20)	Responsável pela eficácia econômica da mesma.
Enfoque na coordenação de esforços e resultado sinérgico	
Figueiredo e Caggiano (2004, p.26)	Zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.
Figueiredo e Caggiano (2004, p.41)	Zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas em busca de maior grau de eficácia empresarial.
Riccio e Peters (2003, p.15)	Coordenar os esforços para que seja alcançada a sinergia que irá corresponder a um resultado global igual ou superior à soma dos resultados individuais das áreas, garantindo o cumprimento da missão e da continuidade da organização.
Andrade e Peleias (2003, p.30)	Assegurar a otimização do resultado econômico global da empresa, conduzindo os gestores, com objetivos e anseios diferentes, à conversão dos seus esforços para um objetivo comum: alcançar a eficácia da empresa.
Beuren (<i>in</i> SCHMIDT, 2002, p.22-23)	Coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões dos gestores, ou seja, prover informações que induzam alcançar um resultado global sinérgico na busca da eficácia empresarial e garantir sua sobrevivência.
Mambrini <i>et al</i> (2002, p.45)	Cumprimento da missão e continuidade da empresa, idealizado por meio da coordenação dos esforços dos vários gestores existentes em todos os níveis da organização.
Mosimann e Fisch (1999, p.89)	Esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização; coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.
Enfoque no suporte ao processo de gestão	
Padoveze (2004, p.34)	Suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação.
Fernandes (2000, p.51)	Assessorar a gestão da empresa, integrando as diversas áreas com o fornecimento de informações que auxiliem os gestores no processo decisório, norteando-os na busca da eficácia.
Anderson e Schmidt (1961, p.3)	Subsidiar, com informações, o processo administrativo em todos os seus níveis.

Quadro 1 - Missão da Controladoria e seus enfoques na literatura

Fonte: Elaboração própria

Na Figura 1 Padoveze (2003) apresenta um resumo da Controladoria na organização, sua missão e suas relações com as demais áreas empresariais:

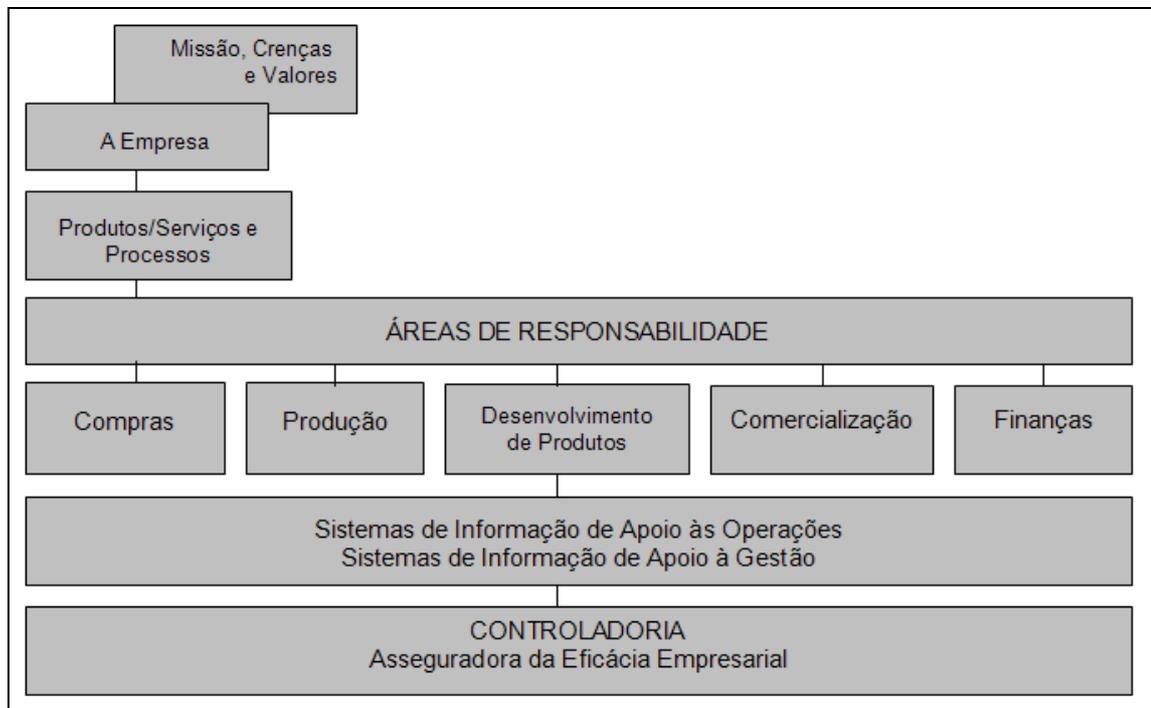


Figura 1 - Missão da Controladoria e as demais áreas da empresa
Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p.35)

A partir do Quadro 1 e da Figura 1, é possível observar que a missão tem caráter permanente na organização, sendo que os itens que a compõem são especificados de forma abrangente. Em suma, trata-se de evidenciar, ante a missão da entidade como um todo, quais as contribuições de cada órgão do sistema formal para auxiliar no cumprimento da sua missão.

Os objetivos referem-se aos propósitos mais específicos de cada unidade organizacional e representam um detalhamento da missão, o alvo a atingir, o intuito da área. Os objetivos detalham as grandes ações a serem protagonizadas por cada órgão, de forma a conduzi-lo ao cumprimento da sua missão.

Para alcançar uma dimensão mais completa de como a literatura trata os objetivos da unidade organizacional Controladoria, foi elaborado o Quadro 2, que mostra os objetivos segundo os diversos autores pesquisados.

Autores	Objetivos da Controladoria
Figueiredo e Caggiano (2004, p.27)	Garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.
Calijuri (2004, p.38)	Fornecer aos gestores das empresas a informação que eles precisam para atingir os objetivos empresariais.
Benedicto e Leite (2004, p.63)	Garantir informações adequadas ao processo decisório, além de ser responsável pela coordenação e a disseminação da tecnologia de gestão, colaborando com os administradores na busca da eficácia gerencial.
Garcia (2003, p.5)	Evidenciar os resultados econômicos.
Oliveira <i>et al</i> (2002, p.14)	Apoiar e fornecer subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle das atividades por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades.
Peleias (2002, p.16)	Subsidiar, de forma ampla e incondicional, o processo de gestão, propiciando aos diversos gestores as condições necessárias ao planejamento, acompanhamento e controle dos resultados dos negócios, de forma detalhada e global; contribuir para que os gestores ajam no sentido de otimizar os recursos; certificar-se de que os sistemas de informação para apoio ao processo de gestão gerem informações adequadas aos modelos decisórios dos principais usuários na organização; certificar-se da padronização, homogeneização de instrumentos (políticas, normas, procedimentos e ações) e informações (sobre desempenhos e resultados planejados e realizados) em todos os níveis de gestão da organização; desenvolver relações com os agentes de mercado que interagem com a empresa, no sentido de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.
Nakagawa <i>et al</i> (in SCHMIDT, 2002, p.243)	Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento dos processos internos de negócios, buscando a otimização do potencial de lucro, mediante a eliminação de todas as atividades que não adicionam valor aos clientes e acionistas.
Almeida <i>et al</i> (in CATELLI, 2001, p.347)	Promover a eficácia organizacional; viabilizar a gestão econômica; promover a integração das áreas de responsabilidade.
Fernandes (2000, p.169)	Contribuir para a eficácia das organizações, oferecendo meios que garantam que o resultado da empresa está sendo otimizado.
Mosimann e Fisch (1999, p.88)	Garantir informações adequadas ao processo decisório; colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos; assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.
Guerreiro <i>et al</i> (1997, p.10)	Propiciar aos gestores condições para o acompanhamento e controle dos resultados dos negócios; subsidiar o processo de planejamento; induzir os gestores das unidades à otimização dos resultados; assegurar que os sistemas de apoio à decisão gerem informações adequadas aos usuários; assegurar a padronização e a homogeneização de instrumentos e informações em todos os âmbitos e níveis de avaliação da organização.
Figueiredo (1995, p.34)	Zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas, em busca de um maior grau de eficácia empresarial.
Carvalho (1995, p.63)	Monitorar os efeitos sobre a empresa dos atos de gestão econômica, atuando no sentido de que a medida dessa eficácia – os resultados medidos segundo conceitos econômicos – seja otimizada.

Quadro 2 – Objetivos da Controladoria
Fonte: Elaboração própria

A partir do Quadro 2, é possível constatar que a maioria dos autores atribui à Controladoria objetivos semelhantes. Assim, considerando o que propõe a literatura, é possível visualizar, na Figura 2, uma associação entre os objetivos da Controladoria com sua missão.

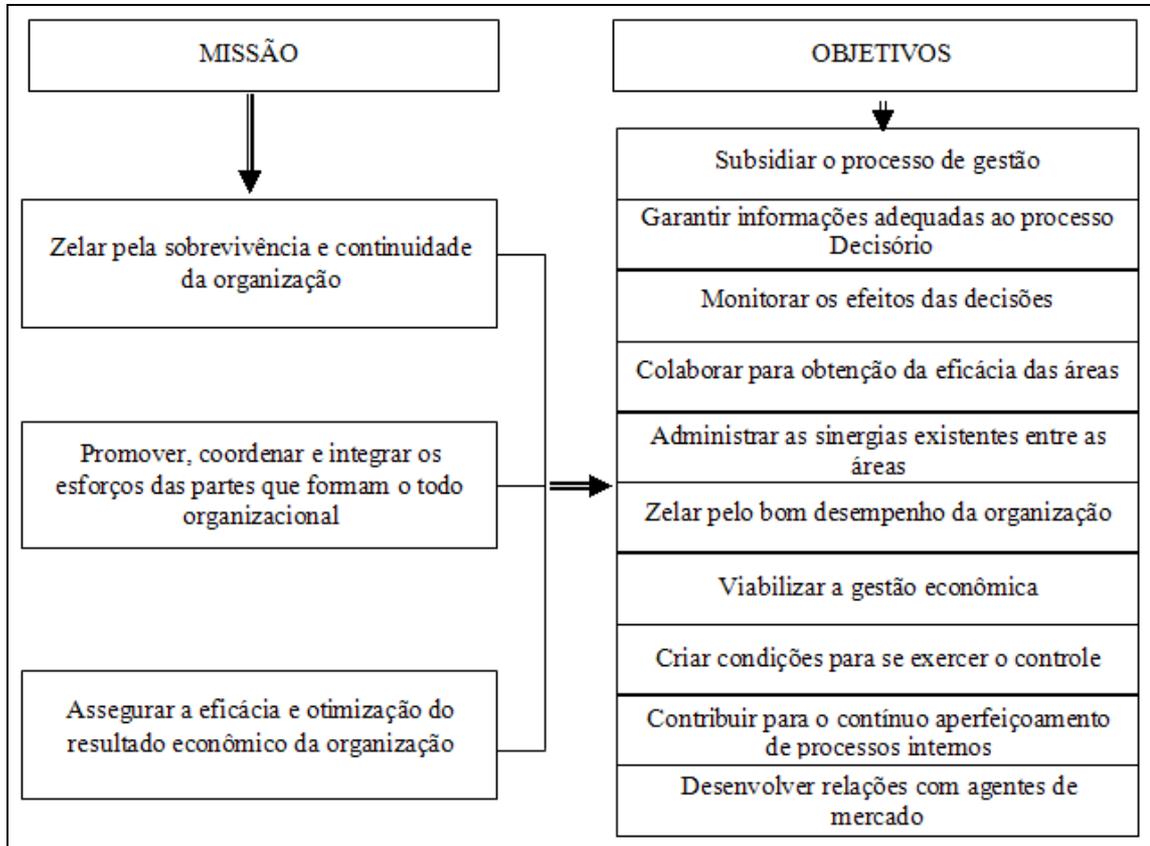


Figura 2 – Associação dos objetivos da Controladoria com sua missão
Fonte: Elaboração própria

Attingir o conjunto de objetivos associados à sua missão, significa assegurar a eficácia organizacional e a otimização do resultado econômico de acordo com as metas e condições estabelecidas, decorrentes de decisões tomadas sob a ótica da gestão econômica.

2.2 Estrutura da Controladoria

As empresas, independentemente de porte e segmento, deveriam ter na sua estrutura organizacional, como um de seus maiores desafios, assegurar a eficácia de sua gestão. Para tanto, necessita que suas informações sejam pontuais e integradas e que, aliadas a uma visão sistêmica e de futuro de seus gestores, facilitem o processo decisório.

Como unidade administrativa, a Controladoria deve atuar como elo entre todas as áreas, garantindo, por meio de informações e critérios padronizados, as análises sobre os resultados e desempenhos econômicos gerados para diagnosticar a eficácia e o andamento do negócio. A Controladoria serve como órgão integrador e facilitador da atuação eficaz dos gestores (YOSHITAKE, 1982).

2.2.1 A Controladoria como Unidade Administrativa

Devido à expansão dos negócios em várias empresas e o conseqüente aumento de sua complexidade, houve a necessidade da criação da Controladoria. Assim, a alta administração da empresa delega mais autoridade e responsabilidades ao executivo financeiro, ampliando sobremaneira, a dimensão de suas atribuições.

Para Padoveze (2004, p.3),

a Controladoria é a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto de Ciência Contábil dentro da empresa. Como a Ciência Contábil é a ciência de controle em todos os aspectos temporais – passado, presente e futuro -, e como a Ciência Social exige a comunicação de informação, no caso a econômica, à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da ciência contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades.

Oliveira *et al* (2002) têm o entendimento de que a Controladoria deve ser entendida como um departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada organização. Para os autores, a Controladoria deve estar capacitada para:

- organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos;
- exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da organização.

O Quadro 3 mostra as definições de Controladoria, enquanto unidade organizacional, encontradas na literatura com seus respectivos autores.

Autores	Definição
Padoveze (2004, p.IX)	É o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la à maior eficácia.
Padoveze (2004, p.31)	É a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa.
Peleias (2002, p.13)	É uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão.
Oliveira <i>et al</i> (2002, p.13)	É o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas.
Teixeira (2003, p.17)	Sob a ótica do modelo de gestão econômica [...] é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão econômica, quanto ao conjunto de teoria, conceitos, sistemas de informações, atuando também como órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores, de forma a conduzir à otimização do resultado global da organização.
Almeida <i>et al</i> (in CATELLI, 2001, p.344)	Responde pela disseminação de conhecimento, modelagem e implementação de sistema de informações.
Fernandes (2000, p. 169)	A atividade de Controladoria é um serviço de informação econômica voltado para a gestão da empresa.
Peixe (1996, p.67)	Serve como órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre a mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa.
Yoshitake (1982, p.247)	Sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho.
Brink (1950, p. 251)	Atividade que torna possível a utilização ótima da contabilidade e suas técnicas relacionadas para propósitos de gerenciamento.
Anderson (1944, p 63)	Função que compreende o registro e utilização de todos os fatos pertinentes a um negócio.
Fiske (1940, p.232)	É uma função informativa e analítica que acumula, analisa e informa à administração, investidores-proprietários e outros acionistas essenciais, dados financeiros e estatísticos.

Quadro 3 – Definições de Controladoria enquanto unidade organizacional

Fonte: Elaboração própria

Analisando as diversas definições apresentadas neste quadro, é possível verificar que, sem exceção, todos os autores citados definem Controladoria, enquanto unidade organizacional, quanto às responsabilidades dessa área e a definem como sendo um serviço ou uma função de informação.

A título de ilustração, foi elaborado o Quadro 4, que apresenta uma síntese das definições analisadas sobre Controladoria, separando cada dimensão presente nas referidas definições, a saber: o que é, o que faz e para que serve.

Controladoria	Síntese das definições
O QUE É	<ul style="list-style-type: none"> ● é um órgão administrativo (área, unidade, setor, departamento etc.); ● é uma função; ● é uma função informativa e analítica; ● é um serviço de informação econômica; ● é um sistema de controle gerencial; ● é um órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa; e ● é um órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores;
O QUE FAZ	<ul style="list-style-type: none"> ● registra todos os fatos pertinentes ao negócio; ● processa informação; ● acumula, analisa e informa dados financeiros e estatísticos; ● fornece dados, planeja, pesquisa; ● projeta, desenvolve, implementa e monitora o sistema integrado de informações; ● motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho; ● toma decisões sobre eventos, transações e atividades; ● coordena e dissemina a tecnologia sobre gestão econômica; ● coordena/responsabiliza-se pela gestão econômica do sistema empresa; e ● estabelece planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis;
PARA QUE SERVE	<ul style="list-style-type: none"> ● prover suporte ao processo de gestão; ● informar sobre pontos de estrangulamento presentes e futuros; ● direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; ● conduzir à otimização do resultado organizacional global; e ● levar a empresa à maior eficácia.

Quadro 4 – Síntese das definições de Controladoria enquanto unidade organizacional

Fonte: Elaboração própria

2.2.2 Atividades da Controladoria

Como a Controladoria é o órgão responsável pelos sistemas de informações da empresa e pelos resultados a serem alcançados, cabe a ela a responsabilidade de fiscalização em todos os setores da organização, corrigindo possíveis falhas que venham a acontecer nos planejamentos traçados e, conseqüentemente, nos resultados da empresa.

Segundo Padoveze (2003), a Controladoria pode se estruturar em duas grandes áreas:

1ª) a área contábil e fiscal, responsável pelas informações societárias, fiscais e pelas funções de guarda de ativos, tais como demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de inventários;

2ª) a área de planejamento e controle, que incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos e a contabilidade por responsabilidade. Dentro da Controladoria, é imprescindível um setor que se responsabilize pelo acompanhamento do negócio. Esse setor é responsável pelos dados estatísticos para análise de mercado, análise ambiental, análise conjuntural e projeção de cenários, elaboração e acompanhamento de projetos, análise de investimentos, e utiliza pesadamente os sistemas de informações de apoio às operações. É o setor que possibilita ao *controller* sua efetiva participação no processo de planejamento estratégico.

Essa estrutura compreende basicamente todos os instrumentos de planejamento e controle das atividades da organização. Assim, para Oliveira *et al* (2002) as estruturas de planejamento e controle da Controladoria devem estar incorporadas às atribuições relativas à gestão de negócios, que compreendem questões orçamentárias, de projeção e simulação.

Na estrutura de planejamento e controle, Padoveze (2003) entende ser imprescindível que um setor se responsabilize pelo que se denomina acompanhamento do negócio. Diante disso, a Controladoria deve ser responsável pelos dados estatísticos usados para análise de mercado, análise ambiental, análise conjuntural e projeções de cenários, assim como pela elaboração e acompanhamento de projetos, análise de investimentos e demais atividades. De acordo com o autor, essa estrutura utiliza maciçamente os sistemas de informações de apoio às operações, tornando imprescindível à participação do *controller* no planejamento estratégico. A Figura 3 demonstra a estruturação da Controladoria em uma organização.

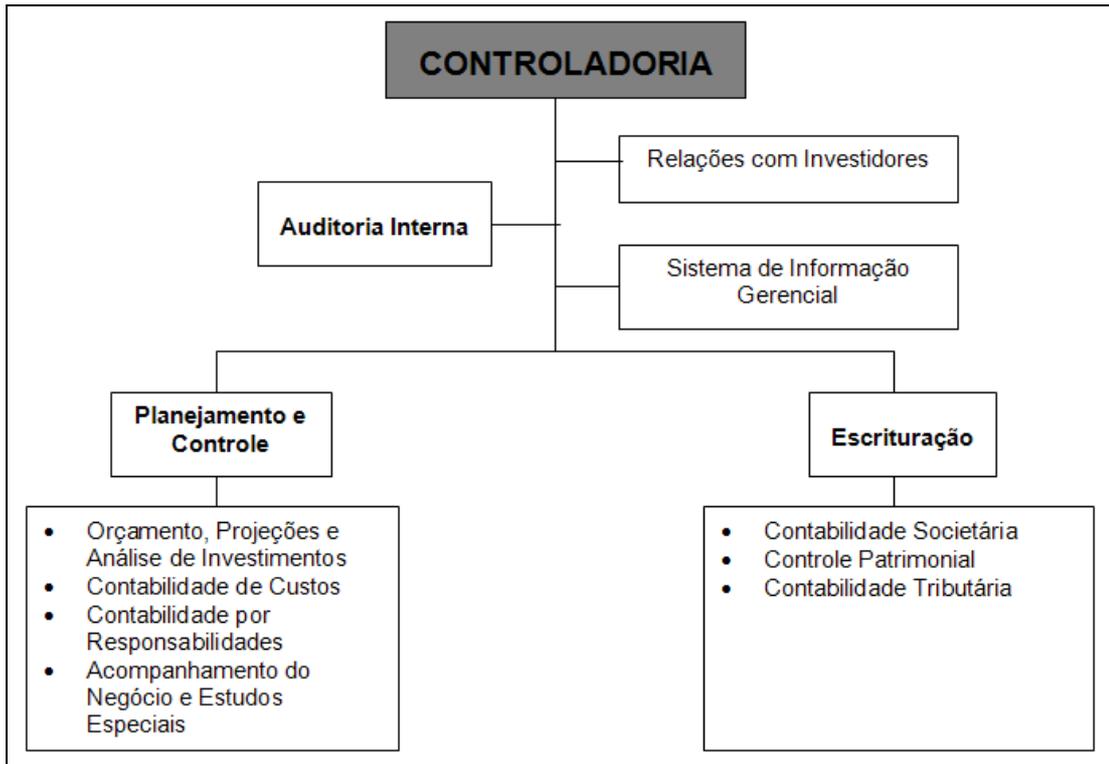


Figura 3 – Estruturação da Controladoria
 Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p.37)

2.2.3 Posição Hierárquica da Controladoria

A discussão em torno da posição do órgão Controladoria na estrutura organizacional de uma empresa pode ser feita sob duas abordagens diferentes:

- 1ª) a quem a Controladoria está ou deve estar subordinada no organograma da empresa;
- 2ª) se exerce autoridade de linha ou se é um órgão de *staff*.

Padoveze (2004) entende que a Controladoria, que tem uma missão específica e, por conseguinte, objetivos a serem alcançados, é um órgão que pode ser melhor caracterizado como de linha, apesar de suas funções, em relação às demais atividades internas da companhia serem características de um órgão de apoio.

Ainda segundo Padoveze (2003), a posição da Controladoria na organização acontece conforme demonstrado na Figura 4.

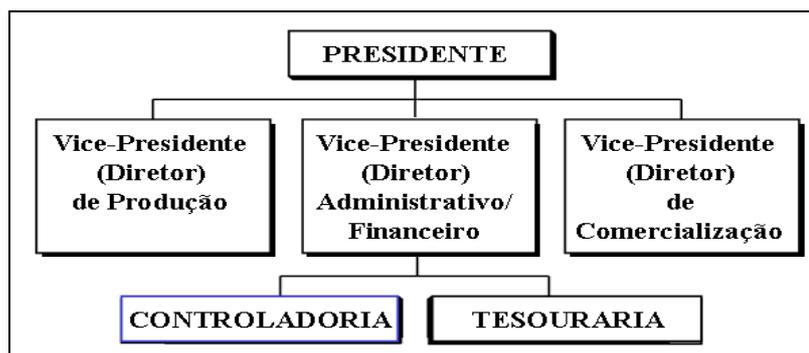


Figura 4 – Posição da Controladoria na organização
 Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p.34)

Com esse mesmo raciocínio, Mosimann e Fisch (1999) afirmam que a Controladoria é comumente classificada como órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e é responsável por seus resultados. Com isso, não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

Por outro lado, Peleias (2002, p.16) explica que “[...] os gestores de outras áreas podem ser levados a pensar que os sacrifícios e dificuldades serão maiores para suas áreas do que para aquela à qual a Controladoria se subordina”. Assim, caso a Controladoria esteja subordinada a áreas que respondam por parcelas do resultado da empresa, pode não existir isenção de atuação e há um problema de impacto comportamental. Entende ainda o autor que, para a Controladoria ter isenção na orientação às decisões, ela não deve estar vinculada às áreas de responsabilidade que realizam os negócios.

Nessa mesma linha, Catelli (2001) diz que a Controladoria é um órgão na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos. Dessa maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas. Sugere o autor que a Controladoria deveria, na estrutura organizacional, ser uma Diretoria, conforme aparece na Figura 5.

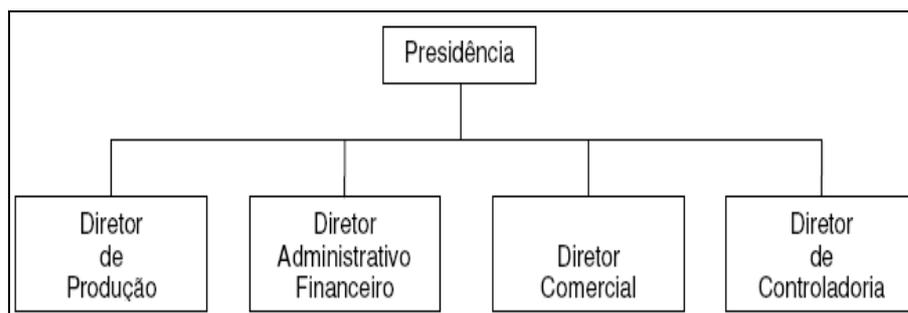


Figura 5 – A Controladoria na estrutura organizacional
Fonte: Elaboração própria

Yoshikawa (1997, p.24) pondera que “[...] a Controladoria deve ter a liberdade necessária para o acompanhamento de todas as operações realizadas, sendo independente hierarquicamente em relação às demais áreas da organização [...]”.

Como se pode observar, mesmo não havendo consenso, não há dúvidas de que, conforme evidencie a literatura, a Controladoria está ligada diretamente à alta administração da organização. Nesse sentido, as possibilidades de posição hierárquica para esse órgão, estão demonstradas no Quadro 5.

Autores	Possibilidades de posição hierárquica da Controladoria
Horn gren <i>et al</i> (2004, p.15) Scheumann (1999, p.34) e Tung (1993, p.6)	Vice-Presidência de Finanças ou CFO
Padoveze (2004, p.32)	Diretoria ou Vice-Presidência Administrativa e Financeira
Santos (2004, p.148) Yoshikawa (1997, p.24) Donnelly (1981, p.14) e Kanitz (1976, p.6)	Presidência ou CEO
Santos (2004, p.174)	Conselho de Administração
Hassler e Harlan (1958, p.1)	Presidência ou Vice-Presidência de Finanças

Quadro 5 – Possibilidades de posição hierárquica da Controladoria
Fonte: Elaboração própria

Tendo em vista que há estudiosos que defendem a idéia da Controladoria como órgão de *staff* e outros a entendem como órgão de linha, os Quadros 6 e 7 resumem as posições encontradas na literatura, bem como suas respectivas justificativas, segundo os diversos autores. O quadro 6, a seguir, contempla a Controladoria como órgão de *staff*.

Autores	Posição adotada	Justificativa
Mambrini <i>et al</i> (2004, p.5)	<i>Staff</i>	Mantém sintonia com as prerrogativas requeridas pela gestão por processos, integrando e coordenando equipes de processos em múltiplos níveis.
Hornngren <i>et al</i> (2004, p.14)	<i>Staff</i>	Não exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha.
Anthony e Govindarajan (2001, p.156)	<i>Staff</i>	O <i>controller</i> é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas.
		O <i>controller</i> não toma decisões, nem reforça decisões de outros executivos.
		Fornecer serviços especializados aos outros gestores.
Oliveira (1998, p.22)	Controle e assessoria	Não apresentada.
Siegel <i>et al</i> (1997, p.10)	Conselheiro financeiro da administração	Não apresentada.
Nakagawa (1980, p.4)	<i>Staff</i>	Somente os gerentes de linha controlam as operações.

Quadro 6 – Controladoria como órgão de *staff*
 Fonte: Elaboração própria

O Quadro 7, por sua vez, resume as justificativas dos autores que defendem a Controladoria como órgão de linha.

Autores	Posição adotada	Justificativa
Padoveze (2004, p.33)	Linha	Possui uma missão específica e objetivos a serem alcançados.
Moura e Beuren (2000, p.65) e Crozatti (1999, p.12)	Linha	Não apresentada.
Oliveira (1998, p.28)	Linha	É responsável por diversos trabalhos rotineiros.
Souza (1993, p.139)	Linha	Desempenha atividades de controle e planejamento.

Quadro 7 – Controladoria como órgão de linha
 Fonte: Elaboração própria

Em nossa opinião, a unidade organizacional de Controladoria deve atuar como um órgão de linha, porque tem a responsabilidade pelo controle econômico da organização e também no provimento de informações aos gestores que permitam tomar decisões relevantes em busca da eficácia organizacional.

2.3 O Controller

O *controller* surgiu no início do século XX, dentro da evolução administrativa das grandes corporações americanas. Em 1920 ele já aparecia nos organogramas das administrações centrais da General Motors como “*Comptroller*” e na Dupont, em 1921, como “*Treasurer Assistant Comptroller*”. "O *controller* é uma figura essencial na responsabilidade econômica do gestor, ao dar condições efetivas de gerenciamento e monitoramento econômico da sociedade, e nas ações internas ou externas que afetam o status econômico desta sociedade" (PETERS, 2004, p.2).

De acordo com Schmidt (2002), a função do *controller* surgiu no Brasil com a instalação das multinacionais norte-americanas no país. Na época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis aos responsáveis por essa área, visando o desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade e manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas.

2.3.1 Perfil do Controller

O IFAC define o *controller* como um profissional que identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações, tanto financeiras quanto operacionais, para uso da administração de uma empresa nas funções de planejamento, avaliação e controle de suas atividades e assegurar o uso apropriado e a responsabilidade abrangente de seus recursos.

Por sua vez, Atkinson *et al* (1997, p.1) definem o *controller* como “o executivo de finanças e contabilidade em uma organização, que prepara e interpreta informações financeiras para administradores, investidores e credores”.

Siqueira e Soltelinho (2001), em pesquisa realizada nos anúncios de classificados do Jornal do Brasil, citam que em 1962 foram localizados os primeiros anúncios procurando *controllers*. O primeiro anúncio demandava profissionais com perfil de conhecimento dos princípios contábeis americanos, legislação brasileira para ser o responsável pela tesouraria. As demandas foram variando ao longo dos anos e, em 1999, último ano pesquisado, o perfil

desejado para as vagas de *controller* oferecidas era daqueles que desempenhassem as seguintes funções:

- ▶ planejamento para o controle;
- ▶ relatórios e interpretação;
- ▶ administração tributária;
- ▶ relatórios para o governo;
- ▶ proteção de ativos.

Schmidt (2002) acredita que o *controller* deve ter capacidade técnica para realizar as tarefas que lhe são designadas, bem como gerenciar o pessoal subordinado.

É ao *controller*, mais do que a qualquer outro profissional, que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle das atividades empresariais, visto ser ele o responsável pelo sistema de informações da empresa. No entanto, não é atribuição sua dirigir a organização, pois essa tarefa é dos gestores, mas é de sua competência mantê-los informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa (SCHMIDT, 2002, p.23).

Dentro do papel básico de fornecer informações para o processo decisório, o *controller* pode atuar de forma influenciadora junto aos gestores, comprovando, dessa forma, sua responsabilidade e importância no processo decisório e, conseqüentemente, na condução dos negócios da empresa.

Falando sobre o perfil dos profissionais da Controladoria, Figueiredo e Caggiano (2004, p.27) afirmam que “este campo de atuação requer profissionais de contabilidade que tenham conhecimento e domínio de conceitos de outras disciplinas, como Administração, Economia, Estatística, Informática, etc.”. Oliveira *et al* (2002, p.21) afirmam que “o *controller* deve ser um profissional multifuncional, ou seja, deve acumular experiências nas áreas contábeis, financeiras e administrativas”.

Como se pode constatar, o estereótipo de contadores que apenas fazem trabalhos de rotina não corresponde mais à atual realidade profissional do *controller*.

2.3.2 Qualificação do *Controller*

No Brasil, a Resolução CFC 560/83, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o Artigo 25, do Decreto Lei 9.295, de 27 de maio de 1946, dispõe em seu Artigo 2º que “o contabilista, pode exercer em suas atividades, na condição de profissional liberal ou autônomo, as funções de *controller*”. No entanto, havia uma pergunta recorrente: os *controllers* possuíam formação contábil?

A ligação da formação contábil com a Controladoria é explicada por Kanitz (1976), ao afirmar que os primeiros *controllers* foram recrutados entre aqueles responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa pelos motivos abaixo relacionados:

- ▶ os contadores gerais e os administradores financeiros possuem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa o que os torna capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais;
- ▶ a Controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência da empresa. Portanto, nada mais lógico do que escolher para o cargo de *controller* uma pessoa que já está ligada à presidência, como acontece com os administradores e contadores;
- ▶ as informações que chegam ao *controller* são, predominantemente, de natureza quantitativa e esses profissionais já estão familiarizados com os números.

Entendendo que o *controller* é o contador por formação, Martin (2002, p.24) conclui que “a Controladoria deve ser vista como um pináculo da carreira do contador numa empresa e o caminho natural de sua ascensão à direção”. O mesmo autor, respondendo à pergunta: “como os contadores podem se tornar *controllers*?”, entende que no Brasil os obstáculos são muitos e um dos problemas é a visão que o empresariado brasileiro tem do contador, que se preocupa muito com a formação fiscal e se torna um especialista em tributação. Mas, como um especialista na área fiscal pode auxiliar na gestão econômica, que necessita de um profissional generalista? Ou, então, um especialista em diversas áreas?

2.3.3 Habilidades do *Controller*

Habilidades são os requisitos e qualidades necessários para o desempenho de uma função com agilidade e eficiência. O desempenho do *controller* pode ser previsto pela análise do seu conhecimento, habilidades e capacidades individuais. Essas habilidades estabelecem parâmetros em relação à eficácia do seu desempenho, pois elas influenciam diretamente o nível de desempenho e de satisfação do profissional, por meio da correta adequação entre suas habilidades e as demandas da função.

Tung (1993) apresenta diversas características que o *controller* deve ter:

- ▶ ter capacidade de prever os problemas que poderão surgir e de coletar as informações necessárias para as tomadas de decisão;
- ▶ possuir o necessário discernimento para tomar a iniciativa de elaboração de relatórios, quando necessário;
- ▶ fornecer informações específicas a cada usuário, preparados na linguagem do executivo que as recebe;
- ▶ traduzir os desempenhos passados e presentes em gráficos e tendência e índices, uma vez que os números, por si só podem não ser suficientes para a tarefa de auxiliar a administração da empresa;
- ▶ ter uma visão proativa e preocupada com o futuro;
- ▶ elaborar relatórios da forma mais rápida possível, gerando informações atualizadas e confiáveis;
- ▶ insistir na análise e estudo de determinados problemas, mesmo que os executivos das áreas envolvidas não estejam dando a devida atenção aos fatos reportados pela Controladoria;
- ▶ sempre que possível assumir a posição de conselheiro ou exercer o papel de consultor na busca de solução para os problemas, nunca a de crítico;
- ▶ ser imparcial e justo em suas críticas e comentários ao desempenhar as funções de controle e avaliação de desempenho das demais áreas e executivos da organização;
- ▶ ter capacidade de vender suas idéias, em vez de procurar impor suas opiniões, por mais válidas e interessantes que elas sejam;
- ▶ ter, principalmente, a capacidade de compreender que, no desempenho de suas funções, suas contribuições para outras áreas sofrem limitações.

No entender de Schmidt (2002), as principais características ou atributos necessários para o profissional de Controladoria, são os demonstrados na Figura 6.

Oliveira *et al* (2002, p.21), ressaltam que “para enfrentar os novos desafios, o *controller* deve possuir novas habilidades, como práticas internacionais de negócios, controles orçamentários e planejamento estratégico. Enfatizam também que o *controller* deve ser um profissional de fácil relacionamento e extremamente hábil para vender suas idéias.

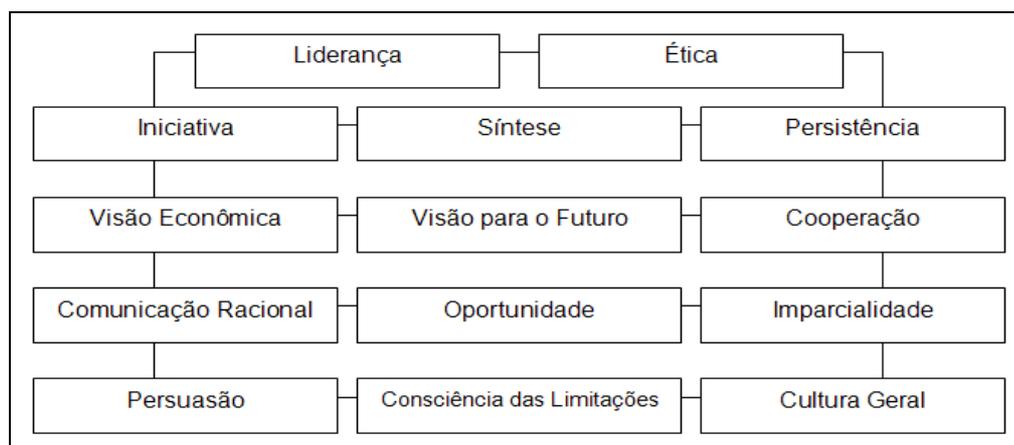


Figura 6 – Atributos de um *controller*
 Fonte: Adaptado de Schmidt (2002, p.27-28)

Por sua vez, Roehl-Anderson e Bragg (2000) afirmam que o *controller* tem muitas habilidades que não são encontradas em todas as pessoas. Se não as possuir, deve ter, pelo menos, aquelas relacionadas com a acurácia das demonstrações financeiras e do processo de transação, pois essas duas áreas permanecem como o coração da função contábil, a saber:

- ▶ análise da informação - o *controller* deve estar suficientemente confortável com a informação financeira para prontamente compreender o significado das variações dos índices e o que eles anunciam para a empresa;
- ▶ habilidade de comunicação - a chave para a função do *controller* é compilar informações e comunicar para os gestores. Se a parte referente à compilação dos dados está bem feita, mas o gestor não compreende suas implicações, o *controller* deve melhorar sua habilidade de comunicação a fim de repassar a informação financeira necessária para os gestores;
- ▶ conhecimento da companhia e da indústria - nenhum sistema contábil é perfeitamente adaptável sem nenhuma alteração, porque a companhia em que está operando tem sutilezas que requerem algumas modificações. Por esse motivo o *controller* deve ter um

bom conhecimento das operações realizadas na empresa e na indústria, de forma a saber como essas operações impactarão no departamento contábil;

- ▶ habilidade gerencial - o *controller* é, presumivelmente, um cargo de *staff* e ele tem considerável controle sobre a produtividade do grupo. Portanto, ele deve ter excelente conhecimento de planejamento, organização, direção e mensuração das funções necessárias para gerenciar o departamento contábil; utilizando métodos eficientes para completar cada tarefa, para que a atenção do departamento esteja focada nas mais urgentes;
- ▶ senso de urgência e custo efetivo do serviço - o *controller* deve gerir o departamento contábil como um centro de lucro, pois somente assim ele utilizará métodos eficientes para completar cada tarefa e a atenção da área estará focada nas mais urgentes;
- ▶ conhecimento técnico - para criar uma demonstração financeira fidedigna, especialmente para a publicação, o *controller* deve ter considerável conhecimento das normas contábeis.

