

**NÚCLEO DE PÓS GRADUAÇÃO DA FANESE –
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE**

**ANA KESSIA LOPES DO OURO
ALMIR DE JESUS ARAGÃO**

CONTROLADORIA NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Aracaju-Se, 2007

**ANA KESSIA LOPES DO OURO
ALMIR DE JESUS ARAGÃO**

CONTROLADORIA NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Monografia apresentada ao Núcleo de Pós Graduação da FANESE - Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, para Conclusão do Curso de Pós Graduação em Auditoria e Controladoria.

Orientador: Professor Mário Lúcio.

Aracaju-Se, 2007

Ouro, Ana Kessia Lopes do
Controladoria nas Micro e Pequenas Empresas / Ana Kessia Lopes do
Ouro, Almir de Jesus Aragão, - 2007.
76 f.

Monografia (Especialização) – Faculdade de Administração e
Negócios de Sergipe, 2007.
Orientação: Prof. Mário Lúcio

1. Controladoria

CDU 658.15

Dedicamos este trabalho à toda a Turma do Curso de Pós Graduação, pelo incentivo e companheirismo compartilhado durante esses dois anos.

RESUMO

Este trabalho está voltado para a conceituação da Controladoria, assim como para a caracterização da atividade de Controladoria existentes nas micro e pequenas empresas em Sergipe, em virtude da problemática ligada aos elevados níveis de mortalidade empresarial neste segmento da economia. A pesquisa realizou-se por meio de revisão bibliográfica, levantamento de dados estatísticos e pesquisa de campo. Os resultados obtidos, de um lado, apresentam a Controladoria como gestor de informações úteis ao processo decisório de administração, oriundas do ambiente interno e externo da empresa e, de outro, mostram a inexistência de uma atividade de Controladoria no setor e consequentemente de seus benefícios potenciais. Este fato se dá, principalmente, por motivo da capacitação insuficiente por parte dos micros e pequenos empresários, que ainda não estão cientes do benefício que a Controladoria pode trazer para este segmento empresarial. O conceito da Controladoria, envolve os atos relacionados ao planejamento que abrange um conjunto de conhecimentos interdisciplinares. As empresas não utilizam conhecimento do seu profissional de contabilidade, quando faz, é só para pagamentos de impostos. Os microempresários também mostram o interesse em aperfeiçoar seus conhecimentos.

Palavras-chave: Controladoria, micro e pequenas empresas, planejamento.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 Tema e problema	11
1.1.1 Objeto de Estudo	13
1.2 Objetivos	15
1.3 Justificativa do estudo	15
1.4 Metodologia da pesquisa	16
1.4.1 Tipo de Pesquisa	16
1.4.2 Coleta de Dados	17
1.4.3 Análise dos Dados	17
1.5 Organização do trabalho	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1 Origem da Controladoria	19
2.2 A Controladoria nos anos setenta e oitenta	21
2.2.1 Tung – 1972 – A Controladoria no papel do guia e navegador da entidade	22
2.2.2 Kanitz – 1976 – Conceito clássico	24
2.2.3 Yoshitake – 1984 – Controle, eliminar o indesejável	27
2.3 A Controladoria nos anos noventa	30
2.3.1 A Controladoria segundo o modelo GECON	30
2.3.1.1 Mosimann e Fisch – 1993 – Redefinindo a Controladoria	32

2.3.1.2 Catelli – 1999 – A Controladoria segundo a gestão econômica	33
2.3.1.3 Outros autores atrelados ao modelo GECON	34
2.3.2 A Controladoria segundo autores de visão empírica	35
2.3.2.1 Oliveira – 1994 – Filosofia da excelência empresarial	36
2.3.2.2 Perez Júnior, Pestana e Franco – 1995 – Decisão-ação- informação-controle	37
2.4 Autores contemporâneos	38
2.4.1 Coronado – 2002 – Atacado e varejo	38
2.4.2 Beuren – 2002 – A Controladoria e sua história	39
2.4.3 Brito – 2002 – Instituições financeiras	39
2.4.4 Oliveira: Perez Júnior; Silva – 2002 – Controladoria estratégica	39
2.4.5 Peleias – 2002 – Gestão usando padrões	41
2.4.6 Gientorsky – 2002 – Controladoria na gestão do conhecimento	42
2.4.7 Padoveze – 2003 – Controladoria estratégica e operacional	44
2.5 Comentários finais	44
3 A MICROEMPRESA E SEU PAPEL NA ECONOMIA NACIONAL	48
3.1 Aspectos econômicos	48
3.2 Aspectos jurídicos e fiscais	50
3.2.1 Estatuto da microempresa e empresa de pequeno porte	51
3.2.2 Simples Federal	53
3.3 Síntese dos critérios	54
3.4 Perfil da microempresa	54
3.5 Comentários finais	56
4 PESQUISA DE CAMPO	57
4.1 Procedimentos da pesquisa	57

4.1.1 Definição da Amostra	58
4.1.2 Coleta de Dados	59
4.2 Resultados da pesquisa	60
4.2.1 Perfil do empresário	60
4.2.2 Características do Sistema de Informação utilizado pela Empresa	62
4.2.3 Visão estratégica do Empresário	63
4.2.4 Forma de Gestão	64
4.2.5 Cálculo de custo e formação de preço	65
4.2.6 Papel do Contador	66
4.2.7 Opinião do empresário em relação à Controladoria	67
4.3 Comentários finais	69
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	71
REFERÊNCIAS	74

1 INTRODUÇÃO

A Controladoria constitui uma área das Ciências Contábeis composta por um conjunto de conhecimentos interdisciplinares oriundos da Administração de Empresas, Economia, Informática, Estatística e, principalmente, da própria Contabilidade. Nas organizações representa o segmento responsável por propiciar um processo decisório de qualidade mediante o fornecimento de informações previamente analisadas. É um importante instrumento do processo de gestão cujo objetivo é o de auxiliar na obtenção de melhores resultados econômicos e financeiros provenientes das diversas ações realizadas dentro das instituições organizacionais de qualquer setor da economia.

No entanto, o segmento econômico das microempresas não se beneficia deste tipo de instrumento devido aos seus elevados custos, à estrutura e organização insuficiente da empresa e, principalmente, à formação gerencial inepta de seus administradores. A maioria das microempresas dispõe de serviços de contabilidade terceirizada, que apenas cuidam das obrigações fiscais das empresas e se encontram fisicamente distantes de todas as informações gerenciais.

Para Tung (1972, p. 27), não há condições para a existência da Controladoria nas pequenas empresas, já que as diversas funções gerenciais são desempenhadas pela mesma pessoa, o que não ocorre nas médias e grandes empresas, nas quais os cargos são bem delimitados permitindo que uma pessoa possa executar poucas funções. Somente neste ambiente a atuação da Controladoria é necessária para a Administração Financeira, pois serve como observadora e controladora dos gestores.

Em contraposição, Yoshitake (1984, p. 29) defende que as funções da Controladoria podem ser exercidas tanto nas grandes empresas como nas de pequeno e médio porte. Em

decorrência das dificuldades econômicas inerentes a sua estrutura organizacional, são estas últimas as que mais necessitam dos instrumentos de controle gerencial.

Por meio da atividade de Controladoria, muitas decisões, até então tomadas intuitivamente, passam a ser embasadas por análises sistemáticas de possibilidades futuras. No entanto, existem fatores humanos que podem limitar ou até impedir sua aplicação, são eles: comportamento, motivação, fatores psicológicos, cultura, valores éticos e costumes sociais (YOSHITAKE, 1984, p. 15).

Geralmente, os pequenos negócios são dirigidos por empreendedores com pouca capacitação gerencial, algumas até com preconceito em relação à consultoria externa e ao uso de qualquer técnica científica de gerenciamento, ou por gerentes de empresas maiores que resolvem abrir seu próprio negócio, mas não são empreendedores (KASSAI, 1997, p. 7). No caso das pequenas empresas familiares, as decisões muitas vezes são tomadas conforme o aprendido com os pais, sem mesmo conhecer e compreender suas causas e efeitos (KASSAI, 1997, p. 8).

Conforme registros do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), 98% das empresas existentes no Brasil são de micro e pequeno porte. Com base nos dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) do IBGE e Relação Anual de Informações Sociais do Ministério do Trabalho e Emprego (RAIS/MTE) de 1994, 1995 e 1996, as micro e pequenas empresas mantêm em torno de 60% das Pessoas Ocupadas no Brasil, estando incluídos neste cálculo: empregados, empresários de micro e pequenas empresas e os “Conta Própria” que constituem os negócios próprios sem empregados (SEBRAE, 2003).

A Carta Magna Brasileira de 1988, ao definir a Ordem Econômica Financeira (Título VII), relaciona em seu primeiro capítulo os Princípios Gerais da Atividade Econômica, estabelecendo no caput do Artigo 170, que a ordem econômica está fundada na valorização do

trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. O Artigo 179, do mesmo capítulo, determina que:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (CF, 1988).

Sendo assim, estas empresas recebem um tratamento diferenciado por parte dos órgãos públicos e creditícios, visando melhor distribuição de renda e justiça social.

Porém, no que pese os benefícios fiscais concedidos, como indicadores desse tratamento diferenciado, não têm contribuído para a redução dos altíssimos índices de mortalidade dessas empresas. Fontes do Cadastro Central de Empresas e do IBGE comprovam que, no período de 1997 a 2000 a mortalidade das empresas com ocupação de zero a quatro pessoas foi de 20-25%, as com 5-10 pessoas apresentaram 7-9% de mortalidade, decrescendo nas várias faixas de pessoal ocupado até chegar a um percentual de 1-3% nas empresas com mais de 500 trabalhadores (SEBRAE, 2003).

Percebe-se, portanto, que há problemas graves nas microempresas que refletem diretamente em sua continuidade, fato este que traz consequências sérias nas áreas econômica e social do país.

O comércio, em geral, convive anualmente com grandes variações entre o elevado faturamento nos meses de alta temporada e geralmente com o prejuízo nos meses de maio, junho e agosto, principalmente no caso de empresários que têm o turista como principal cliente.

Aqueles que habitam a cidade e presenciam o dia-a-dia de todo ciclo anual são testemunhas de que muitos empresários, principalmente do setor comercial, chegam a fechar suas portas neste período e notam, também, o elevado número de empresas sendo abertas para, pouco tempo depois, serem encerradas ou abandonadas.

1.1 Tema e Problema

A Controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas com a finalidade de realizar rígidos controles sobre todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais.

Um expressivo número de empresas concorrentes que haviam se proliferado a partir da revolução industrial, começaram, no início do século XX, a se incorporar formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com o controle centralizado.

No Brasil a função *controller* emergiu com a instalação, no país, de empresas multiprofissionais norte-americanas. À época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis, desenvolvendo e implantando sistemas de informações que fossem capazes de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre operações dessas empresas.

Na década de 1990, chegou-se ao ponto mais agudo do processo da revolução tecnológica global que modificou profundamente a estrutura social e econômica das diferentes áreas da ciência. Ocorreu especialmente nos países ricos como os Estados Unidos e nos emergentes como o Brasil, e teve reflexos na maioria dos países de todo o mundo.

O *controller* chega em algumas empresas a subordinar os departamentos de contabilidade, tesouraria, contas a pagar, a receber, cadastro e cobrança, processamento de dados, auditoria, jurídico, planejamento e orçamento, além de manter os controles internos.

A sociedade, já um pouco mais esclarecida, começa a exigir, tanto na área pública quanto na privada, maior controle por parte dos seus gestores. Então surge, neste contexto, a Controladoria, buscando melhorar todas as atividades executadas pelos seus gestores, principalmente na área pública onde a corrupção tem maior predominância.

Diante da evolução e com a globalização, em todo o mundo e em tempo real, há uma necessidade de profissionais qualificados, cada vez mais atualizados e com conhecimento em todas as áreas da empresa para melhor planejar e executar suas funções de forma organizada.

Neste contexto, formula-se como problema da presente pesquisa a seguinte questão: *Quais as características da atividade de Controladoria nas microempresas e pequenas empresas?*

Para permitir uma visão mais detalhada do problema, foram elaboradas as seguintes questões auxiliares:

- Quais as atribuições dadas à Controladoria?
- Quais informações gerenciais são utilizadas no processo decisório das microempresas e como são coletados?
- O microempresário sente necessidade de aperfeiçoar seu processo de gestão, seja por conta própria ou com o auxílio de terceiros?

Como hipótese da pesquisa, tem-se que as microempresas em sua grande maioria, não fazem uso do potencial de benefícios oferecidos pela Controladoria para o melhor desempenho de seu processo gerencial, tanto para o planejamento estratégico e operacional, como para execução e controle. O alto índice de mortalidade se dá principalmente pela falta de capacitação gerencial, ou seja, a não utilização de informações gerenciais que melhorem a qualidade do processo decisório objetivando a eficiência, a eficácia e a efetiva continuidade das empresas.