2.3.4 Atuação do Controller

Desde o início da Controladoria no século XX, o *controller* passou de uma função eminentemente contábil para a ocupação de posições estratégicas, tornando-se um profissional indispensável na gestão empresarial. O mercado deixou de buscar profissionais que se limitavam a preparar demonstrações financeiras por profissionais mais dinâmicos, capazes de gerar informações úteis e relevantes no suporte às tomadas de decisões.

Beuren (*in* SCHMIDT, 2002) diz que é ao *controller* - profissional responsável pela área de Controladoria - que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle de suas atividades, visto que ele é o responsável pelo sistema de informações da empresa.

O papel do *controller* no século XXI é ser um catalisador de mudanças em suas organizações (PIPKIN, 1989). O *controller* é considerado um líder dentro da empresa, pois precisa coordenar pessoas para que os objetivos sejam alcançados. É de sua responsabilidade motivá-las e orientá-las quanto ao melhor rumo a ser tomado, fazendo com que se sintam satisfeitas. É também seu dever supervisionar o que está sendo feito.

É necessário ressaltar que não cabe ao *controller* dirigir a empresa, já que esta é uma função dos gestores, mas cabe a ele mantê-los informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis caminhos que a empresa poderá seguir, ou seja, o *controller* deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro. Schmidt (2002) acredita que o *controller* deve ter capacidade técnica para realizar as tarefas que lhe são designadas, bem como gerenciar o pessoal subordinado.

Devido à natureza e à abrangência de suas atribuições, o *controller* tem uma grande responsabilidade perante os gestores, os acionistas e o governo, consideradas as características das informações que gerencia, isto é, os fatos e números coletados, registrados, sintetizados e comunicados aos usuários da informação contábil. (SCHMIDT, 2002, p.23).

A amplitude das atribuições do *controller*, definidas por Schmidt (2002), está alinhada com a definição de Kanitz (1976), em que a amplitude e diversidade dependem das dimensões da empresa e da filosofia que orienta seus gestores. O autor ressalta que a função básica do *controller* consiste em gerenciar, além de muitas vezes implantar os seguintes sistemas:

- ▶ informação - formado por diversos sistemas menores, tais como o sistema contábil, folha de pagamento, faturamento, contas a receber, contas a pagar, previsões de vendas, análises financeiras e orçamentos;
- ▶ motivação - o *controller* interfere no comportamento das pessoas na organização, podendo influenciá-la positiva ou negativamente;
- ▶ coordenação - o *controller* identifica eventuais inconsistências dentro da empresa, que compreendem desde desvios entre o planejado e o realizado até fatores que possam afetar o desempenho da empresa em períodos seguintes;
- ▶ avaliação - consiste em interpretar os fatos e avaliar a adequação do resultado. Caso o resultado não seja alcançado, é preciso identificar os pontos que precisam ser corrigidos e apresentar sugestões para tal;
- ▶ planejamento - é função do *controller* verificar se os planos são consistentes e viáveis, se são aceitos, se têm sinergia e se podem servir como parâmetro para uma avaliação posterior. Para isso, deve valer-se da previsão de cenários futuros, especialmente para o período que está sendo planejado, de dados sobre o passado da empresa, por meio de comparativos entre os resultados alcançados e os anteriormente planejados;
- ▶ acompanhamento - implica em acompanhar a evolução dos planos estabelecidos, interferindo, se for o caso, para corrigir as falhas, indicando os desvios ou apontar a necessidade de mudar os planos traçados.

Nakagawa (1993, p.13-14) ressalta que “o *controller* desempenha suas funções de maneira muito especial, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa”. É interessante ressaltar que, embora esteja voltado para o processo de criação de valor para a empresa, ele não está dispensado das outras atribuições que lhe dizem respeito, já que é responsável por toda a informação contábil e pela eficiência e eficácia dos trabalhos realizados, não somente nesse setor e sim na empresa em geral.

O *controller* deve possuir um entendimento preciso das forças que estão impactando os resultados econômicos da empresa, mesmo quando tais forças não sejam totalmente controláveis. Assim, ele passa a ter uma importância absolutamente inestimável na fixação dos rumos de qualquer empresa e sua sobrevivência será alcançada na medida em que as decisões sejam tomadas acertadamente, baseadas em dados e informações precisas e tempestivas, fornecidas pela Controladoria por meio do *controller*.

Oliveira *et al* (2002, p.13) afirmam que, “apesar do significativo desenvolvimento das profissões ligadas à área contábil no Brasil, percebe-se que ainda não há nítida e marcante definição das funções e atividades da Controladoria e do *controller*”.

2.4 A Controladoria no Processo de Gestão

Mambrini *et al* (2002, p.42) explicam que, “[...] por ser uma abordagem relativamente contemporânea nas empresas brasileiras, persistem ainda muitas dúvidas sobre qual o efetivo papel da Controladoria no processo de gestão [...]”.

À Controladoria cabe assegurar a eficácia organizacional por meio de sua atuação junto aos gestores no processo de gestão e tomada de decisões, assessorando a alta administração e os gestores com as informações pertinentes. Essa posição de suporte é confirmada por Moura e Beuren (2000, p.64) quando afirmam que “[...] a Controladoria contribuirá para o processo de gestão empresarial exercendo suporte informacional ao planejamento, execução e controle, por meio de um sistema de informações eficaz e sinérgico entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da empresa”.

Fernandes (2000, p.49), por sua vez, explicita que “[...] uma das funções principais da Controladoria é garantir que o processo de gestão esteja suportado por informações que permitam aos gestores a escolha das melhores alternativas de ação para a empresa [...]”.

Podemos verificar que a Controladoria tem como função básica assessorar a administração. Nesse sentido, deve representar uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica. No entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores pelos resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico. O estabelecimento e a manutenção de um processo de gestão integrado, com base nas premissas estabelecidas no modelo de gestão, é uma das atribuições da Controladoria. Sua função nesse processo consiste em fazer com que todos os gestores da empresa trabalhem no sentido de obter uma sinergia, buscando alcançar o objetivo global da organização.

Catelli (2001) define, de forma sintética, o processo de gestão, que pode ser composto pelas seguintes fases: planejamento (estratégico e operacional), execução e controle. Padoveze (2003), concordando com Catelli, evidencia na Figura 7 os componentes do processo de gestão de uma empresa.

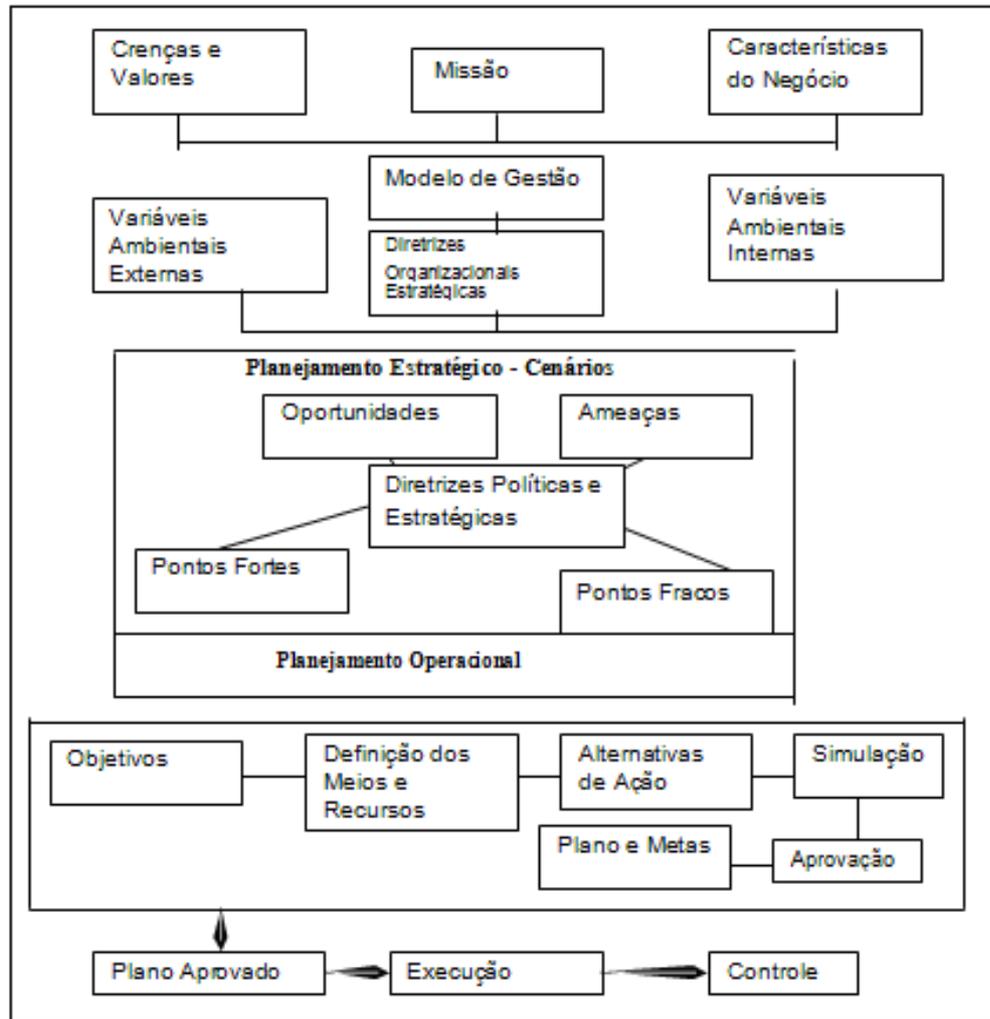


Figura 7 – Processo de gestão – visão resumida
 Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p.29)

2.4.1 Planejamento Estratégico

A fase de planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão e da continuidade da empresa. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional (CATELLI, 2001). É nessa fase do processo de gestão que é feita uma avaliação da situação, analisando o comportamento das variáveis do ambiente interno e externo que poderão representar pontos fortes e pontos fracos, ou seja, as ameaças e oportunidades para, então, projetar prováveis cenários futuros decorrentes de decisões tomadas no presente.

O planejamento estratégico consiste de um processo de análise das oportunidades e ameaças (ambiente externo) e dos pontos fortes e fracos (ambiente interno) da organização, com vistas a definir diretrizes estratégicas para assegurar o cumprimento da missão da empresa (SCHMIDT, 2002, p.262).

A Controladoria, para apoiar o planejamento estratégico, busca assessorar os principais executivos na definição do melhor conjunto de diretrizes estratégicas que irá conduzir a empresa ao cumprimento de sua missão. Subseqüentemente, ela deve captar informações do ambiente externo, objetivando formular e projetar cenários, paralelamente ao estudo dos pontos fortes e fracos da empresa, com a intenção de tornar viáveis as decisões envolvidas nesse processo.

Alguns princípios que norteiam a atuação da Controladoria no apoio ao planejamento estratégico são também elencados por Mosimann e Fisch (1999), a saber:

- ▶ viabilidade econômica - os planos devem ser viáveis diante das condições ambientais vigentes à época do planejamento;
- ▶ objetividade - os planos necessitam ser potenciais para que produzam o melhor resultado econômico;
- ▶ imparcialidade - é imparcial no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa;
- ▶ visão generalista - conhecimento do reflexo, em termos econômicos, que o resultado obtido por cada área proporciona ao resultado global da empresa.

Padoveze e Benedicto (2003) explicam que o planejamento estratégico surge de um processo de tradução de informações em planos para atender às metas e aos objetivos da empresa. A base de todo o processo está em identificar, coletar, armazenar, mensurar, analisar, entender, interpretar e julgar informações, consolidando as idéias e conceitos baseados nessas informações para processos decisórios subseqüentes.

Assim, o planejamento estratégico contribui em diferentes aspectos para o desenvolvimento das organizações. Dentre os principais, destacam-se:

- ▶ possibilita o resgate social da imagem da organização;
- ▶ promove a integração entre as áreas;
- ▶ envolve todos os membros da organização no processo decisório;
- ▶ cria oportunidades para os membros da organização expressarem seu contentamento, ansiedades e descontentamentos;
- ▶ gera condições para melhorar o ambiente de trabalho;
- ▶ aumenta o nível de satisfação das pessoas;

- ▶ resulta em um documento que vai nortear as atividades da organização a curto, médio e longo prazo;
- ▶ valoriza o profissional;
- ▶ melhora a qualidade dos produtos e serviços;
- ▶ situa a organização no contexto atual, preparando-a para futuras mudanças organizacionais.

Em suma, o apoio da Controladoria para o planejamento refere-se à busca da sinergia entre os gestores dos diversos níveis e áreas, assessorando-os com informações para a definição do conjunto de planos que serão operacionalizados dentro de um horizonte temporal, no qual a empresa espera atingir seus objetivos estratégicos, operacionais e orçamentários.

2.4.2 Planejamento Operacional

É no planejamento operacional que são definidos planos e objetivos operacionais, visando as melhores alternativas para ir ao encontro dos objetivos traçados no plano estratégico da empresa.

Schmidt (2002, p.18) entende que é

nesta etapa em que se identifica e escolhe alternativas operacionais que viabilizem a consecução das diretrizes estratégicas esboçadas no planejamento estratégico. Requer um detalhamento das alternativas selecionadas no que diz respeito a recursos, procedimentos, produtos, prazos, bem como os responsáveis pela sua execução.

Padoveze (2003, p.28) reporta-se ao planejamento operacional como a etapa em que se “define os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento empresarial”.

Para Nakagawa (1993), o planejamento operacional é realizado, geralmente, por meio de duas etapas:

- ▶ processo de elaboração de planos alternativos de ação, capazes de implementar políticas, diretrizes e objetivos estratégicos da empresa;
- ▶ processo de avaliação e aprovação dos planos alternativos de ação elaborados na etapa anterior.

O planejamento operacional deve acontecer com a participação dos gestores das diversas áreas da empresa, para facilitar o cumprimento das condições operacionais adequadas.

2.4.2.1 Execução

É a fase do processo de gestão em que a empresa programa as ações estabelecidas no planejamento operacional e procura dinamizar o conjunto de eventos que melhor propiciará a obtenção dos objetivos e metas previstos. Nessa mesma linha, Robbins (2000, p.33), considera que esse processo “abrange a determinação das tarefas que serão realizadas, quem irá executá-las, como agrupá-las, quem se reportará a quem e quem tomará as decisões”. É nesta fase que os recursos disponíveis são consumidos de acordo com o que foi anteriormente planejado. Assim, deve também ser questionada e discutida a real capacidade de cada área para cumprir os planos validados, a fim de detectar uma eventual necessidade de ajuste não percebido pelos gestores.

Pereira (*in* CATELLI, 2001, p.35) assinala que “a execução envolve a identificação, a simulação e a escolha de alternativas para o cumprimento das metas, bem como a implementação de ações”. Catelli (2001) enfatiza que a execução das atividades se reveste de grande importância nas empresas, pois é nessa fase que os recursos são consumidos e os produtos gerados, isto é, nessa etapa é que ocorrem as mais significativas variações patrimoniais relacionadas às operações físico-operacionais de uma organização. Além disso, nessa fase a Controladoria também exerce um monitoramento, não no sentido de controlar os resultados atingidos, mas, sim, de prestar informações durante a execução do planejamento operacional, o que ocorre antes das realizações acontecerem.

2.4.2.2 Controle

Segundo Catelli (2001), essa fase tem por objetivo acompanhar e verificar o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento, ao procurar manter o equilíbrio entre o desempenho planejado e realizado. O controle é exercido na medida em que os gestores responsáveis pela execução das atividades participam ativamente do planejamento, pois essa situação leva ao seu envolvimento para a transformação do plano em ações corretas.

A amplitude e a intensidade do controle são, em grande parte, determinadas pelo porte da empresa. Uma pequena empresa pode, com um sistema de informações simples, porém operacionalmente eficiente, manter um adequado ambiente de controle. Nas médias e grandes empresas, por sua vez, é necessário utilizar recursos mais sofisticados em função da complexidade das operações.

Na fase do controle poderá ser definido se haverá ou não a necessidade de tomar uma determinada decisão, baseada na análise dos resultados obtidos. O controle faz com que os gestores se preocupem em assegurar que os recursos estejam sendo aplicados adequadamente para a realização dos objetivos da empresa.

2.4.3 A Controladoria na Estratégia

Na ótica de Mosimann e Fisch (1999), a Controladoria estratégica, como administradora do sistema de informações econômico-financeiras da organização, deve interpretar o impacto econômico de possíveis eventos de natureza empresarial. Tais eventos são extraídos de projeções de cenários nos quais a organização está inserida, devendo considerar seus pontos fortes e fracos. Nesse sentido, a Controladoria estratégica precisa ter a capacidade de captação de informações provenientes do ambiente externo, nas quais será projetada, em paralelo, a análise dos pontos fortes e fracos da organização, resultando em diretrizes estratégicas a serem traçadas.

Perez *et al* (1997) entendem que a atuação da Controladoria estratégica influencia o processo decisório da empresa, fornecendo subsídios para as decisões a serem tomadas.

Podemos definir a Controladoria estratégica como a atividade de Controladoria que através do Sistema de Informação Contábil, abastece os responsáveis pelo Planejamento Estratégico da companhia com informações tanto financeiras quanto não financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional (PADOVEZE, 2003, p.94).

Catelli (2001) afirma que a Controladoria deve suprir adequadamente as necessidades de informações dos gestores durante o processo de tomada de decisão e sua participação na estratégia tem a premissa de gerar um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa do planejamento operacional.

2.4.3.1 Análise SWOT

A análise *SWOT* (*strenghts, weaknesses, opportunities, threats* - termos que podem ser traduzidos como: pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças, respectivamente) geralmente inclui uma minuciosa investigação dos pontos que afetam o desempenho das organizações.

As informações externas sobre oportunidades e ameaças podem ser obtidas por meio de fontes como clientes, relatórios governamentais, revistas profissionais, fornecedores, bancos e outras. Daft (1997) destaca que muitas empresas contratam empresas especializadas em esquadrihar informações para abastecê-las, já outras empresas utilizam técnicas mais sutis para obter informações sobre seus concorrentes. Assim, os gestores obtêm as informações sobre os pontos fortes e fracos por meio de relatórios que incluem orçamentos, índices financeiros, demonstrações de lucros e perdas e satisfação dos empregados. É interessante ressaltar que, por meio de conversas e encontros com empregados de todos os níveis hierárquicos e áreas, os gestores desenvolvem uma compreensão dos pontos fortes e fracos internos da empresa.

Os pontos fortes são as características internas positivas que a empresa pode explorar para atingir suas metas estratégicas. Já os pontos fracos são as características internas que podem inibir ou restringir o desempenho da empresa. Devem ser analisadas, também, as expectativas do mercado no qual a organização está inserida para que, por meio de comparabilidade, seja possível identificar se seus negócios estão em situação propícia ou não. Diante disso, Daft (1997) chama a atenção para a elaboração de uma *check-list* (lista de checagem) a ser utilizada na análise dos pontos fortes e fracos de uma empresa, conforme apresentado no Quadro 8.

Check List para Análise dos Pontos Fortes e Fracos da Empresa		
<p>Administração e Organização</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪Qualidade administrativa ▪Qualidade dos empregados ▪Grau de centralização ▪Organogramas ▪Planejamentos, SI, Controle 	<p>Marketing</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪Canais de distribuição ▪Participação no mercado ▪Eficiência em promoção ▪Satisfação dos clientes ▪Qualidade do produto ▪Reputação do serviço ▪Rotatividade da força de vendas 	<p>Recursos Humanos</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪Experiência / Educação ▪Posição dos sindicatos ▪Rotatividade, absenteísmo ▪Satisfação no trabalho ▪Queixas
<p>Finanças</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪Margem de lucro ▪Proporção entre dívidas e ativos ▪Proporção de estoques ▪Retorno do investimento ▪Proporção de crédito 	<p>Produção</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪Localização da fábrica ▪Obsolescência dos equipamentos ▪Sistema de compras ▪Controle de qualidade ▪Produtividade / eficiência 	<p>Pesquisa e Desenvolvimento</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪Pesquisa básica aplicada ▪Capacidades laboratoriais ▪Programas de pesquisas ▪Criação de novos produtos ▪Inovações tecnológicas

Quadro 8 – Lista de checagem para análise interna da empresa
 Fonte: Adaptado de Daft (1997, p.151)

No caso do ambiente externo, é preciso considerar as ameaças e oportunidades. As ameaças se caracterizam pelos fatores que podem impedir a organização de atingir suas metas estratégicas. As oportunidades são características do ambiente externo que têm potencial para ajudar a empresa a atingir ou superar as metas estratégicas. Segundo Padoveze (2005), as ameaças e oportunidades fundamentam-se na identificação de potenciais problemas que os fatores ambientais poderão trazer para a empresa no futuro.

Essa identificação dos ambientes nos quais a organização está inserida deve ser interpretada pela cúpula administrativa, responsável pelo planejamento estratégico, por meio de relatórios sintéticos que esclareçam todos os aspectos que podem interferir nas operações atuais e futuras, inclusive, explicitando de que forma e como esses possíveis aspectos poderão interferir.

A análise dos ambientes externos e internos da empresa pode ser exemplificada na Figura 8 em apresentação ilustrada por Padoveze (2003).

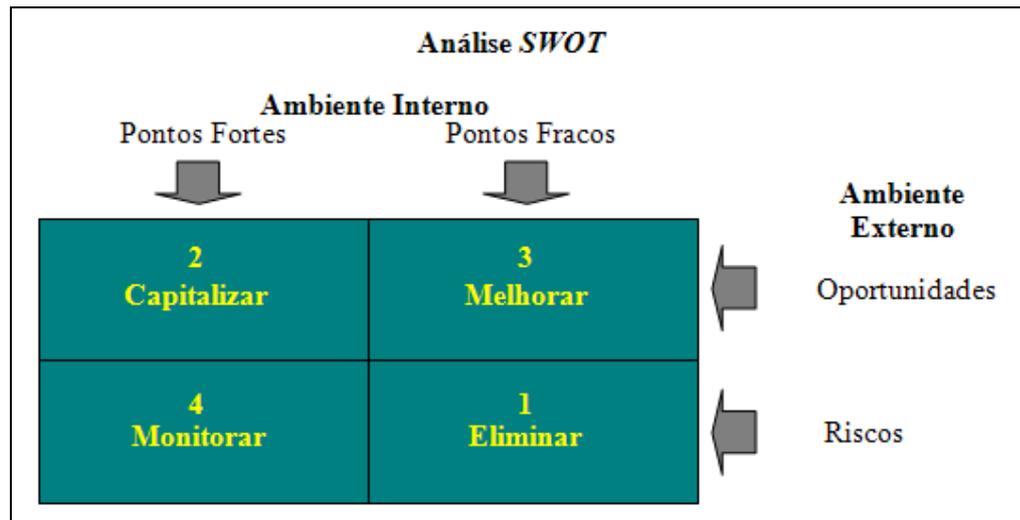


Figura 8 - Análise dos pontos fortes, pontos fracos, ameaças e oportunidades
 Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p.97)

2.4.3.2 *Balanced Scorecard*

O *BSC*, conhecido também como controle de metas estratégicas, parte de uma proposta de unir a visão estratégica da organização com as fases de execução e controle do processo de gestão empresarial. Em português, *BSC* significa cartão de marcação balanceado e foi desenvolvido pelos pesquisadores norte-americanos Kaplan e Norton (1997).

O balanced scorecard é um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não-financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica (PADOVEZE, 2003, p.121).

Kaplan e Norton (1997) afirmam que o *BSC* traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e de gestão estratégica.

A medida utilizada para expressar a diferença entre o que se pode gerir dos sistemas gerenciais tradicionais e o *BSC*, conforme Kaplan e Norton (1997), é a diferença entre pilotar um navio isolado por um ambiente estável até o seu destino e pilotar um barco em uma competição (sob mudanças nas condições de tempo e do mar). Os executivos, assim como os pilotos, precisam de indicadores sobre os vários aspectos do ambiente e o desempenho organizacional, sem o que não teriam como manter o rumo da excelência empresarial. (KAPLAN e NORTON, 1997).

O conceito apresentado para *BSC*, por Kaplan e Norton (1997), considera uma empresa a partir de quatro perspectivas vitais: financeira, cliente, processos internos e aprendizagem e crescimento, conforme pode ser observado na Figura 9.

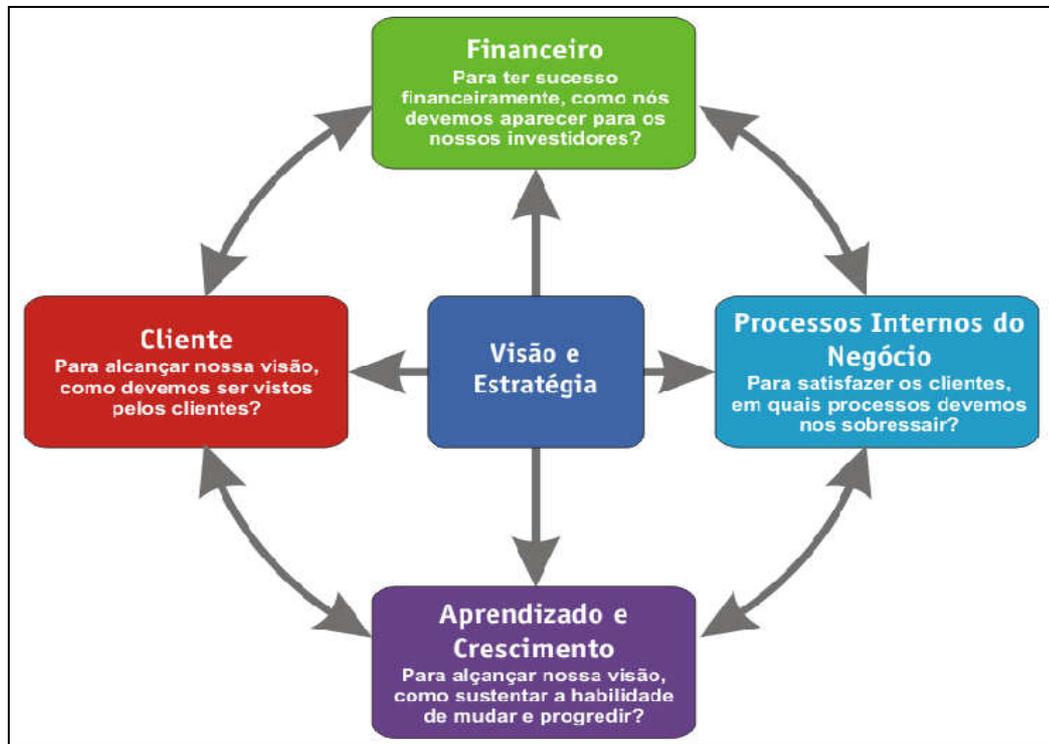


Figura 9 - As quatro perspectivas do *BSC*
 Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997, p.9)

Um dos principais objetivos do *BSC* é convergir os objetivos financeiros das unidades de negócios aos da estratégia da empresa, sendo a estratégia financeira o carro-chefe de todas as unidades de negócios. Nesse sentido, a perspectiva financeira retrata três temas estratégicos:

- ▶ crescimento e mix de receita - percentuais de crescimento de vendas e participação de mercado para regiões, mercados e clientes selecionados por meio de novos produtos, novas aplicações, novos clientes e mercados, novas relações, nova estratégia de preços e novo mix de produtos e serviços;
- ▶ redução de custos/melhoria de produtividade - tem como objetivo buscar o desempenho de custo e oportunidade por meio do aumento da produtividade da receita, redução dos custos unitários e redução das despesas operacionais;
- ▶ utilização dos ativos/estratégia de investimento - tem como enfoque principal o retorno sobre o investimento e EVA, de modo a oferecer medidas de resultado do sucesso de estratégias financeiras destinadas a aumentar a receita, reduzir os custos e aumentar a utilização dos ativos.

Na perspectiva dos clientes, as organizações identificam os segmentos de clientes e mercado nos quais desejam competir. Representam as fontes que irão produzir o componente de receita dos objetivos financeiros da organização. Kaplan e Norton (1997) destacam cinco medidas essenciais para essa perspectiva:

- ▶ participação de mercado: reflete a proporção de negócios em um determinado mercado (em termos de clientes, valores gastos ou volume unitário vendido);
- ▶ captação de clientes: mede a intensidade com que uma unidade de negócios atrai ou conquista novos clientes ou negócios;
- ▶ retenção de clientes: controla a intensidade com que uma unidade de negócios retém ou mantém relacionamentos contínuos com seus clientes;
- ▶ satisfação dos clientes: mede o nível de satisfação dos clientes de acordo com critérios específicos de desempenho dentro da proposta de valor;
- ▶ lucratividade dos clientes: mede o lucro líquido do cliente ou segmentos, depois de deduzidas as despesas específicas necessárias para sustentar esses clientes.

As medidas essenciais da perspectiva do cliente, segundo Kaplan e Norton (1997), são demonstradas na Figura 10.

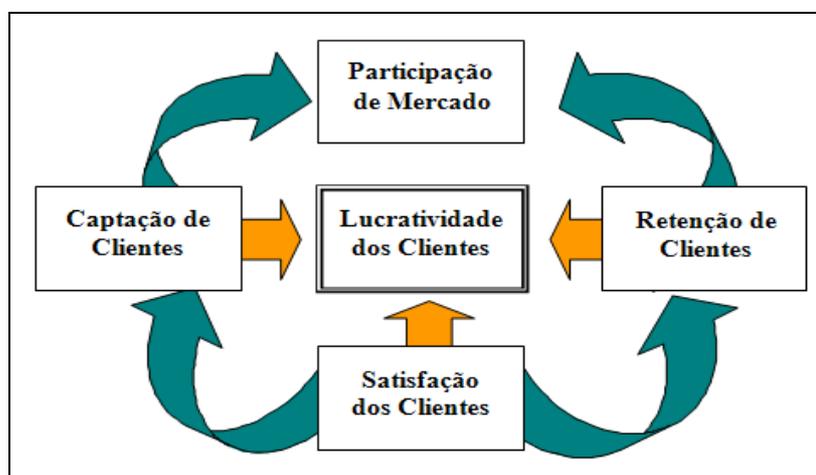


Figura 10 – Medidas essenciais da perspectiva do cliente
Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997, p.72)

Na visão dos processos internos, a gestão identifica os processos internos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas. O *BSC* recomenda que a gestão defina a cadeia de valores completa dos processos internos que tenha início com o processo de inovação, assim, identificam-se as necessidades atuais e futuras dos clientes e o desenvolvimento de novas soluções para essas necessidades.

No *balanced scorecard*, os objetivos e medidas para a perspectiva dos processos internos derivam de estratégias explícitas voltadas para o atendimento às expectativas dos acionistas e clientes-alvo. Essa análise seqüencial, de cima para baixo, costuma revelar processos de negócios, inteiramente novos nos quais a empresa deverá buscar a excelência (KAPLAN e NORTON, 1997, p.99).

Segundo Kaplan e Norton, a perspectiva dos processos internos pode visualizar como a organização processa seus recursos de forma que se possa almejar excelência em seus produtos, satisfazendo as necessidades dos clientes em consonância com as expectativas dos acionistas. Em outras palavras, é a eficiência dos processos internos da organização. Devido às suas experiências na elaboração do *BSC*, os autores revelam três categorias para a perspectiva de aprendizado:

- ▶ capacidades dos funcionários;
- ▶ capacidades dos sistemas de informação;
- ▶ motivação e alinhamento.

Assim, a capacidade da organização em alcançar metas ambiciosas para os objetivos financeiros dos clientes e dos processos internos depende, substancialmente, das capacidades de aprendizado e crescimento. Diante disso, as estratégias que visam um desempenho superior em qualidade, geralmente exigem investimentos significativos em pessoal, sistemas e processos que otimizem as capacidades da organização.

As quatro dimensões de gestão do *BSC* formam a essência das tradicionais atividades de qualquer empresa que, segundo Costa (2006) são: dar suporte à produção, produzir, vender e, principalmente, obter lucro.

Cabe ressaltar que o *BSC*, como qualquer outro instrumento de gestão, tem riscos associados à sua implantação e críticas acerca de sua metodologia, tais como: falta de apoio da alta direção da empresa; fuga da realidade; medições inadequadas ou equivocadas; responsabilidades desconhecidas sobre os indicadores; diferenças culturais na organização; comunicação ineficiente ou inexistente; falta de consenso conjuntural; tecnologia ultrapassada ou incapaz de suportar a comunicação e o acompanhamento das medidas. Não elimina o papel dos indicadores financeiros tradicionais, entretanto, transforma sua análise qualitativamente, proporcionando a visão de futuro e eliminando os erros de curto prazo.

2.4.3.3 Gestão de Riscos

O risco, em seu sentido fundamental, pode ser definido como a possibilidade de um prejuízo financeiro, sendo que os ativos que reúnem grandes possibilidades de prejuízos são vistos como mais arriscados do que aqueles com menos possibilidades de prejuízos (GITMAN, 2004).

Na ótica de Padoveze (2003), o foco da gestão de riscos é manter um processo sustentado de criação de valor para os acionistas, já que os empreendimentos estão sempre expostos a um conjunto de riscos. Ainda segundo o autor, os riscos podem ser definidos como eventos futuros incertos que podem influenciar os objetivos estratégicos da organização.

A gestão de risco, para Duarte Júnior (2005), é formada por três elementos básicos: retorno, incerteza e o risco. Assim, o autor a define como o conjunto de pessoas, procedimentos e sistemas usados para controlar as perdas potenciais dos investimentos que serão realizados pela organização. É possível afirmar que as condições de risco permeiam os empreendimentos das organizações, sejam eles internos (fraudes, desfalques etc.), ou externos (política econômica, conjuntura econômica, legislação etc.) que, de modo geral, fazem com que tenham dificuldades para mensurar o nível de exposição do risco, em função da variedade de fatores implícitos.

Sob o enfoque sistêmico, a gestão de riscos pode ser organizada em duas áreas de atuação: os ambientes internos e os externos da organização. Considera-se como ambiente interno a perspectiva de conformidade, que deve atuar no controle de ameaças e riscos internos. Já na perspectiva do ambiente externo, que a gestão de riscos denomina como desempenho, ela atua no aspecto de oportunidades externas. As perspectivas da gestão de risco são demonstradas por Padoveze (2003) na Figura 11.

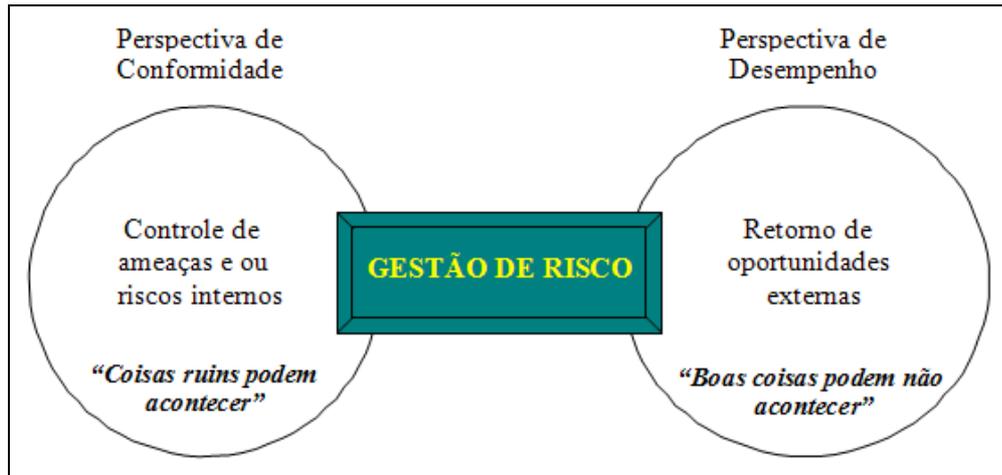


Figura 11 – Perspectivas da gestão de risco
 Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p.128)

Um fator bastante relevante é o perfil de riscos ao qual as organizações estão sujeitas em seus empreendimentos. Segundo Padoveze (2003, p.129), “para identificar o perfil de cada risco torna-se necessário reconhecer que seu conceito é utilizado em diversas perspectivas, entre as quais se destacam: risco como oportunidade, risco como perigo ou ameaça e risco como incerteza”.

No risco como oportunidade está implícito o conceito de risco retorno. Quanto maior for o risco, maior será o potencial de retorno e, necessariamente, de perda. Diante disso, a gestão de riscos utilizará técnicas para maximizar a parte exterior, considerando as restrições do ambiente operacional da organização para minimizar a parte inferior.

O risco como perigo ou ameaça refere-se a eventos potencialmente negativos, tais como: perdas financeiras, fraudes, danos à reputação, roubo ou furtos, falhas em sistemas, etc. Assim, a gestão de riscos significa instalar técnicas administrativas para reduzir a probabilidade de eventos negativos sem incorrer em custos excessivos ou paralisar a organização.

Já o risco como incerteza refere-se à distribuição de todos os resultados possíveis, sejam positivos ou negativos. Assim, a gestão de risco procura reduzir a variância entre os resultados antecipados e os resultados reais. A natureza dos componentes dos três tipos de riscos acima descritos são exemplificados por Padoveze (2003) no Quadro 9.

AMEAÇA	INCERTEZA / VARIÂNCIA	OPORTUNIDADE
-Foco tradicional -Defensivo por natureza -O objetivo é alocar recursos para reduzir a probabilidade ou impacto de um evento negativo.	-Controle focado na distribuição dos retornos receitas -Proteção (<i>hedging</i>) por natureza -O objetivo é reduzir a variância entre retornos antecipados e resultados reais.	-Focado no investimento -Ofensivo por natureza -O objetivo é tomar decisões para alcançar ganhos positivos -Requerimento de uma estratégia de crescimento devido ao relacionamento implícito entre risco e retorno.