No contexto da administração financeira, a Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a constante avaliação da eficiência dos vários departamentos no exercício das suas atividades.

As principais atribuições da Controladoria são: estabelecer 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.

1.1.1 Objeto de estudo

O *controller* é um “almoxarife” da base de dados da empresa, onde se encontram, além dos dados, os critérios de mensuração e de valoração e as regras de decisão, entre outras informações. Essa base de dados controla todas as vertentes de decisão da empresa, sejam elas operacionais, econômicas ou financeiras.

As informações geradas pela Controladoria permitem aos gestores terem foco em seu próprio negócio sem perder a visão do todo.

A Controladoria amplia referências e aprofunda conhecimentos em gestão e em práticas eficientes de controles; fornece subsídios para transformar oportunidades em realidades de negócios efetivos; estimula o desenvolvimento do conhecimento científico, de criação de valores e de responsabilidade social e prepara profissionais para o sucesso do mundo dos negócios, executivos que desejam aprofundar seus estudos e entendimentos das forças que estarão influenciando os negócios no futuro.

Este estudo tem como objetivo a apresentação de fatores relevantes na definição do posicionamento da Controladoria diante desse novo ambiente empresarial. Isto será feito pela descrição das variáveis que são importantes na definição da forma de competir e que, por consequência, devem ser consideradas como fundamentais na definição da atual função da Controladoria nas organizações. Diante do exposto foram definidas as seguintes variáveis:

- O conjunto de análise exigido pela Controladoria assegura um futuro para todas as empresas. Aquelas que possuem um bom sistema de Controladoria costumam gozar de maior flexibilidade e prestígio, junto às fontes financiadoras ou investidoras.

- Vista como unidade administrativa, a Controladoria é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão.
- O processo de controle estabelece objetivos, metas e padrões que se refletem em procedimentos, normas de conduta, ética profissional e normas de trabalho, devendo estar sempre relacionado com a perfeita compreensão do resultado desejado.
- Observação do desempenho de maneira sistemática e coerente com os objetivos, metas e padrões relacionando-se o que medir e como medir com o intuito de alimentar o sistema de informação.
- Cabe à Controladoria dentro organização os objetivos estratégicos e alinhar os esforços localizados como objetivo maior da organização. Neste trabalho a Controladoria é tratada como órgão capaz de agregar valor pela criação e gerenciamento da informação. É imperiosa, no entanto, a percepção de que já não basta apenas mensurar aspectos financeiros. A Controladoria necessita se despir de velhos conceitos que regulam os departamentos contábeis e iniciar uma viagem sem retorno sob diversos aspectos organizacionais que reconhecidamente, afetam a competitividade e, por conseguinte, a situação econômica das empresas (as “novas” formas de medidas de desempenho).
- Para que o sucesso seja alcançado, se faz necessário a participação efetiva de todos os setores e colaboradores da empresa. Através da Controladoria a empresa consegue com maior segurança projetar seu futuro e controlar gastos.
- A implantação da Controladoria traz vantagens para a empresa e para seus funcionários. Estas vantagens ultrapassam em muito o simples aspecto financeiro. A Controladoria motiva o ambiente empresarial, pois permite que cada funcionário, gestor ou colaborador tome plena consciência de sua própria missão.

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

Estudar a prática e o papel da Controladoria no processo de planejamento, controle, registro e divulgação dos fenômenos da administração econômico-financeira, juntamente com a constituição e as funções por ela desempenhadas.

1.2.2 Específicos

- Oferecer a alta direção, aos acionistas e ao mercado, com controles efetivos, rígidos, confiáveis e constantes, informações precisas para tomada de decisão na empresa;
- Manter a continuidade e efetividade empresarial sustentadas por decisões rápidas, objetivas, práticas e acertadas, tomadas com base em seus controles, recomendações e estudos rigorosos de caso;
- Influenciar e assessorar todos os outros departamentos da empresa, onde as informações são geradas encontradas à disposição dos executivos para a tomada de decisão;
- Estudar o processo histórico de constituição da função de controller e seu contexto de desenvolvimento;
- Divulgar os principais conceitos, métodos e controvérsias sobre a função da Controladoria presentes nos debates acadêmico-bibliográficos.

1.3 Justificativa de Estudo

A realização deste estudo justifica-se em razão de seus resultados e dos conhecimentos adquiridos que poderão nortear a realização de pesquisas posteriores visando a criação de um modelo de Controladoria que se adapte às condições reais das micro e pequenas empresas.

A Controladoria visualiza um conjunto de ações, tendo em vista que a partir dos resultados alcançados se busca cada vez mais a valorização do “Controller” contribuindo desta forma para o crescimento de toda a organização.

Não são apenas as grandes empresas que devem utilizar o “Controller” como instrumento de gestão. As pequenas e médias empresas também necessitam de mecanismos gerenciais que permitam um maior controle. Vivemos numa sociedade onde a cada dia a competitividade aumenta, fazendo com que somente as empresas eficientes e eficazes permaneçam no mercado. É neste contexto que a Controladoria auxilia o administrador a ter maior segurança com as informações a ele fornecidas.

A decisão em optar pelo tema em referência foi pela oportunidade que a pesquisa oferece para aprofundar os conhecimentos e de mostrar que a Controladoria ainda não é praticada com frequência nas organizações de pequeno e médio porte. Deste modo, pretende-se contribuir com os mecanismos de controle em toda a organização e suprir as deficiências encontradas nos diversos departamentos.

1.4 Metodologia da Pesquisa

1.4.1 Tipo de Pesquisa

A pesquisa utilizada neste estudo foi a exploratória descritiva consistindo em um levantamento bibliográfico sobre o tema combinando com a pesquisa de campo para obtenção de dados inclusos direto ou indiretamente na Controladoria. Foram efetuados levantamentos dos controles existentes nas micro e pequenas empresas em seus diversos departamentos, analisando e comparando cada um deles, tomando-se por base o controle já existente.

1.4.2 Coleta de Dados

Os dados obtidos podem caracterizar esta pesquisa como qualitativa com relação aos tipos de dados, cuja fonte é primária para os dados coletados junto às empresas, e secundária com relação à conceituação da Controladoria. A pesquisa tem uma finalidade exploratória realizada pelo método monográfico por estudar aspectos particulares, ou seja, as micro e pequenas empresas. Seu objeto de estudo é restrito e o ambiente de pesquisa é bibliográfico e de campo com um propósito de pesquisa empírica por conciliar realidade e teoria. Trata-se de um resumo temático ou síntese de trabalho e ao mesmo tempo original por testar um segmento específico.

1.4.3 Análise dos Dados

As informações da Controladoria, objeto de estudo, serão resumidas e guardadas através de pasta específica do sistema de informação, de modo a obter uma melhor visualização dos dados a serem comparados e analisados, permitindo uma visão crítica dos objetivos estabelecidos e alcançados no período.

1.5 Organização do Trabalho

O presente trabalho intitulado *Controladoria nas Micro e Pequenas Empresas*, apresenta um estudo exploratório sobre as atividades de controladoria. No primeiro momento foram tratados aspectos da importância da Controladoria para as pequenas empresas, suas funções. No segundo momento foram tratados aspectos históricos da Controladoria e sua

atuação e atribuições. Por último, apresentamos as vantagens na implantação da Controladoria para as empresas e seus funcionários.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O objetivo deste capítulo é buscar uma definição para a Controladoria e suas atribuições conforme o seu desenvolvimento histórico na literatura especializada brasileira.

Por atribuições, deve-se entender as competências pertencentes a um determinado assunto e expressas sob a forma de funções e características, que revelam a sua atividade e suas obrigações (FERREIRA, 1999).

Para atingir o objetivo proposto procedeu-se da seguinte forma: identificação das obras conforme o objeto de estudo, análise da bibliografia quanto aos conceitos, aos objetivos, às características e às funções que cada autor atribui à Controladoria; organização e comparação das informações coletadas em ordem cronológica.

2.1 Origem da Controladoria

Um levantamento histórico sobre as origens da Controladoria feito por Ricardino Filho (1999, p. 217) encontrou fontes anteriores ao século XV. O termo *Controller* provém do latim, sendo herdado e modificado pelo idioma inglês.

Conforme Michelis (1998), *control* é traduzido do inglês como: regular; controlar; guiar; força; autoridade; direção; poder; verificação; fiscalização; instalação de controle; comendo; alavanca; testar por comparação com padrão.

Desde a referida época, as atividades do *controller* sempre foram de acompanhamento da atividade econômica tanto pública como privada.

Por volta de 1850, a função da Controladoria aparece nos Estados Unidos inicialmente no setor público, depois estende-se também às empresas privadas como a General Electric e General Motors nas primeiras décadas do século XX (RICARDINO FILHO, 1999, P. 219). Seu principal objetivo: efetuar um controle centralizado e rígido nas grandes corporações,

suas subsidiárias, filiais, departamentos e divisões espalhadas nos Estados Unidos e em outros países (BEUREN, 2002, p.20).

Beuren (2002, p. 20) atribui o desenvolvimento da Controladoria no início do século XX a três fatores: verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das organizações, com o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades.

A função do *Controller* nasce no Brasil com a instalação das multinacionais norte-americanas, que enviavam profissionais para ensinar as teorias e práticas contábeis e a implementação de um sistema de informações capaz de atender aos diferentes usuários, além de manter o controle operacional das empresas (BEUREN, 2002, P. 20)

Cada vez mais, a Controladoria passou a ocupar um lugar mais destacado no mundo dos negócios, especialmente a partir dos anos 1960 (RICARDINO FILHO, 1999, p. 223). Em decorrência disto, também a literatura referente ao assunto se desenvolveu.

No Brasil, as primeiras obras aparecem nos anos 1970. Até os dias de hoje (março de 2003), uma pesquisa identificou dezenove livros específicos que contêm o termo Controladoria em seus títulos, além de cinco obras pertencentes a áreas afins como Sistema de Informações, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos e Administração Financeira, que comentam a atividade da Controladoria (MARONI NETO; WAHLMANN; SARRALHEIRO, 2003, p. 2).

O quadro 2.1 apresenta as principais referências bibliográficas específicas relacionadas à Controladoria a serem abordadas nos itens 2.2 a 2.5, constituídas por dezenove obras literárias e uma palestra ministrada em congresso.

Quadro 2.1 Síntese do levantamento bibliográfico

Anos 1970 e 1980	Anos 1990
Tung (1972) Treuherz (1974) Treuherz; Santos; Silva (1975) Kanitz (1976) Yoshitake (1984)	Nakagawa (1993) Campiglia; Campiglia (1993) Mosimann; Fisch (1993) Oliveira (1994) Perez Júnior; Pestana; Franco (1995) Marion (1996) Figueredo; Caggiano (1997) Catelli (1999)
Trabalhos Contemporâneos	
Coronado (2001) Oliveira; Perez Júnior; Silva (2002) Peleias (2002) Gientorsky (2002)	Schmidt (2002) Brito (2003) Padoveze (2003)

Fonte: Adaptado de Maroni Neto, Wahlmann e Serralheiro (2003, p. 3).

2.2 A Controladoria nos Anos Setenta e Oitenta

O levantamento bibliográfico identificou cinco obras referentes à Controladoria, oriundas dos anos de 1970 a 1989, sendo elas: Tung (1972), Treuherz, Santos e Silva (1975), Kanitz (1976) e Yoshitake (1984).

Observa-se que em algumas destas primeiras obras confundem-se o conceito de Controladoria com as características do *controller*, uma vez que o conhecimento da Controladoria ainda é distribuído em várias ciências. Algumas destas passagens se encontram citadas nos textos analisados a seguir. Seria o mesmo que apresentar a contabilidade como as atribuições do contador. O conhecimento existente na Controladoria é muito mais amplo do que atividade e o caráter daquele que a exerce.

Constatou-se que as obras de Treuherz, apesar de seus títulos conterem o termo Controladoria e seus conteúdos explicarem algumas ferramentas aplicadas ao tema, não apresentam uma abordagem conceitual.

Na obra *Controladoria por objetivos: estudo de um caso*, o texto de Treuherz é redigido em forma de um diálogo, por meio do qual um diretor financeiro “ensina” um contador a desenvolver um sistema de apuração de informações extra-contábeis, usando como ferramentas o lucro bruto, a margem de contribuição e os pontos de equilíbrio global e setorial, além de demonstrar alguns modelos de relatórios gerenciais. O termo “Controladoria” aparece somente no título da obra não havendo conceituação teórica da palavra nem abordagem sobre suas características. Na obra *Problemas de controladoria, contabilidade gerencial e finanças*, Treuherz, Santos e Silva apresentam uma série de casos aplicáveis como exercícios.

Portanto, a presente seção será dedicada apenas às obras dos três outros autores: Tung, Kanitz e Yoshitake, textos estes que ainda não apresentam enfoque científico e estão embasados nas funções empíricas atribuídas ao *Controller* na literatura estrangeira da época.

2.2.1 Tung – 1972 – A Controladoria no papel do guia e navegador da entidade

A obra, *Controladoria financeira das empresas*, de Nguyen H. Tung, economista, pós-graduado em administração, publicada em 1972, é a única que descreve a Controladoria através da visão de Gestão Financeira e a ela atribui a responsabilidade da aquisição e utilização plena de recursos necessários para que a organização seja eficiente e adaptada ao meio externo.

Para o autor, a Controladoria é um órgão de *staff*, instrumento da administração financeira, que aplica métodos próprios, com base em um conjunto de princípios flexíveis aplicados a todas as atividades da organização, desde o início do planejamento até o resultado final. (TUNG, 1972, p.27).

A Controladoria objetiva o fornecimento de dados e informações para a tomada de decisão da cúpula, pesquisando e planejando, evidenciando os pontos de estrangulamento presentes e futuros, evitando as reduções nas margens de lucro (TUNG, 1972, p.28).

Para elucidar melhor o conceito, o autor Tung apresenta uma comparação entre a tarefa do *controller*, ou seja, aquele que exerce a Controladoria, com a atividade de navegação.

Para Heckert e Willson apud Tung, a tarefa da Controladoria é comparável ao navegador de uma embarcação que mantém informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra, à velocidade e à resistência encontrada, aos desvios de rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao seu destino em segurança (TUNG, 1972, p.28).¹

Conforme Tung (1972, p. 46), “Para que haja o máximo aproveitamento dos sistemas de planejamento e de controle, é estritamente necessário que as interligações entre os vários grupos sejam definidas e suas responsabilidades e autoridades claramente determinadas”.

Conforme observado por Maroni Neto, Wahlmann e Sarralheiro (2003,p.6), nota-se em vários trechos da obra que o autor confunde a conceituação da Controladoria com a descrição das atribuições e funções da pessoa que está no cargo de *controller*, o que pode ser comprovado nas seguintes passagens:

[...] é tarefa do *controller* idealizar uma organização econômica que abranja setores de acessoria (TUNG, 1972 p.47, grifo do autor);

[...] as unidades anteriores que focalizaram as funções e os conhecimentos globais sobre a empresa, que o *controller* precisa possuir para poder desempenhar devidamente suas atividades (TUNG, 1972 p. 49, grifo do autor);

[...] não há [...] diferença entre a *organização do departamento (sic) do controller* e a dos demais departamentos da empresa (TUNG, 1972, p.83, grifo do autor).

¹ HECKERT, J. Brooks; WILLSON, James D. **Controllership**. 2 ed. The Ronald Press: New York, 1963, p. 9.

2.2.2 Kanitz – 1976 – Conceito clássico

No livro de Stephen Charles Kanitz “*Controladoria: Teoria e estudo de casos*” de 1976, o autor traz para o Brasil, por meio de uma revisão na literatura estrangeira, alguns novos conceitos da época que irão embasar a caracterização da Controladoria a partir desta data.

Kanitz (1976 p. IX) mostra que, devido ao aumento progressivo de tamanho e complexidade das empresas, a contabilidade, como instrumento para fornecer as informações necessárias aos administradores, “[...] está evoluindo para um sistema chamado de Controladoria, cuja função é de avaliar o desempenho das diversas divisões da empresa fazendo parte dos ‘Management Control Systems’ (sistemas de controle gerencial)”.

A Controladoria é um órgão Administrativo diretamente subordinado à presidência, que necessita para seu bom desempenho dos conhecimentos de várias áreas diferentes tais como Contabilidade, Administração, Economia, Psicologia, Estatística, Matemática, Informática e outras relacionadas com o ramo de atividade da empresa. Conhecimentos estes que não só consideram dados quantitativos, mas também qualitativos (KANITZ, 1976, p. 6).

Para o autor, “O *controller* [...] a rigor não controla, mas presta assessoria na tarefa de controlar a empresa [...] o controlador, para poder desempenhar bem o seu papel, deve se manter neutro, evitando aplicar as medidas corretivas, que emanam de seu departamento”, ou seja, consiste em um órgão de *staff* (KANITZ, 1976, p. 8).

É função de um sistema de controle “zelar para que as coisas corram bem em termos de resultados finais”, não como forma de poder autocrático, mas sim corresponde a “mais um instrumento de administração que a crescente complexidade das empresas exige em troca de um bom desempenho”. De acordo com o modelo descentralizado, delega-se poderes de decisão aos diferentes departamentos “[...] em troca do direito de ser informado periodicamente, de criticar as decisões tomadas e de estabelecer alguns parâmetros para

decisões futuras, [...] esse tipo de controle permite uma administração aberta, mais próxima dos problemas da empresa, e, ainda mais, valoriza os elementos humanos que nela trabalham”(KANITZ, 1976, p.2).

O autor aborda a problemática de se criar um sistema eficaz de avaliação de desempenho dos administradores de um lado, e de outro, uma forma de avaliar o desempenho da organização sob o comando dos mesmos (eficiência e viabilidade organizacional) (KANITZ, 1976, p. 23).

As empresas são consideradas sistemas abertos, isto é, sofrem influências das variáveis do seu ambiente externo como, por exemplo, as políticas econômicas, tecnologia, concorrência, clientes e fornecedores.

Ao elaborar o sistema de informação, deve-se considerar o custo da informação selecionando-se apenas as relevantes e necessárias, evitando falta ou desperdício de maneira a compor um conjunto de informações “*quantitativamente suficientes e qualitativamente certas*” (KANITZ, 1976, p. 16, grifo meu).

Outro conceito fundamental, colocado por Kanitz (1976, p.29-34), é a visão de *centro de lucro* no lugar de *centro de custos* como critério de avaliação das subdivisões da empresa (departamentos ou setores), sendo este, um dos pontos, que transformam a *gestão financeira* em *gestão econômica* (grifo meu).

O controle, segundo Kanitz (1976, p. 2-6), é composto de três fases:

- a) *Informação* – enviar dados da unidade controlada para a unidade controladora.
- b) *Análise* – comparar e interpretar resultados.
- c) *Comunicação* – transmitir o resultado da avaliação à unidade controlada.

Kanitz relaciona seis principais atividades da Controladoria e diz: “[...] a função básica do controlador consiste em *dirigir*, e na maioria dos casos, *implantar os sistemas* a seguir relacionados (1976, p. 6-8, grifo meu):

- a) *Informação* – constituído pelos sistemas contábeis e financeiros da entidade.
- b) *Motivação* – influência sobre o comportamento dos componentes da empresa e previsão dos impactos nos mesmos quando da implantação de determinados sistemas de controle.
- c) *Coordenação* – identificação precoce dos eventuais problemas para alertar a administração e sugestões corretivas.
- d) *Avaliação* – interpretação dos fatos através dos *resultados* por cento de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- e) *Planejamento* – “avaliar o passado para planejar o futuro”, fazendo análises comparativas entre a situação projetada de servirem de base para futuras avaliações.
- f) *Acompanhamento* – verificação contínua da realização dos planos traçados e correção de eventuais desvios.

As funções da Controladoria atribuídas por Kanitz representam uma referência para vários autores posteriores como Mosimann e Fisch (1993), Perez Júnior, Pestana e Franco (1995) e Beuren (2002) que as citam em sua íntegra.

As responsabilidades da Controladoria são apresentadas como segue: “[...] o controlador típico tem ainda sob seu comando e *atribuição* as seguintes funções”: contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria interna, orçamento de capital e operacionais, métodos e sistemas, estatísticas e análise.” (KANITZ, 1976, p. 8-9).

Semelhante ao colocado no item 2.3, o trecho grifado no texto acima mostra a atividade da Controladoria a partir do profissional que a exerce (MARONI; WAHLMANN; SARRALHEIRO, 2003, p. 8, grifo do autor).

2.2.3 Yoshitake – 1984 – Controle, eliminar o indesejável

A obra, *Manual de controladoria financeira*, de 1984 foi escrita pelo Prof. Mariano Yoshitake, que desenvolveu um trabalho de pesquisa “*As funções do Controller: teorias e aplicações do controle gerencial*” junto ao Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, que se tornou sua dissertação de mestrado em 1982, orientada pelo Professor Kanitz. O referido trabalho se estendeu dando origem ao seu livro no qual relata de forma muito clara as principais idéias e princípios relacionados à Controladoria e sua aplicação prática.

O autor faz uma abordagem bastante interessante sobre as várias formas de visualizar o controle:

- a) Para os pesquisadores sociais, controle é poder, autoridade e influência, ou seja, o processo de interferir no comportamento de pessoas, grupos ou organizações (YOSHITAKE, 1984, p. 15).
- b) Para o senso comum controle é classificado como burocracia que trava o andamento dentro das organizações ou que o custo do controle é superior aos seus benefícios, ou também que apenas está sendo exercido para produzir “efeitos psicológicos” (YOSHITAKE, 1984, p.43).

Controle pode ser também definido como “um sistema repressivo a tudo o que possa prejudicar os interesses [...] quer seja de valor material ou imaterial”, em outras palavras, todo controle é uma forma de se *eliminar tudo o que se quer evitar* (YOSHITAKE, 1984, p. 42, grifo meu).

De acordo com Yoshitake (1984, p. 41-42) “O Controle constitui efetivamente um sistema poderoso de organização das atividades, principalmente em termos de coerência e consciência do elemento humano na geração de receitas e despesas”.

O sistema de controle aponta os pontos fracos e as falhas da empresa, apresentando as variações nocivas e encorajando as práticas adequadas aos objetivos da empresa. Este sistema pode não apresentar resultados quando a empresa se encontra em fase de organização, reorganizações ou períodos de desequilíbrio como, por exemplo, uma diminuição do volume de negócios, dispensas de empregados-chave etc., ou seja, uma fase de transição.

O autor segue a conceituação de Kanitz e descreve a Controladoria como um órgão de *staff* que coleta, analisa e comunica informações a serem usadas para influenciar as ações gerenciais de forma a cumprir os objetivos da empresa (YOSHITAKE, 1984, p. 33) e classifica suas atividades em Controladoria Tradicional e Serviço de Informações Gerenciais, contribuição esta mais relevante para a administração (YOSHITAKE, 1984, p. 21-23):

- a) *Controladoria Tradicional* – Supervisão da contabilidade financeira, controle patrimonial e elaboração dos demonstrativos obrigatórios;
- b) *Serviço de Informações Gerenciais* – Controle gerencial, avaliação de desempenho, medição do capital de risco, debate público em relação a controvérsias e alternativas, fornecimento de informações e relatórios gerenciais para tomada de decisão dos órgãos de linha, em especial a cúpula da empresa.

A Controladoria possui as seguintes atribuições (YOSHITAKE, 1984, p.52):

1. Constitui um sistema de controle gerencial;
2. Utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias e procedimentos de controles administrativos e contábeis além de conhecimentos das áreas de estatísticas, processamento eletrônico de dados, pesquisa operacional etc.;
3. Processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais em busca de seus objetivos;

4. Motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho, o que segundo Dearden apud Yoshitake (1976) é o principal objetivo de um sistema de controle financeiro.²

As manifestações da Controladoria devem ser sempre claras, compreensivas, lógicas, exercidas sistematicamente e permanentemente (YOSHITAKE, 1984, p. 43).

O controlador financeiro transforma seus conhecimentos especializados em um instrumento com a capacidade de atingir os dirigentes e proprietários, quer em sua inteligência, quer em sua sensibilidade. O seu sucesso está na razão direta do modo com que atinge a Administração. Aqui reside a sua principal qualidade (YOSHITAKE, 1984, p.43).

Segundo o autor, as atividades do *controller* se dividem em duas funções (YOSHITAKE, 1984, p.35-37):

- a) *Função Administrativa* com alta participação no processo decisório das empresas, operacionais e estratégicas.
- b) *Função Independente* em relação à Administração, com responsabilidade pelo sistema de relatórios financeiros e controles internos, retratando de maneira segura e confiável o desempenho de pessoas e da entidade para fins legais, gerenciais ou informar investidores de capital próprio ou de terceiros. A independência da Controladoria só se dá quando estiver subordinada diretamente ao Conselho de Administração ou à Presidência da empresa.

O autor pretende unir a Controladoria e a Auditoria, funções estas que podem entrar em sérios conflitos dependendo dos princípios de atuação da alta administração, que pode negar à Controladoria o acesso a informações e à participação em suas decisões impedindo-a de ser alertada antes da ocorrência do fato e não depois (YOSHITAKE, 1984, p. 37).

² Dearden, John. **Sistemas de Contabilidad de Gastos y de Control Financiero**. Fondo Educativo Interamericano S.A, Bogotá, Caracas, México, Panamá, San Juan, Santiago e São Paulo, 1976.