Quadro 9 – Natureza dos componentes dos riscos
 Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p.130)

Independentemente da atividade, as empresas, ou até mesmo as pessoas físicas, correm constantes riscos, sejam nos negócios ou na própria vida. Embora se saiba que os resultados possam ser favoráveis ou desfavoráveis, é prudente que os riscos sejam controlados e, no âmbito empresarial, precisam ter uma administração que propicie proteção aos ativos e patrimônios.

2.4.4 A Controladoria nas Operações

A contribuição da Controladoria para a atividade empresarial ocorre na obtenção do equilíbrio entre as necessidades de controle das operações e as de controle de gestão, atuando junto aos gestores da empresa, e pelo fornecimento de informações adequadas e oportunas.

De acordo com o *Financial Executive Institute*, transcrita por Heckert e Wilson (1963) apud Oliveira *et al* (2007, p.17), as principais atribuições da Controladoria compreendem:

- estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
- medir a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- medir e reportar a eficiência dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos implantados para o atingimento desses objetivos;
- prover proteção para os ativos da empresa. Isso inclui adequados controles internos e cobertura de seguros;
- avaliar a eficiência dos sistemas operacionais;
- sugerir melhorias para as reduções de custos;

- acompanhar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- analisar as causas de desvios nos planos da empresa ou nos sistemas de controle interno e sugerir correção dos mesmos;
- analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização;
- revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.

Neste sentido, Padoveze (2005) demonstra na Figura 12 que o papel do *controller* nas operações da organização é estratégico, sendo que sua atuação deve focar cinco premissas básicas: controle, estratégico, operacional, econômico e contábil.

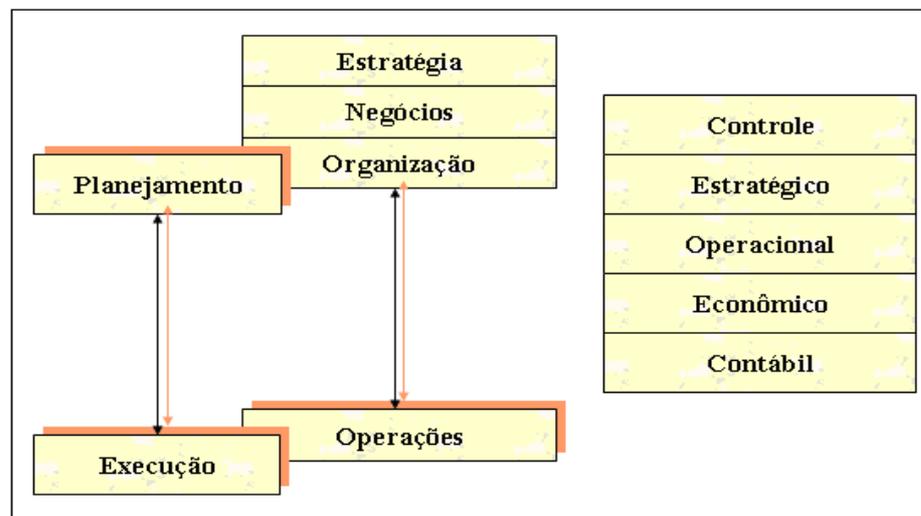


Figura 12 – Papel estratégico do *controller* nas operações
Fonte: Adaptado de Padoveze (2005, p.29)

A Controladoria deve atuar fortemente, por meio do *controller*, em todas as etapas de gestão da empresa, não se furtando à execução de suas funções, objetivando assegurar a eficácia organizacional por meio da otimização dos resultados planejados. Além disso, a Controladoria tem um papel de otimizadora do resultado da empresa, coordenando os orçamentos das diversas áreas. Tem também um papel de fornecedora de informações econômico-financeiras, disponibilizando sistemas para simulações, conceituando modelos de decisão apropriados e simulando resultados de alternativas diversas.

2.4.4.1 Acompanhamento Econômico-Financeiro

Segundo Hermman Júnior (1937, p.31), Fayol enquadrando a Controladoria entre as seis operações administrativas fundamentais, emitindo a esse respeito os seguintes conceitos: "é o órgão visual das empresas, que deve permitir saber-se a todo instante onde estamos e para onde vamos. Deve fornecer sobre a situação econômico-financeira da empresa ensinamentos exatos, claros e precisos, comportando-se de forma simples e clara".

A Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico. Portanto, os gestores, além de duas especialidades, devem ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, tornando-se gestores do negócio, cuja responsabilidade envolve as gestões: operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas (CATELLI, 2001, p.346).

Padoveze (2003, p.33) afirma que "a Controladoria é a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa".

Todas as atividades realizadas na empresa impactam seu resultado econômico-financeiro, uma vez que se caracterizam como um processo de transformação de recursos em produtos e serviços. Essas atividades correspondem a um conjunto de eventos econômicos, os quais constituem os objetos de tomada de decisão pelos gestores, responsáveis pela gestão econômico-financeira da empresa. Assim, a Controladoria é responsável pelo repasse e interpretação de todas as informações econômico-financeiras aos gestores. Essas informações são interligadas e repassadas como suporte ao processo decisório, sob forma de relatórios escritos, figuras e tabelas, devendo ser elaborados de forma clara e precisa.

Segundo Tung (1993), os relatórios são elaborados para atender aos usuários e calcular o lucro e as vantagens obtidas em relação aos planos estabelecidos, melhor controlar as operações correntes e tomar as decisões necessárias, avaliar o desempenho por área, responsabilidade, fornecer bases para o planejamento futuro. Eles podem ser classificados em dois tipos: os que a administração deve ter sempre em mãos e os que são elaborados quando solicitados e devem seguir um programa de trabalho para atender às necessidades da empresa:

- ▶ fornecer informações econômico-financeiras sobre as operações da empresa à cúpula administrativa;
- ▶ alertar em tempo hábil os desvios ocorridos sobre os planos;
- ▶ estar interligado às áreas comerciais e de produção para acompanhamento dos planos de ação;
- ▶ manter-se informado sobre todos os acontecimentos externos à empresa;
- ▶ melhorar os sistemas de relatórios com seminários em outras áreas da empresa e entidades externas;
- ▶ manter contato com outros departamentos para melhor esclarecer os fatos relatados.

Nesse mesmo raciocínio, Santos (2005) comenta que, no contexto da gestão econômico-financeira, a Controladoria serve como órgão de apoio e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a constante avaliação da eficácia das várias áreas no exercício de suas atividades. O mesmo autor ilustra, na Figura 13, os aspectos da gestão empresarial a serem avaliados pelo *controller* para garantir a eficácia organizacional nos três níveis de gestão: operacional, econômica e financeira.

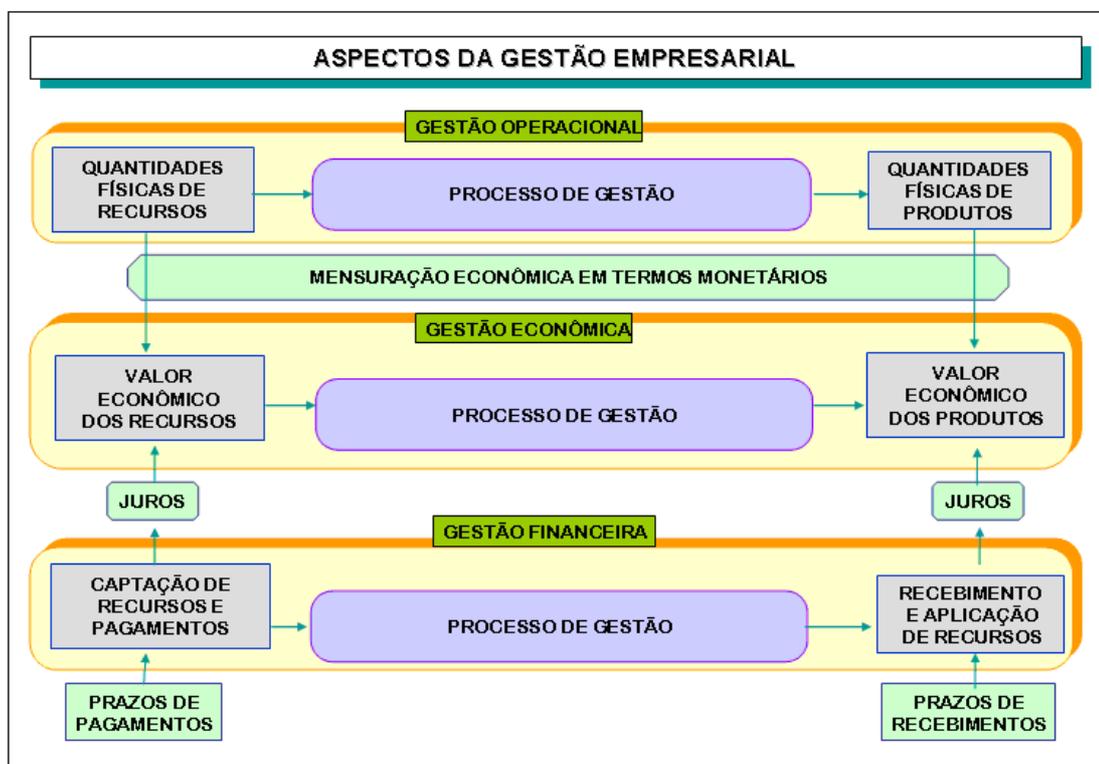


Figura 13 – Aspectos da gestão empresarial
 Fonte: Adaptado de Santos (2005, p.33)

Pela Figura 13 é possível verificar que, no acompanhamento operacional-econômico-financeiro da gestão empresarial, a Controladoria deve focar sua atuação nos seguintes aspectos:

- ▶ gestão operacional: avaliação física de todas as operações da empresa, em todos os níveis e áreas, ou seja, se a quantidade de produtos e serviços objetivada está sendo cumprida, se a qualidade está sendo mantida e se as quantidades físicas de recursos estão sendo utilizadas de forma adequada;
- ▶ gestão econômica: avaliação econômica dos recursos consumidos e dos produtos gerados na gestão operacional;
- ▶ gestão financeira: avaliação da compatibilidade dos prazos de recebimentos e de pagamentos dos valores envolvidos, resultando em receita pela aplicação (juros) ou despesas pela captação (juros) dos recursos.

2.4.4.2 Gestão de Impostos

Em razão da grande quantidade de impostos e a elevada carga tributária brasileira a gestão de impostos denota uma atividade relevante dentro das organizações, cabendo à Controladoria gerenciar a carga tributária.

Padoveze (2003) afirma que o desenvolvimento da gestão de impostos pela Controladoria impõe-se pela natural tendência da contabilidade em dispor e utilizar as informações relativas aos impostos, levando os gestores dessa atividade a exercerem uma função de apoio aos demais gestores, envolvendo as operações de monitoramento e assessoria às demais áreas da empresa.

Apesar do forte componente jurídico, o desenvolvimento desta atividade pela Controladoria impõe-se pela natural tendência de a Contabilidade dispor e utilizar de informações relativas aos impostos. Acrescente-se a isto que a maior parte dos impostos permeia as atividades operacionais de compra e venda; portanto, tem um forte componente operacional, impactando todas as atividades da companhia. Como é função precípua da Controladoria o apoio aos demais gestores, é uma tendência natural que as questões tributárias envolvendo as operações tenham a assessoria e monitoramento da Controladoria. Outro fator importante que faz que esta atividade seja exercida pela Controladoria é que o Sistema de Informação da Controladoria permite uma visão geral de todos os aspectos da empresa e, conseqüentemente, de todos os impostos. A gestão dos impostos pela Controladoria deve ser feita através de um sistema de informação específico (PADOVEZE, 2003, p.73).

Afirma, ainda, o mesmo autor que o *controller* é o responsável pela estruturação desse sistema de informação. A base para a existência do subsistema está na grande quantidade de impostos, taxas e contribuições existentes no país. As bases de cálculos e formas de tributação também se apresentam de várias maneiras. Adicionem-se a esses fatores as inúmeras possibilidades de exceções tributárias - como as isenções, suspensões, não-incidências, não-tributação - que tornam necessário um detalhamento adequado dos tipos de bases de cálculo (despesas, receitas, resultados, saídas, entradas), de modo a permitir um gerenciamento eficaz dos impostos gerados pela empresa, buscando a otimização e a redução do impacto financeiro ocasionado por eles.

Assim, o *controller* deve promover um acompanhamento sistemático de todos os impostos da empresa, fornecendo, inclusive, os primeiros subsídios para o planejamento tributário e objetivando, com estudos pontuais e específicos, melhorar a carga tributária geral da empresa, por meio de contenciosos e reorganizações societárias, entre outros.

2.4.4.3 Sistema Orçamentário

O sistema orçamentário pode ser entendido como a maneira pela qual o orçamento é utilizado na organização, transformando entradas (dados) em saídas (informações) úteis para o gerenciamento da empresa. Segundo Lunkes (2003, p.27), “o sistema orçamentário envolve a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, previsão de despesas dentro da estrutura dos planos e políticas existentes e fixação de padrões definidos de atuação para indivíduos com responsabilidades de supervisão”. O orçamento, por conseguinte, é um instrumento de planejamento de curto prazo, estabelecendo metas que direcionam operacionalmente a estratégia da empresa.

De forma sucinta é possível afirmar que o sistema orçamentário inicia-se com a captação da missão e dos objetivos corporativos (estratégicos), construindo cenários (em conformidade com variáveis como o PIB previsto para situações otimistas, pessimistas e mais prováveis, por exemplo) e premissas (dados que servirão de diretrizes) para a elaboração dos planos subsequentes. Da mesma forma, Marcial e Grumbach (2005) afirmam que existem os cenários possíveis (todos os que a mente humana puder imaginar), os cenários realizáveis (todos os passíveis de ocorrer e que levam em conta os condicionantes do futuro) e os cenários

desejáveis (encontram-se em qualquer parte do possível, mas nem todos são, necessariamente, realizáveis), conforme é apresentado na Figura 14.

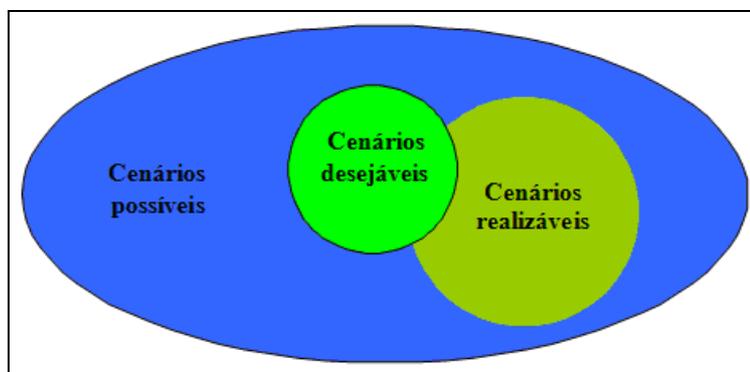


Figura 14 – Tipos de cenários
Fonte: Adaptado de Marcial e Grumbach (2005, p.43)

Na mesma linha de raciocínio, Padoveze (2004, p.134) explica que o *controller* é o administrador do sistema orçamentário e “[...] deve liderar a organização do processo orçamentário, tanto na sua estrutura informacional como nos cronogramas de execução”. Esse ponto é corroborado por Miranda e Libonati (*in* SCHMIDT, 2002, p.56), quando afirmam que “cabe à Controladoria, responsável pelo sistema de informações econômico-financeiro da empresa, apoiar a coordenação das atividades da empresa, através do gerenciamento do sistema orçamentário”. Como se pode observar, nenhum dos autores citados atribui à Controladoria a atividade de elaborar o orçamento, mas sim de administrar o processo.

Os gestores das diversas áreas e funções organizacionais devem ser competentes e possuir as habilidades para quantificar seus planos. Destarte, os planos precisam ser integrados e consolidados para que a Controladoria possa gerenciar, não só as partes, mas, igualmente, o todo organizacional. Nesse sentido, tendo em vista as bases teóricas que formam a Controladoria e sua função de integradora dos diversos esforços individuais, ela tem condições de administrar e coordenar o processo orçamentário.

Oliveira (apud *in* CATELLI, 2001, p.173) explicam que, a Controladoria tem “[...] primordialmente um papel de otimizadora do resultado, coordenando os orçamentos das diversas áreas, buscando otimizar o resultado da empresa”. Os autores acrescentam, ainda, os seguintes papéis à Controladoria: fornecedora de informações econômicas internas à empresa e gestora de sistemas de informação para gestão econômica. Assim como Padoveze (2004),

afirma esse autor que a construção do orçamento cabe às diversas unidades organizacionais, tendo a Controladoria o papel de coordenadora e consolidadora.

Conforme Frezatti (2006, p.44), o orçamento é “um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrado”. Logo, o orçamento oferece sustentabilidade às organizações diante da competitividade, abertura de mercados e necessidade constante de adaptação aos fatores mercadológicos.

[...] o *controller* é a pessoa mais indicada para quantificar financeiramente as definições do planejamento antes que qualquer decisão possa ser tomada e, se for implementada, controlar-lhes os efeitos, uma vez que é ele quem administra o orçamento e possui todas as informações gerenciais históricas que são críticas para se iniciar um processo de planejamento estratégico (DONNELLY, 1981, p.13).

Assim, o orçamento aumenta o nível de integração entre as áreas. Os orçamentos parciais isolados dão lugar a um orçamento conjunto e harmonicamente integrado, com interesses principais unificados e em convergência para os objetivos da organização. Provoca mudança de comportamento, introduzindo o costume de detalhar, datar e quantificar suas ações, aumentando o nível de delegação interna e conferindo às áreas funcionais maior autonomia e responsabilidade. Observa-se maior transparência e coordenação das atividades nas áreas.

Neste sentido, Kanitz (1976) afirma que foi na implantação dos sistemas orçamentários que a função do *controller* marcou definitivamente a sua presença na organização. A utilização do orçamento como instrumento de controle só poderia dar bons resultados se fosse acompanhada por um órgão independente e desvinculado dos diversos departamentos: a Controladoria. A centralização de todos os orçamentos nessa área permitiu detectar inconsistências entre os vários orçamentos individuais.

Padoveze (2003) explica que, contendo dados previstos e esperados, bem como os objetivos setoriais e corporativos, o orçamento é uma ferramenta essencial para decisões diárias sobre os eventos econômicos de responsabilidade dos gestores operacionais. O orçamento é uma ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os seus setores. O mesmo autor finaliza dizendo que o processo de planejamento e controle orçamentário permite o gerenciamento sistêmico e agregado de todos os setores da organização.

2.4.4.4 Gestão de Custos e de Preços de Venda

É fundamental que os gestores possuam o conhecimento da estrutura de custos de suas empresas para a adoção de políticas de formação de preço condizente com o mercado de atuação e, principalmente, com os objetivos organizacionais. O uso da informação contábil como ferramenta para administração, portanto, é fundamental para a tomada de decisão gerencial (PADOVEZE, 1997). No ambiente de mercado atual, a adequada determinação de preços de venda é questão fundamental para a sobrevivência e o crescimento das empresas, independentemente de seus portes e de suas áreas de atuação (WERNKE, 2005). As empresas precisam adotar uma política eficiente de preços, pois, dessa forma, conseguem atingir seus objetivos de lucro, desenvolvimento e crescimento a longo prazo, entre outros.

Segundo Assef (1997), a política de preços deve ser perfeitamente identificada com o mercado de atuação, devendo contemplar a análise dos custos gerais da empresa, seu equilíbrio operacional e o retorno desejado pelos acionistas.

Para Bruni e Famá (2004), o sucesso empresarial pode não ser consequência direta da decisão acerca dos preços, todavia, um preço equivocado de um produto ou serviço certamente causa sua ruína. Crepaldi (1998) enfatiza que a fixação dos preços de venda dos produtos é uma tarefa complexa e leva em consideração vários fatores, tais como as características da demanda do produto, a existência ou não de concorrentes e acordo entre os produtores. Assim, o custo de fabricação dos produtos é uma variável que desempenha um papel importante, principalmente pelo fato de que, a não ser em circunstâncias especiais, a empresa não pode vender por um preço abaixo do custo.

A utilização de custos dentro das empresas é essencialmente gerencial. O uso do ferramental de custos para fins legais e fiscais não é o mais importante para fins de Controladoria. Em sendo gerencial, a contabilidade de custos, desde os seus primórdios, sempre esteve em constante evolução e não está presa a nenhuma regra contábil específica. Como a premissa básica é a gestão com enfoque em resultados, criação de valor e eficácia empresarial, é suficiente que os modelos utilizados sejam eficazes em atender essas premissas (PADOVEZE, 2003).

Ainda de acordo com o mesmo autor, os modelos decisórios sobre produtos e serviços fundamentam-se na análise de sua lucratividade e rentabilidade. Cabe à Controladoria estruturar um modelo específico de gestão dos preços de venda, que deve compreender:

- ▶ definição dos critérios e procedimentos para formação dos preços de venda para os diversos produtos e serviços, dentro dos mercados específicos, partindo do método de custeio adotado;
- ▶ definição de um modelo geral para decisão dos preços de venda a serem adotados;
- ▶ definição de um modelo para acompanhamento e monitoramento dos preços de venda listados, praticados, calculados e da concorrência;
- ▶ análise da lucratividade e rentabilidade dos produtos e serviços, unitária e global.

A importância da decisão de preço de venda é fundamental dentro da empresa. Nesse sentido, algumas colocações de Nagle (2000) reforçam adequadamente o assunto e indicam os principais conceitos a serem observados na gestão de preços de venda. A fixação do preço do produto ou serviço, em conjunto com o volume e o mercado, é a primeira etapa do processo decisório da decisão de investimento, a qual é a decisão mais importante para a organização.

2.4.4.5 Resultados por Área de Negócio

Hoje em dia, cada vez mais, a gestão empresarial requer de seus gestores o domínio do conjunto e, ao mesmo tempo, a autonomia das áreas constituintes da empresa. Domínio do conjunto para permitir funcionamento integrado, economia de escala, rumos estratégicos convergentes, unidade de propósitos. Autonomia das áreas para permitir maior velocidade nas decisões, uso criterioso dos recursos, maior responsabilidade e precisão dos gestores para atingir os resultados estabelecidos.

A convivência desses objetivos não é pacífica, pelo contrário, o conflito é uma constante na gestão empresarial contemporânea. Mas, se forem tomados como parte inevitável do processo organizacional, e adequadamente tratados, esses conflitos não impedem uma gestão eficaz. A empresa já admite que o conflito é necessário para dar consistência à gestão, na medida em que sua ausência é sinal de que alguma coisa não está funcionando bem, de que a corrente não está fluindo. A prática do dia-a-dia tem demonstrado que uma maneira eficaz para dar conta dessa complexidade empresarial natural é uma gestão voltada para resultados por área de

negócio. Em qualquer empresa, de qualquer porte ou segmento econômico, podem ser identificadas as áreas geradoras de produtos ou serviços que, em tese, podem ter autonomia negocial: produzir, comercializar, conseguir pagar-se e gerir seus resultados. Isso permite que haja visibilidade dos produtos e/ou serviços vendidos interna ou externamente e sejam estabelecidos os processos associados a cada um.

Uma vez delimitada a área, é essencial aferir os custos envolvidos na produção para permitir a avaliação dos seus resultados, ou seja, para identificar o conjunto das receitas, custos diretos e outras despesas necessárias, bem como o resultado final da operação. Quando a empresa atinge o grau de uma gestão empresarial estruturada pela lógica de área de negócio, é possível analisar o seu desempenho de forma individualizada. Isso permite, por exemplo, transformar em rentável uma área que está dando prejuízo, implementar ações pró-ativas na área não competitiva ou, ainda, potencializar áreas rentáveis, melhorando seus resultados.

Conhecer o desempenho de cada área de negócio permite a uma empresa ou a um grupo empresarial montar estratégias competitivas para produtos e mercados diferentes. Permite também mexer nas posições individuais e assegurar um melhor desempenho geral, mesmo que as áreas tenham potenciais diferentes de produção de resultados. O resultado por áreas de negócio é um procedimento que estimula a autonomia e permite a administração do conjunto, com base num arranjo muito mais orgânico. As organizações mais competitivas da atualidade estruturam-se dessa maneira.

3. PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

As PME, apesar de menos dotadas em recursos humanos, financeiros e tecnológicos do que as empresas grandes, apresentam vantagens em termos de flexibilidade, tempo de reação e capacidade de inovação, podendo se tornarem as estrelas centrais da nova economia.

3.1 Características das Pequenas e Médias Empresas

Segundo Hindle (2000), as PME constituem-se em grupo especial de empresas com características e necessidades especiais, hoje reconhecidas mundialmente. A característica mais evidente nas PME é o reduzido número de níveis hierárquicos e de atividades de suporte, o que torna sua estrutura mais centralizada na pessoa do proprietário. Este exerce uma supervisão mais direta sobre as atividades da empresa. Por outro lado, o empresário está sempre preocupado em girar rapidamente o seu capital, procurando obter resultados imediatos, o que, às vezes, prejudica o planejamento estratégico em longo prazo da empresa em assuntos como modernização e conversão de negócios.

Gunasekaran *et al* (1996) descrevem como principais características das PME:

a) relativas à flexibilidade:

- estrutura administrativa simples;
- baixa escala de produção;

b) relativas à adaptação às mudanças:

- facilidade de adaptação às mudanças no ambiente externo;
- grande potencial de inovação;
- gerentes dinâmicos e empreendedores;

c) relativas à comunicação informal e às relações pessoais:

- redes de comunicação interna eficiente e informal;
- processo produtivo com alto grau de decisão humana;
- importância das relações pessoais.

A OECD (1995) afirma que, em todos os países, as PME ocupam um lugar muito importante, porém, o reconhecimento de sua importância vem ocorrendo acentuadamente nas últimas

duas décadas, em função da resposta diante das mudanças tecnológicas e econômicas, gerando empregos e permitindo a revitalização de certas regiões.

Uma primeira característica observável nesse processo é o seu **dinamismo**. A segunda característica marcante, que permite adaptações rápidas, é a sua **flexibilidade** de decisões e ações. Em razão das estreitas ligações entre o empresário e o seu negócio, com decorrente centralização de decisões, uma terceira marca das PME é a **personalização** da empresa, dependendo do proprietário as atitudes da empresa (grifo nosso).

Para Amato Neto (2000) as PME devem superar as inúmeras dificuldades e problemas, tanto de ordem financeira como tecno-organizacionais e gerenciais, a fim de que possam tornar-se viáveis e competitivas face à globalização da economia, principalmente no caso dessas empresas atuarem de forma isolada em seus respectivos mercados.

Galeano (2006) entende que o momento é de grande mudança na economia mundial, o que está levando as empresas a uma ação criativa, buscando novas soluções em termos de desenvolvimento e em relação à concorrência, já que a globalização e o advento de novas tecnologias são realidades que afetam a todos.

3.1.1 Importância Sócio-Econômica das Pequenas e Médias Empresas

De acordo com a Prefeitura Municipal de Macaé, RJ (2005), o SEBRAE assinou, em 2005, um projeto de parceria com a Petrobrás local, com ênfase na gestão de negócios voltados para os resultados das MPE da região petrolífera de Macaé. O projeto envolveu um amplo programa de capacitação, tendo como principal objetivo o fortalecimento e a perenidade da indústria do município e da região. De acordo com o SEBRAE, as grandes empresas passam seu conhecimento para as pequenas empresas.

O entendimento de Longenecker *et al* (1997) é de que as pequenas empresas, como parte da comunidade empresarial, colaboram para o bem-estar econômico da nação, produzindo uma parte do total dos bens e serviços. Além disso, possuem algumas qualidades que acabam por oferecer contribuições excepcionais, na medida em que:

- oferecem muitas oportunidades de emprego para uma população e uma economia em crescimento: enquanto as grandes empresas estão achatando e demitindo funcionários, as pequenas continuam a gerar empregos, mesmo ao saírem de sua categoria de pequenas empresas, ou seja, novos empregos são decorrentes de pequenas empresas e de sua expansão subsequente;
- introduzem inovações: a atividade inovadora tende a diminuir conforme o nível de concentração em um setor que se eleva, daí a confirmação da importância da inovação nas pequenas empresas que estimulam a produtividade, fornecendo melhores produtos e métodos de produção;
- estimulam a competição: atuando como concorrentes econômicos, promovem um efeito saudável ao sistema capitalista;
- auxiliam as grandes empresas: desempenhando algumas funções com eficiência, tais como a função de distribuição (ligando produtores e clientes) e a função de fornecimento (que lhes permite atuar como fornecedores e subcontratantes) colaboram para o sucesso das grandes empresas;
- produzem bens e serviços com eficiência: sendo menos afetadas por estruturas complexas, que inibem a flexibilidade e a produtividade de muitas organizações, são eficientes e mostram que ser maior não é, necessariamente, ser melhor.

A existência de um grande número de PME na economia leva à menor concentração de mercado e induz à melhor distribuição de renda, favorecendo a estabilidade social e política. Uma estrutura de mercado menos concentrada permite maior dinamismo, além de proporcionar a redução dos problemas inflacionários, decorrentes da existência dos oligopólios com grande poder sobre o estabelecimento de preços no mercado (KRUGLIANSKAS, 1996).

No âmbito social, as PME contribuem em vários aspectos, como, por exemplo, na absorção da mão-de-obra não qualificada, reduzindo a imigração inter-regional. Atualmente, registra-se um aumento substancial da mão-de-obra ocupada nas pequenas empresas em relação ao total da força de trabalho e, conseqüentemente, a geração de empregos representa um importante mecanismo de mobilidade social e melhor distribuição de renda. Ainda de acordo com o SEBRAE (1998, p.5), “as pequenas empresas constituem o segmento de economia com maior potencial de expansão do nível de ocupação das pessoas e do emprego”. As pequenas

empresas começaram a ser vistas com outros olhos, com importância na economia, a partir do momento em que os meios de comunicação começaram a bater na tecla do desemprego e acabaram reforçando o expressivo número de mão-de-obra empregada nesse tipo de organizações (SOUZA, 2008).

Outro aspecto social relevante é a ampliação da classe média na medida em que se possibilita ao assalariado ascender à posição de micro ou pequeno empresário. Há ainda a registrar que as atividades das PME em países em desenvolvimento estão tipicamente voltadas para as necessidades de consumo das populações de baixo poder aquisitivo. Os programas de apoio a esse tipo de empresas visam oportunidades de auto-emprego, transferência de iniciativas informais para o setor formal da economia e redução da pobreza por meio da geração de novas fontes de renda (PINHEIRO, 1996).

Morrison *et al* (2003) comentam que neste milênio as pequenas empresas serão o motor de crescimento da economia, as incubadoras de inovação e a solução para décadas de persistente desemprego.

3.1.2 Sobrevivência e Mortalidade das Pequenas e Médias Empresas

De acordo com o IBGE (2007) a participação percentual do número de empresas segundo as classes de idade, definidas pelo número de anos transcorridos desde o ano de sua fundação, mostra que 63% das empresas brasileiras estão estabelecidas no mercado há menos de dez anos e a maior parcela delas (43%) foi criada há menos de cinco anos. Apenas 3% das empresas foram criadas há trinta anos ou mais, conforme ilustrado no Gráfico 1.

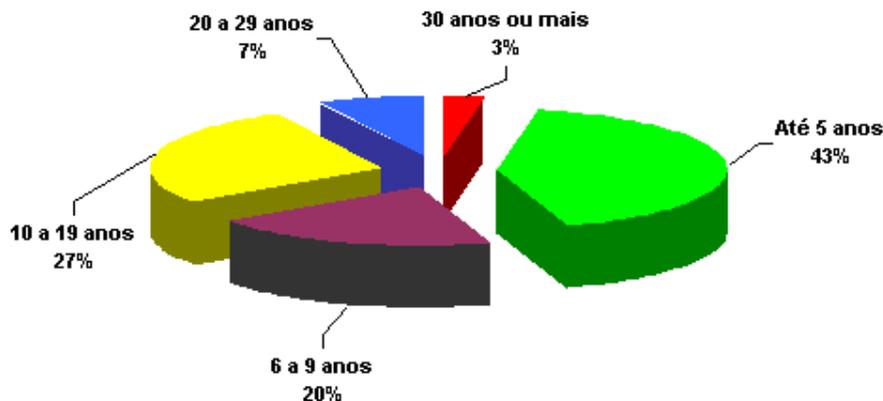


Gráfico 1 – Tempo de permanência no mercado
Fonte: Adaptado do IBGE (2007, p.17)

O IBGE também informa que em 2005 surgiram 722.000 (setecentas e vinte e duas mil) empresas e foram extintas 540.000 (quinhentas e quarenta mil), resultando em um saldo líquido de 248.000 (duzentas e quarenta e oito mil) novas empresas, correspondente a uma taxa de entrada de 16,3% e a uma taxa de saída do mercado de 11,2%.

Entre 2004 e 2005 o número de pessoas ocupadas pelas empresas formalmente constituídas aumentou em aproximadamente 1.500.000 (um milhão e quinhentas mil) pessoas. Cerca de 42,0% desse aumento deve-se ao resultado líquido dos fluxos de entrada e saída do mercado, uma vez que, as empresas extintas deixaram de ocupar 960.800 (novecentos e sessenta mil e oitocentas) pessoas e as entrantes ocuparam 1.586.400 (um milhão, quinhentas e oitenta e seis mil e quatrocentas) pessoas. Isso gerou um saldo positivo de 625.600 (seiscentos e vinte e cinco mil e seiscentas) pessoas ocupadas. Na Tabela 2 verifica-se a quantidade de empresas criadas e extintas em 2005.

Tabela 2 – Empresas criadas e extintas em 2005

Variáveis selecionadas, distribuição percentual e taxas de entrada e saída do mercado	Faixas de pessoal ocupado				
	Total	0 a 4	5 a 19	20 a 99	100 e mais
Total de empresas em 2004	4 846 609	4 029 684	665 922	128 239	22 764
Pessoal ocupado total em 2004	27 558 921	6 412 935	5 741 293	4 841 617	10 563 076
Empresas criadas 2005					
Número de empresas	792 030	747 270	40 227	4 168	365
Distribuição percentual (%)	100,0	94,4	5,1	0,5	0,0
Pessoal ocupado total	1 586 360	1 008 877	321 811	148 883	106 789
Distribuição percentual (%)	100,0	63,6	20,3	9,4	6,7
Pessoal ocupado assalariado	598 652	117 725	233 589	141 526	105 812
Distribuição percentual (%)	100,0	19,7	39,0	23,6	17,7
Taxa de entrada no mercado	16,3	18,6	6,0	3,3	1,6
Empresas extintas 2005					
Número de empresas	544 067	529 025	13 000	1 762	280
Distribuição percentual (%)	100,0	97,2	2,4	0,3	0,1
Pessoal ocupado total	960 813	711 859	101 684	63 650	83 620
Distribuição percentual (%)	100,0	74,1	10,6	6,6	8,7
Pessoal ocupado assalariado	237 690	39 268	68 033	53 300	77 089
Distribuição percentual (%)	100,0	16,6	28,6	22,4	32,4
Taxa de saída do mercado	11,2	13,1	2,0	1,4	1,2

Fonte: Adaptado do IBGE (2007, p.19)

No Gráfico 2 são apresentadas as taxas de sobrevivência das empresas após oito anos de sua criação, compreendendo o período de 1998 a 2005. Pode-se constatar que no primeiro ano de existência cerca de 19% das empresas não sobreviveram. Após dois anos de criação, 27,2% das empresas já deixaram de existir e decorridos oito anos, apenas 51,6% continuavam ativas.

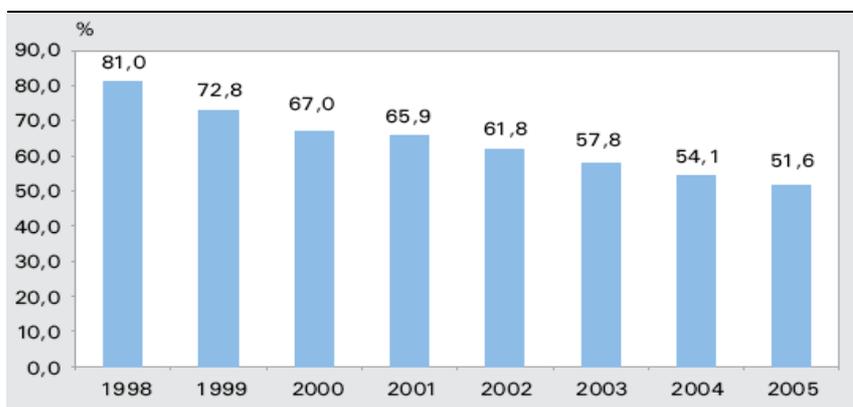


Gráfico 2 – Taxas de sobrevivência das empresas após oito anos (1998-2005)
Fonte: Adaptado do IBGE (2007, p.28)

Como se pode perceber, o segmento das PME tem uma alta taxa de mortalidade que traz grandes prejuízos financeiros e sociais ao país. O índice de mortalidade das pequenas empresas tem se apresentado baixo durante períodos de prosperidade e alto nas recessões econômicas.

A questão da mortalidade das pequenas empresas no Brasil deve-se a vários fatores. Entre eles, o panorama gerencial dessas empresas, que aparenta ser crítico no que se refere à capacidade de obtenção e uso de instrumentos de gestão (LIMA e BEHR, 2000). Estudo realizado pelo SEBRAE (2008) para identificar os principais fatores que contribuem para a mortalidade das empresas, revela que são inúmeras as causas que levam ao fechamento precoce de empresas de micro, pequeno e médio porte, destacando-se:

- ▶ comportamento empreendedor pouco desenvolvido;
- ▶ falta de planejamento prévio;
- ▶ gestão deficiente do negócio;
- ▶ insuficiência de políticas de apoio;
- ▶ flutuações na conjuntura econômica;
- ▶ problemas pessoais dos proprietários.

Segundo Mayer (2004), o brasileiro tem no seu perfil a maioria das características necessárias para abrir um negócio, como coragem, disposição, persistência e dinamismo. Entretanto, lhe falta desenvolver capacidades importantes para o gestor, tais como liderança de equipe, planejamento, capacidade de controle, de avaliação, de tomada de decisão e de inovação, de pensar novas soluções e estratégias para surpreender mercados. O aprendizado formal é necessário, também, para despertar os talentos que muitas vezes ele tem incorporado e não aplica.

Este cenário de mortalidade nos permite levantar dois pressupostos básicos. O primeiro é de que PME bem sucedidas empregam com maior ênfase certos princípios e instrumentos da administração. O segundo é de que, ao contrário, empresas pouco competitivas ou mal sucedidas desconhecem ou empregam-nos inadequadamente (LABES e RODRIGUES, 1999).