2.3 A Controladoria nos Anos Noventa

Na década de 1990, os autores se dividem em duas linhas doutrinárias. De um lado estão aqueles que representam uma visão empírica, pela qual a Controladoria constitui apenas um fornecedor de informações para o gestor. De outro lado estão aqueles ligados ao modelo GECON desenvolvido na FIPECAFIFEA/USP.

Há ainda a obra *Controles de Gestão: controladoria financeira das empresas*, de Campiglia e Campiglia (1993) que não faz abordagem conceitual da Controladoria, enfoca apenas instrumentos de gestão para decisão.

2.3.1 A Controladoria segundo o modelo GECON

O Modelo da Gestão Econômica GECON é um modelo gerencial pioneiro desenvolvido a partir do final dos anos 70, pelo Prof. Dr. Armando Catelli. Nos anos 1980, com a contribuição do Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro, e a criação do Núcleo de Pesquisas GECON houve um avanço conceitual do modelo, uma divulgação mais intensa assim como a aplicação empírica de projetos de consultoria (CATELLI, 1999, p. 30; PARISI, 1999, p. 21; PELEIAS, 2002, p. 17). O modelo se realça pela riqueza de conceitos e pela integração desses, o que torna holístico³ (MARONI NETO, 2001, p. 197).

O holismo defende que o todo é diferente da soma de seus componentes, diferença esta decorrente das relações das partes entre si e do todo com o meio exterior. O GECON transfere esta concepção para a empresa e seus diversos departamentos (áreas de responsabilidade).

³ Holismo: Teoria segundo a qual o homem é um todo indivisível, e que não pode ser explicado pelos seus distintos componentes (físico, psicológico ou psíquico), considerados separadamente (FERREIRA, 1999).

A Gestão Econômica se apresenta como modelo gerencial, pois após o processo de gestão, ou seja, as decisões desde o planejamento até a sua execução (PELEIAS, 2002, p. 17).

O referido modelo se fundamenta, principalmente, em conceitos básicos introduzidos por Kanitz, transformando-os em um conjunto de procedimentos concretos constituídos a partir de pesquisas científicas abrangentes. Pode se citar entre esses conceitos a administração por resultados nos diversos segmentos da organização e a visão da empresa como um sistema aberto na qual seu equilíbrio com o ambiente externo garante a sua continuidade (PELEIAS, 2002, p. 18).

O modelo GECON se segmenta em quatro modelos integrados (PELEIAS, 2002, p. 19):

1. *Modelo de gestão* - que determina a forma de gestão da empresa a partir das crenças e valores de seus proprietários e gestores, que interferem no processo decisório quanto à fixação de objetivos, metas e missão da empresa;
2. *Modelo de decisão* - estrutura formal do processo decisório, imprescindível para a constituição de um sistema de informação adequado;
3. *Modelo de mensuração* – formas de mensuração física, monetária e de acumulação de resultados;
4. *Modelo de informação* – sistema de geração, acumulação e utilização de informações gerenciais às quais subsidiam, facilitam e induzem o processo decisório onde as informações devem ser de qualidade e permitirem a comparação entre o planejado e o realizado, com o objetivo de avaliar resultados e desempenhos.

As obras dos autores Nakagawa (1993), Mosimann e Fisch (1993), Catelli (1999), Marion (1996), Figueredo e Caggiano (1997) e outros descrevem a passagem dos estudos empíricos da Controladoria para os científicos conforme os preceitos do GECON.

2.3.1.1 Mosimann e Fisch – 1993 – Redefinindo a Controladoria

A conceituação apresentada na obra intitulada *Controladoria: seu papel na administração de empresas*, escrita em 1993, pelos autores Clara Pellegrinello Mosimann, José Osmar de Carvalho Alves e Silvio Fisch e reeditada no ano de 1999 apenas pelos autores Mosimann e Fisch, adaptaram as afirmações de Kanitz que representa parte do suporte teórico do modelo GECON sendo que sua forma de definir a Controladoria aparece transcrita nos textos de Figueiredo e Caggiano (1997), Padoveze (2000 e 2003) e Peleias:

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) Como um *órgão administrativo* com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa;
- b) Como uma *área do conhecimento* humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 88, grifo meu).

Deve-se notar diferença entre as afirmações dos autores Kanitz, e, Mosimann e Fisch, Kanitz (1976, p. 6) diz que “A Controladoria é um órgão administrativo que necessita para seu bom desempenho os conhecimentos de várias áreas diferentes”, enquanto Mosimann e Fisch definem que: “[...] é um órgão administrativo e é uma área de conhecimento”(grifo meu).

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 90), “O objeto da Controladoria é a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientadas por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos”.

A Controladoria, como órgão administrativo, objetiva o fornecimento de informações úteis à tomada de decisão, colaborando com os gestores das diversas áreas para obtenção de eficácia empresarial (MOSIMANN; FISCH, 1999, P. 88).

Pela ótica de gestão econômica, a Controladoria deve empenhar-se para garantir o cumprimento da missão e da continuidade da organização, coordenando o esforço das áreas para obter o resultado global. Diante disto, determina-se como missão da Controladoria “[...] otimizar os resultados econômicos da empresa”(MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 88).

Para cumprir sua missão, a Controladoria atua com a função de assessoria, porém o *controller*, na qualidade de gestor “[...] ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica”(MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 89).

A Controladoria, como área do conhecimento ou ciência, corresponde a um conjunto de princípios, normas, leis e axiomas que explicam os fenômenos, suas propriedades, suas relações, suas causas e seus fins (PFALZGRAFF⁴ apud MOSIMANN; FISCH, 1961, p. 130).

Por este prisma os autores conceituam Controladoria 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 empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia (MOSIMANN; FISCH, 1999, p.99).

Desta forma, “[...] a Controladoria apresenta-se como um subgrupo das ciências sociais e políticas (e conseqüentemente das ciências morais e sociais), tendo por objeto de estudo a gestão econômica” (MOSIMANN; FISCH, 1999, P.101). O que significa que os autores pertencentes à corrente da Gestão Econômica apresentam a Controladoria como provedora de conhecimentos para a gestão econômica nos moldes do GECON.

2.3.1.2 Catelli – 1999 – A Controladoria segundo a gestão econômica

O livro *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON* é uma coletânea de vinte artigos de diversos autores organizados pelo Professor Dr. Armando

⁴ PFALTZGRAFF. Rogério. Seleções de Contabilidade. 6. Ed. Rio de Janeiro: Sedegra, 1961.p.130.

Catelli. O artigo intitulado *Controladoria*, escrito por Almeida, Parisi e Pereira faz uma análise do tema sob o prisma da gestão econômica.

De acordo com Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370), o ramo do conhecimento da Controladoria representa:

[...] as 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 durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem *decisões ótimas* (grifo meu).

A Controladoria irá configurar a correta mensuração da riqueza, a estruturação do modelo de gestão e do sistema de informações, estudando áreas como a teoria da decisão, teoria da mensuração e teoria da informação (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 1999, p.371).

Como ramo científico, a Controladoria visa desenvolver conhecimentos que embasam a gestão econômica como sistema gerencial a ser aplicado empiricamente, surgindo aqui sua relação com a Controladoria como área administrativa, órgão de *staff*, que por sua vez é a coordenadora das informações em função da missão da Controladoria, a otimização do resultado econômico (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 1999, p. 375).

Sabedores da missão, os autores definem os objetivos, as funções e os instrumentos para a sua execução (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 1999, p. 375).

Para os autores, os principais objetivos da Controladoria são: eficácia organizacional, viabilização da gestão econômica, integração das áreas de responsabilidade e subsídio do processo de gestão. Como funções, os autores relacionam: avaliação de desempenho e de resultado, gestão dos sistemas de informações e atendimento aos agentes do mercado tendo como instrumentos o processo de gestão e o sistema de informações.

2.3.1.3 Outros autores atrelados ao modelo GECON

Masayuki Nakagawa é livre-docente, professor da FEA/USP e pesquisador da FIPECAFI onde participou desde o início, do desenvolvimento do sistema GECON. Seu

livro, *Introdução à controladoria*, de 1993, aborda o papel do Controller dentro da empresa, para então mostrar o caminho de implantação de um sistema de Controladoria que exige mudanças profundas na cultura organizacional da empresa, além de estratégias corretas nas suas diferentes situações. A mesma consta das seguintes etapas: diagnóstico da situação da empresa, recomendações e plano de implantação (NAKAGAWA, 1993, p. 101-102).

Neste sentido, a Controladoria fica responsável pelo sistema integrado de informações, sua projeção, implantação e manutenção (NAKAGAWA, 1993, p. 13-14).

A obra *Contabilidade e controladoria em agribusiness* é uma coletânea de artigos de diversos autores desenvolvidos no laboratório de pesquisa Agricon do departamento de contabilidade da FEA/USP, sob a coordenação do Professor Dr. José Carlos Marion.

No artigo *Controladoria, gestão empresarial e indicador de eficiência em agribusiness*, Elias Pereira apresenta Controladoria como “[...] área de responsabilidade que tem por função coordenar os esforços dos gestores para alcançar seus resultados, gerando informações relevantes e oportunas para a tomada de decisões na organização”. O cumprimento da missão assegura um resultado sinérgico da empresa, integrando os esforços das diversas áreas (PEREIRA, 1996, p.140).

Figueiredo e Caggiano, em sua primeira edição do livro *Controladoria: teoria e prática* de 1992, descrevem a atividade da Controladoria dentro da empresa, principalmente no que se refere ao processo de planejamento e a relação entre planejamento e controle. Em uma Segunda edição de 1997, foi acrescido um outro capítulo que trata dos conceitos da Controladoria.

2.3.2 A Controladoria segundo autores de visão empírica

Paralelamente às obras já vistas, surgem nos anos 1990 duas obras, são elas Oliveira (1994) e Perez Júnior; Pestana; Franco (1997). Os autores desenvolvem seus textos a partir da

visão empírica do tema, ou seja, descrevem a Controladoria e suas ferramentas aplicadas á prática, unindo-as com a abordagem teórica.

2.3.2.1 Oliveira – 1994 – Filosofia da excelência empresarial

Em se livro, *Controladoria: conceitos e aplicação*, edição de 1998, o professor e consultor de empresas, busca mostrar o papel da Controladoria e suas atividades dentro da empresa, principalmente em relação às técnicas modernas de produção, como a filosofia de excelência empresarial e a qualidade total, tendo, como diferencial em relação às outras obras abordadas até aqui, uma análise sobre o papel da Controladoria em adaptação às alterações técnicas, gerenciais e produtivas, pois as mudanças ambientais exigem novos parâmetros para avaliação do desempenho (OLIVEIRA, 1998, p. 107).

A Controladoria é vista como um órgão de controle (linha) e assessoria (*staff*), que se situa ao lado da presidência e que pode ser qualificada como sendo o centro de controle interno da empresa onde suas responsabilidades englobam: supervisão das áreas de contabilidade financeira, fiscal e de custos, incluindo nas pequenas empresas os setores financeiros, de pessoal e de informática. Nestas últimas, muitas vezes as atividades da Controladoria são assumidas por um profissional que acumula outras funções (OLIVEIRA, 1998, p. 21).

No entanto, o enfoque principal da Controladoria deve estar na contabilidade gerencial, ou seja, no monitoramento e melhoria do controle e desempenho gerencial.

A Controladoria deve buscar constante avaliação das decisões dos gestores, visando a agregação de valor e a geração de lucros, já que não mais representa um departamento apenas de fiscalização de procedimentos internos.

O trabalho da consultoria objetiva a instrução dos gestores nas modernas técnicas de gerenciamento de produção, na identificação dos pontos fracos (perdas de desempenho) da entidade, na quantificação das conseqüentes perdas e na sugestão de soluções que melhoram a relação custo-benefício.

Entende-se por filosofia da excelência empresarial o conjunto de técnicas desenvolvidas e aplicadas para a continuidade das empresas em um ambiente econômico extremamente competitivo. O autor destaca como principais técnicas o *Just in Time*, as tecnologias de automação, informatização da produção e o controle total da qualidade (OLIVIERA, 1998, P. 79)

O autor define a Controladoria como:

[...] o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas. (OLIVEIRA, 1998, p. 19).

Quanto maior a qualidade da informação, maior o aprimoramento do processo decisório, propiciando a eficácia e a eficiência dos demais departamentos da empresa e na sua totalidade.

2.3.2.2 Perez Júnior, Pestana e Franco – 1995 – Decisão-ação-informação-controle

Perez Júnior (professor e auditor), Pestana (professor, consultor e auditor) e Franco (auditor) mostram em sua obra de 1995, intitulada *Controladoria de gestão*, o papel preponderante da Controladoria na administração de negócios e explicam a utilização de suas principais ferramentas.