Matias e Lopes (2002) apontam que o principal ponto fraco das pequenas empresas é a má administração, responsável por mais de 90% dos fracassos. Segundo esses autores, o fato da administração das pequenas empresas estar nas mãos de poucas pessoas e estas, por sua vez, desconhecerem os princípios de administração e seus instrumentos básicos de gestão, causa a sua morte.

Morris (1991) afirma que, apesar da alta mortalidade das MPE, a maioria delas poderia sobreviver se fizesse uma preparação adequada, planejando antecipadamente com base em conhecimento ao invés de fantasia, ou seja, administrando a empresa e não levando a empresa. Resnik (1991) salienta que a boa administração é responsável pelo sucesso da pequena empresa e que essa administração eficiente pode ser aprendida.

3.2 As Pequenas e Médias Empresas no Brasil e no Mundo

Mesmo nos países considerados desenvolvidos o segmento das PME tem sido alvo de estudos e pesquisas que visam orientá-lo e apoiá-lo para torná-lo cada vez mais competitivo, principalmente devido à sua necessidade de inserção em mercados sempre mais exigentes.

3.2.1 As Pequenas e Médias Empresas no Brasil

De acordo com o SEBRAE (2008), o conceito de empresas de micro, pequeno, médio e de grande porte é diversificado e varia de acordo com a região, o porte econômico-financeiro, o

ramo de negócio e a forma jurídica. A Tabela 3 ilustra a classificação das empresas segundo o número de empregados.

Tabela 3 - Classificação das empresas segundo o número de empregados

Porte / Setor	Indústria	Comércio e Serviços
Microempresas	Até 19	Até 9 empregados
Empresas de Pequeno Porte	De 20 a 99	De 10 a 49
Médias	De 100 a 499	De 50 a 99
Grandes	500 ou mais	100 ou mais

Fonte: Adaptado do SEBRAE (2008)

Já o governo federal, para fins de tributação e vigência do simples nacional (2006), diferencia os tipos de empresas de acordo com o faturamento bruto anual, assim como o MERCOSUL (1998) para fins de exportações, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 - Classificação das MPME segundo o faturamento bruto anual

Porte	Simples Nacional	Exportações – MERCOSUL	
		Indústria Até US\$ 400 mil	Comércio e serviços Até US\$ 200 mil
Microempresas	Até R\$ 240 mil		
Pequenas empresas	De R\$ 240 mil até R\$ 2,4 milhões	De US\$ 400 mil até US\$ 2,5 milhões	De US\$ 200 mil até US\$ 1,5 milhões
Médias empresas	-	De US\$ 3,5 milhões até US\$ 20 milhões	De US\$ 1,5 milhões até US\$ 7 milhões

Fontes: Adaptado da Lei Complementar 123/06 (2006) e do MERCOSUL/GMC/RES 59/98 (1998)

Assim, as estatísticas mais recentes do MTE, extraídas da RAIS ano base 2004, revelam que o total de empresas do setor privado em atividade no Brasil no final daquele período alcançou o total de 5.110.285 (cinco milhões, cento e dez mil e duzentos e oitenta e cinco) estabelecimentos. Desse montante, 5.028.318 (cinco milhões, vinte e oito mil, trezentos e dezoito) estabelecimentos são MPE (98% do total) e 81.967 (oitenta e um mil, novecentos e sessenta e sete) estabelecimentos são MGE (2% do total), conforme pode ser observado no Gráfico 3.

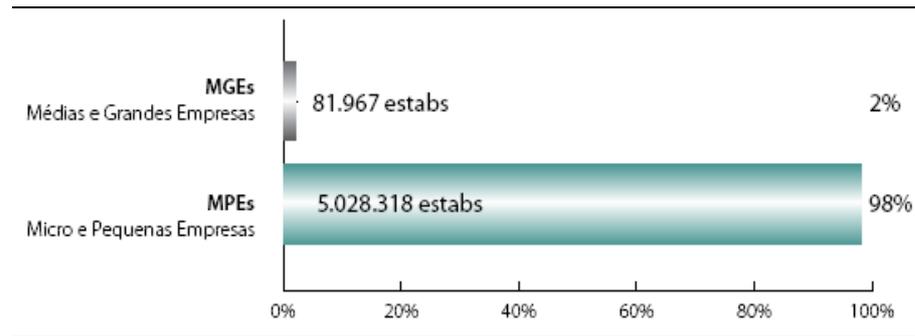


Gráfico 3 – Número de estabelecimentos por porte
Fonte: Adaptado do SEBRAE (2006, p.15)

Na seqüência, no Gráfico 4 observa-se que cerca de 56% das MPE encontravam-se no comércio, 30% em serviços e 14% na indústria.

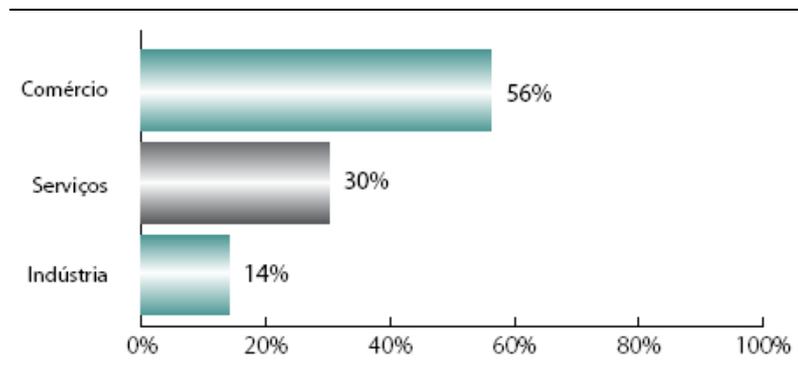


Gráfico 4 – Número de estabelecimentos de MPE por setor de atividade
Fonte: Adaptado do SEBRAE (2006, p.15)

Com respeito às MGE, o Gráfico 5 mostra que 72% dos estabelecimentos encontravam-se no setor de serviços, 14% no comércio e 14% na indústria.

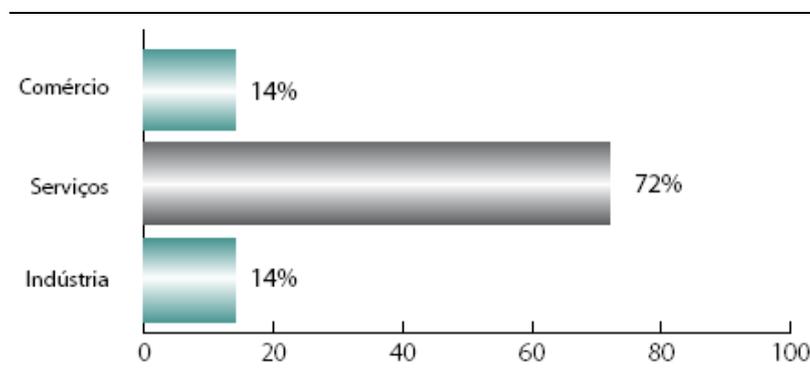


Gráfico 5 – Número de estabelecimentos de MGE por setor de atividade
Fonte: Adaptado do SEBRAE (2006, p.16)

Ainda segundo o informe de dados da RAIS 2004, no setor industrial foi encontrada uma grande quantidade de MPE com portes muito pequenos (média de cinco empregados com registro em carteira, por estabelecimento) oferecendo, no entanto, ampla e variada gama de produtos. Entre as MPE do setor industrial, a maioria dos empreendimentos apresenta baixo volume de capital, a tecnologia é de domínio público e os produtos são voltados ao atendimento das necessidades básicas da população (por exemplo, construção e reparação de moradias, artigos do vestuário e alimentos). As três principais divisões, em número de estabelecimentos, conforme ilustrado na Tabela 5 são a indústria da construção civil (25%), a indústria de confecções de artigos do vestuário (12%) e a indústria de alimentos e bebidas (12%).

Tabela 5 – MPE na indústria por tipo de atividade

Classe	Estabelecimentos	
	Quantidade	Participação
Construção civil	179.345	25%
Indústria de confecções	88.180	12%
Indústria de alimentos e bebidas	85.171	12%
Fabricação de produtos de metal	48.502	7%
Fabricação de móveis e indústrias diversas	45.573	6%
Edição e gráfica	40.290	6%
Fabricação de produtos de minerais não-metálicos	36.311	5%
Produtos de madeira	33.735	5%
Indústria de couros e calçados	24.641	3%
Fabricação de máquinas e equipamentos	20.153	3%
Outras divisões	115.648	16%
Total	717.549	100%

Fonte: Adaptado do SEBRAE (2006, p.20)

No grupo das MGE, em termos comparativos, além das escalas de produção mais elevadas, foi verificada a presença de atividades que requerem um volume maior de capital, maior padrão de qualidade e maior sofisticação tecnológica. Nesse sentido, a Tabela 6 traz alguns exemplos, como a indústria de couro e calçados, produtos químicos, artefatos de borracha e plástico, indústria têxtil e fabricação de autopeças.

Tabela 6 – MGE na indústria por tipo de atividade

Classe	Estabelecimentos	
	Quantidade	Participação
Construção civil	1.786	16%
Indústria de alimentos e bebidas	1.716	15%
Indústria de couros e calçados	699	6%
Fabricação de produtos químicos	654	6%
Fabricação de artefatos de borracha e plástico	629	6%
Indústria de confecções	568	5%
Indústria têxtil	553	5%
Fabricação de máquinas e equipamentos	530	5%
Fabricação de produtos de metal	502	5%
Fabricação de autopeças e veículos	462	4%
Outras divisões	3.031	27%
Total	11.130	100%

Fonte: Adaptado do SEBRAE (2006, p.21)

O estudo do SEBRAE (2006) mostra, ainda, que, entre 2000 e 2004, o total de estabelecimentos de MPE se expandiu em 22,1%, taxa de crescimento superior à das MGE (19,5%). No grupo de MPE, foram os estabelecimentos de serviços os que apresentaram a maior taxa de expansão (28%), ao passo que os de comércio se expandiram em 21,5% e os da indústria 12,9%. No grupo das MGE, foram os estabelecimentos de comércio os que apresentaram a maior taxa de expansão (36,9%), enquanto as MPE de serviços se expandiram 18% e as da indústria, 12,7%, conforme apresentado na Tabela 7.

Tabela 7 – Evolução de MPE e MGE entre 2000 e 2004

	Estabelecimentos em 2000	Estabelecimentos em 2004	Varição (2004/2000)
MPE + MGE (total)	4.186.168	5.110.285	22,1%
Comércio	2.331.861	2.834.117	21,5%
Serviços	1.208.985	1.547.489	28,0%
Indústria	645.322	728.679	12,9%
MPE (total)	4.117.602	5.028.318	22,1%
Comércio	2.323.560	2.822.753	21,5%
Serviços	1.158.593	1.488.016	28,4%
Indústria	635.449	717.549	12,9%
MGE (total)	68.566	81.967	36,9%
Comércio	8.301	11.364	36,9%
Serviços	50.392	59.473	18,0%
Indústria	9.873	11.130	12,7%

Fonte: Adaptado do SEBRAE (2006, p.22)

Galeano (2006) destaca que no Brasil há um maior interesse em relação às PME, com uma participação intensa da sociedade e de seus membros em todos os níveis. Isso leva a uma mudança na forma de lidar com os problemas e com a valorização do aspecto social, trazendo, como resultado, uma maior valorização do ser humano.

3.2.2 As Pequenas e Médias Empresas no Mundo

Na Europa, as PME são a coluna vertebral dos negócios, assim como em todas as economias de mercado (BANNOCK, 1992). Elas representam 99,9% dos treze milhões e quinhentos mil negócios da comunidade européia, provêm 57% dos empregos em manufaturas, 90% na construção e 78% nos serviços.

Recente estudo realizado pela SBA (2007) mostra que as pequenas empresas nos EUA representam mais de 99,7% de todos os empregadores, geram anualmente de 60% a 80% dos novos empregos, empregam mais da metade dos trabalhadores do setor privado, são responsáveis por mais de 45% da folha de vencimentos do setor privado e contribuem com mais de 50% do PIB privado alheio à agricultura.

No caso do Japão, segundo dados fornecidos pela APEC (1996), as PME têm sempre representado o papel mais importante em todas as áreas da economia nacional. Esta importância é representada pela larga faixa da economia que elas ocupam, seja quanto ao número de empresas, valor das exportações ou pelo número total de empregados. De um total de seis milhões, quinhentas e trinta mil empresas privadas estabelecidas, as PME representavam, em 1994, algo em torno de seis milhões, quatrocentas e setenta mil, ou seja, 99,0%. Dos cinquenta e quatro milhões, cento e sessenta mil trabalhadores do país, quarenta e um milhões, quatrocentos e vinte mil (76,5%), estão empregados em PME. Do total das exportações, as PME contabilizam as seguintes fatias de mercado em cada setor: manufatura, 51,7%, atacadistas, 62,1%, varejo, 78,0%.

Para Loverman *et al* (1990) teria sido exagero se alguém pensasse há apenas duas décadas que as PME iriam desempenhar um importante papel dentro da economia mundial, passando a ser consideradas como um novo caminho para a criação de novos empregos, já que eram marginalizadas e ignoradas dentro de um processo de desenvolvimento que priorizava a produção em massa, como resultado de uma evolução que, aos poucos, deixaria para trás os vestígios de um período primitivo, caracterizado pela existência de pequenas empresas.

Laroche (1989) chama a atenção para a importância dada às PME a partir do final da década de 1970, quando os principais fundamentos econômicos vigentes foram colocados em questão. Ele enfatiza que esse interesse não ficou só nos centros universitários de pesquisa, ganhando espaço nas principais mídias com a publicação de revistas e artigos em jornais, entre outros meios, e levando, inclusive, ao aumento de tiragem dos veículos voltados para as questões empresariais. Esse interesse teve razão de ser, já que as PME passaram a ser responsáveis pela criação de novos empregos, o que era muito importante para a economia mundial. Destacam-se, também, a qualidade dos empregos oferecidos, a qualidade dos recursos humanos, o papel dessas empresas em relação às grandes empresas, a inovação e a participação no desenvolvimento econômico.

3.3 Gestão nas Pequenas e Médias Empresas

A realização de pesquisas acadêmicas e empresariais, abordando a problemática, as particularidades de gestão e a formulação de estratégias das pequenas empresas, tende a contribuir para a melhoria competitiva dessas empresas e, conseqüentemente, para o desenvolvimento econômico e social do país. De acordo com Leone (1999), as empresas de pequeno porte possuem uma dimensão particular e diferente das grandes organizações e, por esta razão, torna-se necessário estudar um enfoque diferenciado de gestão.

Em termos de gestão, as PME apresentam particularidades em sua estrutura e porte que as diferenciam das grandes. Em geral, sete são comumente citadas na literatura (FELL, 2003):

- 1^a) o proprietário, juntamente com o(s) sócio(s)-gerente envolvido(s), exerce(m) um forte controle individual em todas as decisões empresariais;
- 2^a) as estratégias são elaboradas de forma intuitiva e sem planejamento por parte do empresário, ocorrendo pouca formalização de suas estratégias para os funcionários, sendo que uma das principais razões de falência das MPE americanas é a falta de planejamento do negócio. Problema semelhante ocorre no Brasil;
- 3^a) como conseqüência do forte controle individual, a estrutura administrativa das pequenas empresas é bastante simples, minimizando os níveis hierárquicos, reduzindo os custos e simplificando as tomadas de decisões;
- 4^a) as pequenas empresas possuem um contato muito próximo com o seu mercado consumidor, o que, em princípio, permite uma resposta rápida e eficiente às mudanças nele ocorridas;
- 5^a) há um contato muito direto entre os proprietários-dirigentes e os funcionários, o que pode permitir uma maior flexibilidade para negociações e execução de trabalhos;
- 6^a) existe uma convergência de interesses mútuos entre a pequena empresa e a família, ou seja, o patrimônio da família do empresário costuma estar envolvido nos assuntos da empresa. Daí, normalmente, os membros da família auxiliam, de alguma forma, na atividade da empresa;
- 7^a) outra característica encontrada nas pequenas empresas é a pouca utilização de máquinas e equipamentos sofisticados, o que pode ser compensado pela criatividade e pelo elevado conhecimento técnico disponibilizados por grande parte dos funcionários ou do proprietário.

Como pode ser constatado, o confronto, ou mesmo a comparação das grandes com as pequenas empresas, é algo complexo, pois ambas são necessárias para o desenvolvimento sócio-econômico de uma nação, embora tenham diversas características, como o perfil do fundador, a estrutura administrativa, a produtividade e o nível tecnológico, entre outras.

3.3.1 Vantagens e Desvantagens Competitivas

A simples existência de uma pequena empresa pressupõe que ela tenha um mercado, um produto a oferecer e, é claro, concorrência. Assim, a sobrevivência das PME depende de sua capacidade de competir no mercado (SEBRAE, 2006).

O ambiente global dos negócios, dinâmico e extremamente competitivo, exige das pequenas empresas maior agilidade nas decisões, racionalização de custos, flexibilidade e eficiência operacional. Diante disso, a qualificação do empresário, aliada à informação rápida e precisa, tem papel fundamental na cadeia de valor das empresas, para que as decisões permitam um gerenciamento mais eficaz e eficiente, antecipando-se às situações de mudanças provocadas pelo dinamismo atual do mercado (PELLISSARI, 2002).

Ferraz *et al* (1999, p.3) definem competitividade como a “capacidade da empresa formular e implementar estratégias concorrenciais, que lhe permitam ampliar ou conservar, de forma duradoura, uma posição sustentável no mercado”.

Assim, a competitividade é a capacidade da empresa de gerenciar, sistematicamente, processos, pessoas e funções levando em conta as competências (conhecimento, habilidades e atitudes) do gestor. Ao exercitar essa capacidade, o negócio trabalha pontos fortes e oportunidades de melhoria, potencializando sua inserção na cadeia produtiva, ou seja, a competitividade começa pela empresa mas não se resume a ela. Portanto, a ação do administrador não se limita a seu próprio negócio, mas abrange o conjunto, ou toda a cadeia produtiva (SEBRAE, 2006).

Para Hitt *et al* (2001), a natureza fundamental da competição em muitas das indústrias do mundo está em fase de mudança. O ritmo dessa mudança, além de implacável, está aumentando de velocidade e até mesmo a determinação dos limites de um setor está se tornando um desafio.

Nesse sentido, Porter (1998) afirma que existem forças que influenciam na competitividade das empresas, como concorrentes, fornecedores, produtos substitutos, novos entrantes e consumidores. Com a globalização, todos esses fatores tiveram suas dimensões ampliadas, sendo que a abertura de mercado fez com que essas forças passassem a ser vistas em termos mundiais e não mais regionais.

Terence (2002) divide os fatores que influenciam a competitividade da pequena empresa em internos e externos. Os fatores internos que, segundo ele, influenciam positivamente a competitividade são relacionados à incorporação e desenvolvimento de novas tecnologias, tamanho, localização e flexibilidade. Por outro lado, os fatores internos que influenciam negativamente a competitividade são, de modo geral, os ligados à gestão, estrutura, tecnologia e decisão. De outra parte, os fatores externos que influenciam a competitividade das pequenas empresas são, de forma geral, aspectos que não estão sob gestão do pequeno empresário, pois se encontram no ambiente externo da empresa, como por exemplo, condições do mercado e comportamento dos clientes, fornecedores. Nesse cenário, qualquer que seja o negócio da pequena empresa, o sucesso depende fundamentalmente da maneira como ela se situa na competitividade empresarial (SEBRAE, 2006).

A competitividade das PME brasileiras, especialmente aquelas das cadeias produtivas em que estão inseridas grandes empresas, é essencial ao desenvolvimento do país. Com a abertura do mercado externo na década de 90, as grandes empresas passaram a terceirizar boa parte de seu processo produtivo. Dessa forma, a alta competitividade das PME passou a ter papel estratégico para a competitividade das grandes empresas, pois a falta de qualidade ou preço competitivo pode comprometer a competitividade de todas as empresas da cadeia produtiva (KRUGLIANSKAS, 1996).

3.3.2 Os Grandes Desafios Enfrentados pelas Pequenas e Médias Empresas Brasileiras

Estudo publicado pela Revista Exame PME (2005) demonstra um amplo levantamento realizado com mais de uma centena de pequenos e médios empresários brasileiros, distribuídos em vinte e sete ramos de atividade. O estudo, um dos mais completos já feitos no Brasil, contou com a parceria do Instituto Empreender Endeavor, organização internacional sem fins lucrativos que tem como objetivo estimular o empreendedorismo, e com a empresa de pesquisas de mercado pró-marketing. As pesquisas foram realizadas com fundadores,

sócios e executivos de companhias com faturamento anual de até cem milhões de reais e com quadro de funcionários entre quatorze a trezentos e oitenta e oito pessoas, em média.

As informações colhidas na pesquisa foram organizadas em doze grandes grupos de obstáculos ao crescimento, problemas que quase todos os empreendedores brasileiros enfrentaram, enfrentam ou vão enfrentar em algum momento na trajetória de suas empresas, conforme ilustrado no Quadro 10 abaixo.

1	Impostos altos A carga tributária brasileira alcança 36% do PIB
2	Falta de acesso a crédito Os bancos exigem garantias que eles não têm condições de dar
3	Falta de conhecimento em administração Um terço dos empresários não domina técnicas básicas de gestão
4	Altas taxas de juro A taxa real de juro é 14% ao ano a mais alta do mundo
5	Falta de incentivo Oficial ausência de uma estrutura no estado de apoio aos pequenos e médios empresários
6	Pessoal desqualificado É difícil treinar e reter talentos, atraídos pelas grandes empresas
7	Concorrência informal É alta a informalidade na economia, estimada em 40% do PIB
8	Leis trabalhistas ultrapassadas Falta flexibilidade e os encargos sobre salários chegam a 101%
9	Grande burocracia pública Estudos apontam o país como o mais burocrático do mundo
10	Acompanhar a evolução mundial É difícil fazer produtos inovadores para a economia globalizada
11	Importar e exportar Burocracia e impostos atrasam a internacionalização
12	Falta de clareza Dificuldade para definir o foco de atuação no mercado

Quadro 10 - Os obstáculos dos pequenos e médios empresários brasileiros

Fonte: Adaptado da Revista Exame PME (2005, p.13)

Ainda segundo a Revista Exame (2005), as principais dificuldades citadas na pesquisa são obstáculos ao crescimento, que todos os micros, pequenos e médios empresários brasileiros enfrentam em algum momento na trajetória de suas empresas. "São muitas pedras no caminho", diz Paulo Antunes Veras, diretor-geral da Endeavor. "Ainda assim, é fundamental notar que muitos empreendedores conseguem, nesse ambiente difícil, superar os desafios do crescimento".

Segundo a pesquisa, 63% dos entrevistados afirmaram enfrentar problemas com o acesso ao crédito. O BNDES (2008), por exemplo, emprestou pouco mais de doze bilhões de reais às empresas de micro, pequeno e médio porte em 2007, correspondente a 18,69% do montante de desembolso do ano.

A alternativa para a captação de recursos, segundo a reportagem, são os fundos de investimentos em capital de riscos, *Venture Capital*, que estão sendo atraídos para investir em seus empreendimentos.

A dificuldade em definir o foco de atuação no mercado foi apontada como um dos principais obstáculos ao crescimento das pequenas e médias empresas. A consequência da falta de clareza no negócio, segundo a reportagem, pode vir a ser a participação nas estatísticas das altas taxas de mortalidade do setor, enquanto para as grandes, a perda de foco pode levar ao encolhimento, à perda de rentabilidade e em casos extremos, à falência.

A falta de conhecimento em gestão é porque muitos dos pequenos e médios empresários do país tornam-se empreendedores por acaso, por meio de oportunidades de mercado ou por terem sido demitidos da empresa em que trabalhavam. Com isso, os empreendedores vão aprender a gerenciar uma empresa quando já estão atuando como empresários.

Ainda de acordo com a pesquisa, em relação à formação dos empresários, o Gráfico 6 apresenta o grau de instrução do empreendedor brasileiro.

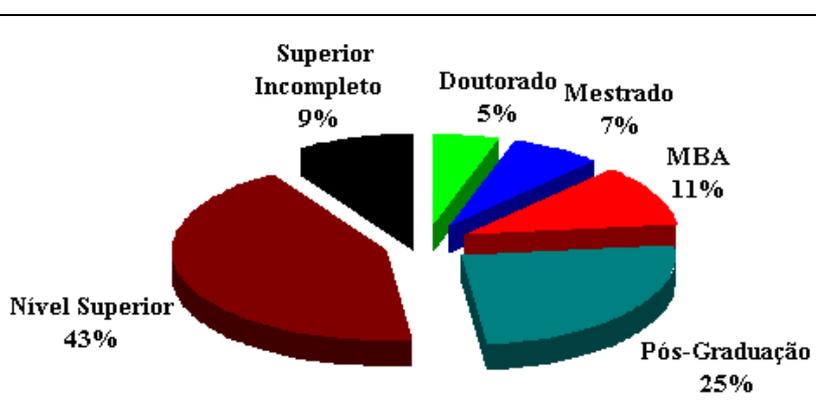


Gráfico 6 – A formação dos empresários
Fonte: Adaptado da Revista Exame PME (2005, p.18)

Segundo Olave e Amato Neto (2005), um dos principais problemas que preocupa as PME é a gestão estratégica dos custos, que é considerada uma ferramenta para o controle de gestão, tendo o sistema de custo como uma fonte de informações para auxiliar na tomada de decisões.

3.4 Estrutura Tributária no Brasil

O sistema tributário brasileiro tem se mostrado complexo e oneroso, tornando-se um grande desafio para as empresas, principalmente as de pequeno e médio porte.

Estudo realizado pelo IBPT (2008) sobre a quantidade de normas editadas em 20 anos de Constituição Federal, revela que foram editadas 240.210 (duzentas e quarenta mil, duzentas e dez) normas tributárias, das quais 27.752 (vinte e sete mil, setecentas e cinquenta e duas) federais (11,55% do total), 75.441 (setenta e cinco mil, quatrocentas e quarenta e uma) estaduais (31,41% do total) e 137.017 (cento e trinta e sete mil e dezessete) municipais (57,04% do total). Isso perfaz uma média de 50 (cinquenta) normas editadas por dia útil ou 2,08 por hora.

O mesmo estudo revela, ainda que em vinte anos houveram treze reformas tributárias, foram criados inúmeros tributos como a CPMF, COFINS, CIDE, CIP, CSLL, PIS Importação, COFINS Importação, ISS Importação, tendo sido majorados praticamente todos os tributos vigentes. Nesse sentido, recente estudo, também realizado pelo IBPT (2008), sobre o verdadeiro custo da tributação brasileira, demonstra que são quatro as razões da complexidade do sistema tributário brasileiro:

- 1^a) a existência de sessenta e um tributos entre impostos, taxas e contribuições;
- 2^a) a quantidade de normas que regem o sistema tributário (mais ou menos trezentas normas editadas todos os anos, leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias, instruções) ou cinquenta e cinco mil, setecentos e sessenta e sete artigos, trinta e três mil, trezentos e setenta e quatro parágrafos, vinte e três mil, quatrocentos e noventa e sete incisos e nove mil, novecentos e cinquenta e seis alíneas. Estão em vigor mais de três mil e duzentas normas, ou seja, o contribuinte deve conhecer essa quantidade de normas para tentar estar em dia com o fisco;
- 3^a) as noventa e sete obrigações acessórias que a empresa deve cumprir para estar em dia com a legislação: declarações, formulários, livros, guias. O custo que as empresas têm para cumprir com as obrigações acessórias é de cerca de 1,5% do seu faturamento. Assim, em

2007 as empresas brasileiras tiveram aumento de custo de mais de trinta e cinco bilhões de reais somente para o cumprimento da burocracia exigida pelo poder público;

4^a) por causa da forma de cálculo e da incidência dos tributos, que escondem o verdadeiro custo da tributação para o consumidor: cálculo por dentro da alíquota e efeito cascata.

O estudo revela, ainda, que a atual sistemática de cálculo eleva indevidamente a tributação em cerca de cinquenta e dois bilhões de reais por ano, equivalentes a 2,03% do PIB. Isto é, se não houvesse essa anomalia que aumenta indevidamente a tributação, a carga tributária brasileira de 2007 seria de 34,05% e não 36,08% do PIB.

O sistema tributário brasileiro esconde o seu verdadeiro custo, sendo que, de acordo com o IBPT (2008), dentre os principais motivos destacam-se:

- ▶ sistema de cálculo por dentro esconde o verdadeiro impacto dos tributos no preço final de mercadorias e serviços;
- ▶ alíquota nominal de ICMS de 18% resulta numa alíquota efetiva de 21,95% sobre o custo das mercadorias;
- ▶ alíquota nominal de ICMS de 25% resulta numa alíquota efetiva de 33,33% sobre o custo das mercadorias;
- ▶ PIS e COFINS são calculados sobre o ICMS, ISS e sobre os tributos da folha de pagamento;
- ▶ anomalias do sistema tributário brasileiro aumentam indevidamente o preço final das mercadorias e serviços em 7,2%;
- ▶ deformações tributárias elevam a carga tributária brasileira em 2,03% e arrecadam cinquenta e dois bilhões de reais ao ano indevidamente.

O modelo tributário adotado no Brasil parece ignorar os novos rumos do mundo dos negócios, ficando a cargo dos estudiosos da matéria contábil e tributária a árdua tarefa de encontrar maneiras de atenuar a onerosa carga tributária das empresas.

3.4.1 O Atual Cenário da Estrutura Tributária no Brasil

A sobrevivência das empresas depende da sua capacidade de adaptação frente às constantes mudanças impostas no mundo dos negócios. Dentre as dificuldades enfrentadas pelas empresas brasileiras destaca-se o complexo e oneroso cenário tributário. O grande volume de informações e sua contínua complexidade acabam dificultando a aplicação de rotinas e o planejamento. As pessoas responsáveis pelo setor de tributos das empresas dispõem de pouco tempo para se dedicarem ao estudo das legislações pertinentes, resignando-se ao cumprimento das rotinas e recolhimento dos tributos, às vezes de forma imprecisa ou incorreta.

Dentre a necessidade de domínio de várias áreas de conhecimento está o planejamento e a gestão tributária. Sua importância não se deve apenas à grande variedade de tributos e à rapidez com que as leis mudam no Brasil, mas principalmente à relevância cada vez maior que o peso da carga tributária adquire para as empresas, seja de forma direta, via faturamento, ou indireta, por meio do lucro e patrimônio.

A sustentabilidade de qualquer empresa num cenário globalizado e competitivo depende de planejamento. Planejar significa elaborar um plano ou roteiro, projetar. Para tanto, são necessários dados que projetem uma tendência futura, devendo haver conhecimento do máximo de variáveis possíveis, ameaças e oportunidades para elaborar a melhor estratégia de ação. No plano tributário, planejar tem o mesmo significado. Assim, com a complexidade do sistema tributário brasileiro e a onerosa carga tributária, os empresários têm a necessidade de utilizar o planejamento tributário para antever situações e escolher o melhor caminho a seguir.

Malkowski (2000, p.41) define planejamento tributário como “a designação corrente para uma série de procedimentos tradicionalmente conhecidos como formas de economia de imposto”. E esclarece que o planejamento tributário faz parte de algo mais amplo, o planejamento empresarial, sendo necessário para tomadas de decisão com vistas à realização do objetivo precípuo da empresa, o lucro.

Atualmente, no Brasil, as PME podem optar pelos seguintes regimes tributários:

- 1) lucro real: é a única forma de tributação em que a legislação exige a apuração do resultado das empresas. Os optantes por esse regime podem escolher um enquadramento trimestral ou anual, com antecipações mensais em bases estimadas, tomando como base de cálculo o lucro fiscal, ou seja, o lucro líquido apurado pela contabilidade no exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas;
- 2) lucro presumido: forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano calendário, à apuração pelo lucro real. A base de cálculo é obtida por meio da aplicação de um percentual específico sobre cada receita obtida pela empresa, variando de acordo com cada atividade exercida;
- 3) simples nacional: sistema integrado de pagamento de recolhimento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte: forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos em que a empresa optante recolhe por meio de guia única (DAS) todos os impostos e contribuições devidos, inclusive estaduais (ICMS) e municipais (ISS), calculados por meio de tabelas de alíquotas específicas baseadas na receita bruta.

3.4.2 Simples Nacional

Com o intuito de simplificar e desburocratizar o tratamento das MPME, entrou em vigor, a partir do dia 1º de Julho de 2007, o regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte – simples nacional, criado pela Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, que revogou tacitamente todas as legislações anteriores. O valor do recolhimento unificado pelo simples nacional, conforme previsto no Artigo 13º. da Lei Complementar 123/06, incorpora os tributos e contribuições abaixo descritos:

- I – imposto sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ;
- II – imposto sobre produtos industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste Artigo;
- III – contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL;
- IV – contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste Artigo;

- V – contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste Artigo;
- VI – contribuição para a seguridade social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o Artigo 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII e XV a XXVIII do § 1º do Artigo 17º e no inciso VI do § 5º do Artigo 18º, todos desta Lei Complementar;
- VII – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS;
- VIII – imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS.

A pessoa jurídica que quiser optar pelo enquadramento no simples nacional, na condição de ME ou EPP, deverá atender o disposto na Lei Complementar 123/06 em seus Artigos 3º e 17º, devendo, obrigatoriamente, não possuir participação no capital de outra pessoa jurídica; não ser constituída sob a forma de sociedade por ações; não possuir sócio domiciliado no exterior, dentre outras exigências.

O conceito de ME e EPP está relacionado com a receita bruta anual, em que ME é aquela cuja receita bruta anual vai até duzentos e quarenta mil reais e EPP do limite da ME até dois milhões e quatrocentos mil reais. Assim, o valor devido mensalmente pelas ME e EPP optantes pelo simples nacional é determinado mediante aplicação das tabelas dos anexos da Lei Complementar 123/2006. Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração. Já o valor devido mensalmente, a ser recolhido pela ME ou EPP, será o resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a receita bruta mensal auferida.

A Tabela 8 apresenta a partilha do simples nacional aplicada às empresas que tem como atividade principal o comércio.

Tabela 8 – Partilha do simples nacional - comércio

Receita bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Fonte: Adaptado da SRF (2006)

A Tabela 9 apresenta a partilha do simples nacional aplicada às empresas cuja atividade principal é a indústria.

Tabela 9 – Partilha do simples nacional - indústria

Receita bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ICMS	IPI
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Fonte: Adaptado da SRF (2006)

Na Tabela 10 é apresentada a partilha do simples nacional aplicada às empresas cuja atividade principal focaliza os serviços e locação de bens móveis.

Tabela 10 – Partilha do simples nacional – serviços e locação de bens móveis

Receita bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ISS
Até 120.000,00	6,00%	0,00%	0,39%	1,19%	0,00%	2,42%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	8,21%	0,00%	0,54%	1,62%	0,00%	3,26%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Fonte: Adaptado da SRF (2006)

A Tabela 11 apresenta a partilha do simples nacional aplicada às empresas que exercem a atividade principal de serviços.

Tabela 11 – Partilha do simples nacional – serviços

Receita bruta em 12 meses(em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Fonte: Adaptado da SRF (2006)

Finalmente, conforme estabelecido na Tabela 12, as empresas deverão apurar a relação (r) que consiste na divisão da folha de salários, incluídos os encargos (em 12 meses) pela receita bruta (em 12 meses). Na hipótese em que (r) seja maior ou igual a 0,40 (quarenta centésimos), as alíquotas do simples nacional relativas ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL e COFINS, corresponderão às seguintes alíquotas:

Tabela 12 – Apuração da relação (r)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	IRPJ, PIS/PASEP, COFINS E CSLL
Até 120.000,00	4,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	4,48%
De 240.000,01 a 360.000,00	4,96%
De 360.000,01 a 480.000,00	5,44%
De 480.000,01 a 600.000,00	5,92%
De 600.000,01 a 720.000,00	6,40%
De 720.000,01 a 840.000,00	6,88%
De 840.000,01 a 960.000,00	7,36%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	7,84%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	8,32%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	8,80%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	9,28%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	9,76%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,24%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,72%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,20%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,68%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	12,16%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,64%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	13,50%

Fonte: Adaptado da SRF (2006)

A referida Lei Complementar 123/06 explicita, em seu Anexo V, que:

- ▶ na hipótese em que (r) seja maior ou igual a 0,35 (trinta e cinco centésimos) e menor que 0,40 (quarenta centésimos), a alíquota do simples nacional relativa ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL e COFINS para todas as faixas de receita bruta será igual a 14% (catorze por cento);
- ▶ na hipótese em que (r) seja maior ou igual a 0,30 (trinta centésimos) e menor que 0,35 (trinta e cinco centésimos), a alíquota do simples nacional relativa ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL e COFINS para todas as faixas de receita bruta será igual a 14,50% (catorze inteiros e cinquenta centésimos por cento);

- ▶ na hipótese em que (r) seja menor que 0,30 (trinta centésimos), a alíquota do simples nacional relativa ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL e COFINS para todas as faixas de receita bruta será igual a 15,00% (quinze por cento).
- ▶ somar-se-á a alíquota do simples nacional relativa ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL e COFINS apurada na forma acima a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo IV desta Lei Complementar;
- ▶ a partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL e COFINS arrecadadas na forma desse Anexo será realizada com base nos percentuais pré-estabelecidos.

Se o valor da receita bruta auferida durante o ano-calendário ultrapassar o limite de duzentos mil, multiplicados pelo número de meses do período de atividade, a parcela de receita que exceder ao montante assim determinado estará sujeita às alíquotas máximas previstas acima, acrescidas de 20%.

A criação do simples nacional trouxe em seu bojo uma série de alterações na legislação tributária especialmente para as MPE. Destacamos as principais mudanças:

- ▶ comitê gestor de tributação - os assuntos tributários tratados pela Lei Complementar 123/06, serão geridos por um comitê gestor de tributação, vinculado ao Ministério da Fazenda e composto por dois representantes da SRF, dois representantes da secretaria da receita previdenciária, dois representantes dos estados e do distrito federal e dois representantes dos municípios. A função do comitê gestor é tratar somente dos aspectos tributários do simples nacional, o que centraliza e facilita o controle;
- ▶ unificação dos recolhimentos de impostos federais, estaduais e municipais - nesse regime, todos os impostos devidos pelas ME e EPP são recolhidos numa única guia de pagamento – DAS, mediante aplicação de alíquota única para cada faixa de recolhimento. Tal procedimento simplificou a tributação;
- ▶ limites diferenciados para os estados, o distrito federal e os municípios - para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS na forma do simples nacional, os estados, o distrito federal e os municípios poderão adotar sublimites em seus respectivos territórios de acordo com a sua participação no PIB brasileiro. Tal participação será apurada levando em conta o último resultado divulgado pelo IBGE ou outro órgão que o substitua;
- ▶ PIS e COFINS não-cumulativo – possibilidade de crédito - as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo dessas contribuições poderão descontar créditos, referente às

aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo simples nacional, o que não era permitido no sistema anterior;

- ▶ abatimento de isenções e impostos recolhidos antecipadamente - os produtos já tributados em operações anteriores (mediante substituição tributária) ou isentos, ao contrário do regime anterior, são excluídos da base de cálculo do referido imposto, evitando a bitributação;
- ▶ pontos críticos do regime atual - apesar de ter favorecido alguns aspectos tributários e não tributários, como acesso ao crédito, participação em licitações e incentivo ao desenvolvimento, o simples nacional deixa a desejar para determinados grupos de empresas no tocante à parte tributária.

Assim, a Lei do simples nacional alcança as principais dificuldades das MPE e apresenta, do ponto de vista sócio-econômico, boas perspectivas no campo da formalização de empresas e na redução do desemprego. A informalidade, aliás, é um dos pontos que mais influencia na evasão fiscal nesse grupo de empresas. Com a falta de informação dos empresários do setor, elevada burocracia e um inadequado controle contábil, muitos preferem não entrar na formalidade e, os que pensam de forma diferente, recaem em práticas ilegais para reduzir o impacto dos tributos, comprando e vendendo mercadorias sem nota fiscal, com notas frias, fraudando demonstrações contábeis, dentre outras.

Segundo dados apontados pelo BACEN no IV Seminário sobre Micro-Finanças, realizado no mês de junho de 2007 em Porto Alegre, RS, o Brasil conta com cerca de nove milhões e cem mil empresas informais, das quais 88% são empresas individuais sem empregados. Nessas empresas atuam treze milhões de pessoas, gerando um PIB de seiscentos e quarenta bilhões de reais.

3.4.3 Outros Regimes Tributários

Além do simples nacional, independentemente de porte, as empresas podem optar anualmente pelo regime fiscal do lucro real, cuja tributação está disciplinada nos Artigos 246 a 515 do RIR/99. É a modalidade de tributação em que a base de cálculo do IRPJ é o resultado contábil apurado na contabilidade e ajustado extra contabilmente no LALUR para efeito de cálculo desses impostos, apurados por estimativa mensal e/ou trimestral.

A partir do ano de 2003 estão obrigadas à apuração do lucro real as seguintes pessoas jurídicas (Lei 9.718/98, Art. 14º):

- I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou superior a quarenta e oito milhões de reais, ou a quatro milhões de reais, multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior; quando inferior a doze meses, poderá optar pelos regimes do lucro presumido ou do simples;
- II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do Artigo 2º da Lei 9.430/96;
- VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

Os tipos de impostos e contribuições com respectivas alíquotas incidentes, que abrangem as empresas tributadas com base no lucro real, seguem demonstrados na Tabela 13 abaixo, por ente tributário:

Tabela 13 – Impostos e contribuições com alíquota por ente tributário

Impostos e contribuições por ente tributário	Alíquotas
União	
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados	Definidas na TIPI, conforme o tipo de produto
PIS – Programa de Integração Social (Lei 10.637/2002)	1,65
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Lei 10.833/2003)	7,60
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica	15,00
Adicional do IRPJ	10,00
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	9,00
IRF – Imposto de Renda na Fonte (Artigo 647º do RIR/99)	1,00 ou 1,50
INSS sobre os salários dos colaboradores	27,80
INSS sobre Pró-labore	20,00
FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço	8,50
Estado	
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	Definidas no RICMS, sendo a alíquota de maior incidência em SP de 18%
Município	
ISS – Imposto sobre Serviços	Definidas pelo CTM

Fonte: Elaboração própria

Outro meio de tributação vigente no país é o lucro presumido que, assim como o simples nacional, possui como base a receita bruta. Trata-se de uma forma facilitada de recolhimento dos impostos e contribuições sem recorrer à complexa apuração do lucro real, sendo sua sistemática de tributação regulamentada pelos Artigos 516 a 528 do RIR/99.

Lucro presumido é uma presunção por parte da legislação do que seria o lucro das empresas que não dispõem de contabilidade. Nesse regime de tributação não importa ao Governo Federal se a empresa obteve despesas financeiras, despesas com vendas, despesas com funcionários e outras despesas gerais. O que prevalece é a receita bruta auferida, uma vez que ela servirá de base de cálculo para a presunção do imposto e, conseqüentemente, a parte a ser recolhida à União.

Podem optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real, cuja receita bruta total, no ano calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a quarenta e oito milhões de reais, ou o limite proporcional de quatro milhões de

reais multiplicados pelo número de meses de atividades no ano, se inferior a doze (Lei 9.718/98, Art. 14º). Podem também optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas que iniciarem atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, desde que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real. A base de cálculo do IRPJ, do adicional de IRPJ e da CSLL é determinada mediante aplicação dos percentuais de presunção do lucro sobre a receita bruta auferida de acordo com a atividade da empresa, conforme demonstrado na Tabela 14.

Tabela 14 – Tipos de atividades e percentual de aplicação

Tipos de atividades	% sobre receita bruta
<ul style="list-style-type: none"> ● revenda e consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural 	1,6%
<ul style="list-style-type: none"> ● industrialização por encomenda ● revenda de mercadorias ou produtos ● transporte de cargas ● serviços hospitalares ● atividade rural ● atividades imobiliárias 	8%
<ul style="list-style-type: none"> ● construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios, em qualquer quantidade 	
<ul style="list-style-type: none"> ● serviços de transporte (exceto o de carga) ● bancos comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidores de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados, e de capitalização e entidades de previdência privada aberta 	16%
<ul style="list-style-type: none"> ● serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissões regulamentadas) prestados com exclusividade por empresas com receita bruta anual não superior a cento e vinte mil reais 	
<ul style="list-style-type: none"> ● serviços em geral, inclusive as sociedades civis de profissões regulamentadas, exceto para os serviços hospitalares ● intermediação de negócios ● administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza ● prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultante de vendas, mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) ● construção por empreitada, quando houver emprego ● unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais 	32%

Fonte: Adaptado da SRF (2006)

Já o PIS e a COFINS incidirão diretamente sobre a receita bruta, nos percentuais fixos e respectivos de 0,65% e 3%.

Assim como no lucro real, a opção pela tributação com base no lucro presumido será manifestada por ocasião do pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido no primeiro trimestre do ano calendário, vencível no último dia útil de abril (Art. 516º § 4º e Art. 856º do RIR/99).

Como se pode observar, o excesso de tributação no nosso país, inviabiliza muitas operações nas empresas de pequeno e médio porte, ficando ao gestor a incumbência de tornar possível a continuidade do negócio. A falta de estrutura, notadamente sob o aspecto gerencial e tributário, faz com que os pequenos e médios negócios sejam os mais afetados. Uma das maiores expectativas dos pequenos e médios empresários, sempre foi a redução da carga tributária, pois, somente assim, os produtos e serviços atingiriam melhor nível de competitividade em relação ao mercado externo, o que possibilitaria maior incremento nas vendas e uma maior geração de empregos.

4. FUNÇÕES DA CONTROLADORIA EM PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

A bibliografia não é homogênea ao apresentar quais são as verdadeiras funções de Controladoria nas PME. Isso é confirmado por Mambrini *et al* (2002, p.42), ao explicarem que “[...] por ser uma abordagem relativamente contemporânea neste tipo de empresas brasileiras, persistem ainda muitas dúvidas sobre qual o efetivo papel da Controladoria nas PME [...]”.

Piai (2000) relata que, com o aumento do porte das organizações, crescem também a complexidade das operações e a dificuldade em manter o controle e o acompanhamento efetivo direto de todas as atividades. Em função disso, a Controladoria passa a ser de fundamental importância, no sentido de prover aos gestores informações para a tomada de decisão e para o acompanhamento da situação real da empresa. À Controladoria cabe, pois, assegurar a eficácia organizacional por meio de sua atuação junto aos gestores no processo de gestão e tomada de decisões, assessorando a alta administração e os gestores com as informações pertinentes.

A gestão econômica, considerada o objeto da Controladoria é composta de um conjunto de decisões e ações orientadas para os resultados desejados. Sendo assim, a Controladoria deve otimizar os resultados econômicos de modo a garantir sua continuidade, por meio da participação das diversas áreas da organização. Para tanto, é relevante destacar que a Controladoria possui diversas funções que viabilizarão o processo de gestão econômica na organização, destacados a seguir:

4.1 Subsidiar o Processo de Gestão

Na concepção de Almeida *et al* (2001), cabe à Controladoria auxiliar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada, tanto no suporte à estruturação do processo de gestão, quanto pelo efetivo apoio às fases do processo, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão. A Controladoria estará suprindo os gestores com instrumentos gerenciais que forneçam informações sobre desempenhos e resultados econômicos.

O estabelecimento e a manutenção de um processo de gestão integrado, com base nas premissas estabelecidas no modelo de gestão, é uma das atribuições da Controladoria. Sua função nesse processo, consiste em levar todos os gestores da empresa a trabalharem no sentido de obter uma sinergia, buscando alcançar o objetivo global da organização. O modelo de gestão adotado representa a forma pela qual a empresa irá desenvolver seu negócio e é decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados.

Assim, a serviço da administração, a área de Controladoria atua no processo de gestão, estruturando-o de acordo com o formato mais apropriado ao modelo de gestão e monitorando as suas fases. Isso é feito por meio dos sistemas de informações gerenciais, que funcionam como elementos integradores entre as diversas áreas organizacionais, permitindo a simulação de resultados e flexibilização do uso dos dados a fim de contribuir para a qualidade das decisões e, conseqüentemente, para a otimização do resultado.

4.2 Subsidiar o Processo de Tomada de Decisão

À Controladoria cabe assegurar a eficácia da empresa por meio de sua atuação junto aos gestores no processo de gestão empresarial e tomada de decisões, fornecendo as informações requeridas tempestivamente e coordenando as áreas na busca dos melhores resultados.

O órgão da Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores de área (MOSSIMAM e FISCH, 1999, p.88).

Como pode ser constatado, a participação e a influência da Controladoria no processo de tomada de decisão se mostram claras em todas as etapas do processo de gestão empresarial, desempenhando importante papel no êxito empresarial, por meio da geração e do monitoramento de informações relevantes. É importante ressaltar que a tomada de decisões caberá aos gestores e à alta administração, sendo que o *controller* não toma decisões operacionais, exceto as da sua área.

Oliveira *et al* (2002, p.18) afirmam que “o processo decisório é influenciado pela atuação da Controladoria por meio das informações de planejamento e controle”.

4.3 Avaliação de Resultados

Catelli (2001, p.264) afirma que

operacionalmente, os conceitos de avaliação de resultados e de avaliação de desempenho ocorrem de forma simultânea, visando suprir necessidades informativas da gestão econômica, ao procurar otimizar a contribuição dos produtos e serviços, dos eventos econômicos, das atividades e de suas respectivas áreas aos resultados globais da organização.

Ainda de acordo com o mesmo autor, na função de avaliação de resultados a Controladoria estará atuando na:

- ▶ elaboração da análise de resultado econômico dos produtos e serviços;
- ▶ monitoria e orientação do processo de estabelecimento de padrões;
- ▶ avaliação do resultado de seus serviços.

Padoveze (2003, p. 427) aponta que “a avaliação de resultados tem como objeto as atividades internas e as saídas do sistema empresa por meio dos seus produtos e serviços gerados no processo de transformação de recursos”. Para ele, as premissas para a Controladoria, com enfoque em resultados, compreendem:

- ▶ lucro como medida de eficácia da empresa;
- ▶ lucro como diferença de patrimônios líquidos;
- ▶ o lucro é maior ou menor segundo o grau de competência empresarial;
- ▶ os empreendimentos empresariais são investimentos;
- ▶ valor econômico da empresa;
- ▶ mensuração do valor da empresa;
- ▶ dificuldade de mensuração da previsibilidade do mundo real;
- ▶ o planejamento é necessário;
- ▶ a empresa é a reunião de especialidades humanas;
- ▶ os gestores são responsáveis pela geração do lucro;
- ▶ informação para gestão;
- ▶ nível ótimo de informação.

Segundo o mesmo autor, como premissa básica da Controladoria a avaliação de resultados está ligada à mensuração da margem de contribuição gerada pelos produtos, sendo os gestores os responsáveis pelo lucro das atividades sob sua responsabilidade e o foco é o conceito de gestão econômica, lucro ou prejuízo.

Normalmente as PME carecem de ferramentas eficientes para serem utilizadas nos processos de gestão de resultados, sendo que uma gestão eficaz é consequência da coragem decisória dos gestores em mudar e melhorar processos e comportamentos. Nesse sentido, o SEBRAE (2002) realizou um estudo exploratório junto a quatrocentas e cinquenta MPE paulistas, com o objetivo de identificar como as empresas se organizam em termos de gestão de custos, o grau de controle que elas mantêm sobre os custos e como formam os preços finais que praticam.

Entre as principais conclusões a que chegou, destaca que a maioria das MPE não possui controle sobre todos os itens de custos. Mesmo quando estão disponíveis alguns instrumentos de controle de custos, estes não são necessariamente utilizados para a tomada de decisão estratégica, visando uma gestão eficiente dos custos. Como consequência disso, a maioria das empresas de micro e pequeno porte não conhece efetivamente a composição dos custos dos seus principais produtos/serviços.

Outra observação importante é que parte expressiva das MPE define os preços de seus produtos, principalmente, seguindo os preços praticados pelo mercado. Por um lado, isso é reflexo da falta de conhecimento dos custos dos produtos, mas também se deve à característica concorrencial, predominante nos mercados em que atuam as MPE. Deve-se realçar, aqui, que essa falta de um controle e/ou domínio dos custos, aumenta a vulnerabilidade dessas empresas, especialmente nos momentos de maior retração do mercado. Se elas possuíssem maior domínio sobre os seus custos, estariam aptas a reagir mais rapidamente a condições adversas de mercado, evitando, assim, processos de descapitalização da empresa e até de fechamento em conjunturas econômicas mais desfavoráveis.

De outro lado, o estudo apurou, conforme demonstrado no Gráfico 7, que cerca de 42% das empresas afirmaram possuir algum aplicativo informatizado para acompanhamento de custos. Contudo, o percentual de empresas que não utilizam programas de computador para monitorar

custos se mostra muito elevado (58%), o que reforça a afirmação de que esse grupo de empresas encontra-se atrasado no que diz respeito ao domínio das técnicas de controle de custos.

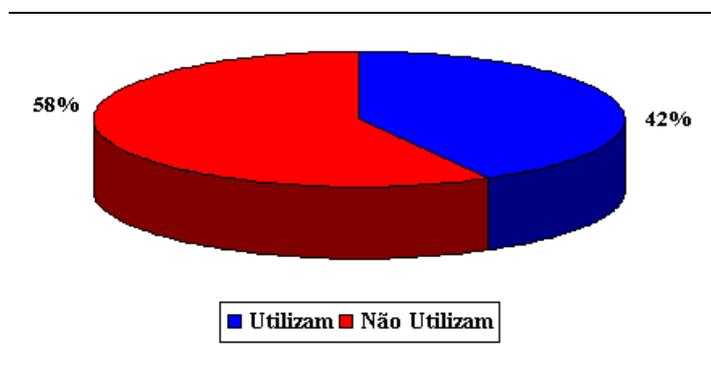


Gráfico 7 – Empresas que utilizam ou não programa de informática para apurar os custos
Fonte: SEBRAE/FIPE (2002, p.11)

Em geral, as MPE também não possuem domínio integral sobre os seus itens de custos. Cerca de 38% dos empresários desconhecem o valor de cada hora trabalhada pelos empregados em termos de salários e encargos, 33% desconhecem o valor dos estoques de matérias-primas e mercadorias e 10% desconhecem o valor médio mensal dos outros custos, o que é demonstrado na Tabela 15. A consequência natural desse processo é a falta de condições para o efetivo cálculo dos custos unitários de seus produtos e serviços.

Tabela 15 - O desconhecimento dos empresários sobre os principais itens de custo da empresa

O desconhecimento dos empresários	Participação
Desconhecem o valor de cada hora trabalhada pelos empregados (base Folha)	38%
Desconhecem o valor dos estoques de matérias-primas e mercadorias	33%
Desconhecem o valor médio mensal dos outros custos (p.ex., gastos com aluguel, telefone, energia elétrica, combustíveis, água, gás)	10%

Fonte: Adaptado do SEBRAE/FIPE (2002, p.12)

Cerca de 86% das MPE afirmam que não conhecem a composição dos custos do principal produto ou serviço que oferecem no mercado, conforme ilustrado no Gráfico 8.

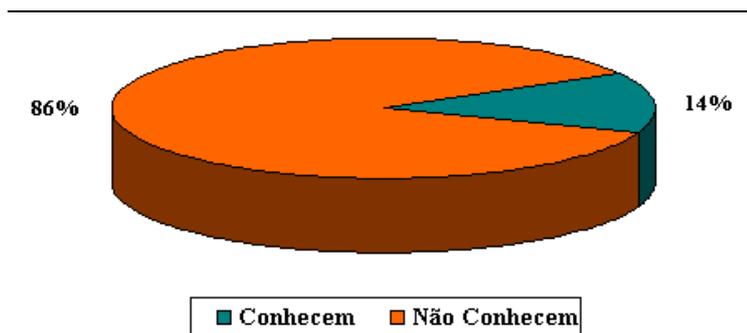


Gráfico 8 - Empresários que conhecem ou não a composição dos custos do principal produto ou serviço oferecido pela empresa

Fonte: Adaptado do SEBRAE/FIPE (2002, p.12)

O estudo revelou ainda que, como as MPE apresentam pouco domínio sobre os custos unitários, a formação dos preços de cada produto específico fica bastante prejudicada. O resultado da empresa (lucro ou prejuízo) para o conjunto de suas atividades pode até ser calculado, porém, a maioria não detém essa informação por produto específico. Como consequência, ela pode estar operando com alguns produtos rentáveis e outros que geram prejuízo sem saber, ou seja, pode estar operando às escuras, sem saber precisamente o nível de rentabilidade de cada produto específico. Tal situação tende a prejudicar o desempenho financeiro da empresa como um todo, diminuindo seu potencial de crescimento/acumulação (nas conjunturas mais favoráveis) ou diminuindo suas chances de sobrevivência (nas conjunturas desfavoráveis).

Finalmente, o estudo apurou que as MPE não possuem instrumentos suficientes de controle de custos e, mesmo quando possuem instrumentos do gênero, isso não garante o domínio pleno sobre os custos da empresa. Se essas empresas possuísem maior domínio sobre os seus custos estariam aptas a reagir mais rapidamente perante condições adversas de mercado (p.ex., pressões de custos decorrentes a variações cambiais, quebras de safras, formação de cartel nos elos de fornecedores). Poderiam, portanto, definir melhor o *mix* de produtos com que operam, de acordo com cada conjuntura econômica, evitando, assim, processos de descapitalização da empresa e até seu fechamento.

4.4 Avaliação de Desempenho

Tem como objeto a segmentação da empresa em unidades administrativas organizadas dentro do subsistema formal: os setores, departamentos e divisões, que se expressam dentro da Contabilidade Gerencial ou de custos, sob os conceitos de centros de custos, de resultado ou de investimento (PADOVEZE, 2003).

De acordo com o mesmo autor, como premissa básica da Controladoria, a avaliação de desempenho está ligada à responsabilidade de um gestor por uma área dentro da empresa, ou mesmo da empresa como um todo, sendo parametrizada pelo lucro gerado pelas atividades. Somente pode existir avaliação de desempenho sobre elementos e fatores de domínio do gestor.

Catelli (2001, p. 217) enfatiza que “a avaliação de desempenho deve evidenciar como os gestores têm feito uso da autoridade que lhes foi delegada para gerir atividades, diante de um conjunto limitado de recursos que ficam à sua disposição, a fim de atender às expectativas com relação a seu trabalho”.

Sob esse enfoque, os gestores têm uma grande preocupação no sentido de que o seu desempenho e o de sua área não sejam influenciados pelas ações de outros gestores, ou de variáveis fora de seu controle. Afirma Catelli (2001) que, na avaliação de desempenho dos gestores ou das áreas de responsabilidades, a Controladoria estará atuando na:

- elaboração da análise de desempenho econômico das áreas;
- elaboração da análise de desempenho dos gestores;
- elaboração da análise de desempenho econômico da organização;
- avaliação do desempenho de sua própria área.

Um fator muito relevante é saber como deve ser realizada a avaliação de desempenho que, segundo o autor, deve ser feita individualmente por todos os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos. A análise elaborada pela Controladoria é mais um subsídio para o processo de avaliação de desempenho.

Padoveze (2003) apresenta, na Figura 15, um esquema do processo geral das avaliações.

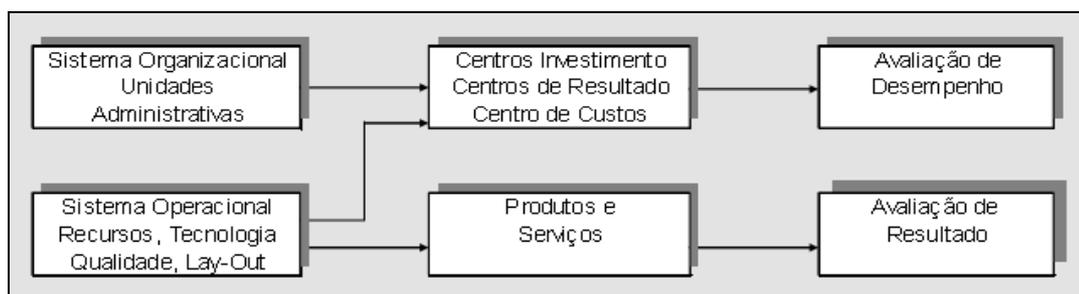


Figura 15 – Avaliação de resultados e de desempenho

Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p.427)

Ainda segundo o mesmo autor, os conceitos de avaliação de resultados e de avaliação de desempenho podem ser visualizados na Figura 16, dentro do modelo básico de mensuração, sob o conceito de margem de contribuição.

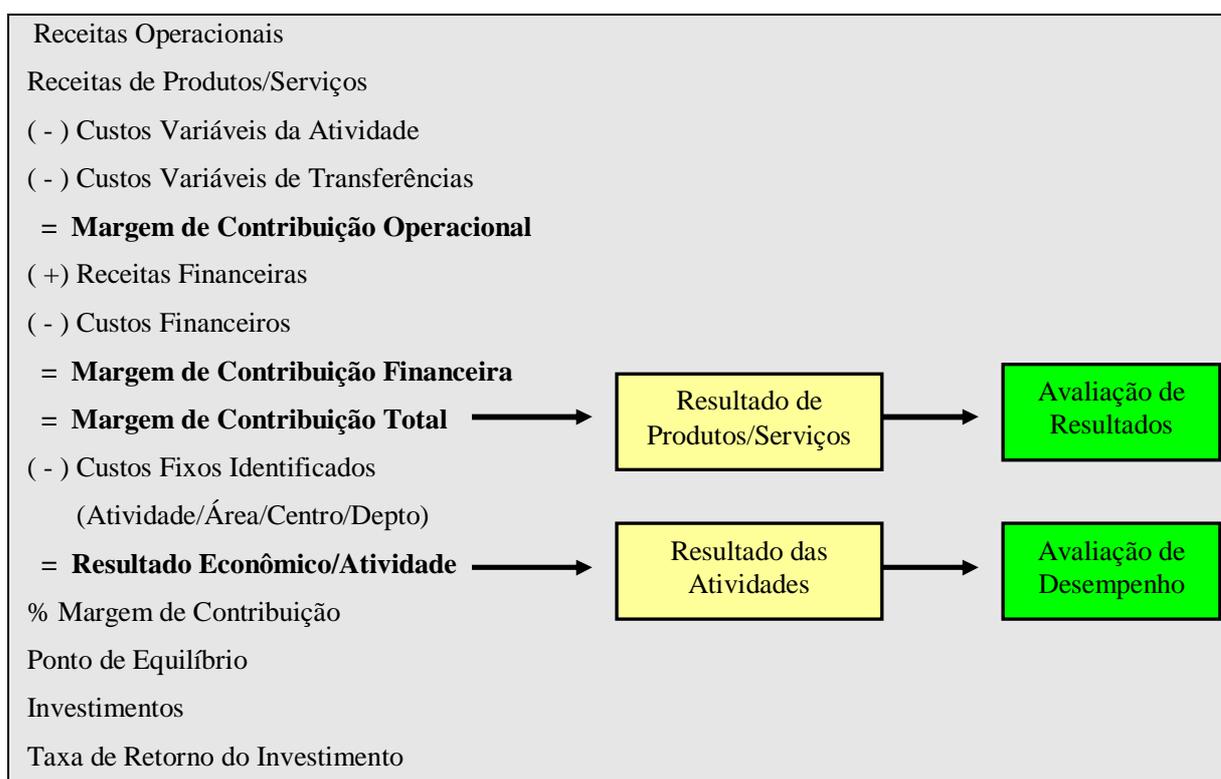


Figura 16 – Processo de avaliação de resultados e de desempenho

Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p.428)

4.5 Gerir os Sistemas de Informações

As informações geradas por todas as operações da empresa necessitam ser compiladas e transformadas de maneira a atenderem adequadamente a todos os seus usuários, por meio dos sistemas de informações fornecidos pela Controladoria da empresa. Essas informações formam a base de dados para a tomada de decisões e são de fundamental importância em determinadas circunstâncias, pois o fato de ter ou não as informações disponíveis naquele momento requerido pode significar a sobrevivência ou não da empresa. Para cada etapa do processo de gestão e do próprio processo de decisão, se faz necessário um sistema de informações específico e adequado, que servirá de ferramenta aos gestores.

Padoveze (2003) aponta que os sistemas de informação classificam-se em sistemas de informações de apoio às operações e sistemas de informações de apoio à gestão.

A necessidade de planejamento e controle das operações faz com que a organização busque meios informacionais que possam subsidiar suas diversas áreas operacionais. Diretamente interligado com o subsistema físico-operacional, este sistema de informação é elaborado pelas necessidades que surgem na administração operacional.

Padoveze (2004) diz que o sistema de apoio às operações tem como objetivo auxiliar os departamentos e as atividades a executarem suas funções operacionais, entende como atividades operacionais as atividades de compras, estocagem, produção, vendas, faturamento, recebimentos, pagamentos, qualidade, manutenção, planejamento e controle de produção e demais atividades, conforme a necessidade informacional da organização. Já os sistemas de informações de apoio à gestão têm como objetivo subsidiar as necessidades informacionais relativas à vida econômico-financeira da organização, bem como as necessidades de avaliação dos administradores internos.

O SIAG preocupa-se com as informações necessárias para a gestão econômica e financeira da organização, tendo como sistema de apoio o sistema de informações contábeis e demais sistemas de informações de controladoria e finanças. A base informacional do SIAG são as informações geradas pelos sistemas de apoio à operação, que por sua vez, devem ser integrados na organização.

Em relação a esse enfoque, Padoveze (2004) salienta que os dois grupos formados pelo SIAO e SIAG devem agir em conjunto. Assim, pode-se dizer, de forma bastante genérica, que os sistemas de apoio à gestão são a expressão econômico-financeira dos sistemas de apoio às operações.

Na função de gerir os sistemas de informações e disponibilizá-los aos seus usuários, cabe à Controladoria atuar na:

- ▶ definição da base de dados que permita ordenar a informação necessária à gestão;
- ▶ elaboração de modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores;
- ▶ padronização e harmonização do conjunto de informações econômicas.

Os gestores das diversas áreas serão assessorados pela Controladoria, em todo o processo de tomada de decisão, por meio da geração e monitoramento de informações relevantes para a tomada de decisão. Assim, a administração do sistema de informação gerencial deve ter o monitoramento permanente do *controller* para alcançar a integração. Se, de um lado a função principal do gestor é a de gerir a organização e, por conseguinte, tomar decisões, por outro lado o *controller* tem, dentre outras responsabilidades, a função de reunir as informações e fornecer subsídios para que os gestores possam tomar as decisões na busca da eficácia.

Nos últimos vinte e cinco anos o mundo industrializado vem enfrentando a transição de uma economia industrial para uma economia de informação, e nas próximas décadas, a informação, mais do que a terra e o capital, será a força motriz na criação de riquezas e prosperidade (McGEE e PRUSAK, 1994, p.3).

Neste sentido, Castells (1999, p.499) aponta que

a nova economia está organizada em torno de redes globais de capital, gerenciamento e informação e que os processos de transformação social sintetizados no tipo ideal de sociedade em rede ultrapassam a esfera das relações sociais e técnicas de produção: afetam a cultura e o poder de forma profunda.

4.6 Atender aos Agentes do Mercado

Considerada como um sistema aberto, a organização interage diretamente com o meio ambiente por meio da troca de diferentes tipos de recursos, produtos e serviços. Diante disso, segundo Padoveze (2003), é função da Controladoria atender às demandas externas:

- analisando e mensurando o impacto das legislações do resultado econômico da empresa;
- atendendo aos diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, seja apoiando o gestor responsável.

Exemplos:

- CVM - resultados trimestrais, anuais;
- Publicações de balanço, jornais e DO;
- Controle das obrigações fiscais e prazos;
- Controle de outras obrigações (CREA/INSS/CETESB);
- Certidões negativas de tributos e protestos;
- Informações cadastrais.

Verifica-se, em geral, que as funções da Controladoria em pequenas e médias empresas são essencialmente as mesmas nas organizações de maior porte, tendo, no entanto, características peculiares em razão de seu modelo de gestão, que deixa o gestor mais próximo da execução das atividades.

5. METODOLOGIA E RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo descreve a metodologia utilizada e apresenta os resultados dos dados coletados na pesquisa de campo por meio de entrevistas semi-estruturadas apoiadas em questionário. Os dados foram categorizados e tabulados para que se transformassem em informações que permitissem encontrar respostas para os objetivos do estudo.

5.1 Metodologia

Este estudo tem caráter **descritivo** e **exploratório**: descritivo, pois “lida com um ou mais fenômenos e pode valer-se dos métodos de análise quantitativo e qualitativo” (BOENTE; BRAGA, 2004, p. 10); exploratório, pois “busca explorar, investigar um fato, fenômeno ou novo conhecimento sobre o qual ainda se tem pouca informação” (BOENTE; BRAGA, 2004, p. 10). Segundo os autores, a pesquisa é quantitativa quando há levantamento, quantificação e mensuração de resultados, visando avaliar quantidades; e qualitativa quando busca descrever e aprofundar o conhecimento de uma população ou de um fenômeno, sem a comparação de dados.

As técnicas exploratórias, por sua vez, visam proporcionar ao pesquisador maior familiaridade com o problema, visando torná-lo explícito ou construir proposições; envolvem levantamento bibliográfico, entrevistas, e outros caminhos de pesquisa que estimulem a compreensão (GIL, 1999).

A pesquisa bibliográfica foi realizada por meio do levantamento dos principais trabalhos já publicados sobre o tema, em livros, jornais, artigos de periódicos e *Internet*. Para Marconi e Lakatos (2006), esse procedimento busca colocar o pesquisador em contato com todo o material escrito sobre o assunto. Os autores ainda descrevem que o processo de aplicação de questionários busca reunir, registrar e analisar dados numéricos pertinentes à análise das atitudes e comportamentos dos participantes.

Neste estudo, realizou-se coleta primária de dados por meio da aplicação de questionário, respondido por 70 profissionais responsáveis pela Controladoria nas empresas pesquisadas. A seguir, são descritos os procedimentos deste processo, bem como da tabulação dos dados.

5.1.1 Construção do Questionário

O instrumento de avaliação escolhido foi um questionário, aplicado aos responsáveis pela Controladoria nas empresas pesquisadas. Para a confecção deste instrumento, foi feito levantamento bibliográfico das principais pesquisas realizadas na área, sendo montado o questionário por meio da adaptação dos modelos apresentados pela literatura, de forma a tornar o instrumento mais adequado ao cenário eleito e às proposições do estudo.

Inicialmente, foi desenvolvido o questionário que compreende três partes: a primeira referente aos dados gerais da pessoa responsável pelo preenchimento do questionário; a segunda, busca conhecer os dados de identificação da empresa e a terceira é formada por perguntas, a serem respondidas, com o objetivo de avaliar as funções consideradas de Controladoria, sua forma de trabalho e organização.

O instrumento de coleta de dados contempla os seguintes tipos de questões:

- dicotômicas (sim – não);
- de múltipla escolha, em que o respondente faz uma escolha (a que mais se aproxima da sua opinião) dentre as várias alternativas;
- de raciocínio aberto, em que o respondente fica livre para dar a resposta mais apropriada.

Para validar o instrumento e considerando a necessidade de possíveis correções e adaptações no questionário, foi feito um pré-teste da versão preliminar com três empresas não pertencentes à amostra da pesquisa. Como resultado, surgiram algumas solicitações de melhorias, que foram feitas na tentativa de obter um instrumento mais preciso de avaliação e mais coerente com a população estudada. O questionário adaptado segundo as orientações recebidas durante o pré-teste pode ser visualizado no Apêndice A.

5.1.2 Coleta de Dados

Esta seção aborda o procedimento de coleta de dados utilizado neste trabalho, como também descreve a população e a amostra do estudo.

5.1.2.1 População e Amostra

Para responder aos objetivos propostos, o trabalho utiliza dados oriundos de pesquisa bibliográfica e da aplicação de questionário.

Para os propósitos deste trabalho, os questionários foram aplicados somente com profissionais responsáveis pela Controladoria nas empresas pesquisadas e todo o processo de coleta de dados ocorreu durante o mês de novembro de 2008.

Para adequar-se ao propósito da pesquisa, o questionário foi respondido pessoalmente por cada profissional responsável pela unidade organizacional Controladoria ou que exerce as respectivas funções, na nossa presença, cujas variáveis de justificativa a escolha feita, são descritas a seguir:

- ▶ *versatilidade* - pelo fato de o processo de coleta colocar o pesquisador em contato direto e presencial com o objeto da investigação;
- ▶ *abrangência* - em função da possibilidade de encontrar razões por trás das respostas, o que o questionário não possibilitaria;
- ▶ *fidedignidade* - pela possibilidade de verificação da sinceridade das respostas em função do comportamento do entrevistado;
- ▶ *controle amostral* - pela possibilidade de substituição dos entrevistados;
- ▶ *mensuração das variáveis* - por amenizar a dificuldade de quantificação de algumas das variáveis que serão estudadas;
- ▶ *uniformidade das mensurações* - pelo fato de serem obtidas por meio de questionário;
- ▶ *quantidade e qualidade dos dados*.

Uma preocupação freqüente das pesquisas científicas é a representatividade da amostra. Neste caso, não foi diferente, pois buscou-se conhecer as características da amostra para estabelecer um nível de confiabilidade para a pesquisa.

O estudo do tamanho de amostra foi feito para se conhecer os limites de confiança das respostas. Para esse estudo foi usado o programa disponível na internet no site www.surveysystem.com, que traz ferramentas automatizadas para o cálculo de tamanho de amostras e dos respectivos limites de confiança. Com base no número total de pequenas e

médias empresas industriais do Estado de São Paulo e no nível de significância de 5% e do tamanho da amostra (70), chegou-se ao limite de confiança de 11,68%, plenamente aceitável para um estudo exploratório.

A amostra foi constituída por conveniência e há um problema inerente a natureza da população, pois, não há informação disponível a respeito do número de empresas que contam com a unidade organizacional denominada Controladoria ou área que exerça as funções de Controladoria. Houve, portanto, um direcionamento para que apenas empresas que tinham essa área participassem da pesquisa.

Observou-se que 80% das empresas pesquisadas são de natureza familiar, com a participação de familiares no processo de gestão da empresa.

Dentre as principais características dos dados coletados, destaca-se que 88,57% da amostra é do sexo masculino e 11,43% do sexo feminino. A idade varia entre 25 e 65 anos, sendo a média 42,09 anos. Quanto ao tempo de empresa dos respondentes, a média é de 11,71 anos, sendo que este valor varia entre 3 e 29 anos.

5.1.2.2 Tabulação dos Dados

O processo de coleta de dados obteve uma taxa de resposta de 100%, que corresponde a um total de 70 questionários integralmente respondidos.

Os dados dos questionários foram tabulados em planilha Excel¹ e posteriormente carregados no software SAS² para processamento por meio de ferramentas de análises estatísticas em seguida descritas. Foram desenvolvidas tabelas de contingência simples e de dupla entrada (bidimensionais) com os testes de qui-quadrado de razão de verossimilhança (G^2) e de Mantel e Haenszel conforme descritos em seguida.

¹ MICROSOFT CORPORATION, 1985.

² SAS INSTITUTE INC., 2002.

Teste de qui-quadrado de razão de verossimilhança (G^2)

Segundo SAS Institute Inc³ (1989), o teste envolve razões entre as frequências observadas e esperadas e a estatística é calculada de acordo com a equação (1).

$$G^2 = 2 \sum_i \sum_j n_{ij} \ln \left(\frac{n_{ij}}{e_{ij}} \right) \quad (1)$$

A interpretação dos resultados é similar à do teste de qui-quadrado, entretanto, não são impostas restrições às distribuições das frequências esperadas.

Teste de qui-quadrado de Mantel e Haenszel

Segundo o SAS Institute Inc (1989), o teste de qui-quadrado de Mantel e Haenszel, difere do anterior (teste G^2) em decorrência da hipótese de nulidade que é da inexistência de associação linear entre a variável que determina a linha e a variável que determina a tabela da coluna.

Para ter validade, este teste requer que as duas variáveis sigam uma escala ordinal, ou seja, a ordem das linhas e das colunas tenham um significado. A estatística é calculada conforme na equação (2).

$$\chi_{MH}^2 = (n - 1)r^2 \quad (2)$$

aonde r^2 é o coeficiente de correlação de Pearson entre a variável da linha e da variável da coluna.

A existência de associação linear, hipótese alternativa à testada pelo teste de qui-quadrado de Mantel e Haenszel ocorre quando o aumento da frequência de uma variável está associado ao aumento da frequência da outra variável descritora na tabela ou quando o aumento da frequência de uma variável estiver associado à redução na frequência da segunda variável. A exigência de que as variáveis tenham escala ordinal é importante uma vez que a estatística pressupõe que entre as colunas e linhas da tabela exista uma escala crescente ou decrescente, ainda que do ponto de vista conceitual, mas não necessariamente numérico.

³ SAS INSTITUTE INC., 1989.