O tipo de exercício da Controladoria varia dependendo do porte e estrutura operacional da empresa, podendo ser:

- a) *Órgão de linha* – Gerência Contábil, responsável pela geração de informações de seus departamentos subordinados (contabilidade financeira, fiscal e de custos, controle patrimonial, orçamento e auditoria interna), ficando abaixo do maior executivo financeiro (PEREZ JÚNIOR; PESTANA; FRANCO, 1995, p. 35),
- b) *Órgão de staff* (forma defendida pelos autores) – assessoria gerencial mediante síntese e análise de informações (PEREZ JÚNIOR; PESTANA; FRANCO, 1995, p. 35).

“É missão da Controladoria, otimizar os resultados econômicos através da eficiência de um modelo de informação baseado em um modelo de gestão, [cujo cumprimento] garante o processo de decisão-ação-informação-controle” (PEREZ JÚNIOR; PESTANA; FRANCO, 1995, p. 36), tendo ainda visão estratégica no planejamento global e na implantação de projetos.

2.4 Autores Contemporâneos

Após o ano 2000, a literatura referente à Controladoria, em sua maioria, está embasada em pesquisas científicas, em especial decorrentes de teses e dissertações, e apresenta modelos de Controladoria voltados para setores econômicos específicos. As obras pesquisadas foram: Coronado (2001), Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002), Peleias (2002), Schmidt (2002), Brito (2003), Padoveze (2003) além de uma palestra ministrada pelo Prof. Gientorsky em outubro como órgão administrativo cuja missão é prover de informações o processo de gestão.

2.4.1 Coronado – 2002 – Atacado e varejo

A obra de Coronado publicada em 2002: *Controladoria no atacado e varejo: logística integrada e modelo de gestão sob a ótica da gestão econômica Logiscon* é sua tese de

doutorado e está voltada ao setor de comércio.

2.4.2 Beuren – 2002 – A Controladoria e sua história

A coletânea de artigos organizada pelo Professor Dr. Paulo Schmidt, *Controladoria: agregando valor para a empresa*, aborda temas atuais relacionados à Controladoria.

O primeiro capítulo consiste em um artigo da Professora Dr^a. Ilse Maria Beuren, *O papel da Controladoria no processo de gestão*, descreve o processo de gestão, conceitua a Controladoria e mostra os requisitos do Controller e os tipos de controles na organização (controles de gestão, controles de resultados, controles de pessoas e de culturas).

2.4.3 Brito – 2002 – Instituições financeiras

O livro, *Controladoria de risco-retorno em instituições financeiras*, de Osias Brito de 2002, também fruto de trabalho acadêmico avançado, apresenta alguns modelos para gerir informações e tomar decisões específicas próprias da área.

Além das atividades inerentes à Controladoria, Brito propõe que “a Controladoria deve migrar da análise do retorno para a análise do retorno em condições de risco e alocação do capital”(BRITO, 2002, p. 26). O autor volta a sua atenção para a diversidade de riscos envolvidos no setor das instituições financeiras, onde a *gestão de riscos*, ou seja, a identificação, mensuração e o controle dos riscos se tornam indispensáveis para assegurar a continuidade das entidades (BRITO, 2002, p. 15-20, grifo meu).

2.4.4 Oliveira: Perez Júnior; Silva – 2002 – Controladoria estratégica

A obra *Controladoria estratégica* de 2002 fundamenta-se nos trabalhos apresentados

pelos autores nos anos 90 (vide item 2.3.2) e está dividida em três grupos temáticos: o primeiro descreve os conceitos gerais de e Controladoria Estratégica; o segundo engloba abordagens específicas como planejamento, gestão, sistema de informações e controle interno; o terceiro grupo descreve ferramentas da Controladoria estratégica como: *Análise da Cadeia de Valor*, *Orçamento*, *Modelo de Gestão*, *Balanced Scorecard*, *Economic Value Added*, *Market Value Added* e *Planejamento Tributário*.

Os autores citam, como um dos principais motivos para a elaboração do trabalho, a constatação de uma grande ausência de visão empresarial, financeira e estratégica por parte dos contadores, deixando seus serviços muito aquém das necessidades de seus usuários, em primeira linha das empresas de pequeno e médio porte (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 2002, P. 9).

A Controladoria estratégica está vinculada ao *pensar no futuro* e consequentemente necessita planejar estrategicamente a organização e controlar os resultados decorrentes deste planejamento para garantir a sobrevivência e o aumento da capacidade competitiva (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 2002, p.28, grifo meu).

Objetivo Estratégico representa tudo que é vital para uma organização ou unidades de negócios para manter sua capacidade competitiva e incrementar suas vantagens em relação aos concorrentes atuais ou futuros (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 2002, p. 32).

Não há Controladoria Estratégica sem informações estratégicas que podem ser conceituadas como “as informações que a empresa precisa obter sobre seu ambiente operacional para poder mudar e desenvolver estratégias adequadas capazes de criar valor” em relação a novos negócios, mercados e em tempo futuro (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 2002, p. 57).

Os autores apontam os efeitos da globalização e da abertura da economia brasileira na Controladoria, que passam a requerer da mesma uma adequação às exigências internacionais,

dentre elas, a acentuada valorização do comportamento ético, a contabilidade social, a contabilidade ambiental, a administração da informação a nível internacional e as funções de consultoria empresarial de alto nível decorrente da alteração do posicionamento tradicional de centro de custos para centro de lucros (OLIVEIRA; PERZ JÚNIOR, SILVA, 2002, p.22-23).

Neste contexto, é lembrado o conceito de *accountability* com a ‘obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder “(NAKAGAWA⁵ apud OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 1993), ou seja,

A utilização dos procedimentos contábeis como instrumentos de *prestação de contas* [para com os *Stakeholders* diretos e indiretos]. Daí surgiram os fundamentos para a Contabilidade Social e Ambiental, divulgação dos atos de corrupção, fraudes e sonegação etc. (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 2002, p.24, grifo meu).

2.4.5 Peleias – 2002 – Gestão usando padrões

Dr. Ivan Ricardo Peleias, professor nas faculdades PUC/SP e FECAP/SP e consultor de empresas, em seu livro *Controladoria: gestão eficaz usando padrões*, publicado em 2002, descreve o processo de Controladoria seguindo a linha doutrinária do GECON e apresenta um modelo de sistema de padrões em eventos, transações e atividades (PELEIAS, 2002, p. 50). O autor reconhece a Controladoria como área de conhecimento e unidade administrativa, porém o texto enfatiza o órgão administrativo:

[...] 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. Essas decisões se referem à definição de formas e critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações e atividades que ocorrem nas diversas áreas nas organizações, para que a eficácia empresarial seja assegurada (PELEIAS, 2002, p.13).

⁵ NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

A Controladoria é o “*agente aglutinador* dos esforços das diversas áreas da empresa” no sentido de assegurar a otimização do resultado econômico da organização, ou seja, da eficiência empresarial através de um suporte ao processo de gestão (PELEIAS, 2002, p. 16, grifo meu).

Existe um fator limitante da ação da Controladoria que é dado principalmente pela cultura da entidade, sua estrutura organizacional e a forma de gestão.

Cumprir a missão da Controladoria (otimização do resultado econômico da organização) envolve alcançar os seguintes objetivos (PELEIAS, 2002, p. 17):

- a) Subsídio do processo de gestão, propiciando condições para planejamento e acompanhamento dos resultados dos negócios;
- b) Contribuição para a otimização dos recursos;
- c) Fornecimento de informações adequadas aos usuários do modelo decisório, geradas por um sistema de informação;
- d) Padronização e homogeneização de instrumentos e informações em todos os níveis;
- e) Relações ativas com agentes de mercado para identificar e atender as demandas impostas por estes à organização.

2.4.6 Gientorsky – 2002 – Controladoria na gestão do conhecimento

Luis Carlos Gientorsky, professor da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, apresentou a palestra *Tendências para o profissional da Controladoria frente aos desafios da sociedade do conhecimento* no IX Congresso Brasileiro de Custos realizado em São Paulo em outubro do ano de 2002.

Na referida palestra, o autor abordou as mudanças do mundo empresarial frente à sociedade do conhecimento e a conseqüente necessidade de inclusão da *chamada gestão do conhecimento* às atribuições já existentes da Controladoria.

A Controladoria, na visão do palestrante, é um órgão de assessoria, mas que também participa do processo de gestão. Seus objetivos se concentram na obtenção de eficiência organizacional, competitividade, continuidade, riqueza da empresa e desenvolvimento sustentável, considerando o ambiente interno e externo, valores tangíveis e intangíveis e buscando benefícios em toda cadeia de valor.

Devido às transformações sócio-econômicas, a visão de *gestão financeira* se transformou em *gestão econômica*, que recebe um novo enfoque: a *gestão do conhecimento*.

As atividades da Controladoria envolvem tradicionalmente:

- a) Contabilidade financeira e de custos;
- b) Gestão de custos – os custos de produção e análise de rentabilidade global e por atividade;
- c) Tesouraria – fluxo financeiro, obrigações;
- d) Gestão de investimentos – planejamento, orçamento, controle de investimentos, amortizações, e;
- e) Controle da empresa por meio do Sistema de Informação Executiva (EIS) e do planejamento e projeção de negócios.

Diante dos novos desafios emergentes da sociedade do conhecimento, são adicionadas às funções tradicionais da Controladoria as relacionadas à gestão do conhecimento. Estas novas atribuições da Controladoria envolvem entre outras:

1. Visualização e valorização do conhecimento organizacional como ativo corporativo, utilizado para manter a empresa competitiva;
2. Estruturação organizacional para otimizar o fluxo de conhecimento;

3. Identificação dos verdadeiros consumidores de recursos que agregam ou não valor;
4. Estímulo à cooperação e troca de informações compreensíveis entre as diversas divisões;
5. Aprendizagem com erros e fracassos;
6. Retirada dos benefícios daquelas que não contribuem; a percepção de novas formas de capital organizacional;
7. Subordinação da tecnologia da informação às pessoas;
8. Distribuição de decisão partindo de equipes preparadas, e
9. Poder de transformação da informação para adicionar valor.

2.4.7 Padoveze – 2003 – Controladoria estratégica e operacional

A mais recente obra sobre o tema é do Prof. Dr. Luís Clóvis Padoveze, *Controladoria estratégica e operacional*, publicada em 2003. Seguindo a doutrina do modelo de gestão econômica, o autor aborda a forma detalhada as principais ferramentas da Controladoria tanto estratégica como operacional e afirma: “A Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude” (PADOVEZE, 2003, p. 3).

2.5 Comentários Finais

A presente seção traz uma síntese do conjunto de atribuições conferidas à Controladoria pelos autores pesquisadores, ou seja, a gama de competências que englobam suas funções, características e obrigações. Para melhor entendimento, as mesmas são visualizadas nos seguintes aspectos: produto, objetivo, processo, atividades, requisitos e instrumentos.

Considerando todas as obras analisadas, observa-se que os autores são praticamente unânimes em apresentar a Controladoria como um departamento ou órgão administrativo das entidades cujo principal produto consiste em informações. Elas devem ser previamente coletadas, selecionadas e analisadas, empregadas na tomada de decisão dos administradores e utilizadas no processo de gestão. Com o objetivo de promover a eficiência, a eficácia e a efetividade empresarial, a Controladoria coleta dados referentes ao ambiente endógeno e exógeno assim como em relação ao tempo passado, presente e futuro e os analisa de forma dedutiva ou indutiva.

A Controladoria deve prestar auxílio na definição de missão, metas, objetivos e de planos estratégicos sob uma visão global e prospectiva da entidade através da pesquisa sistemática de potenciais de sucesso (gestão estratégica) para então acompanhar sua transformação em planejamento operacional seguido do direcionamento (encaminhamento do que foi decidido), execução (desencadeamento de ações), controle, análise de desvios padrão-real, correção e replanejamento (gestão operacional).

Para poder executar suas funções, a Controladoria necessita criar, implantar e manter um sistema interno para transmissão e troca de informações, orientado para controle, planejamento e gestão, tendo como função apoiar o processo decisório gerencial (SIG – Sistema de Informação Gerencial).

A Controladoria está embasada em um conjunto de conhecimentos interdisciplinares, entre outros, advindos da Contabilidade Gerencial que fornece as principais ferramentas para serem aplicadas pela Controladoria, como por exemplo, as atividades de Gestão de Custos e Resultados, Gestão de Riscos (identificação, análise e administração) e Gestão Tributária (planejamento, controle e administração).

Os instrumentos utilizados em suas atribuições podem ser classificados nos seguintes tipos⁶:

- a) *Instrumentos Analíticos* – como, por exemplo, a análise contábil, a contabilidade de custos, finanças, investimentos e análise do portfólio;
- b) *Instrumentos Prospectivos* – sistemas de reconhecimento precoce, análise de ciclo de vida, análise regressiva e análise de tendências;
- c) *Instrumentos Criativos* – psicologia organizacional;
- d) *Instrumentos Decisórios* – Gestão de custos e rentabilidade, análise ABC, *Targent Costing*, análise da cadeia de valor, sistemas de avaliação empresarial, *Balanced Scorecard* e análise de investimentos.