Foi aplicada a técnica de análise de variância para comparação de médias de variáveis de natureza ordinal e intervalar com complementação do teste de Tukey para comparações múltiplas de médias com nível de significância de 5%. Por fim, foi utilizada a análise de *Stepwise Discriminant Analysis Selection*, conforme descrito por Jennrich (1977)⁴ por meio do método passo a passo que seleciona um subconjunto de variáveis que produz um bom modelo de discriminação. A natureza nominal das variáveis não foi considerada como impeditiva, uma vez que não se deseja produzir um bom modelo de discriminação, mas apenas identificar as variáveis que melhor procederiam tal discriminação dentro do conjunto total. Foi adotado em todos os testes estatísticos o nível de significância de 5% para garantir níveis satisfatórios de confiança nas inferências.

5.2 Fundamentação da Pesquisa

Inicialmente, esta preocupação pode ser dirimida por meio da análise dos dados da questão 1 da parte III do questionário: *É você quem exerce o cargo de responsável pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria de sua empresa?*

Todos os 70 entrevistados (100%) responderam de forma afirmativa, o que dá indicações importantes: a primeira relacionada ao acesso às pessoas efetivamente alvos do entrevistador; outra indicação importante, coerente com o objetivo, é que as empresas selecionadas efetivamente contavam com a área de Controladoria ou outra área que exerce as funções de Controladoria.

A análise dos resultados apresentados na Tabela 16 sumariza as respostas das questões 2 e 3 da parte III do questionário. A questão 2 pergunta: *Há uma unidade organizacional denominada Controladoria na sua empresa?* A questão 3, por sua vez, questiona: *Se não há Controladoria, qual é a denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria?*

⁴ Jennrich, R.I. (1977), "Stepwise Discriminant Analysis," in *Statistical Methods for Digital Computers*, ed. K. Enslein, A. Ralston, and H. Wilf, New York: John Wiley & Sons, Inc. Citado em ⁴ SAS Institute Inc., *SAS/STAT® User's Guide, Version 6, Fourth Edition, Volume 2*, Cary, NC: SAS Institute Inc., 1989. 846 pp.

Tabela 16 – Existência e denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria

Questão 2		Questão 3	Freqüência	Porcentagem
Sim	Controladoria		32	45,71
Não			38	54,29
	Departamento administrativo-financeiro		6	8,57
	Diretoria		5	7,14
	Diretoria administrativo-financeira		4	5,71
	Diretoria geral		4	5,71
	Departamento contábil		3	4,29
	Assessoria financeira		2	2,86
	Consultoria		2	2,86
	Diretoria executiva		2	2,86
	Departamento Financeiro		1	1,43
	Departamento administrativo		1	1,43
	Departamento contábil/fiscal		1	1,43
	Departamento de custos		1	1,43
	Departamento de pesquisa e desenvolvimento		1	1,43
	Diretoria financeira		1	1,43
	Diretoria industrial		1	1,43
	Diretoria operacional		1	1,43
	Proprietário		1	1,43
	Área financeira		1	1,43
	Total		70	100,00

Fonte: Elaboração própria

O resultado da Tabela 16 evidencia que 32 empresas pesquisadas (45,71%) contam com a unidade organizacional denominada Controladoria, ao passo que 38 empresas (54,29%) possuem unidades organizacionais com outra denominação que exercem as funções da Controladoria. Dentre estas se destacam o Departamento Administrativo-Financeiro, que aparece em 6 empresas (8,57%), a Diretoria que aparece em 5 empresas (7,14%), a Diretoria Administrativo-Financeira e a Diretoria Geral, que aparecem em 4 empresas cada uma (5,71%).

Outras denominações ocorrem em freqüências menores, mas de qualquer forma, fica evidente que as funções da Controladoria são exercidas em 100% das empresas pesquisadas, o que é um indicador da validade da pesquisa em relação à coerência com seus objetivos. Não foi objetivo do trabalho a discussão da eficácia ou não da condução das funções de Controladoria nas empresas pesquisadas.

Outro indicador relevante de validação da amostra em relação aos objetivos propostos da pesquisa é a inexistência de respostas em branco ou nulas nas questões 8 e 9 da parte III do

questionário, que exigem um conhecimento mais detalhado da posição da Controladoria dentro das empresas.

5.3 Perfil dos Entrevistados

Em relação aos respondentes do questionário, podem ser feitas inferências importantes, uma vez que, ocupam o cargo de responsáveis pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria, conforme indicado de forma unânime na questão 1 da parte III do questionário. A Tabela 17 mostra o gênero e o tempo de trabalho na empresa.

Tabela 17 – Associação entre gênero e tempo de trabalho

Gênero	Tempo (anos completos) em que trabalha na empresa					Total
	3 a 5	6 a 10	11 a 15	16 a 20	Mais de 20	
Feminino	4	3	1	0	0	8
	50,00	37,50	12,50	0,00	0,00	11,43
	28,57	12,00	6,67	0,00	0,00	
Masculino	10	22	14	7	9	62
	14,29	31,43	20,00	10,00	12,86	
	71,43	88,00	93,33	100,00	100,00	88,57
Total	14	25	15	7	9	70
	20,00	35,71	21,43	10,00	12,86	100,00
Estatística			GL	Valor	Valor-p	
Qui-quadrado de razão de verossimilhança			4	7,3079	0,1205	
Qui-quadrado de Mantel e Haenszel			1	4,7128	0,0299	

Fonte: Elaboração própria

O teste do qui-quadrado de Mantel e Haenszel nos dá indícios (valor-p<0,05) da existência de associação entre o gênero e o tempo de trabalho na empresa. Enquanto os homens se distribuem de maneira relativamente uniforme nas diversas faixas de tempo de trabalho nas empresas, as mulheres se concentram nas faixas de tempo menores, não havendo nenhuma mulher que exerça a responsabilidade pela Controladoria a partir dos 16 anos de empresa.

Observa-se que 4 (50%) mulheres têm menos de 6 anos nas respectivas empresas, ao passo que são 10 homens com o mesmo tempo de serviço, representando, no entanto, apenas 14,29%.

Assumindo ser esta uma amostra representativa da população, é possível inferir que as mulheres há mais tempo no mercado de trabalho não foram selecionadas para o exercício das funções de Controladoria, o que mostra que, nas empresas pesquisadas, há uma mudança comportamental, com maior participação das mulheres no desempenho das funções de Controladoria, o que pode ser visualizado no Gráfico 9.

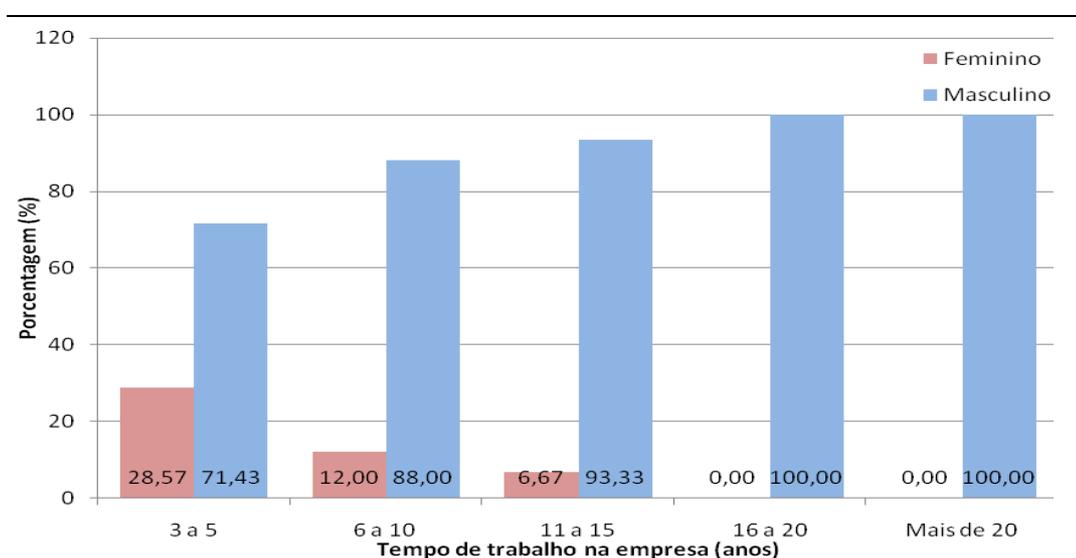


Gráfico 9 – Atuação da Controladoria por gênero

Fonte: Elaboração própria

Percebe-se que, nos últimos 5 anos, a porcentagem de homens responsáveis pela área da Controladoria vem diminuindo e a proporção de mulheres aumentando, o que também pode ser observado na Tabela 18.

Tabela 18 – Associação entre idade e gênero dos entrevistados

Gênero	Idade (anos completos)		Total
	40 anos ou menos	Mais que 40 anos	
Feminino	7	1	8
	87,50	12,50	11,43
	25,00	2,38	
Masculino	21	41	62
	33,87	66,13	88,57
	75,00	97,62	
Total	28	42	70
	40,00	60,00	100,00
Estatística	GL	Valor	Valor-p
Qui-quadrado de razão de verossimilhança	1	8,8115	0,0030
Qui-quadrado de Mantel e Haenszel	1	8,3700	0,0038

Fonte: Elaboração própria

São observados fortes indícios de associação da idade com o gênero (valor- $p < 0,01$), tanto pela associação linear pelo teste de qui-quadrado de Mantel e Haenszel, quanto pela associação geral pelo teste de razão de verossimilhança. Enquanto as mulheres têm, na maioria (87,50%) idade inferior a 40 anos, os homens têm maioria (66,13%) com idade superior a 40 anos. Há indícios, de que os cargos de responsáveis pela Controladoria ocupados nas empresas são ocupados por homens com maior idade e mais tempo de empresa e de mulheres com menor idade e menos tempo de empresa.

Ainda com base nos dados apresentados na Tabela 17, outra análise diz respeito à porcentagem dos profissionais das diferentes classes de tempo de empresa, independentemente do gênero, que são responsáveis pela Controladoria, conforme ilustra o Gráfico 10.

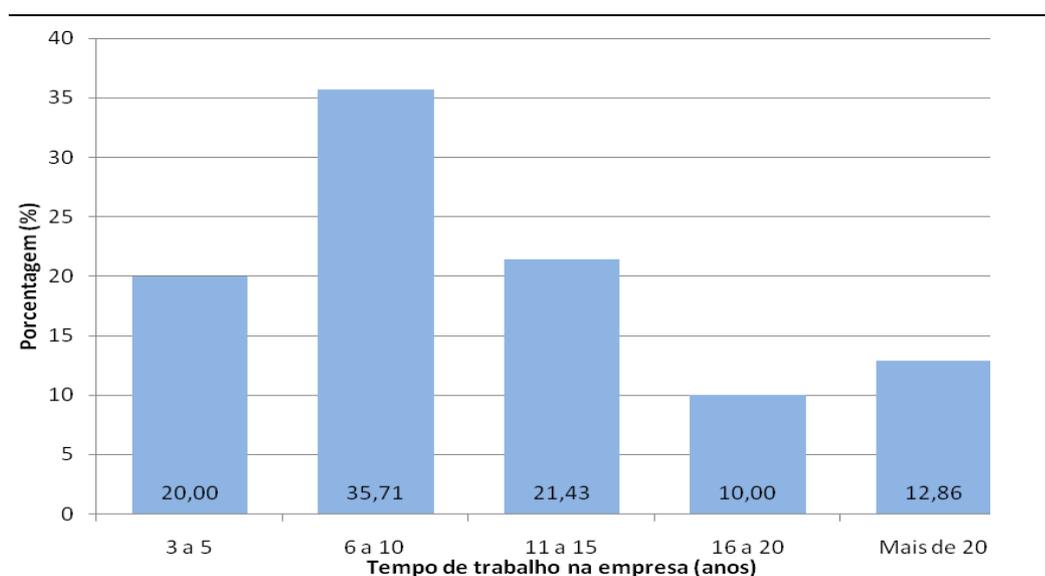


Gráfico 10 – Tempo de trabalho na empresa

Fonte: Elaboração própria

Percebe-se que os profissionais com maior tempo de atuação na Controladoria representam 35,71% e estão concentrados na faixa de 6 a 10 anos de trabalho na empresa. Se congregadas as faixas dos 6 aos 15 anos de trabalho na empresa, ocorre a maior concentração de profissionais (57,14%).

Com relação à influência da formação no exercício da função de responsável pela Controladoria, o estudo foi iniciado comparando os dados referentes ao tempo de trabalho na empresa com o grau de escolaridade.

Tendo em vista os resultados observados, fica evidente a desconsideração pela pós-graduação, pelo pequeno número de casos verificados e pela ausência de mudanças nos efeitos observados em relação à sua incorporação como graduação completa, o que poderá ser melhor analisado em futuros estudos que objetivem focalizar mais especificamente a formação. Os resultados são apresentados na Tabela 19.

Tabela 19 – Associação entre grau de escolaridade e tempo de trabalho

Grau de Escolaridade	Tempo (anos completos) que trabalha na empresa					Total
	3 a 5	6 a 10	11 a 15	16 a 20	Mais de 20	
1º Grau Completo	0	0	0	1	2	3
	0,00	0,00	0,00	33,33	66,67	4,29
	0,00	0,00	0,00	14,29	22,22	
2º Grau Completo	0	0	1	2	3	6
	0,00	0,00	16,67	33,33	50,00	8,57
	0,00	0,00	6,67	28,57	33,33	
Universitário Incompleto	1	5	1	1	1	9
	11,11	55,56	11,11	11,11	11,11	12,86
	7,14	20,00	6,67	14,29	11,11	
Universitário Completo	13	20	13	3	3	52
	25,00	38,46	25,00	5,77	5,77	74,29
	92,86	80,00	86,67	42,86	33,33	
Total	14	25	15	7	9	70
	20,00	35,71	21,43	10,00	12,86	100,00
Estatística			GL	Valor	Valor-p	
Qui-quadrado de razão de verossimilhança			12	27,9667	0,0056	
Qui-quadrado de Mantel e Haenszel			1	20,7270	<0,0001	

Fonte: Elaboração própria

São observados fortes indícios de associação entre o grau de escolaridade e o tempo de trabalho na empresa dos profissionais de Controladoria. Fica evidenciado que o maior tempo de trabalho na empresa se associa com os menores níveis de grau de escolaridade já que não há ninguém com apenas 1º grau completo e menos de 16 anos de empresa e nenhum com apenas 2º grau completo e menos de 10 anos de empresa. Os tempos menores começam a aparecer mais freqüentemente junto àqueles com cursos universitários, sobretudo quando completos, congregando 92,86% dos profissionais com menos de 6 anos de empresa.

A associação linear fica evidente na medida em que se observa uma concentração dos dados na diagonal da tabela. Outro fator que pode afetar a qualificação necessária para a função de responsável pela Controladoria é o cargo que o profissional ocupa na estrutura organizacional, conforme apresentado na Tabela 20.

Tabela 20 – Associação do grau de escolaridade com o cargo ocupado na estrutura organizacional

Grau de Escolaridade	Cargo que ocupa na estrutura organizacional da empresa						Total
	Proprietário	Diretor	Gerente	Supervisor	Assessor	Outro	
1º Grau Completo	3	0	0	0	0	0	3
	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4,29
	13,04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
2º Grau Completo	6	0	0	0	0	0	6
	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8,57
	26,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Universitário Incompleto	4	0	0	1	2	2	9
	44,44	0,00	0,00	11,11	22,22	22,22	12,86
	17,39	0,00	0,00	8,33	50,00	11,76	
Universitário Completo	10	2	12	11	2	15	52
	19,23	3,85	23,08	21,15	3,85	28,85	74,29
	43,48	100,00	100,00	91,67	50,00	88,24	
Total	23	2	12	12	4	17	70
	32,86	2,86	17,14	17,14	5,71	24,29	100,00
Estatística				GL	Valor	Valor-p	
Qui-quadrado de razão de verossimilhança				15	32,4749	0,0055	
Qui-quadrado de Mantel e Haenszel				1	13,0635	0,0003	

Fonte: Elaboração própria

Observa-se que formações inferiores à universitária somente são encontradas nos cargos de proprietários, mesmo que em proporções relativamente pequenas da população (12,86%).

Com formação universitária incompleta foram encontrados 9 profissionais, dos quais 4 (44,44%) são proprietários, 1 supervisor (11,11%), 2 assessores e 2 profissionais que ocupam outros cargos, representando 22,22% cada categoria. Com formação universitária completa são encontrados 100% dos diretores (2) e gerentes (12), a maioria dos supervisores (11 ou 91,67%) e os que ocupam outros cargos (15 ou 88,24%). Por fim, com proporções menores aparecem os assessores (2 ou 50%) e proprietários (10 ou 43,48%).

Além dos cargos indicados pelos respondentes no questionário como opção, que perfazem um total de 53 (75,71%), outros cargos foram listados (17) e são apresentados na Tabela 21.

Tabela 21 – Outros cargos ocupados pelos profissionais de Controladoria

Cargo	Frequência	Porcentagem
Contador	4	23,53
Auditor interno	4	23,53
Analista financeiro	2	11,76
Consultor	2	11,76
Assistente Administrativo	1	5,88
Auditor Externo	1	5,88
<i>Controller</i>	1	5,88
Engenheira de Alimentos	1	5,88
Terceirizado – Escritório Contábil	1	5,88
Total	17	100,00

Fonte: Elaboração própria

Observa-se que os cargos de Contador e Auditor Interno aparecem mencionados 4 vezes cada um (23,53%), seguido pelos cargos de Analista Financeiro e Consultor com 2 menções cada (11,76%). Com frequência menor foram, ainda, citados os cargos de Assistente Administrativo, Auditor Externo, *Controller*, Engenheira de Alimentos e Terceirizado – Escritório Contábil.

Além do grau de escolaridade, é também importante analisar a natureza da formação acadêmica que é apresentada no Gráfico 11.

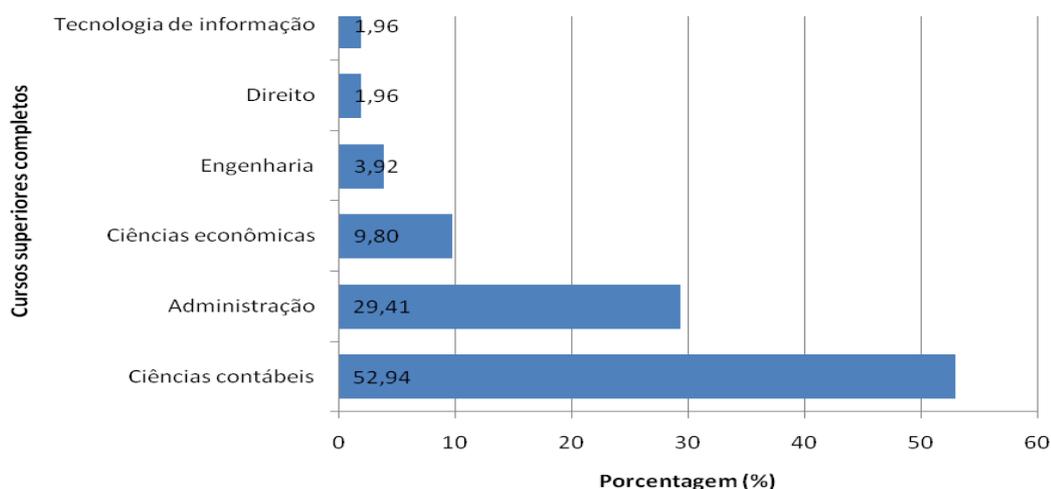


Gráfico 11 – Formação acadêmica (N:51)

Fonte: Elaboração própria

O curso superior mais frequentemente concluído pelos responsáveis pela Controladoria é o de Ciências Contábeis (52,94%) seguido por Administração (29,41%). Os outros cursos citados, com expressão relativamente menor, são os cursos de Ciências Econômicas (9,80%), Engenharia (3,92%), Direito (1,96%) e Tecnologia de Informação (1,96%).

5.4 Perfil das Empresas Pesquisadas

Permanecendo fiel à proposta do estudo, é interessante recordar a intenção de estudar as PME, o que pode ser aferido por meio de dois critérios: o faturamento e o número de funcionários. Considera-se neste estudo que a empresa que tem até 19 funcionários é classificada como microempresa, de 20 a 99 funcionários como pequena empresa e com número de funcionários entre 100 e 499, inclusive, como empresa de médio porte.

Já no critério de faturamento, tendo como ano-base 2007, os limites anuais de R\$ 1,00 a R\$ 240.000,00 são para as microempresas, faturamentos anuais entre R\$ 240.000,01 e R\$ 2.400.000,00 para as pequenas empresas e faturamento anual superior a R\$ 2.400.000,00 para as empresas de médio porte. O porte das empresas pesquisadas, com base no número de funcionários e do faturamento, é apresentado na Tabela 22.

Tabela 22 – Porte da empresa com base no número de funcionários e do faturamento

Porte da empresa (nº de funcionários)	Porte da empresa (faturamento)		
	Pequena	Média	Total
20 a 99	29	3	32
	90,63	9,38	45,71
	100,00	7,32	-
100 a 499	0	38	38
	0,00	100,00	54,29
	0,00	92,68	-
Total	29	41	70
	41,43	58,57	100,00

Estatística	GL	Valor	Valor-p
Qui-quadrado de razão de verossimilhança	1	75,0610	<0,0001
Qui-quadrado de Mantel e Haenszel	1	13,0635	<0,0001

Fonte: Elaboração própria

Tomando por base o número de funcionários, a amostra é constituída por 32 empresas de pequeno porte (45,71%) e 38 empresas de médio porte (54,29%). Já pelo critério do faturamento, 29 empresas são de pequeno porte (41,43%) e 41 empresas de médio porte (58,57%). Há uma coincidência de critérios, de sorte que a amostra é composta pelas mais diversas atividades dentro do setor industrial, conforme mostra o Gráfico 12.

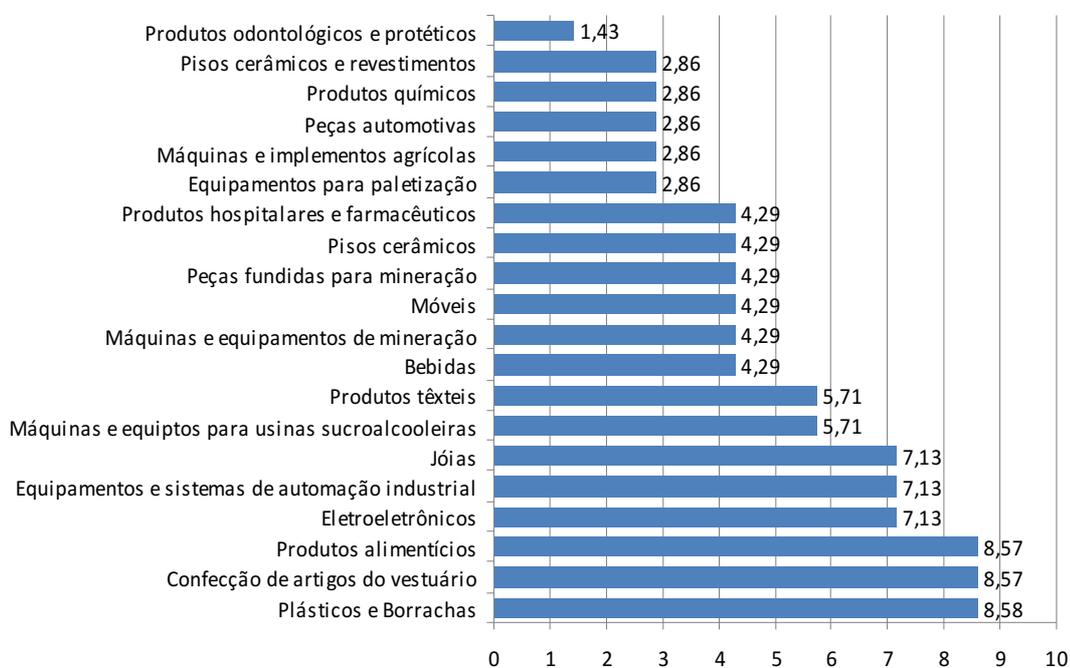


Gráfico 12 – Atividades das empresas pesquisadas (N:70)

Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 12 ilustra uma boa representatividade da amostra em relação ao número de empresas que atuam nos diferentes setores de atividades da indústria (20), não sendo presumível a existência de qualquer viés nos resultados que comprometam a inferência por meio de estatísticas apropriadas.

Observa-se que 8,58% das empresas pesquisadas têm sua atividade principal concentrada em plásticos e borrachas; 8,57% na confecção de artigos do vestuário e produtos alimentícios; 7,13% em eletroeletrônicos, equipamentos e sistemas de automação industrial e jóias; 5,71% em máquinas e equipamentos para usinas sucroalcooleiras e produtos têxteis; 4,29% bebidas, máquinas e equipamentos para mineração, móveis, peças fundidas para mineração, pisos cerâmicos e produtos hospitalares e farmacêuticos; 2,86% em equipamentos para paletização, máquinas e implementos agrícolas, peças automotivas, produtos químicos e pisos cerâmicos e revestimentos; e 1,43% em produtos odontológicos e protéticos.

5.5 Estrutura Organizacional das Empresas Pesquisadas

Depois de caracterizado o perfil dos entrevistados e das empresas pesquisadas, são apresentados os resultados da pesquisa quanto à estrutura das áreas internas da Controladoria, seja formalizada sob este nome ou com outras denominações, possibilitando elaborar um diagnóstico sobre o âmbito da população da pesquisa.

A fim de compreender como as unidades organizacionais pesquisadas são segregadas internamente, foi solicitado aos entrevistados que fornecessem os nomes das áreas que, formalmente, constituíam o organograma da unidade pesquisada. As respostas estão descritas no Gráfico 13.

Inicialmente, é importante destacar que 100% das empresas pesquisadas informaram que a unidade organizacional tem subdivisão interna.

A área de suprimentos é a atividade da Controladoria que está presente, em 100% das empresas, no organograma organizacional da Controladoria, seguida pelas áreas de TI (94,29%), contabilidade geral (84,29%), controle da qualidade (80%), tesouraria (71,43%) e orçamento empresarial (68,57%).

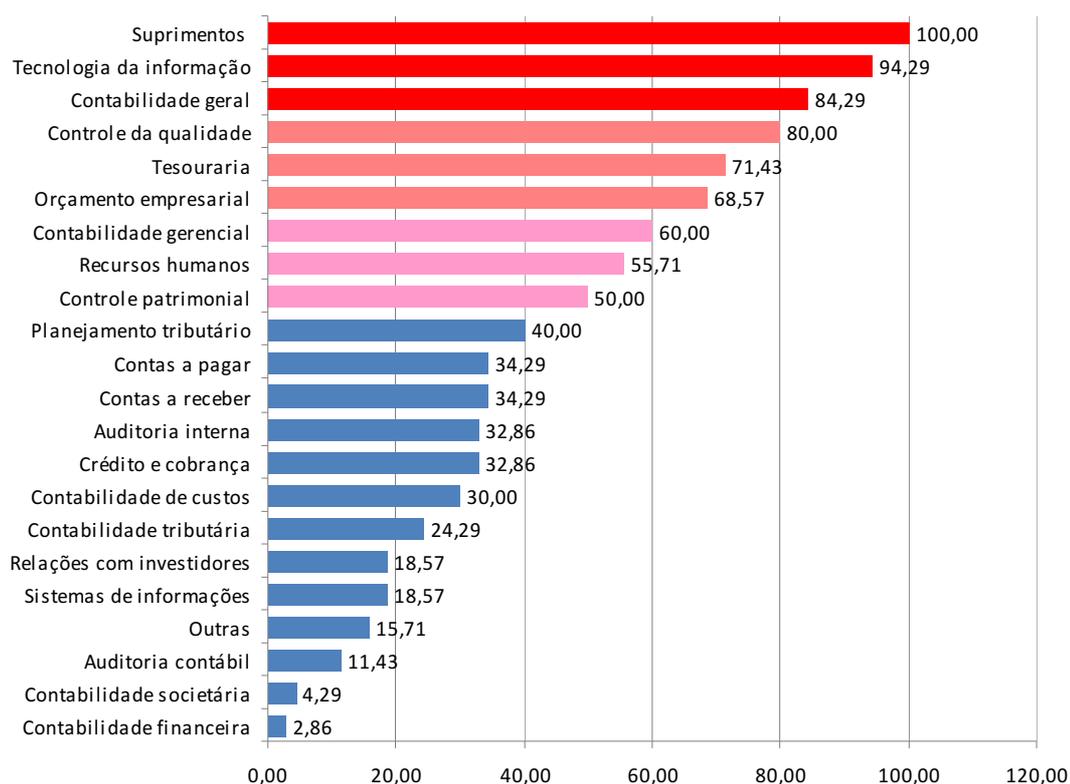


Gráfico 13 – Denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria (N:70)
 Fonte: Elaboração própria

Já as áreas de contabilidade gerencial (60%), recursos humanos (55,71%), controle patrimonial (50%) e planejamento tributário (40%), mesmo que apareçam com frequência menor, ainda estão em posição que lhes confere o status de frequentemente agrupadas na Controladoria. As demais áreas ocorrem com frequência inferior a 40%, o que denota sua importância relativamente menor na estrutura organizacional da Controladoria.

A complexidade denotada pelo número de unidades organizacionais pode ser analisada à luz do porte das empresas quando considerado o número de funcionários e o faturamento. Para avaliar a influência do porte da empresa sobre a estrutura organizacional, foi usado como indicador o número de unidades formalmente constituídas na área de Controladoria – a variância está apresentada na Tabela 23.

Tabela 23 – Variância das médias do número de unidades organizacionais relacionadas às atividades de Controladoria em função do porte da empresa com base no número de funcionários

Causa de variação	GL	Soma de quadrados	Quadrados médios	Valor F	Valor-p
Porte	1	441,169925	441,169925	46,56	<0,0001
Resíduo	68	644,315789	9,475232		
Total	69	1085,485714			

Fonte: Elaboração própria

O quadro de análise de variância nos dá fortes indícios (valor-p<0,01) da existência de diferenças entre as médias verdadeiras do número de unidades organizacionais, de acordo com o porte da empresa, conforme ilustra o Gráfico 14.

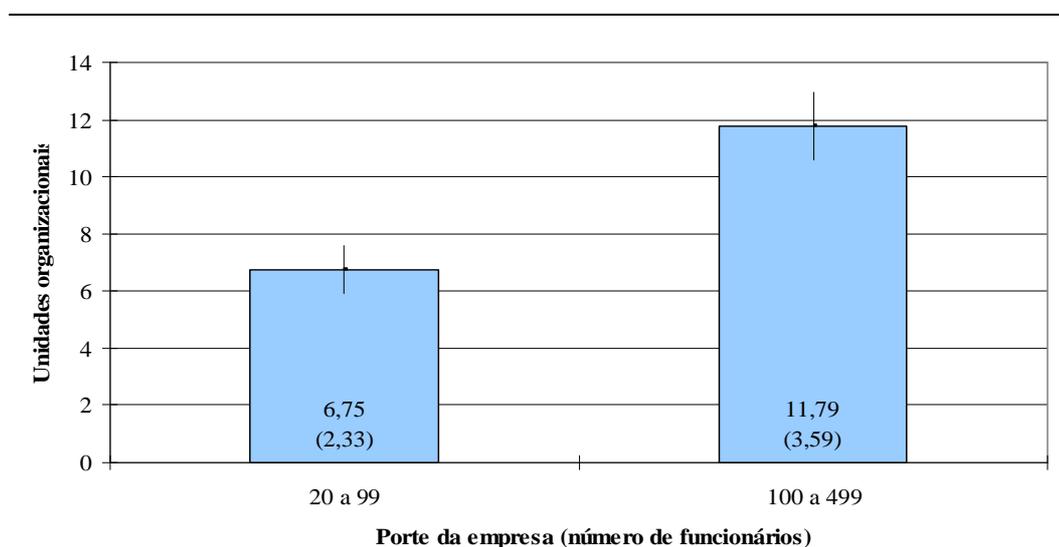


Gráfico 14 – Média (desvio padrão) e limites do intervalo de confiança da média (95%) do número de unidades organizacionais por porte da empresa de acordo com o número de funcionários (N:70)

Fonte: Elaboração própria

Evidencia-se, pelo gráfico acima, a maior complexidade das estruturas organizacionais de acordo com o porte das empresas.

Apesar da forte associação esperada entre o porte quantificado por meio do número de funcionários e o porte decorrente do faturamento, a Tabela 24 traz a análise de variância que permite a comparação das médias dos números de unidades organizacionais em função do porte determinado pelo faturamento.

Tabela 24 – Variância das médias do número de unidades organizacionais relacionadas às atividades de Controladoria em função do porte da empresa com base no faturamento

Causa de variação	GL	Soma de quadrados	Quadrados médios	Valor F	Valor-p
Porte	1	446,488237	446,488237	47,51	<0,0001
Resíduo	68	638,997477	9,397022		
Total	69	1085,485714			

Fonte: Elaboração própria

É possível observar fortes indícios (valor-p<0,0001) de que há diferenças entre as médias do número de unidades organizacionais nos diferentes portes de empresa, conforme ilustra o Gráfico 15.

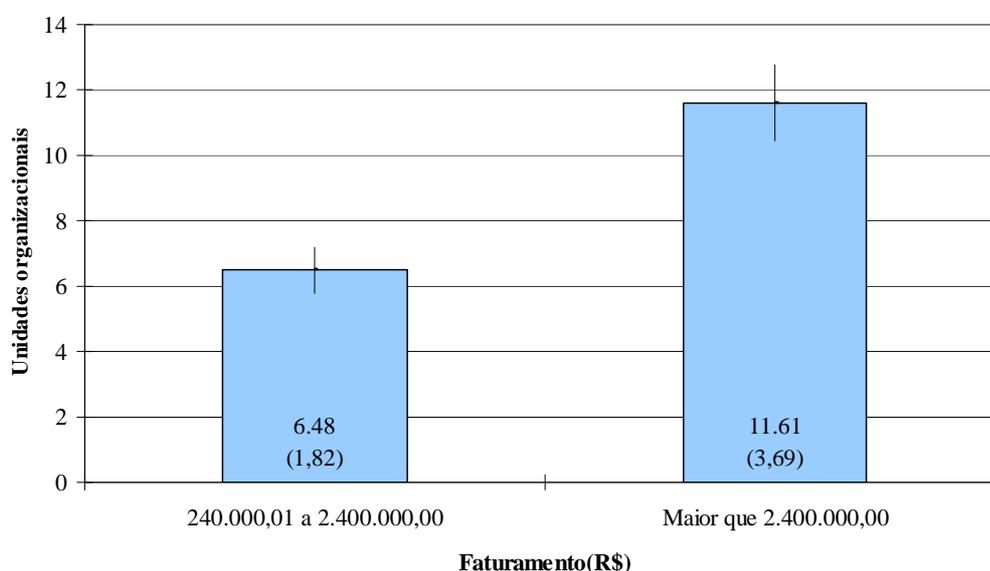


Gráfico 15 – Média (desvio padrão) e limites do intervalo de confiança da média (95%) do número de unidades organizacionais por porte da empresa de acordo com o número de funcionários (N:70)

Fonte: Elaboração própria

Conclui-se, desta forma, que, tanto com base no faturamento quanto no número de funcionários, o porte da empresa afeta de forma significativa o número de unidades organizacionais subordinadas à Controladoria, possivelmente, fruto de uma maior complexidade administrativa e das necessidades de implementação de ferramentas mais apropriadas para tomadas de decisão.

Complementando o estudo da complexidade organizacional à qual estão submetidas as empresas de maior porte, não é difícil imaginar que também sejam necessários maiores investimentos na qualificação dos funcionários para que estes estejam aptos a utilizar

ferramentas mais complexas de controle. Uma forma de avaliar esse investimento pode ser por meio do grau de formação requerida dos profissionais responsáveis pela unidade de Controladoria. Sendo assim, uma análise de variância foi desenvolvida com vistas à comparação de médias de unidades organizacionais em função do grau de escolaridade do profissional responsável, apresentada na Tabela 25.

Tabela 25 – Análise de variância das médias do número de unidades organizacionais relacionadas às atividades de Controladoria em função da formação do responsável pela unidade

Causa de variação	Graus de Liberdade	Soma de quadrados	Quadrados médios	Valor F	Valor-p
Faturamento	5	326,727778	65,345556	5,51	0,0003
Resíduo	64	758,757937	11,855593		
Total	69	1085,485714			

Fonte: Elaboração própria

O teste nos dá fortes indícios da existência de diferenças entre as médias verdadeiras do número de unidades organizacionais de, pelo menos, dois dos graus de escolaridade avaliados. Nessa situação, há necessidade da aplicação do teste de Tukey, selecionado *a priori* para comparação das médias duas a duas, o que é apresentado no Gráfico 16.

Somente são observados indícios de diferenças entre as médias verdadeiras dos números de unidades organizacionais nas empresas cujos responsáveis têm pós-graduação completa em relação àquelas nas quais os responsáveis não têm formação universitária completa.

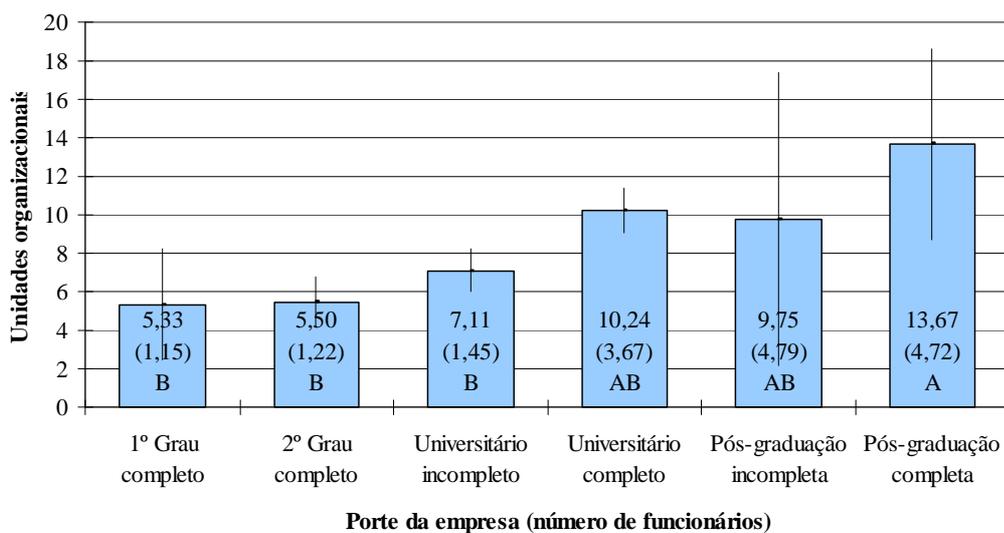


Gráfico 16 – Média (desvio padrão), limites do intervalo de confiança da média (95%) e teste de Tukey ($\alpha=0,05$) para comparação das médias do número de unidades organizacionais de acordo com o grau de escolaridade dos responsáveis (N:70)

Fonte: Elaboração própria

Por fim, buscando uma conclusão mais interessante ainda, foi feita a avaliação da associação entre a formação dos responsáveis pela Controladoria com o porte da empresa. Nesse ponto, optou-se por tratar o porte de empresa apenas com base no faturamento, embora resultados similares sejam encontrados quando observado o número de funcionários, até porque a análise da Tabela 22 revela uma forte associação entre as duas formas de se qualificar o porte das empresas pesquisadas. O resultado é apresentado na Tabela 26.

Tabela 26 – Associação entre grau de escolaridade e porte da empresa com base no faturamento

Grau de Escolaridade	Porte da empresa (faturamento)		
	Pequena	Média	Total
1º Grau Completo	3	0	3
	4,29	0,00	4,29
	10,34	0,00	
2º Grau Completo	6	0	6
	100,00	0,00	8,57
	20,69	0,00	
Universitário Incompleto	7	2	9
	77,78	22,22	12,86
	24,14	4,88	
Universitário Completo	12	30	42
	28,57	71,43	60,00
	41,38	73,17	
Pós-graduação Incompleta	1	3	4
	25,00	75,00	5,71
	3,45	7,32	
Pós-graduação Completa	0	6	6
	0,00	100,00	8,57
	0,00	14,63	
Total	29	6	70
	41,43,00	58,57	100,00
Estatística	GL	Valor	Valor-p
Qui-quadrado de razão de verossimilhança	5	30,6852	<0,0001
Qui-quadrado de Mantel e Haenszel	1	21,4288	<0,0001

Fonte: Elaboração própria

O teste de Qui-quadrado de Mantel e Haenszel nos dá fortes indícios (valor-p<0,01) da existência de associação linear entre linhas e colunas da tabela, o que fica muito evidente ao verificar que os responsáveis pela Controladoria com apenas 1º e 2º grau completo estão localizados nas pequenas empresas, enquanto 100% dos gestores com pós-graduação completa são encontrados nas empresas de médio porte.

As formações intermediárias mostram uma interface suave de um extremo a outro, pois encontramos a maioria com cursos universitários incompletos (77,78%) nas pequenas empresas contra 22,22% nas empresas médias.

Com curso superior completo já ocorre o contrário: a maioria dos responsáveis com essa formação (71,43%) está em empresas de médio porte, contra apenas 28,57% nas de pequeno porte. Essa proporção mantém-se praticamente a mesma no caso de responsáveis com pós-

graduação em andamento, ficando 75% nas empresas de médio porte contra 25% empresas em pequeno porte.

O resultado aponta para uma maior profissionalização das empresas de médio porte em relação às de pequeno porte, o que é coerente com a complexidade organizacional esperada no estudo do número de unidades organizacionais que compõem a Controladoria.

A pesquisa investigou, ainda, a quem está subordinado o responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria, de acordo com a posição no organograma da empresa, sendo o resultado apresentado no Gráfico 17.

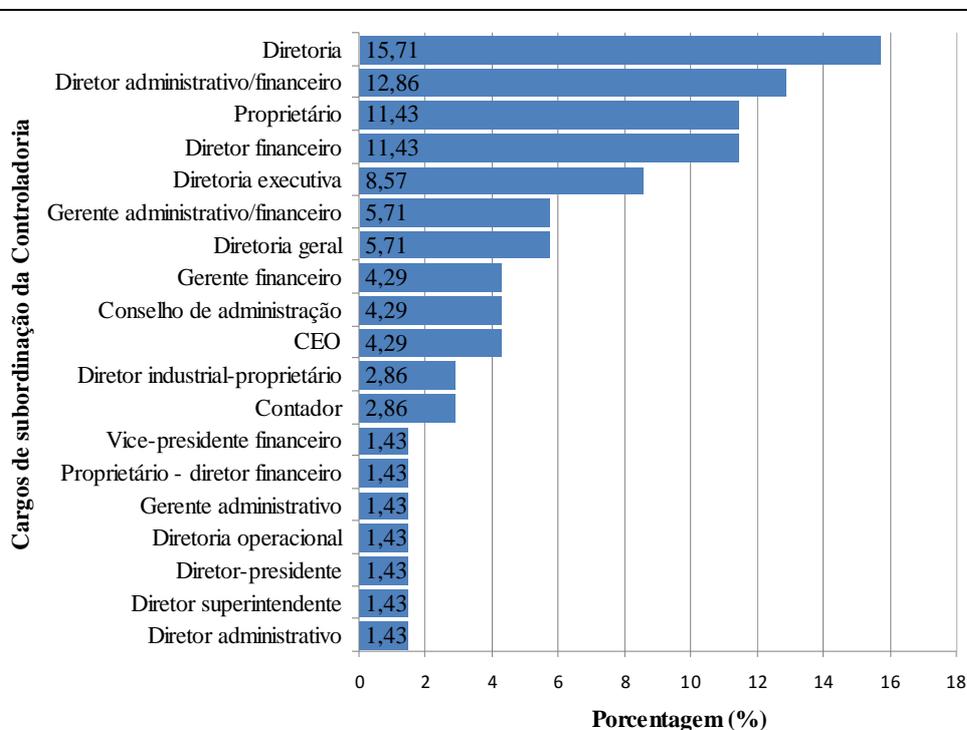


Gráfico 17 – Denominação dos cargos de subordinação do responsável pela Controladoria (N:70) – Qui-quadrado: 49,43 (valor- $p < 0,0001$)
Fonte: Elaboração própria

Observa-se que a Diretoria é o órgão ao qual os responsáveis pela unidade organizacional que exercem as funções de Controladoria estão mais subordinados (15,71%), seguido do Diretor Administrativo-Financeiro (12,86%), do proprietário (11,43%) e do Diretor Financeiro (11,43%). A proporção, apesar de não ser casual conforme indica o teste de qui-quadrado, é relativamente pequena e denota a grande variabilidade que existe na organização das pequenas e médias empresas. A relação com as áreas administrativo-financeiras é evidente, já que, independentemente do nome (diretoria, diretor, gerente), o binômio administrativo-

financeiro ocorre em uma grande parte das respostas o que mostra a coerência das respostas, já que este é, conceitualmente, o nicho natural da Controladoria.

Outra questão investigada junto às empresas foi sobre a existência, ou não, da missão da unidade organizacional Controladoria ou das áreas que exercem as funções de Controladoria quando ela não existe no sistema organizacional formal. Os dados coletados estão demonstrados no Gráfico 18.

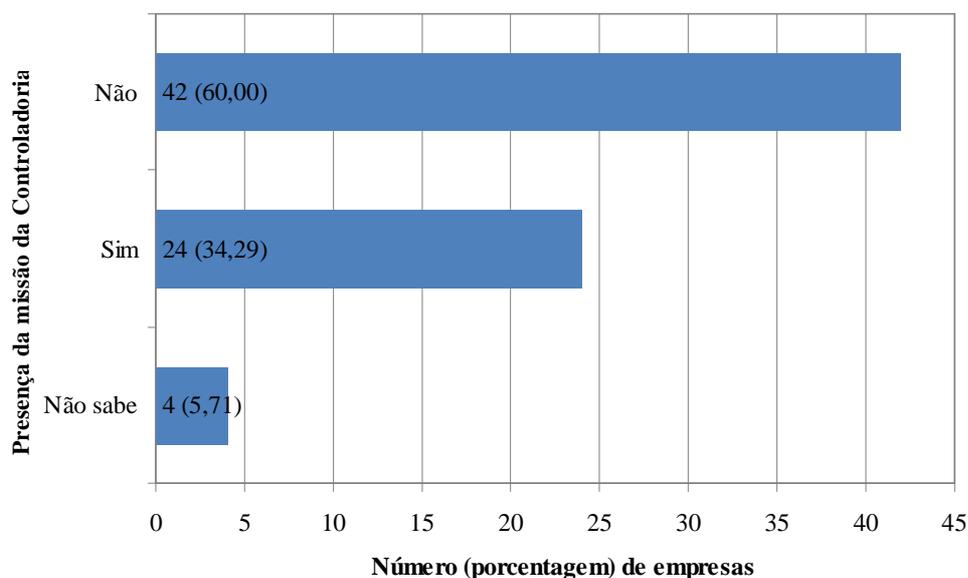


Gráfico 18 – Presença da missão da Controladoria (N:70) – Qui-quadrado: 30,97 (valor- $p < 0,0001$)
Fonte: Elaboração própria

Observa-se que, do total de empresas pesquisadas, 34,29% possuem uma missão para a unidade Controladoria e 60% não possuem. Chama atenção a existência de 4 empresas (5,71%) nas quais os profissionais de Controladoria não sabem se têm ou não uma missão.

5.6 Atividades Desenvolvidas pela Controladoria

A análise das atividades desenvolvidas dentro da unidade organizacional Controladoria permite de forma desmembrada e independente da existência de um organograma que a reflita, avaliar as atividades em compartimentos.

O Gráfico 19 permite avaliar as atividades e seu grau de intensidade no atendimento aos agentes de mercado.

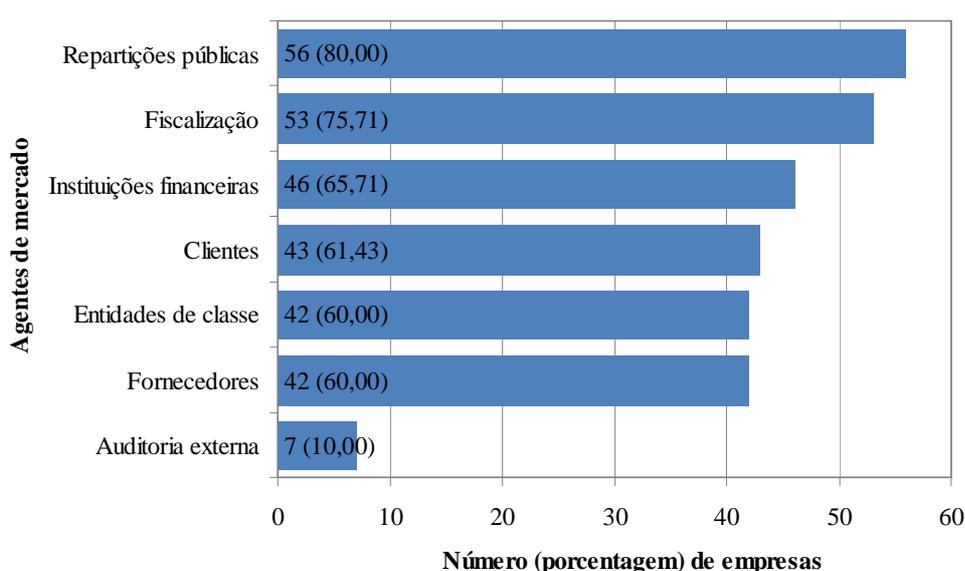


Gráfico 19 - A Controladoria nas atividades do atendimento aos agentes de mercado (N:70)
Fonte: Elaboração própria

Observa-se que, na maioria das empresas pesquisadas, a Controladoria exerce a função de contato com as repartições públicas (80%), com a fiscalização (75,71%), com as instituições financeiras (65,71%), com os clientes (61,43%), com os fornecedores (60%), com as entidades de classe (60%). Uma minoria (7%) mantém contato com as auditorias externas. São analisadas, na seqüência, as atividades relacionadas à contabilidade financeira/societária, cujos resultados são apresentados no Gráfico 20.

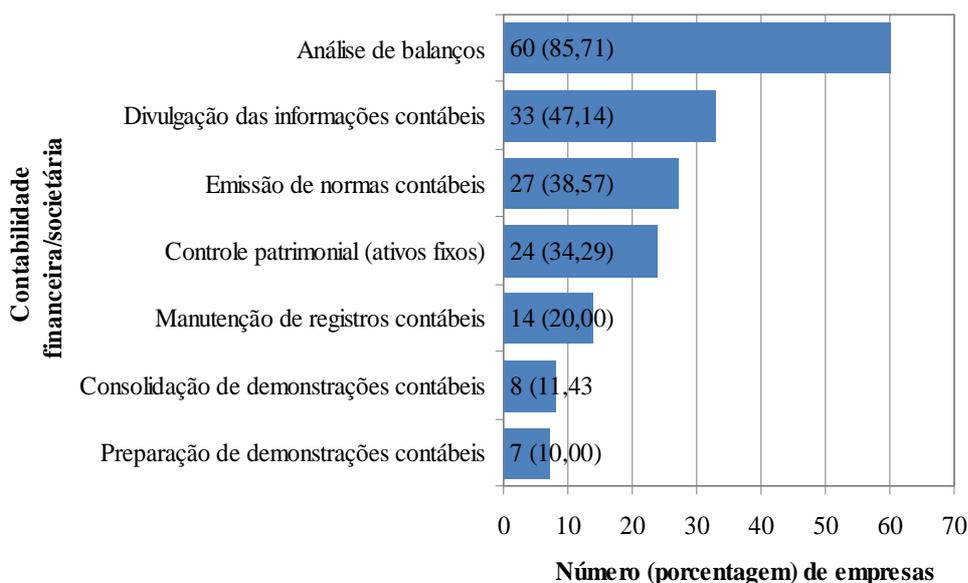


Gráfico 20 - A Controladoria nas atividades da contabilidade financeira/societária (N:70)
Fonte: Elaboração própria

É possível observar que a atividade mais frequentemente realizada é a análise de balanços, que ocorre em 60 empresas (85,71%). A divulgação das informações contábeis, a emissão de normas contábeis e o controle patrimonial (ativos fixos) ainda ocorrem em uma proporção considerável das empresas entrevistadas, pelo menos acima de 30% delas. Já a manutenção de registros contábeis, a consolidação de demonstrações contábeis e a preparação das demonstrações contábeis, por sua vez, são bastante raras.

São analisadas na seqüência as atividades relacionadas à contabilidade fiscal, cujo grau de intensidade é apresentado no Gráfico 21.

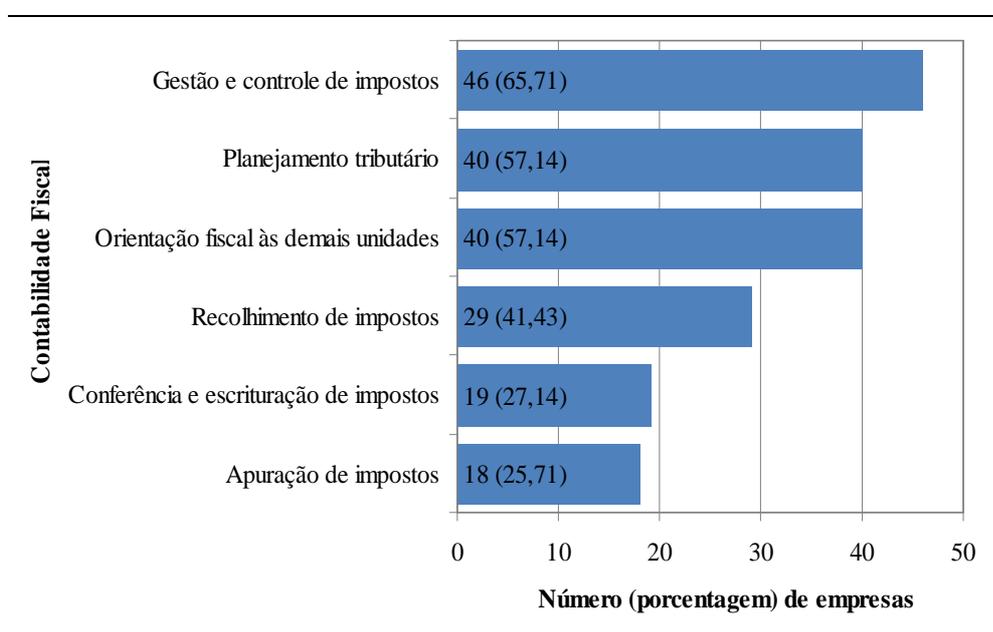


Gráfico 21 - A Controladoria nas atividades da contabilidade fiscal (N:70)
Fonte: Elaboração própria

A atividade mais frequentemente realizada é a gestão e controle de impostos, que ocorre em 46 empresas (65,71%). Em 50% das empresas aparecem as atividades de planejamento tributário e orientação fiscal às demais unidades, ambas com 40 empresas (57,14%).

As demais atividades relacionadas à contabilidade fiscal (recolhimento de impostos, conferência e escrituração de impostos e apuração de impostos) são realizadas em menos que 50% das empresas, o que lhes confere uma menor importância relativa na listagem de atividades desenvolvidas.

Em relação à contabilidade gerencial é elencada apenas uma atividade, a de manutenção da contabilidade gerencial, que ocorre em 23 empresas (32,86%).

A importância relativa das atividades elencadas para a área de finanças é apresentada no Gráfico 22.

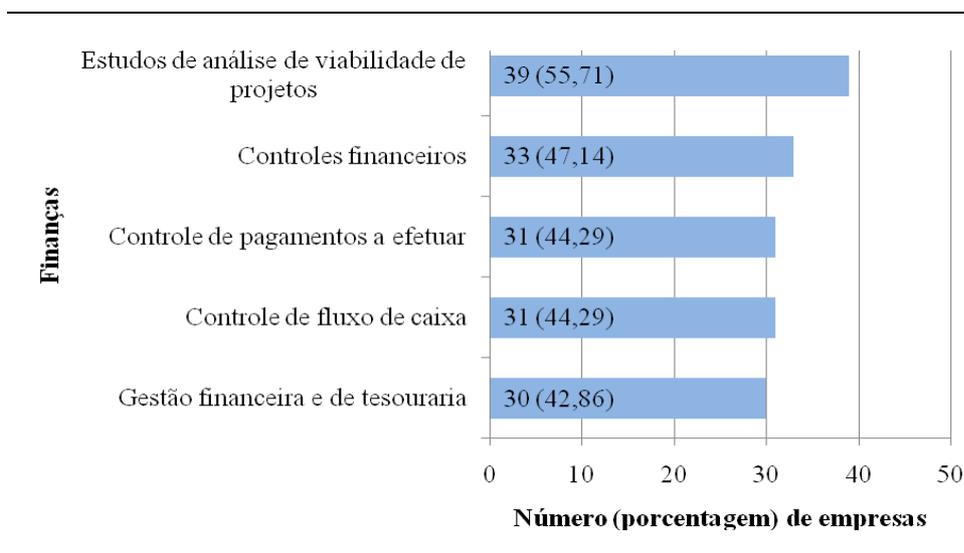


Gráfico 22 - A Controladoria nas atividades de finanças (N:70)
Fonte: Elaboração própria

Podem ser observadas porcentagens relativamente pequenas de atividades de finanças sendo realizadas nas empresas. A única atividade que é executada em mais de 50% delas é a de estudos de análise de viabilidade de projetos, executada em 39 das empresas entrevistadas (55,71%). Todas as demais atividades são executadas em menos de 50% das empresas e 30% ou mais delas.

Embora não sejam atividades muito frequentes, também é interessante verificar que nenhuma delas seria considerada rara, pois são efetuadas por 10% ou menos das empresas, o que dá sinais de uma seleção pertinente de opções a serem preenchidas ou, pelo menos, de que estão coerentes com as práticas das empresas em geral.

O processo de gestão é o mais detalhado dentro do questionário, listando 11 atividades distintas. O Gráfico 23 mostra a frequência e a porcentagem de empresas que desenvolvem cada uma dessas atividades, com o objetivo de avaliar a importância relativa de cada uma.

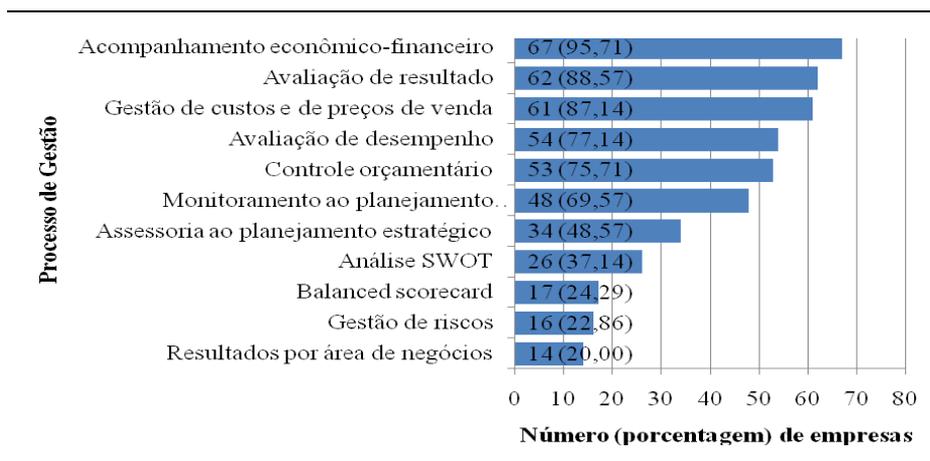


Gráfico 23 - A Controladoria nas atividades do processo de gestão (N:70)

Fonte: Elaboração própria

Inicialmente, observa-se que os processos de gestão são bastante comuns nas empresas entrevistadas já que muitos deles ocorrem em grande número delas. Basta ver que as atividades de acompanhamento econômico-financeiro, avaliação de resultado, gestão de custos e de preços de vendas, avaliação de desempenho e controle orçamentário são executadas por mais de 70% das empresas, enquanto o monitoramento ao planejamento ocorre em quase 70% delas. Algumas atividades, por sua vez, são menos frequentes sendo executadas em menos de 50% das empresas. São elas a assessoria ao planejamento estratégico, análise *SWOT*, *balanced scorecard*, gestão de riscos e resultados por áreas de negócios.

Em relação à proteção aos ativos da empresa, as atividades associadas e importâncias relativas são apresentadas no Gráfico 24.

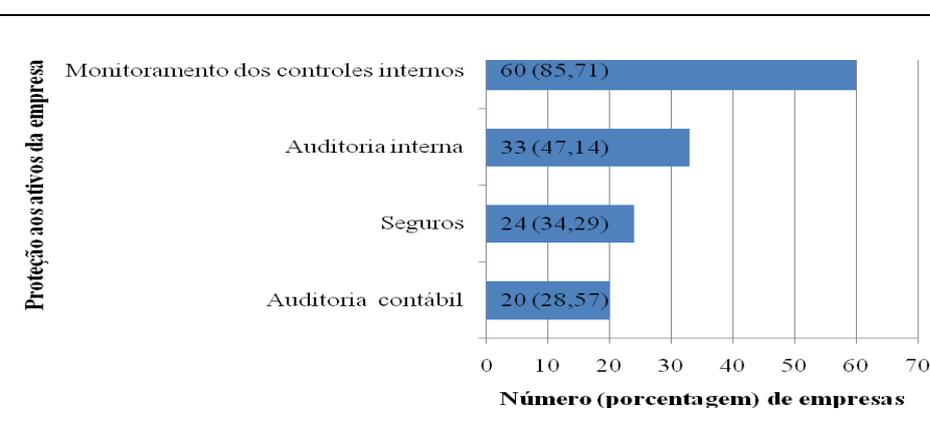


Gráfico 24 - A Controladoria nas atividades de proteção aos ativos da empresa (N:70)

Fonte: Elaboração própria

Dentre as atividades de proteção aos ativos da empresa, a tarefa mais comum e que ocorre em 85,71% delas é o monitoramento dos controles internos, o que não inclui o controle patrimonial. Essa distribuição quase generalizada sintetiza a importância da tarefa em relação às atividades das áreas de controladoria dentro das empresas no tocante à proteção dos ativos. As demais atividades (auditoria interna, seguros e auditoria contábil) ocorrem em menos de 50% das empresas, o que não deve ser considerado como um sinal da pequena importância, mas sim como uma opção pela não implementação dessas práticas, muitas vezes em função de relações de custos/benefícios das mesmas.

Em relação às atividades desenvolvidas junto aos sistemas de informações e seu grau de intensidade, os resultados são apresentados no Gráfico 25.

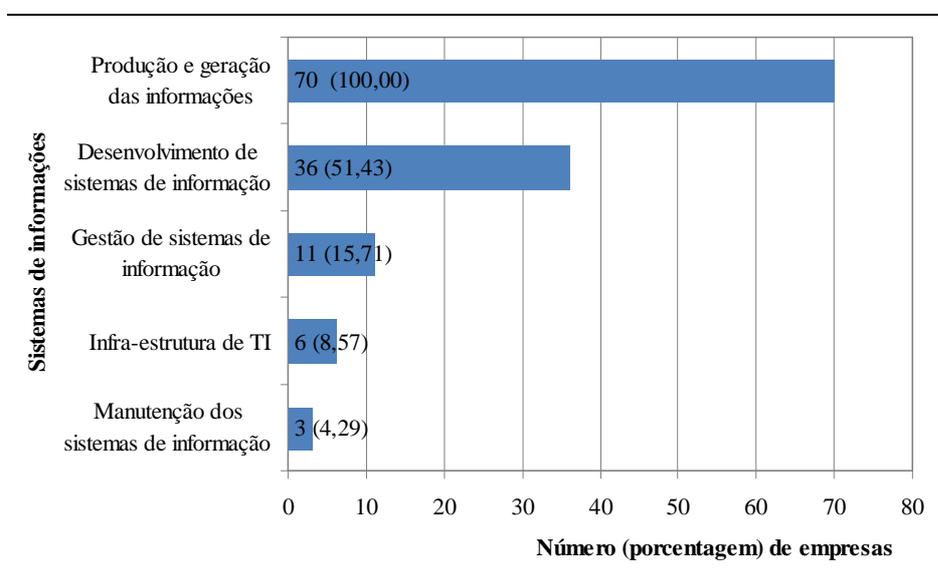


Gráfico 25 - A Controladoria nas atividades junto aos sistemas de informações (N:70)
Fonte: Elaboração própria

A atividade 100% relacionada a sistemas de informação diz respeito à produção e geração das informações, em função da necessidade de ferramentas informatizadas para essa finalidade ocorrer de forma eficiente. Dentre as empresas entrevistadas, 36 efetuam atividades de desenvolvimento de sistemas (51,43%), enquanto apenas 6 (8,57%) desenvolvem atividades de infra-estrutura de TI, o que remete para a questão de que, apesar de usuárias, não têm atividades próprias de infra-estrutura, possivelmente em função de contratos com empresas especializadas.

Por fim, é muito rara a manutenção de sistemas de informação indicando a aquisição de ferramentas computacionais de mercado e não o desenvolvimento de sistemas próprios ou a sua gestão, função identificada em apenas 11 empresas (15,71%).

5.7 Forma de Relacionamento da Controladoria com outras Unidades Organizacionais

A questão 8 do questionário investigou a postura assumida pela unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) quando do seu relacionamento com as demais áreas da empresa. O resultado é apresentado no Gráfico 26.

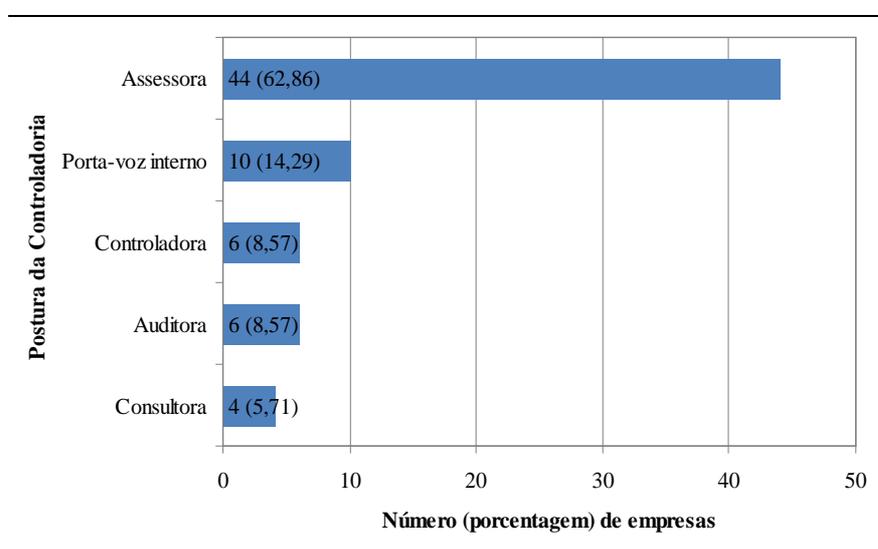


Gráfico 26 - Postura da Controladoria nas empresas (N:70) – Qui-quadrado: 81,71 (valor- $p < 0,0001$)
Fonte: Elaboração própria

Observa-se, claramente, que a Controladoria, na visão de seus responsáveis, exerce uma postura de assessora já que esta foi a resposta mais freqüente (62,86%). As demais posturas se distribuem de forma praticamente uniforme entre as demais opções, indicando serem casualmente selecionadas por poucas empresas.

O teste de qui-quadrado nos dá fortes indícios da existência de diferença significativa (valor- $p < 0,01$) entre as proporções, o que nos dá sólidos indícios de não se tratar de uma resposta casualmente atribuída pelos entrevistados ("chute").

A análise da natureza da atuação da Controladoria é analisada a partir da questão 9 e os resultados são sintetizados no Gráfico 27.

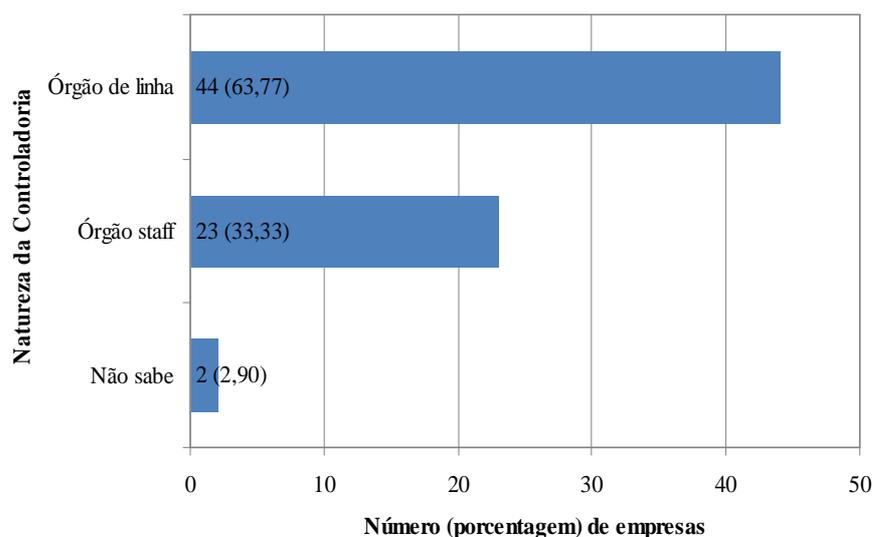


Gráfico 27 - Natureza da Controladoria (N:69) – Qui-quadrado: 38,34 (valor- $p < 0,0001$)
Fonte: Elaboração própria

A maioria encara a Controladoria como um órgão de linha, já que esta foi a opção de 44 responsáveis (63,77%), ao passo que apenas 23 (33,33%) afirmaram se tratar de um órgão de *staff* e apenas 2 (2,90%) declararam não saber a resposta.

Em vista da importância dos temas, chegou-se à conclusão de que a avaliação da interação entre a existência da missão e a forma de atuação da Controladoria, de acordo com o tipo de função desenvolvido e sua posição no organograma, poderia esclarecer fatores importantes em relação ao trabalho prestado por ela dentro da instituição. O resultado é apresentado na Tabela 27. Para essa análise, as respostas “não sabe”, referentes à questão da existência de missão da Controladoria foram consideradas como negativas, uma vez que, o respondente é pessoa responsável pela Controladoria.

Tabela 27 - Interação da existência de missão da Controladoria com a forma de atuação

Forma de atuação	Tem missão constituída		Total	
	Não	Sim		
Órgão de linha	25	19	44	
	56,82	43,18	63,77	
	54,35	82,61		
Órgão de <i>staff</i>	19	4	23	
	82,61	17,39	33,33	
	41,30	82,61		
Não sabe	2	0	2	
	100	0,00	2,90	
	4,35	0,00		
Total	46	13	69	
	66,67	33,33	100,00	
Estatística		GL	Valor	Valor-p
Qui-quadrado de Razão de verossimilhança		2	6,4090	0,0623
Qui-quadrado de Mantel-Haenszel		1	5,4255	0,0406

Fonte: Elaboração própria

A estatística de Mantel e Haenszel dá indícios (valor- $p < 0,05$) da existência de associação entre a forma de atuação da Controladoria com a existência da missão. Tal associação, todavia, é fraca, se considerado que 100% dos que não sabem a forma de atuação afirmam inexistir uma missão. Apesar dessa grande porcentagem, são apenas 2 casos, um número muito pequeno para garantir sua validade na população e, também, uma resposta que somente nos informa a respeito do desconhecimento sobre o tema. De qualquer forma, há coerência visto que em nenhum desses dois casos havia missão constituída e, provavelmente, a controladoria existe sem critérios muito sólidos.

Por outro lado, é ainda mais interessante observar que, quando atua com um órgão de linha, 43,18% da Controladoria ou unidades organizacionais que exercem a função têm missão constituída, ao passo que essa porcentagem cai drasticamente para 17,39% quando a Controladoria é apontada como órgão de *staff*.

A avaliação da porcentagem total da existência de missão, evidencia que ela ocorre com uma frequência relativamente pequena, ou seja, em 33,33% das empresas, contra 66,67% das empresas que contam com Controladoria sem missão. Observa-se, ainda, que a existência de missão é mais comumente encontrada nas empresas onde a Controladoria atua como órgão de linha e em menor frequência quando é órgão de *staff*.

5.8 Fatores que Contribuem na Gestão da Empresa com a Participação da Controladoria

Na seqüência são evidenciadas as respostas obtidas dos respondentes para a questão 10 da parte III do questionário: *Indique e explique os fatores que mais tem contribuído na gestão da empresa com a participação da unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria.*

Todos os 70 responsáveis (100%) pela unidade organizacional denominada Controladoria ou que exerça as funções de Controladoria responderam à questão. As respostas foram ordenadas de acordo com as diversas funções que contribuem para o processo de gestão das empresas pesquisadas, destacando-se as que se seguem.

Subsídio ao Processo de Gestão

Muitos respondentes indicaram a mudança cultural dos proprietários, aceitando a adoção de uma gestão profissional, com a implantação das funções de Controladoria na empresa. Por conta disso, passou a acontecer um maior interesse pelo planejamento estratégico e operacional.

Outro fator que contribui para uma gestão eficaz, segundo os respondentes das empresas com missão estabelecida na Controladoria, é o modelo de gestão adotado pela empresa, de forma profissional, com a definição de metas e objetivos claros a serem alcançados por todos. Sete dos respondentes afirmaram que “as reuniões semanais entre os gestores das áreas, permitiu o estabelecimento e a manutenção de processo de gestão integrado, com base nas premissas estabelecidas no modelo de gestão, criando uma sinergia na obtenção do objetivo global da organização”.

Igualmente, outros respondentes apontam que, com o advento da Controladoria, a empresa passou a ter efetivamente uma nova cara de gestão, passando a adotar um modelo próprio, independentemente dos proprietários, que até então detinham o controle e o poder de gestor na maioria das empresas. Sob esse aspecto, a empresa passou a ter ações mais descentralizadas, com a participação dos gestores de áreas, dentre elas a da Controladoria.

A definição e implantação de rotinas de trabalhos junto às áreas, culminando com a criação de um processo interno de gestão confiável promovido pela área de Controladoria é outro fator apontado por inúmeros respondentes como fator de sucesso de gestão empresarial.

Outro respondente afirma que, “com a Controladoria e o papel que ela desempenha à frente das áreas e do corpo diretivo, a empresa passou a contar um crescimento mais seguro”.

A implantação de novo organograma, com a descrição das atribuições e funções de cada cargo, e o aumento dos investimentos em capacitação do quadro funcional em geral, são outros fatores decorrente da participação da Controladoria que contribuem para uma efetiva gestão de sucesso.

“Sobre o controle, exerço uma função de ordenamento de regras para permitir maior zelo com as informações e prever mecanismos para salvaguardar o patrimônio da empresa por mau uso e ações indesejadas”, destaca outro respondente. O incentivo de ações internas por parte da Controladoria promoveu um maior comprometimento na proteção dos ativos da empresa.

Outro fator de grande destaque (85%) é a contribuição da Controladoria na implantação de um efetivo controle dos gastos em todas as áreas da empresa, o que propiciou implantar uma planilha de custos justa e praticar um preço de venda competitivo.

A implantação de um controle orçamentário com monitoramento sistemático foi apontada como fator de sucesso de gestão por 75% das empresas pesquisadas.

Subsídio ao Processo de Tomada de Decisão

No tocante ao processo de tomada de decisão, poucos respondentes afirmaram disponibilizar as informações requeridas em tempo hábil aos gestores, por terem dificuldades na consolidação das informações periódicas que, mesmo assim, em minoria, são decisivas para a obtenção de melhores resultados. Diante do exposto, apenas 35% dos respondentes informaram conseguir orientar e monitorar as áreas na obtenção de melhores resultados, sendo que um afirmou que “a Controladoria deve colaborar mais com os gestores para assegurar a eficácia empresarial”.

Também uma minoria de respondentes (32%) afirmou que “na nossa empresa a Controladoria tem uma efetiva participação e influência no processo de tomada de decisão, participando em todas as etapas do processo de gestão empresarial”.

É interessante ressaltar e destacar, no entanto, a exposição de um dos respondentes: “[...] a minha atuação a frente da área de Controladoria, no aspecto de tomada de decisões operacionais e o controle que detenho da área, são fatores de impacto perante todas as outras áreas, influenciando inclusive, decisivamente nos resultados da empresa”.

Ainda segundo os respondentes, a participação da Controladoria se dá, também, no sentido de verificar qual é o impacto que a estratégia formulada por determinada área poderá acarretar para as demais áreas da organização. Nesse sentido, segundo vários respondentes, as informações ao planejamento estratégico e operacional vêm se tornando mais qualificadas ano-a-ano, com reflexos imediatos na tomada de decisões corretas e eficazes, além de propiciar um controle e monitoramento mais efetivo dessas ferramentas.