Quadro 1.2 - Síntese das principais atribuições da Controladoria

Produto	Informações de suporte ao processo de gestão
Objetivo	Eficiência, Eficácia e Efetividade da Organização
Processo	Monitoramento de Sistema de Informações gerenciais como órgão interno ou consultoria
Atividades	Melhoria do desempenho da gerência para assegurar a continuidade da entidade
Requisitos	Domínio das ferramentas oriundas da Contabilidade Gerencial
Instrumentos	Analíticos, prospectivos, criativos e decisórios

O Quadro 1.2 mostra de forma sintética as principais atribuições da Controladoria.

Para o presente trabalho assume-se a Controladoria como um órgão administrativo de *staff*, que assessora a alta administração e os demais departamentos. Sua estrutura é melhor visualizada em médias e grandes empresas, porém o seu serviço é imprescindível em todas as organizações, independentemente de seu porte. O referido serviço pode ser efetuado dentro da empresa ou por um órgão externo, uma consultoria, por exemplo.

⁶ Adaptado de HUCH; BEHME; OHLENDORF apud FREIDANK, 1995, p. 250.

Mediante uma visão holística, a Controladoria analisa informações de forma permanente e continuada para efetuar um acompanhamento econômico de todas as ações gerenciais – gestão econômica – composta pela gestão estratégica, operacional e financeira. Mais recentemente engloba-se também os conceitos de gestão sustentável, do conhecimento e global. Desta forma, a Controladoria é um instrumento para melhorar o desempenho da gerência e assegurar a continuidade da entidade.

3 A MICROEMPRESA E SEU PAPEL NA ECONOMIA NACIONAL

Os objetivos deste capítulo são caracterizar a micro e pequena empresa com a legislação competente, e descrever o seu papel na economia nacional, uma vez que a presente pesquisa está voltada especificamente para este tipo de empresa.

O texto faz três abordagens: a primeira referente às questões econômicas, a segunda quanto aos aspectos fiscais e a última sobre o perfil da micro e pequena empresa no Brasil.

3.1 Aspectos Econômicos

A microempresa pode ser compreendida como uma entidade privada com fins lucrativos de pequeno porte. No entanto, os critérios específicos usados para sua classificação variam de um órgão para outro conforme o objetivo de estudo.

Enquanto os órgãos tributários (item 3.2) usam a receita bruta anual, entidades como o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) e o Ministério do Trabalho, por exemplo, utilizam o número de pessoas ocupadas, sendo que, para o primeiro, as microempresas são aqueles que possuem até 19, e, para o segundo, as que têm no máximo nove pessoas trabalhando.

O SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) também as classifica pelo número de empregados, diferenciando-se, ainda, entre microempresas industriais, quando possuem até 19 postos de trabalho, e comerciais com no máximo nove trabalhadores.

O BNDS (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social) considera como microempresa a entidade cuja receita operacional bruta anual ou anualizada não ultrapasse

R\$1.200.000 (um milhão e duzentos mil reais). No entanto, no caso da concessão de crédito à exportação, a classificação do porte da empresa fica definida no âmbito do Mercosul, em que microempresa é que tem receita bruta anual de até quatrocentos mil dólares e pequena empresa, é aquela cuja receita bruta anual, está acima deste valor e inferior a três milhões e meio de dólares (MDIC, 2003).

A multiplicidade de créditos dificulta a comparação de dados dos diversos órgãos governamentais federal, estadual e municipal, assim como das entidades de apoio (IBGE, SEADE, SEBRAE, etc.), para o dimensionamento do setor das microempresas em termos de participação econômica e importância.

Sem dúvida, as microempresas exercem um papel relevante dentro da estrutura produtiva da economia brasileira, em virtude do grande percentual de entidades existentes e do significativo volume de mão-de-obra absorvido, gerando um considerável aumento da renda interna.

Tabela 3.1 - Participação das Microempresas na Economia Brasileira com dados de 1994-1996

Variável	Microempresas no Brasil
Número de Empresas	98%
Pessoal ocupado	59%
Faturamento	28%
PIB	20%
Número de Empresas Exportadoras	29%
Valor das Exportações	1,7%

Fonte: SEBRAE – Elaboração a partir de dados do IBGE, FUNCEX, PNAD e RAIS/TEM (1994, 1995 e 1996).

A tabela 3.1 mostra que cerca de 98% das empresas em âmbito nacional são constituídas por micro e pequenas empresas, as quais absorvem aproximadamente 59% do pessoal ocupado na indústria, comércio e serviços contribuem com 20% do PIB do país (SEBRAE, 2003).

O universo das micro e pequenas empresas situa-se principalmente nos setores comercial e de serviços. Separando-se estes dois setores pelo critério de classificação por faixa de receita bruta anual, tem-se que o comércio em 1994 era composto em 85% por microempresas e em 11% por pequenas empresas; enquanto o setor de serviços formava-se em 89% de microempresas e em 8,3% de pequenas empresas (MDIC, 2003).

Verifica-se que a maioria das empresas no país é registrada como comércio (56%), seguido do setor de serviços (27%) e da indústria (17%). Pode-se constatar, também, que, das empresas comerciais, 99,2% pertencem à categoria de microempresas e empresas de pequeno porte, o que comprova a importância dos negócios de menor porte na geração de emprego e renda no país (MDIC, 2003).

Segundo a distribuição das empresas comerciais por número de pessoal ocupado, do conjunto das microempresas (93,2%), cerca de 82,9% absorvem de zero a quatro pessoas e 10,3% empregavam de cinco a nove. Já as pequenas empresas (6%) se dividem nas seguintes faixas: as que trabalhavam na faixa de 10 a 19 pessoas (4,2%), aqueles que ocupam de 20 a 29 pessoas (1,1%) e as que empregam de 30 a 49 pessoas perfazem o percentual de 0,7%. Cabem às grandes empresas comerciais, aquelas nas quais trabalham mais de 50 pessoas, apenas uma parcela inferior a 1% (MDIC, 2003).

Instituições financeiras oficiais que operam com crédito para o setor privado, como Caixa Econômica, Banco do Brasil e BNDS, dispõem de linhas de crédito específicas com taxas menores e condições de pagamento mais favoráveis.

3.2 Aspectos jurídicos e Fiscais

A constituição de 1988, em seu Artigo 179, confere ao Estado a responsabilidade em incentivar as microempresas e as empresas de pequeno porte. A Emenda Constitucional nº 6

que altera o Artigo 170, e delega ao Estado, como princípio constitucional, a obrigação de dar tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte que tenham sua sede no país (CF, 1988).

Cumprindo as disposições da Emenda Constitucional nº 6, a Lei 9.841 de 05 de outubro de 1999 cria o novo Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, regulamentando o suporte legal para o tratamento privilegiado determinado pela Carta Magna no sentido de assegurar melhores condições de desempenho e continuidade, incluindo a sua participação no mercado de importação e exportação.

A Lei nº 9.317/96 regula as questões tributárias, instituindo uma forma específica de tributação em âmbito federal para as referidas empresas, o “Simples”.

3.2.1 Estatuto da microempresa e empresa de pequeno porte⁷

O Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei 9.841 de 05 de outubro de 1999) constitui um conjunto de normas jurídicas referentes a questões documentais, administrativas, trabalhistas, previdenciárias e creditícias.

Conforme o Artigo 2º do Estatuto, definem-se como microempresas aquelas cujo faturamento bruto anual seja igual ou inferior a R\$ 120.000,00 e como empresas de pequeno porte, as entidades com receita bruta anual entre R\$ 120.000,00 e R\$ 1.200.000,00.

Para os fins tributários, considera-se receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. O valor da operação de venda de ativo imobilizado não deverá ser considerado para fins de apuração do valor total da receita bruta auferida.

⁷ Esta seção foi desenvolvida com base nos dados da Cartilha do Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC (2003).

São exigências adicionais para o enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte:

1. Os empresários (pessoas físicas) devem ser domiciliados no país.
2. Os mesmos não podem participar de outra pessoa jurídica, salvo se esta participação não for superior a dez por cento do capital social.

O Estatuto simplifica os trâmites legais de constituição das empresas em questão não exigindo mais a apresentação de certidões negativas criminais ou fiscais dos titulares ou sócios.

As empresas já existentes que se enquadram nas exigências do Estatuto, se assim desejarem, podem ser registradas como microempresas e empresas de pequeno porte na Junta Comercial ou Registro Civil de Pessoas Jurídicas, declarando que sua receita bruta do ano anterior está dentro dos limites fixados pela lei.

Perde-se o tratamento privilegiado da lei em caso de excesso de receita bruta por dois anos consecutivos, ou três alternados em um período de cinco anos. Há, então, o desenquadramento automático de microempresa para empresa de pequeno porte, e de empresa de pequeno porte para empresa comum.

O Estatuto dispensa de prova de quitação dos tributos e contribuições da Fazenda Nacional, bem como do Instituto Nacional de Seguro Social – INSS e do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS, para fins de baixa na registro competente, as microempresas ou empresas de pequeno porte inativas durante os últimos cinco anos. A Artigo 36 do Estatuto desvincula, assim a inscrição e as alterações da microempresa e da empresa de pequeno porte da situação fiscal de seu titular, sócios ou administradores.

As referidas empresas estão, ainda, isentas do pagamento de preços, taxas e emolumentos decorrentes de registro de seus atos constitutivos e suas alterações, assim como redução de emolumentos ao tabelião nos procedimentos do protesto de títulos.

As microempresas, em especial, têm o direito de acionar como autoras perante os Juizados Especiais Cíveis, fato este, que lhes possibilita um acesso ao poder Jurídico mais fácil, rápido e de baixo custo.

No Capítulo VI, intitulado “Do Desenvolvimento Empresarial”, o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte aborda diversos temas a serem regulamentados, como incentivos fiscais e financeiros simplificados e descentralizados; destinação mínima de 20% dos recursos federais da área de pesquisa, desenvolvimento empresarial e capacitação tecnológica; o acesso diferenciado a serviços de metrologia e de certificação; a geração de associações de empresas mais competitivas tanto no mercado interno quanto externo; mecanismos de desburocratização e capacitação e as compras do governo, onde se estabelece que será dada prioridade às microempresas e empresas de pequeno porte, individualmente ou de forma associada.

3.2.2 Simples Federal

A Lei Nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996 dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte e institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, lei esta que sofre freqüentes mudanças, motivo pelo qual não serão mencionadas dados específicos referentes a taxas ou alíquotas neste trabalho.

Elucidando-se o montante das alterações da lei do SIMPLES, podem ser citadas as seguintes Leis de números: 9.528 de 10/12/1997; 9.732 de 11/12/1998; 9.779 de 19/01/1999; 10.034 de 24/10/2000; 10.256 de 09/10/2001 e 10.684 de 30/05/2003, assim como as Medidas Provisórias de números MP 1.788, de 29/12/1998, MPV 2.189-49 de 23/08/2001, MPV 2.158-35 de 24/08/2001 e MP 75 de 24/10/2002.

O principal fator para o enquadramento no simples federal, além do montante da receita bruta, é o tipo de atividade exercida pela empresa que não pode pertencer ao rol das chamadas atividades excludentes” determinado pela Receita Federal.

No Brasil, existem vários sistemas de tributação referente às pessoas jurídicas: Lucro Real, Lucro Presumido ou Arbitrado e o Simples.

3.3 Síntese dos Critérios

O Quadro 3.2 constitui uma síntese das várias definições de microempresa conforme os critérios dos respectivos órgãos.

Quadro 3.2 - Síntese dos critérios de classificação de microempresa

Instituição	Receita Bruta Anual	Pessoal Ocupado
Governo Federal	Até R\$ 120.000,00	-
Governo do Estado de Sergipe		-
Comercial – vendas	Até UFP 10.000 /R\$193.800,00	
Industrial - aquisição	Até UFP 20.000/R\$387.600,00	
BNDS	Até R\$ 1.200.00,00	-
	Até US\$ 400.000,00*	-
Ministério do Trabalho	-	Até 9
IBGE	-	Até 19
SEBRAE	-	Industriais – até 19
	-	Comerciais – até 9

* para fins de concessão de créditos à exportação, definido conforme normas do Mercosul

Visto que o significado exato de microempresa varia até mesmo na esfera legal, assume-se para este trabalho o conceito de microempresa nos moldes do Governo Federal para possibilitar a definição de população da pesquisa e a seleção de amostra de empresas a serem entrevistadas.

3.4 Perfil da Microempresa

Segundo Kassai (1997, p. 7), pesquisas realizadas descrevem o pequeno empreendedor como aquele de origem de camadas mais simples, que inicia sua vida de trabalho ainda com

pouca idade, possuidor de conhecimento técnico referente à atividade da empresa, mas não capacitado nos setores de administração e gestão, Ou, ainda, como antigos gerentes de grandes empresas que decidem abrir seu próprio negócio, mas passam a dedicar-se à solução de problemas administrativos do dia-a-dia, não recorrem ao auxílio de especialistas e perdem assim a visão global do negócio deixando de lado o planejamento estratégico.