Apoio na Avaliação de Resultados

No apoio à avaliação de resultados, inúmeros fatores que contribuem para a gestão da empresa com a participação da Controladoria foram elencados pela maioria dos respondentes (64%), dentre os quais se destacam:

- ▶ elaboração dos relatórios de análise do resultado econômico do mix de produtos da empresa;
- ▶ elaboração das demonstrações contábeis, com a apresentação do lucro geral da empresa, sua evolução patrimonial, do valor da empresa;
- ▶ elaboração e apresentação da margem de contribuição gerada pelos produtos;
- ▶ melhoria dos processos e comportamentos junto às áreas e gestores;
- ▶ avaliação do resultado por unidade de vendas e por profissional de vendas;
- ▶ o preparo e gerenciamento dos eventos econômicos, possibilitaram extrair informações fiéis aos gestores;
- ▶ avaliação contínua dos resultados da empresa;
- ▶ redução das perdas e dos desperdícios da fábrica.

Percebe-se que a análise *SWOT*, o *balanced scorecard* e a gestão de riscos, mesmo sendo ferramentas de gestão embrionárias e apontadas pela minoria dos respondentes (25%), estão cada vez mais em evidência no dia-a-dia da gestão empresarial, sendo fatores decisivos de sucesso, a partir da contribuição da Controladoria, importante área para implantação dessas ferramentas inovadoras nas empresas pesquisadas.

Apoio na Avaliação de Desempenho

Assim como no tópico anterior, a maioria dos respondentes (61%) também mencionou, de forma unânime, vários fatores que contribuem para a gestão da empresa com a participação da Controladoria, a saber:

- ▶ avaliação do faturamento por unidades de vendas e profissionais de vendas;
- ▶ análise de fluxos de caixa projetados;
- ▶ avaliação de desempenho por unidades de negócios;
- ▶ melhor aproveitamento dos recursos disponibilizados para obtenção dos resultados esperados;
- ▶ elaboração da análise de desempenho dos gestores;
- ▶ elaboração da análise de desempenho econômico da organização e de sua própria área.

Um fator muito consistente e que merece atenção especial é a adesão cada vez maior das empresas ao PPR – Programa de Participação nos Resultados, por meio do qual cada área e seus gestores são estimulados a participarem de um plano de incentivos ou bonificações, a título de remuneração variável. Nesse sentido, em 60% das empresas pesquisadas o atingimento das metas está atrelado a esse plano de incentivos, o que induz os gestores a concentrarem suas ações em torno das metas da empresa.

Em relação à Controladoria participar da definição de indicadores de desempenho e de resultados, há concordância em 78% das empresas que compõem a amostra desta pesquisa.

No Melhoramento dos Sistemas de Informações

Os relatórios passaram a ser elaborados de forma integrada com a implantação de sistema ERP, passando a ter credibilidade e agilidade nas informações geradas. Observa-se que 58% das empresas pesquisadas já possuem sistema ERP, sendo que, nos últimos 5 anos, as empresas obtiveram um gradativo avanço tecnológico.

A maioria dos responsáveis pela Controladoria participa da implantação do sistema ERP, gerindo o processo de mudanças da plataforma de TI para alcançar a geração de todas as operações da empresa, sendo compiladas e transformadas de maneira a atenderem adequadamente a todos os seus usuários. Mais uma vez, o porte da organização pode ser determinante para a atuação da área de Controladoria num dos elementos do processo de gestão: o sistema de informações gerenciais.

Organizações maiores tendem a ter área de informática não vinculada à Controladoria, do ponto de vista da estrutura organizacional, ao passo que em organizações menores pode haver uma vinculação hierárquica direta, isto é, a área de Controladoria tem sob sua coordenação a de informática.

A pesquisa mostra que, nos sistemas de informações de apoio às operações a Controladoria ocupa um lugar de destaque, pois 100% dos respondentes informaram que executam funções operacionais na área de suprimentos. Segundo um dos respondentes, atuar na área de suprimentos “é um fator decisivo para a obtenção de lucro, pois está ligado diretamente à formação do preço de venda da empresa e na geração de disponibilidade financeira”. Além disso, outros fatores de gestão mencionados com participação da Controladoria estão voltados às funções de planejamento e controle de produção, contas a pagar e a receber e controle da qualidade.

A elaboração de modelos de decisão para os diversos eventos econômicos é outro fator apontado por 32% dos respondentes, mesmo que a grande maioria não tenha informado tal fator.

Informações aos Agentes do Mercado

“A Controladoria monitora os trabalhos de fornecimentos de informações aos fiscos municipais, estaduais e federais”, afirmam 80% dos respondentes, o que é muito bem visto pelas repartições públicas, pois, oferece informações precisas e ágeis. Acrescentam, ainda, que as declarações periódicas são elaboradas pelos órgãos competentes na empresa, mas submetidas às análises da Controladoria. Os demais agentes de mercados, como bancos, clientes e fornecedores, são atendidos para prestar informações de dados econômicos para cadastros e explicações complementares das demonstrações contábeis.

A maioria dos respondentes é responsável pelo controle e emissão das certidões negativas, o que permite ter o controle de inadimplência e a participação em concorrências públicas.

5.9 Análise dos Resultados

Os resultados do estudo exploratório fornecem importantes indícios sobre as funções consideradas de Controladoria, contribuindo para a compreensão dos processos na gestão de pequenas e médias empresas industriais do Estado de São Paulo.

As respostas fornecidas pelos responsáveis pelas funções de Controladoria delinearam aspectos importantes sobre o setor, mostrando que ela está situada em pequenas e médias empresas, apesar de sua concentração em grandes empresas. Esse fato pode ser decorrente de sua importância no gerenciamento eficaz das empresas e da compreensão, por parte dos empresários, de que a informação é a principal ferramenta de que uma empresa dispõe.

Ficou constatado que as pessoas responsáveis pela Controladoria de PME industriais do Estado de São Paulo vêm se modificando. Está havendo uma maior participação das mulheres nesse setor do mercado de trabalho e estão sendo privilegiadas pessoas com maiores níveis de escolaridade.

A posição da Controladoria no organograma das empresas, a exemplo do que os autores dizem, teve posição dicotômica. Ainda não há uma definição acerca da posição no organograma, já que em parte das empresas a Controladoria se encontra uma posição de linha enquanto em outra, parte considerável, como posição de *staff*. Nesta pesquisa, apesar da

Controladoria se apresentar como órgão de linha no organograma, é importante destacar que as funções da Controladoria são eminentemente de *staff*, como ficou demonstrado.

Assim, se confirma a afirmação de Padoveze (2003, p. 35),

a Controladoria, que tem uma missão específica e, por conseguinte, objetivos a serem alcançados, é um órgão que pode ser mais bem caracterizado como de linha, apesar de, nas suas funções em relação às demais atividades internas da companhia, as características serem mais um órgão de apoio.

Todas as funções da Controladoria listadas no questionário e retiradas das indicações da literatura estão sendo desempenhadas pela mesma. A pesquisa demonstrou, ainda, que ela está sobrecarregada, pois, além das funções a ela inerentes, foram listadas inúmeras outras atividades.

Em que pese o objetivo geral da pesquisa, verificou-se que as áreas internas da Controladoria, estão presentes na realidade investigada, tendo sido encontradas com a seguinte frequência:

- ▶ contabilidade geral – 84,29%
- ▶ orçamento empresarial – 68,57%
- ▶ contabilidade gerencial – 60%
- ▶ controle patrimonial – 50%
- ▶ planejamento tributário – 40%
- ▶ auditoria interna – 32,86%
- ▶ contabilidade de custos – 30%
- ▶ contabilidade fiscal – 22,86%
- ▶ sistemas de informações – 18,57%
- ▶ auditoria contábil – 11,43%
- ▶ contabilidade societária – 4,29%
- ▶ contabilidade financeira – 2,86%
- ▶ contabilidade tributária – 1,43%

A Controladoria aparece nas empresas sob diversos nomes e exercem funções correlatas, que têm se mostrado cada vez mais abrangentes, englobando áreas que, por natureza, não estariam no seu âmbito, tais como, suprimentos, controle da qualidade, tesouraria, recursos humanos, contas a receber, contas a pagar, crédito e cobrança, relação com investidores.

É possível perceber a inconsistência entre as funções exercidas nas empresas pesquisadas e o referencial teórico do estudo. Foi constatada, por meio da pesquisa de campo, a diferença do escopo da atuação da área de Controladoria nas pequenas e médias empresas. De forma geral, a pesquisa revelou que a atuação da área de Controladoria no processo de gestão das médias empresas aproxima-se muito mais do modelo preconizado para essa área pela literatura.

Nas empresas de porte médio as funções são mais abrangentes do que nas pequenas empresas, nas quais a Controladoria se resume a áreas bem menos estruturadas e com um número de funções muito menor. A Controladoria tem desenvolvido, na maior parte das empresas, as funções previstas para ela na literatura.

Reportando ao objetivo principal da pesquisa, pode-se avaliar que as empresas têm conhecimento e utilizam as principais funções de Controladoria em sua gestão, mesmo que atribuídas, em muitos casos, a gestores e setores que não são denominados *controllers* ou Controladoria. Conhecem, também, o acúmulo e o excesso de atribuições alheias às reais funções da Controladoria, essenciais para a sua gestão econômica.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Controladoria é uma área voltada para a informação de resultados e desempenhos e deve, portanto, participar do processo operacional e administrativo, conhecer os fluxos das operações, monitorando as mudanças do meio, tanto em questões econômicas, financeiras, políticas e sociais, quanto tecnológicas, de concorrência e outras questões que venham a interferir na posição relativa da empresa no mercado, em sua competitividade e na sua missão.

A questão que motivou o trabalho foi a verificação da aplicabilidade dos conceitos e instrumentos de Controladoria, e mesmo a necessidade, ou não, da atividade de Controladoria, em pequenas e médias empresas. O trabalho tinha como objetivo principal avaliar as funções consideradas de Controladoria em pequenas e médias empresas industriais.

Fizemos a opção de trabalhar com pequenas e médias empresas industriais do Estado de São Paulo. Chegou-se ao número de 70 pequenas e médias empresas industriais, escolhidas por conveniência, as quais foram visitadas com apoio do questionário. Os dados foram sistematizados por meio de *software* específico para sua análise e conduziram a resultados importantes.

Sobre as empresas pesquisadas, é importante avaliar e considerar como adequado o processo de amostragem, direcionado para a seleção de empresas que tivessem a área de Controladoria em seu organograma, seja com este nome ou com nomes alternativos. Também adequada pode ser considerada a representatividade de muitos setores produtivos, o que faz com que esta pesquisa não seja específica, mas abrangente de forma suficiente para que seus resultados sejam considerados válidos para o segmento industrial. Eventualmente, setores específicos que não foram amostrados podem ter comportamento diverso do observado, entretanto, os resultados denotam uma boa verossimilhança com a tendência central do segmento das pequenas e médias empresas. Todas as empresas entrevistadas satisfizeram as condições de inclusão propostas e contribuíram de forma efetiva para a validação dos resultados.

Entre os autores pesquisados na literatura, há várias conotações diferentes em relação às verdadeiras funções da Controladoria no processo de gestão e, por se tratar de uma abordagem

nova nas empresas brasileiras, a tendência com quem compartilhamos é tratá-la como área de suporte.

Por meio dos depoimentos dos profissionais de Controladoria, não explícitos nos apêndices, é defendida a importância da Controladoria no processo de gestão e na tomada de decisões da organização. Neste trabalho, segundo eles, não restam dúvidas de que a Controladoria, além de se responsabilizar por todo o controle operacional e tático da organização, possui condições suficientes para contribuir, por meio do processo de gestão empresarial, para a obtenção da eficácia organizacional.

6.1 Limitações do Estudo

Como não há informação disponível a respeito do número de empresas que contam com a unidade organizacional denominada Controladoria ou área que exerça as funções de Controladoria, foi adotado um direcionamento para que apenas empresas com esta área participassem da pesquisa. O trabalho foi realizado com apenas 70 empresas de um universo de 11.154 pequenas e médias empresas estabelecidas formalmente no Estado de São Paulo, representando esse universo 29,52% das pequenas e médias empresas industriais do Brasil.

O viés que pode ter sido introduzido pela sub-amostragem diz respeito à incapacidade de se garantir que empresas de segmentos específicos, de regiões geográficas específicas, tenham sido corretamente representadas, entretanto, em vista do processo casual de seleção das empresas participantes, acredita-se ter uma boa representatividade do setor estudado em termos médios já que a amostra não atende qualquer interesse que não seja o de averiguar a realidade do segmento em questão.

A limitação mais importante, a nosso ver, foi o próprio direcionamento da pesquisa, que teve como foco empresas que, em princípio, já tinham adotado o conceito de controladoria em sua gestão. Assim, não foi possível detectar em nosso trabalho, em outras empresas que podem não ter clareza sobre os conceitos de Controladoria, qual é a sua visão sobre o assunto e a utilização dos instrumentos de Controladoria para sua gestão.

6.2 Recomendações para Estudos Futuros

Este trabalho de pesquisa não esgota tudo o que pode ser conhecido em relação ao assunto, é mais um passo na direção de novas investigações que se proponham a estudar a fundo as funções consideradas de Controladoria na gestão de pequenas e médias empresas industriais.

Algumas recomendações podem ser oferecidas:

- a) continuar a pesquisa nas empresas em geral, que tenham ou não a unidade organizacional denominada Controladoria ou outra unidade que exerça as funções de Controladoria;
- b) continuar a pesquisa em outros contextos, como em empresas com segmentos, atividades e portes diferentes ou, ainda, em instituições públicas com características distintas das organizações privadas;
- c) aplicar o questionário a outros respondentes, como os gestores de empresa, os supervisores das áreas que contemplam o organograma da empresa, buscando conhecer a sua visão quanto às funções consideradas de Controladoria na gestão de pequenas e médias empresas industriais;
- d) comparar, com outros setores de atividades, os fatores que mais contribuem para a gestão das empresas do mesmo porte, para verificar se as variáveis encontradas neste trabalho permanecem relevantes;
- e) fazer a réplica da pesquisa em outros Estados do Brasil.

Finalmente, além dos resultados, esta pesquisa trouxe inquietações que deverão ser respondidas no decorrer de novos estudos, que permitam encontrar não soluções a curto prazo e propostas prescritivas de salvação de empresas, mas o aumento da massa crítica em torno de um segmento tão crescente quanto necessário, visando não só à sobrevivência isolada das pequenas e médias empresas brasileiras, mas, sim, como uma alavanca essencial para o seu fortalecimento, em busca do desenvolvimento econômico sustentável.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Maria Aparecida Ferreira de. *Psicologia Aplicada à Administração: globalização, pensamento complexo, teoria crítica e a questão ética nas organizações*. 3ª ed. São Paulo: Excellus, 2002.

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

AMATO NETO, J. *Redes de Cooperação Produtiva e Clusters Regionais: oportunidades para as pequenas e médias empresas*. São Paulo: Atlas, 2000.

ANDERSON, David R. The Function of Industrial Controllershship. *The Accounting Review*. Sarasota, Florida, v. 19, n. 1, p. 55-65, Jan. 1944.

ANDERSON, David R.; SCHMIDT, Leo A. *Practical Controllershship*. Homewood, Illinois: Irwin, 1961.

ANDRADE, Inacilma Rita Silva; PELEIAS, Ivam Ricardo. Controladoria e Cultura Organizacional: um estudo de caso. *Revista Brasileira de Contabilidade - CFC*, Brasília, n.142, ano 32, p. 29-39, jul/ago. 2003.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.

APEC. *Small and Medium Enterprises and Human Resources Development: Wealth from the Ground-Up*, 1996.

ASSEF, Roberto. *Guia Prático de Formação de Preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

ATKINSON, Anthony A. *et al. Management Accounting*. 2ª ed. New Jersey: Prentice Hall, 1997.

BANNOCK, Graham. Choking the Spirit of Enterprise. *International Management*, p.31-33, mar. 1992.

BACEN. *IV Seminário Banco Central sobre Microfinanças*. Porto Alegre, 2007. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/pre/microFinancas/arquivos/evento/resumo_17.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2008.

BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Administração Financeira, Economia e Contabilidade: uma abordagem da relação existente no processo empresarial de gestão de caixa e lucro. *Revista Brasileira de Contabilidade - CFC*, Brasília, n. 146, ano 33, p.61-81, mar/abr. 2004.

BEUREN, Ilse Maria. O Papel da Controladoria no Processo de Gestão. In: SCHMIDT, Paulo (org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, Ilse Maria.; MOURA, P. *Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BNDES. *Micro, Pequenas e Médias Empresas: Desembolsos em 2007*. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em <<http://www.bndes.gov.br/pme/default.asp>>. Acesso em: 25 mai. 2008.

BOENTE, Alfredo; BRAGA, Gláucia. *Metodologia Científica Contemporânea para Universitários e Pesquisadores*. Rio de Janeiro: Editora Brasport, 2004.

BORTOLI NETO, Adelino de. *Tipologia de Problemas das Pequenas e Médias Empresas*. São Paulo, 1987. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRASIL- Presidência da República. *Lei Complementar Nº. 123, de 14 de dezembro de 2006*. Brasília, 2006. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 07 ago. 2008.

_____. *Decreto Nº. 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília, 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 08 ago. 2008.

_____. *Lei Nº. 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Brasília, 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 10 ago. 2008.

BRINK, Victor Z. Education for Controllershship. *The Accounting Review*. Sarasota, Florida, v. 25, n. 3, p.251-259, Jul. 1950.

BRITO, Jorge. *Características Estruturais dos Clusters Industriais na Economia Brasileira*. Nova Técnica n. 29/00. Rio de Janeiro: UFRJ, jun. 2000. Disponível em www.ie.ufrj/reesist.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. Controller – o perfil e a necessidade do mercado de trabalho. *Revista Brasileira de Contabilidade – CFC*, Brasília, n. 150, ano 33, p.12-20, nov/nez. 2004.

CASTELLS, Manuel. *A Sociedade em Rede*. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

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

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. *Metodologia Científica*. 5ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COSTA, A. P. P. *Balanced Scorecard: conceitos e guia de implementação*. São Paulo: Atlas, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade Gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1998.

CROZATTI, Jaime. Planejamento Estratégico e Controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *Revista Enfoque – Reflexão Contábil*, Maringá, v. 18, n. 1, p.12-21, jan/jun. 1999.

DAFT, R. I. *Administração*. 4ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

DONNELLY, Robert M. The Controller's Role in Corporate Planning. *Management Accounting*. ABI/INFORM Global, Montvale, v. 3, n. 63, p.13-18, Sep. 1981.

DUARTE JR., A. M. *Gestão de Riscos para Fundos de Investimentos*. São Paulo: Pearson, 2005.

FELL, André Felipe de Albuquerque. *Análise do Comércio Elétrico das Pequenas e Médias Empresas (PME) da Região Metropolitana do Recife (RMR) - barreiras e obstáculos*. Recife, 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Pernambuco.

FERNANDES, Francisco Carlos. *Uma Contribuição à Estruturação da Atividade de Controladoria em Entidades Fechadas de Previdência Privada: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FERRAZ, João Carlos; KUPFER, David; HAGUENAUER, Lia. *Made in Brazil: desafios competitivos para a indústria*. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FISKE, Wyman P. Training for the Controllership. *The Accounting Review*, Sarasota, Florida, v. 15, n. 2, p.232-238, jun. 1940.

FREZATTI, Fábio. *Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GALEANO, Ronie. *Estratégias das Empresas do Arranjo Produtivo Local de Bonés de Apucarana*. Piracicaba, 2006. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Metodista de Piracicaba.

GARCIA, Editinete André da Rocha. *Modelo de Controladoria para Empresas do Ramo de Construção Civil, Subsetor Edificações sob a Ótica da Gestão Econômica*. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GIL, Antônio C. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GITMAN, L. J. *Princípios da Administração Financeira*. 10ª ed. São Paulo: Addison Wesley, 2004.

GUERREIRO, Reinaldo; CATELLI, Armando; DORNELLES, João Aldemir. A Controladoria sob o Enfoque GECON – Gestão Econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. *Revista de Contabilidade – CRC*, São Paulo, p.45-51, abr. 1997.

GUNASEKARAN, P. Okko *et al.* Improving Productivity and Quality in Small and Medium Enterprises: cases and analysis. *International Small Business Journal*, Finland, iss. 1, n. 15, p.59-72, Oct/Dec. 1996.

HASSLER, Russel H.; HARLAN, Neil E. *Cases in Controllershship*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1958.

HECKERT, J. Brooks; WILLSON, James D. *Controllershship*. New York: Ronald Press, 1963.

HERMMAN JR, Frederico. *Economia Aziendal*. São Paulo: Ordem dos Economistas, 1937.

HINDLE, Tim. *Tudo Sobre Administração: guia prático de A a Z*. São Paulo: Abril, 2000.

HITT, Michel A.; IRELAND, R. Duane; HOKISSON, Robert E. *Administração Estratégica - Competitividade e Globalização*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Contabilidade Gerencial*. 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IBGE. *Demografia das Empresas*. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/demografiaempresa/2005/demoempresa2005.pdf>> Acesso em: 02 jun. 2008.

IBPT. *Estudo sobre o Verdadeiro Custo da Tributação Brasileira*. São Paulo, 2008. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.list.php?publicacaotipo_id=2>. Acesso em: 28 mai. 2008.

_____. *Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 20 anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo, 2008. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.list.php?publicacaotipo_id=2>. Acesso em: 04 out. 2008.

KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: teoria e estudos de casos*. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A Estratégia em Ação: balanced scorecard*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KRUGLIANSKAS, I. *Tornando a Pequena e Média Empresa Competitiva*. São Paulo: Instituto de Estudos Gerenciais e Editora, 1996.

LABES, E.; RODRIGUES, L. C. Estratégias de Competitividade em Novas e Pequenas Empresas. *Revista de Negócios*, Blumenau, vol. 4, n. 3, p.7-20, jul/set. 1999.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do Trabalho Científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e*

trabalhos científicos. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LAROCHE, Gabriel. Petites et Moyennes Entreprises au Québec: organisation économique, croissance de l'emploi et qualité du travail. *Organisation Internationale du Travail*. Genève, 1989.

LEONE, Nilda G. As Especificidades das Pequenas e Médias Empresas. *Revista de Administração da USP*, São Paulo, v. 34, n. 2, p.91-94, abr/jun. 1999.

LIMA, A. A. T. F.; BEHR, R. R. Alguns Aspectos Relevantes da Consultoria em Empresas de Pequeno Porte. *VI Simpósio de Engenharia de Produção*. Bauru: UNESP, nov. 2000.

LONGENECKER, J. G.; MOORE, C.W.; PETTY, J. W. *Administração de Pequenas Empresas: ênfase na gerência empresarial*. São Paulo: Makron Books, 1997.

LOVERMAN, Gary W; PIORE, Michael J; SENGENBERGER, Werner. The Re-Emergence of Small Enterprises: industrial restructuring in industrialised countries. *International Institute for Labour Studies, International Labour Organisation*. Geneva, 1990.

LOWE, Julian; SIM, A. B. The Diffusion of Manufacturing Innovation: The Case of JIT and MRPII. *International Journal of Technology Management*, v.8, n. 3/4/5, 1993.

LUNKES, R. J. *Manual do Orçamento*. São Paulo, Editora Atlas, 2003.

MALHOTRA, Naresh K. *Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada*. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MALKOWSKI, Almir. *Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal*. São Paulo: Editora de Direito, 2000.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. A Controladoria como Unidade Administrativa de Suporte ao Processo de Gestão na Perspectiva da Gestão Econômica. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade - CRC*, Curitiba, n.133, ano 27, p.41-50, 2º quadrimestre, 2002.

MARCIAL, E. C.; GRUMBACH, R. J. S. C. *Cenários Prospectivos: como construir um futuro melhor*. 3ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

MARCONI, Marina de Andrade.; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. *Fundamentos de Metodologia*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTIN, Nilton Cano. Da Contabilidade à Controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças da USP*, São Paulo, n. 28, p.7-27, jan/abr. 2002.

MATIAS, A.; LOPES JÚNIOR, F. *Administração Financeira nas Empresas de Pequeno Porte*. Barueri: Manoela, 2002.

MATTAR, F. N. *Pesquisa de Marketing*. São Paulo: Atlas, 2005.

MAYER, F. As Chaves do Negócio. *Revista Empreendedor*, São Paulo, 2004.

McGEE, James V.; PRUSAK, Laurence. *Gerenciamento Estratégico da Informação: aumente a competitividade e eficiência de sua empresa utilizando a informação como ferramenta estratégica*. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MERCOSUL. *MERCOSUL/GMC/RES N° 59/98 - políticas de apoio às micro, pequenas e médias empresas do MERCOSUL – etapa ii*. Rio de Janeiro, 1998. Disponível em <<http://www.mercosur.int/msweb/portal%20intermediario/pt/index.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2008.

MICROSOFT CORPORATION. *Microsoft® Excel 2002 (10.6850.6845) SP3*. Redmond, WA: Microsoft Corporation, 1985.

MIRANDA, Luiz Carlos; LIBONATI, Jeronymo José. Planejamento Operacional. In: SCHMIDT, Paulo (org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MORRIS, M. J. *Iniciando uma Pequena Empresa com Sucesso*. São Paulo: Makron, 1991.

MORRISON, A.; BREEN, J.; ALI, S. Small Business Growth: intention, ability and opportunity. *Journal of Small Business Management*, v. 41, n. 4, p.417-425, 2003.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAGLE, Thomas. Preços de Venda. *HSM Management*, n. 21, jul/ago. 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à Controladoria*. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. *Controladoria*. (material didático da disciplina EAC318 – Controladoria). São Paulo: USP, 1980.

NAKAGAWA, Masayuki *et al.* Logística Integrada à Controladoria. In: SCHMIDT, Paulo (org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

OECD. *Las Pequeñas y Medianas Empresas: tecnología y competitividad*. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development - OECD, 1995.

OLAVE, M. E. L; AMATO NETO, J. *A Formação de Redes de Cooperação e Cluster em Países Emergentes: uma alternativa para pequenas e médias empresas no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *Controladoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria Estratégica*. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. Planejamento, Planejamento de Lucro. *In*: CATELLI, Armando (coord.) *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria Avançada*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

_____. *Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Controladoria Básica*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

_____. *Controladoria Estratégica e Operacional*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

_____. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. Cultura Organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. *Encontro Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – ENANPAD*. Atibaia, 2003.

PADULA, Antonio D.; VADON, Jacques. Uma Metodologia de Diagnóstico Organizacional Global para a Consultoria de Gestão em Pequenas e Médias Empresas. *Revista de Administração*, São Paulo v. 31, n.1, p.32-43, jan/mar. 1996.

PEIXE, Blênio Cesar Severo. Controladoria Governamental um Enfoque Municipal – estudo de caso. *Revista Brasileira de Contabilidade - CFC*, São Paulo, v. 25, n. 98, p.64-79, mar/abr. 1996.

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

PELLISSARI, Anderson Soncini. *O Perfil de Qualificação Profissional dos Empresários das Pequenas Empresas do Ramo de Confeções da Glória, Vila Velha – ES*. Florianópolis, 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de Resultados e Desempenhos. *In*: CATELLI, Armando (coord.) *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra Franco. *Controladoria de Gestão - teoria e prática*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PETERS, Marcos Reinaldo Severino. *Controladoria Internacional*. São Paulo: DVS Editora, 2004.

PFALTZGRAFF, R. *Organização de Empresas*. Rio de Janeiro: Record, 1965.

PIAI, Marilda Aparecida Brandão. *Metodologia para Implementação de Sistema de Controladoria*. Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina.

PINHEIRO, M. *Gestão e Desempenho das Empresas de Pequeno Porte*. São Paulo, 1996. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PIPKIN, A. The Controller's Role on Route to the 21st Century. *CMA Management*. ABI/INFORM Global, Canadá, v. 3, n. 63, p.10-18, Apr. 1989.

PORTER, M. E. Clusters and the New Economics of Competition. *Harvard Business Review*, v. 76, n. 6, p.77-90, Nov/Dec. 1998.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MACAÉ. *Empresas Macaenses Recebem Certificado de Capacitação*. Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <<http://www.macaee.rj.gov.br/noticias/mostranot.asp?id=3300>>. Acesso em: 04 jun. 2008.

PYKE, Frank; SENGENBERGER, Werner. Industrial Districts and Local Economic Regeneration. *International Institute for Labour Studies, International Labour Organisation*. Geneva, 1990.

RESNIK, Paul. *A Bíblia da Pequena Empresa: como iniciar com segurança sua pequena empresa e ser muito bem-sucedido*. Trad. Maria Cláudia Oliveira Santos. São Paulo: McGraw-Hill, Makron Books, 1991.

REVISTA EXAME PME. *Como Vencer o Desafio de Crescer*. São Paulo, 2005. Disponível em <<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0854/negocios/m0080159.html>>. Acesso em: 15 ago. 2008.

RICCIO, Edson Luiz; PETERS, Marcos R. S. Novos Paradigmas para a Função Controladoria. *Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*. Salvador, 2003.

ROBBINS, Stephen P. *Administração: mudanças e perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. *The Controller's Function: the work of the managerial accountant*. 2^a ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

SANTOS, Lilian Regina dos. *A Governança Empresarial e a Emergência de um novo Modelo de Controladoria*. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

SANTOS, Roberto Vatan dos. *Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica*. São Paulo: Saraiva, 2005.

SAS INSTITUTE INC. *The SAS System release 9.1.3 SP2*. Cary, NC: SAS Institute Inc, 2002.

SAS INSTITUTE INC. *SAS/STAT®User's Guide*, Version 6, Fourth Edition, Vol. 2. Cary, NC: SAS Institute Inc, 1989. 846 pp.

SBA. *How Important are Small Businesses to the U.S. Economy?* USA, 2007. Disponível em <<http://www.sba.gov/advo/stats/sbfaq.pdf>> Acesso em: 30 set. 2008.

SCHEUMANN, Jon. *Why isn't the Controller having more Impact?* Strategic Finance. Montvale, apr. 1999.

SCHMIDT, Paulo (org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SEBRAE. *10 Anos de Monitoramento da Sobrevivência e Mortalidade de Empresas*. São Paulo, 2008. Disponível em www.sebraesp.com.br/conhecendo_mpe/mortalidade. Acesso em: 14 out. 2008.

_____. *A Gestão dos Custos nas MPE Paulistas: um estudo exploratório*. São Paulo, 2002. Disponível em www.sebraesp.com.br/sites/default/files/gestao_custos.pdf. Acesso em: 22 jun. 2008.

_____. *As Micro e Pequenas Empresas na Economia*. São Paulo, 2008. Disponível em www.sebraesp.com.br/sites/default/files/classificacao_empregado.gif. Acesso em: 23 jun. 2008.

_____. *As Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira*. São Paulo, 2006. Disponível em www.sebraesp.com.br/conhecendo_mpe/mpe_numero/economia_brasileira. Acesso em: 27 mai. 2008.

_____. *Diagnóstico de Competitividade das Indústrias de Matérias Plásticas do Rio Grande do Sul*. Rio Grande do Sul, 1995b. Disponível em www.sebrae-rs.com.br/_default.asp?Subsecao=ESTUDOSEPESQUISASHOME&idSuperior=1854&secao=ABRIR. Acesso em 12 jul. 2008.

_____. *Estudo Comparativo: pequenas empresas (MPE) versus Grandes Empresas (MGE) no Estado de São Paulo*. São Paulo, 1998. Disponível em www.sebraesp.com.br/sites/default/files/pequena_grande_empresa.pdf. Acesso em: 07 jul. 2008.

_____. *Onde Estão as Micro e Pequenas Empresas no Brasil*. São Paulo, 2006. Disponível em <http://www.sebraesp.com.br/sites/default/files/onde_mpes_brasil.pdf> Acesso em: 11 jun. 2008.

SIEGEL, Joel G.; SHIM, Jae K.; DAUBER, Nicky A. *Corporate Controller's Handbook of Financial Management*. 2nd ed. Paramus: Prentice Hall, 1997.

SILVA, A. L. *Tecnologia da Informação no Varejo: o caso do Pão de Açúcar*. São Paulo: Futura, 1996.

SIQUEIRA, José Ricardo de; SOLTELINHO, Wagner. O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. *Contabilidade & Finanças - USP*, São Paulo, v. 16, n. 27, p.66-77, set/dez. 2001.

SOUZA, Luiz Carlos de. *Controladoria Aplicada aos Pequenos Negócios*. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

SOUZA, Marcelo Vidal de. *Redes de Microcomputadores: aplicações e utilidade para a controladoria*. São Paulo, 1993. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SRF. *Simples Nacional*. Brasília, 2006. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>> Acesso em: 15 jun. 2008.

TERENCE, Ana Claudia Fernandes. *Planejamento Estratégico como Ferramenta de Competitividade na Pequena Empresa*. São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade de São Paulo.

THEÓPHILO, Carlos Renato. *Pesquisa em Contabilidade no Brasil: uma análise crítico-epistemológica*. São Paulo, 2004. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

TUNG, Nguyen Huu. *Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática*. 8ª ed. São Paulo: EDUSP, 1993.

WERNKE, Rodney. *Análise de Custos e Preços de Venda: ênfase em aplicações e casos nacionais*. São Paulo: Saraiva, 2005.

www.surveysystem.com

YOSHIKAWA, Dorivaldo Mikio. *Contribuição ao Estudo da Utilização de Indicadores Estratégicos de Gerenciamento – “Scorecards” - pela Controladoria em Instituições Financeiras*. São Paulo, 1997. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

YOSHITAKE, Mariano. *Funções do Controller: conceitos e aplicações de controle gerencial*. São Paulo, 1982. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

APÊNDICE A

QUESTIONÁRIO



Prezado(a) Sr(a).:

Este questionário é parte de uma pesquisa conduzida pela Universidade Metodista de Piracicaba-UNIMEP para avaliar as funções da Controladoria na gestão de pequenas e médias empresas industriais do Estado de São Paulo.

Não é necessário se identificar.

Agradeço, desde já, a sua colaboração!

Claiton Fernandes

I - Dados gerais do entrevistado (favor marcar apenas uma opção):

1) Gênero:

() Masculino

() Feminino

2) Tempo em que trabalha na empresa em anos completos:

Anos

3) Idade em anos completos:

Anos

4) Grau de escolaridade:

() 1º grau completo

() 2º grau completo

() Universitário incompleto

() Universitário completo

Pós-graduação incompleta

Pós-graduação completa

5) Curso superior em que é formado(a):

Ciências Contábeis

Administração

Ciências Econômicas

Direito

Engenharia

Outro Especificar _____

6) Cargo que ocupa na estrutura organizacional da empresa:

Proprietário(a)

Diretor(a)

Gerente

Supervisor(a)

Assessor(a)

Outro Especificar _____

II – Identificação da empresa (favor marcar e responder com apenas uma opção):

1) Porte da empresa de acordo com o faturamento anual do ano-base 2007:

Microempresa – faturamento anual entre R\$ 1,00 e R\$ 240.000,00

Pequena empresa – faturamento anual entre R\$ 240.000,01 e R\$ 2.400.000,00

Média empresa – faturamento anual acima de R\$ 2.400.000,01

2) Atividade principal da empresa dentro do setor industrial:

3) Número de funcionários na RAIS/MTE no ano-base dez-2007:

Até 19 - microempresa

De 20 a 99 – pequena empresa

De 100 a 499 – média empresa

III – Questões (favor indicar o grau de relevância em cada frase / afirmação a seguir):

1) É você quem exerce o cargo de responsável pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria de sua empresa?

() Sim

() Não

2) Há uma unidade organizacional denominada Controladoria na sua empresa?

() Sim

() Não

3) Se não há Controladoria, qual a denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria?

4) A quem o responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria está subordinado? (posição no organograma da empresa).

5) A Controladoria tem uma missão constituída?

() Sim

() Não

() Não sabe

6) Na estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) as unidades relacionadas abaixo são formalmente constituídas?

() Auditoria contábil

() Auditoria interna

() Contabilidade de custos

() Contabilidade financeira

() Contabilidade fiscal

() Contabilidade geral

() Contabilidade gerencial

() Contabilidade societária

- () Contabilidade tributária
- () Planejamento tributário
- () Orçamento empresarial
- () Controle patrimonial
- () Controle da qualidade
- () Sistemas de informações
- () Relações com investidores
- () Tesouraria
- () Contas a receber
- () Contas a pagar
- () Crédito e cobrança
- () Suprimentos
- () Recursos humanos
- () Tecnologia da informação
- () Outras

7) Quais das atividades enumeradas a seguir são ou não realizadas dentro da unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria)?

Atividades	Sim	Não
Atendimento aos agentes de mercado		
Auditoria externa		
Clientes		
Entidades de classe		
Fiscalização		
Fornecedores		
Instituições financeiras		
Repartições públicas		
Contabilidade financeira/societária		
Análise de balanços		
Consolidação das demonstrações contábeis		
Controle patrimonial (ativos fixos)		
Divulgação das informações contábeis		
Emissão de normas contábeis		

Manutenção dos registros contábeis das transações da empresa		
Preparação das demonstrações contábeis		
Contabilidade fiscal		
Apuração de impostos		
Conferência e escrituração de impostos		
Gestão e controle de impostos		
Recolhimento de impostos		
Orientação fiscal às demais unidades organizacionais		
Planejamento tributário		
Contabilidade gerencial		
Manutenção da contabilidade gerencial		
Finanças		
Controle de fluxo de caixa		
Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização)		
Controles financeiros		
Estudos de análise de viabilidade de projetos		
Gestão financeira e de tesouraria		
Processo de gestão		
Acompanhamento econômico-financeiro		
Análise <i>SWOT</i>		
Avaliação de desempenho		
Assessoria ao planejamento estratégico		
Avaliação de resultado		
<i>Balanced scorecard</i>		
Controle orçamentário		
Gestão de custos e de preços de venda		
Gestão de riscos		
Monitoramento ao planejamento operacional		
Resultados por área de negócios		
Proteção aos ativos da empresa		
Auditoria contábil		
Auditoria interna		

Monitoramento dos controles internos (não inclui controle patrimonial)		
Seguros		
Sistemas de informações		
Desenvolvimento dos sistemas de informação		
Gestão dos sistemas de informação		
Infra-estrutura de TI		
Manutenção dos sistemas de informação		
Produção e geração das informações		

8) Qual tipo de postura a unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) assume quando do seu relacionamento com as demais áreas da empresa?

- () Assessora (suporte aos gestores)
 () Auditora
 () Consultora
 () Controladora
 () Porta-voz interno da alta administração

9) Considerando a posição no organograma, bem como as atividades desempenhadas, é correto afirmar que a unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria):

- () É um órgão de linha
 () É um órgão de *staff*
 () Não sabe

10) Indique e explique os fatores que mais tem contribuído na gestão da empresa com a participação da unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria.