Quadro 3.3 Características de diferenciação das pequenas empresas

Característica	Grandes Empresas	Pequenas Empresas
Adaptabilidade	Pequena	Grande
Administração	Profissional	Pessoal ou Familiar
CAPACIDADE DE INTERPRETAR E UTILIZAR POLÍTICAS E DISPOSITIVOS LEGAIS	Grande	Pequena
Capacidade de utilizar especialistas	Grande	Pequena
Capacitação profissional	Especializada	Não especializada
Capital	Dissolvido	Concentrado
Concentração de recursos	Capital	Trabalho
Decisão	Descentralizada	Centralizada
Estrutura	Organizada	Informal
Flexibilidade	Pequena	Grande
Forma Jurídica	Sociedade Anônima	Limitada
Ganhos de Escala	Grandes	Pequenos
Idade média	Alta	Pequena
Níveis Hierárquicos	Muitos	Poucos
Nº de Funcionários	Grande	Pequeno
Nº de Produtos	Grande	Pequeno (Único)
Recursos Financeiros	Abundantes	Escassos
Sistemas de Informação	Complexos, formalizados informatizados	Simples, informais e manuais (mecanizados)
Utilização da Tecnologia	Alta	Baixa (Artesanal)

Fonte: Retirado de Kassai (1997, p. 5).

O Quadro 3.3 mostra uma síntese comparativa entre as características das pequenas e grandes empresas, revelando de forma resumida, o perfil da microempresa brasileira.

As características das grandes empresas divergem em muito das pequenas, cujas peculiaridades estão intimamente ligadas ao seu fundador – nascem e morrem com o mesmo (BORTOLI NETO⁸ apud KASSAI, 1997, p. 8). Trata-se de empresas com níveis de capacitação e profissionalização baixos, carentes de recursos financeiros e de estrutura

⁸ BORTOLI NETO, Adelino de. **Tipologia dos problemas das pequenas e médias empresas**. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. São Paulo, 1980, p.45.

organizacional e administrativa, além de dificuldades com relação a técnicas gerenciais e de delegação de tarefas.

Por outro lado, o microempresário apresenta características pessoais como: dedicação, necessidade de auto-realização, criatividade, iniciativa e disposição de assumir riscos (KASSAI, 1997,p.6).

Segundo Kassai (1997, p.8), uma das principais dificuldades para o microempresário consiste na compreensão dos mecanismos financeiros e contábeis do negócio, sendo que geralmente busca auxílio junto aos gerentes de instituições financeiras o que se apresenta pouco satisfatório.

3.5 Comentários Finais

As microempresas brasileiras compõem 98% do total de empresas responsáveis por 59% dos postos de trabalho e 20% do PIB, valores estes que se tornam ainda mais relevantes em se considerando o setor informal da economia.

As próprias características do empreendedor acarretam uma limitada capacidade de percepção e priorização dos problemas empresariais, tornando a empresa frágil aos impactos externos, sendo esta uma das causas do alto índice de mortalidade da microempresa. (PINHEIRO⁹ apud KASSAI, 1997, p.7-8).

Como já afirmado anteriormente, para permitir a escolha dos componentes da amostra de empresas a serem pesquisadas, assume-se para este trabalho o conceito de microempresa nos moldes do Governo Federal.

⁹ PINHEIRO, Maurício. **Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte**: Uma abordagem conceitual e empírica. Tese de doutorado. FEA/USP. São Paulo, 1996.

4 PESQUISA DE CAMPO

O presente capítulo descreve os procedimentos e os resultados da pesquisa de campo realizada junto às microempresas do Estado de Sergipe situadas nos Municípios de Aracaju, N. S. do Socorro e São Cristóvão, cujo objetivo foi o de caracterizar a atividade da Controladoria existente nas microempresas. Ou seja, a utilização de informações específicas no processo decisório de gestão. Além disto, a pesquisa indaga a existência ou não de predisposição a obter um aperfeiçoamento por parte do microempresário em relação ao seu processo de gestão e até que ponto o gestor é auxiliado pelo seu contador em suas tarefas.

O texto está dividido em duas seções: A primeira expõe os procedimentos da pesquisa envolvendo a definição da amostra e a coleta de dados e a segunda relata as informações obtidas e suas inferências.

4.1 Procedimentos de Pesquisa

Conforme Martins (1994, p. 28), uma “pesquisa de campo (*field study*) corresponde à coleta direta de informação no local em que acontecem os fenômenos”, que, neste trabalho, é constituído pelos estabelecimentos de micro e pequenas empresas do Estado de Sergipe, nos Municípios de Aracaju, N.S. do Socorro e São Cristóvão.

Com o objetivo de assegurar o rigor científico da pesquisa é necessário identificar a principal variável da situação-problema a ser estudada (MARTINS, 1994, p. 31), que nesta pesquisa é a presença ou não de um Sistema de Informação Gerencial nas micro e pequenas empresas.

Esta variável é empírica, sua escala de mensuração é classificada como nominal por se tratar de um nível mais elementar de atribuição de valores (no caso: *sim* ou *não*). Assume-se

para esta pesquisa o termo *Sistema de Informação Gerencial* como um procedimento sistemático de coleta de dados e análise de informações internas e externas utilizadas no processo decisório de gestão empresarial.

A população pesquisada foi constituída pelas micro e pequenas empresas do Estado de Sergipe, nos Municípios de Aracaju, N.S. do Socorro e São Cristóvão, na pessoa de seus titulares, sócios e/ou administradores, compondo uma população finita, ou seja, contável. Porém, o número exato de micro e pequenas empresas existentes nesses municípios não foi encontrado.

Foram selecionadas micro e pequenas empresas de bairros, tamanhos e ramos de atividades diversificados, buscando, assim, compor uma amostra o mais representativa possível.

4.1.1 Definição da Amostra

Segundo Martins (1994, pp. 35-38), o dimensionamento de uma amostra representativa para uma população finita e variável nominal é calculado mediante a seguinte fórmula:

$$n = \frac{Z^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{e^2 (N - 1) + Z^2 \cdot p \cdot q}$$

Notário:

n = Tamanho da amostra para ser considerada representativa

N = População

p = Estimativa de casos favoráveis

$q = (1 - p)$

e = Erro amostral

Z = Número de desvios padrões distanciados da média

Admite-se uma estimativa de casos favoráveis de 10%, conseqüentemente o valor de q será de 90%. Para a determinação do erro amostral, que se caracteriza pela máxima diferença que se está disposto a aceitar, assume-se uma margem de erro de 10% dado o processo de amostragem não probabilística na qual os resultados das pesquisas a rigor não garantem a representatividade da população.

No sentido de elevar a contabilidade da pesquisa, o valor obtido de 35,21 foi arredondado para um conjunto de quarenta empresas que representa 2,57% da população total e constitui uma amostra representativa.

4.1.2 Coleta de Dados

Como instrumento de coleta de dados, escolheu-se um questionário semi-aberto composto por seis perguntas abertas e quatorze fechadas, formando um total de vinte questões (ANEXO I). As questões podem ser divididas em oito grupos de acordo com o tipo de informação obtida:

1. Perfil do empresário – questões de 1 a 4;
2. Perfil da empresa – questão 5;
3. Características do sistema de informação utilizado – questões 6 a 8;
4. Visão estratégica do empresário – questões 9 e 16;
5. Forma de gestão – questões 10, 11 e 15;
6. Cálculo de custos e formação de preço – questões 12 e 13;
7. Papel do contador – questão 14;

8. Opinião do empresário em relação à Controladoria - questões 17 a 20.

Antes da sua distribuição, realizou-se um pré-teste mediante a aplicação junto a uma amostra piloto de três empresas, com a finalidade de se prevenir possíveis distorções de resultados decorrentes de incompreensão do questionamento pelos entrevistados.

Em seguida, efetuaram-se as alterações e ajustes necessários do conteúdo do questionário. A coleta de dados se deu durante os meses de junho do ano de 2005.

4.2 Resultados da Pesquisa

A presente seção descreve os resultados e as inferências relacionados à pesquisa de campo, sendo que os mesmos foram agregados em grupos conforme o tipo de informações fornecidas, grupos estes já mencionados no item anterior.

4.2.1 Perfil do empresário

As questões sobre o perfil do microempresário revelam sua idade, formação e experiência como empresário e ramo de atividade.

Tabela 4.1 - Faixa Etária (Questão nº 1).

FAIXA ETÁRIA DO EMPRESÁRIO	%
30-40 ANOS	44,44
41-50 ANOS	33,34
51-60 ANOS	11,11
ACIMA DE 60 ANOS	11,11
TOTAL	100,00

Os dados mostrados na tabela 4.1 indicam que a maioria do micro e pequeno empresário sergipano tem entre 31 e 40 anos, que corresponde a 44,44% e 33,34% entre 41 e

50 anos, então podemos afirmar que a maioria absoluta está entre 31 a 50 anos com 71,78% dos empresários.

Tabela 4.2 - Formação Escolar (Questão nº 2)

FORMAÇÃO DO EMPRESÁRIO	%
Ensino básico completo	10,0
Ensino médio completo	40,0
Curso técnico	20,0
Ensino superior incompleto	20,0
Ensino superior completo	10,0
TOTAL	100,0
EM RESUMO	
Ensino básico ou médio completo	70,0
Ensino superior completo ou incompleto	30,0
TOTAL	100,0

A tabela 4.2 mostra formação escolar desses empresários, revelando que 70% só estudaram ensino básico ou médio completo, enquanto superior completo e incompleto só 30%, do seu montante.

Tabela 4.3 - Tempo de empresário, e no ramo de negócio (Questões 3 e 4)

TEMPO	DE EMPRESÁRIO %	NESTE RAMO DE ATIVIDADE %
Entre 8 e 9 anos	22,22	22,22
Entre 10 e 11 anos	33,34	22,22
Entre 6 e 7 anos	22,22	22,22
Entre 3 e 4 anos	—	11,12
Entre 15 e 16 anos	22,22	22,22
TOTAL	100,0	100,0

Tabela 4.4 - Idade da Empresa (Questão 5).

IDADE DA EMPRESA	%
Menos de 1 ano	11,11
Entre 6 e 10 anos	44,44
Entre 11 e 15 anos	22,23
Entre 16 e 20 anos	11,11
Entre 26 e 30 anos	11,11
TOTAL	100,0

Tabela 4.5 - Nº de Empregados

Nº DE EMPREGADOS	%
Emprega não familiares	88,42
Emprega familiares	11,58
TOTAL	100,0

As tabelas 4.3, 4.4 e 4.5 respectivamente, mostram o perfil das empresas. Buscou-se saber sua idade, seu tamanho, mediante o conjunto dos empregados, como sabem a característica da empresa. Analisando-se os dados obtidos, nota-se o tempo que é empresário, 77,78% está no ramo entre 6 e 11 anos, enquanto no ramo de atividade entre 6 e 11 anos corresponde a 66,66%. Quanto a idade das empresas, entre 6 e 15 anos corresponde a 66,67%, nota-se também que de todos os empregados 11,58% são familiares, enquanto 77,78% das empresas tem familiares trabalhando.

4.2.2 Características do Sistema de Informação utilizado pela Empresa

Para a caracterização do tipo de Sistema de Informação utilizado pelas empresas pesquisadas, questionou-se o empresário da seguinte maneira: qual informação é considerada a mais relevante dentro da empresa, como é obtida e como são efetuados os controles de contas a pagar e a receber?

De acordo com os entrevistados, dentre as informações tidas como primordiais, predominam aquelas associadas à venda: receita e quantidades vendidas com 88,88%, e apenas 11,12% desses entrevistados citaram custos dos produtos, conforme se depreende na tabela 4.6, a seguir.

Tabela 4.6 - Informações mais importantes para o empresário no dia-a-dia (Questão nº 6).

INFORMAÇÕES RELEVANTES	%
Receita de vendas	44,44
Quantidade vendida	44,44
Custo do produto	11,12
TOTAL	100,0

Tabela 4.7 - Sistema de Controle (Questão nº 7).

SISTEMAS DE CONTROLE NAS CONTAS A PAGAR E A RECEBER	%
São eficazes	66,66
Não são eficazes	33,34
TOTAL	100,0

Na tabela 4.7 percebe-se que o controle utilizado no contas a receber é seguro para 66,66% dos entrevistados, enquanto que 33,34% dizem não ser eficaz, indicando, assim que ainda é significativo o número de micro empresas que não têm controle no seu contas a receber.

Tabela 4.8 - Perspectiva dos Segmentos de Mercado (Questão nº 8).

RESPOSTAS	%
Crescimento	66,66
Não muito boa	11,12
Ruim	11,11
Boa	11,12
TOTAL	100,0

Na tabela 4.8, percebe-se que 66,66%, das empresas entrevistadas mostram-se otimistas no que diz respeito à esperança de crescimento.

4.2.3 Visão estratégica do Empresário

No sentido de detectar a existência de visão estratégica por parte do microempresário, ao mesmo foi perguntado sobre o que almeja para o futuro da entidade e o que, no seu entendimento, deveria ser alterado ou melhorado. Suas respostas encontram-se sintetizadas nas Tabelas 4.9 e 4.10, a seguir.

Tabela 4.9 - Perspectivas para o futuro (Questão nº 9).

RESPOSTAS	%
Crescimento da empresa, possível abertura de filiais	33,34
Abrir outros negócios	22,22
Ser líder no ano	11,11
Redução dos impostos	22,22
Crescimento no mercado	11,11
TOTAL	100,0

Na tabela 4.9 a maioria dos entrevistados, 77,78% desejam expansão, crescimento e redução dos impostos. Nota-se que os microempresários também estão preocupados com os altos impostos pagos, mostrando, assim, a preocupação de todos.

Tabela 4.10 - Alterações necessárias na empresa (Questão nº 16)

RESPOSTAS	%
Não pretendem mudar algo	33,34
Adaptação contínua ao mercado e aumento da qualidade de produtos e serviços e/ou alteração no mix de produtos	11,11
Aquisição de novas máquinas e equipamentos e/ou renovação da aparência do estabelecimento e reorganização de seu espaço físico.	11,11
Melhoria nos instrumentos de controle como: ➤ Informatização ➤ Controle de caixa ➤ Controle de contas a receber e a pagar ➤ Organização de compras e vendas	11,11
Melhoria na qualidade dos funcionários	11,11
Incentivo do governo para aumento do capital de giro	22,22
TOTAL	100,0

4.2.4 Forma de Gestão

Perguntado aos entrevistados, na questão nº 10, se estão preocupados com possíveis causas de desperdícios, todos citaram que sim, ou seja, 100%. Percebe-se uma evolução dos empresários também neste aspecto, ou seja, um controle mais rigoroso.

Indagados na questão nº 11, sobre a existência de algum sistema de atendimento ou acompanhamento para fornecedores e clientes, 66,66% disseram que têm manualmente.

Através da observação e da conversa com cada um dos entrevistados, foi possível notar que essas empresas não dispõem de capital suficiente para investir em informática.

Tabela 4.11 - Dificuldades de gestão (Questão nº 15).

RESPOSTA	%
Problemas relacionados ao governo como:	
➤ Níveis elevados de impostos e encargos	44,45
➤ Falta de apoio ao setor das microempresas	
Falta de capital para novos investimentos	22,22
Problemas com funcionários quanto a sua gestão e capacitação	22,22
Problemas com matéria-prima	11,11
TOTAL	100,0

Na tabela 4.11, percebe-se que a maior dificuldade do micro e pequeno empresário é o nível elevado dos impostos cobrados e a falta de apoio do governo, fazendo essa afirmação 44,45% dos entrevistados. É importante chamar a atenção para o fato de que providências urgentes precisam ser tomadas por parte dos governantes, pois caso isso não venha a acontecer, corre-se o risco de várias micro e pequenas empresas fecharem suas portas.

4.2.5 Cálculo de custo e formação de preço

A forma de cálculo de custo e margem de lucro, ou seja, a formação de preço constitui a base para conhecer a viabilidade de qualquer negócio. O questionamento aos entrevistados em relação a estas informações se deu no sentido de avaliar a capacitação conceitual dos administradores em relação ao tema e não com o objetivo de obtenção de dados numéricos dos procedimentos.

Tabela 4.12 - Cálculo do Custo (Questão nº 12).

RESPOSTAS	%
Corresponde ao preço de aquisição + 35%	11,11
É calculado mediante a somatória dos custos diretos e indiretos, variáveis e fixos que formam o custo operacional	44,44
É composto pela nota fiscal de compra + 26%	22,22
Não responderam	22,22
TOTAL	100,0

Na tabela 4.12, constata-se uma resposta interessante: para 44,44% dos entrevistados: os preços de venda são calculados pelo somatório dos custos diretos e indiretos, variável e fixo que forma o custo operacional. Nota-se, porém, que um percentual significativo dos entrevistados (33,33%), não têm controle no momento de calcular o preço de venda, agravando-se mais ainda se a este percentual for adicionado os 22,22% que não responderam.

Tabela 4.13 Formação de preço (Questão n 13)

FORMAÇÃO DE PREÇO	%
Menos de 10% de margem s/ o custo	11,11
10-20% de margem s/ o custo	44,45
21-40% de margem s/ o custo	22,22
41-60% de margem s/ o custo	22,22
TOTAL	100,0

Na tabela 4.13, nota-se que 44,45% dos entrevistados afirmam ter lucro entre 10 e 20%, enquanto 11,11% tiveram menos de 10%. Durante os questionamentos feitos aos entrevistados, porém, não foi notado segurança na emissão da resposta.

4.2.6 Papel do Contador

O contador é um profissional capacitado na área de controle gerencial que se encontra mais próximo da microempresa. Pode auxiliá-la em muito quanto à consultoria e à implantação de sistemas de informação e controle, mostrando ao empresário como colher os dados e transformá-los em informações gerenciais, pois estas são indispensáveis para a continuidade da empresa.

A questão de número 14 indaga o microempresário sobre o seu entendimento referente ao suporte gerencial fornecido pelo seu contador. Suas respostas podem ser resumidas da seguinte forma:

- 33,34% das empresas recebem apenas as guias de impostos e folhas de pagamento para serem pagas;
- 55,55% dos empresários afirmam que o contador desconhece seu estabelecimento e não acompanha o seu desenvolvimento;
- 33,34% dos empresários recebem relatórios gerenciais que mostram o desempenho de sua empresa; e
- 44,44 dos contadores se resumem em responder as dúvidas, caso solicitados.

4.2.7 Opinião do empresário em relação à Controladoria

O último conjunto de questões apresenta o propósito de conhecer a compreensão e a aceitação de um tipo de Controladoria pelos microempresários.

O questionário inicial indagava o entrevistado se este acreditava na necessidade da Controladoria e se a implantaria em sua empresa. No entanto, o termo “Controladoria” foi substituído por “Sistema de Informação Gerencial”, mesmo conhecendo-se das diferenças conceituais entre um e outro termo, uma vez que nas entrevistas piloto, a palavra “Controladoria” se deparou com um total desconhecimento por parte dos entrevistados. Já que a designação “Sistema de Informação Gerencial”, apesar de necessitar de algum tipo de explicação em vários casos, levou uma melhor compreensão.

**Tabela 4.14 - Demanda por ferramenta de gestão
(Questão nº 17).**

FERRAMENTAS DE GESTÃO	%
Sim	88,89
Não	11,11
TOTAL	100,0

Na tabela 4.14, percebe-se que acreditam em ferramenta de gestão 88,89% e, apenas 11,11%, não acreditam, mostrando assim uma evolução por parte dos empresários.

Tabela 4.15 - Implantação de Sistema de Informações Gerenciais (Questão nº 19)

IMPLANTAÇÃO DE SIG	%
Sim	66,66
Só se gratuito	11,12
Não	22,22
TOTAL	100,0

Na questão nº 19 (tabela 4.15) foi perguntado se implantariam um sistema gerencial, tendo-se constatado que 66,66% afirmaram que implantariam enquanto 22,22% disseram que não implantariam. Durante as entrevistas foi notado que esses empresários não têm dinheiro para investimento neste negócio.

Na questão nº 18, foi perguntado sobre a necessidade de um sistema para gerenciamento. Para 66,66% acredita que seria de muita valia e, 44,44% acha que não acrescentaria em nada.

Tabela 4.16 - Demanda por serviços de consultoria (Questão nº 20).

CONSULTORIA	%
Sim	22,22
Talvez	44,44
Não	33,34
TOTAL	100,0

Questionados sobre algum tipo de consultoria gerencial, somente 22,22% dos entrevistados afirmaram que contratariam; 44,44% talvez e, 33,34% afirmam que não contratariam, por não acreditarem. (Tabela 4.16)

Nota-se que o controle como ferramenta gerencial, ainda não é o forte como a maioria afirmou. Talvez, no futuro bem próximo os empresários se conscientizem que esta ferramenta é de grande valia para a empresa.

4.3 Comentários Finais

A pesquisa demonstra que os microempresários apresentam uma experiência profissional e que boa parte não possui formação nas áreas de atuação, sendo que mais de 70% das empresas podem ser classificadas como familiares, pois tem pelo menos um familiar como empregado. No entanto, a forma de gestão observada na prática pouco lembra as técnicas acadêmicas e apresenta várias controvérsias:

1. A preocupação dos microempresários está voltada em primeira linha para a receita de vendas, desconhecendo e desprezando os conceitos de custos e sua aplicabilidade;
2. Desejam o crescimento, mas, com muito pouca visão estratégica, preferem a estagnação aguardando atitudes do governo.
3. Afirmam entender a importância de Sistemas de Informações Gerenciais, porém não organizam e utilizam as informações do dia-a-dia;
4. Demonstram muito pouco interesse em adquirir novos conhecimentos que beneficiarão o seu negócio.

Portanto, as empresas, na realidade, ignoram a relevância do Sistema de Informação Gerencial no processo decisório que acaba ocorrendo de fora para dentro. Em resumo, os impactos externos determinam o curso da empresa.

Desta maneira, o maior gerador de risco em relação à continuidade da empresa não é o fato de sua estrutura permitir apenas um controle manual, na grande maioria, mas consiste na falta de controle dos procedimentos da empresa mediante a observância de informações internas e externas, retrospectivas, atuais e prospectivas. Este fato é propiciador da qualidade do processo decisório no sentido da obtenção de eficiência, eficácia e efetividade da empresa que corresponde à Controladoria como já visto de forma detalhada.

O contador, por sua vez, como uma das principais fontes de informação do microempresário, ainda é tido pelos mesmos como um oneroso “mal necessário” no cumprimento das obrigações legais, enquanto que nas grandes empresas participa direta ou indiretamente na sua gestão. Está, portanto, nas mãos do contador mudar esta imagem, buscando sua própria capacitação para então levar ao seu cliente, microempresário, uma estrutura simples de Sistema de Informação Gerencial, tendo como proposta de trabalho a união das figuras do contador e do consultor, capacitando o administrador a ponto de se tornar o seu próprio *controller*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O problema do presente trabalho compreende a caracterização da atividade de Controladoria nas microempresas de Sergipe e como hipótese levantou-se que as microempresas, em sua grande maioria, não utilizam as vantagens oferecidas pela Controladoria para o melhor desempenho de seu processo decisório em relação aos procedimentos gerenciais – planejamento, execução e controle.

Os resultados obtidos na pesquisa não rejeitam a hipótese, uma vez que não se encontra, no setor das microempresas, existência de uma atividade de Controladoria e, conseqüentemente, de seus benefícios potenciais. Dados e informações do dia-a-dia da empresa, valiosos para um processo decisório de qualidade, são ignorados ou desprezados.

Os estudos empreendidos permitiram visualizar as atribuições da Controladoria relacionados na literatura brasileira nos últimos 30 anos, assim como o conceito de microempresa e as peculiaridades de seu ambiente de atuação.

A Controladoria é um departamento ou órgão administrativo das entidades, cuja principal função consiste na coleta contínua de dados referentes ao ambiente interno e externo, assim como em relação ao tempo passado, presente e futuro, analisando-os e transformando-os em informações. Estas abarcam todos os segmentos da gestão e são fornecidas ao administrador para melhorar a sua qualidade decisória, com a finalidade de promover a eficiência, a eficácia e a efetividade empresarial.

O conceito de Controladoria envolve os atos relacionados ao planejamento, à racionalização, à organização e ao auxílio ao gerenciamento, devolvendo sistemas que objetivam levar as entidades a alcançarem seus propósitos. Abrange um conjunto de conhecimentos interdisciplinares, em especial, oriundos da Contabilidade Gerencial que

fornece os principais instrumentos, que podem ser do tipo analíticos, prospectivos, criativos ou decisórios.

As microempresas representam um papel relevante em nível de economia nacional quanto aos postos de trabalho oferecidos, assim como em relação à renda gerada.

A pesquisa de campo buscou dados junto a várias micro e pequenas empresas sediadas nos municípios de Aracaju, N.S. do Socorro e São Cristóvão, nas quais foi constatado que seus administradores pouco compreendem o conceito de Informação Gerencial e sua relevância para a continuidade da empresa.

Devido a uma estrutura deficitária, principalmente em nível de capacitação e organização, a Controladoria pouco é observada nestas empresas, pois o potencial de benefícios dos Sistemas de Informações Gerenciais, quando existem, é muito pouco utilizado. Não há Controladoria sem seu elemento fundamental, a informação.

O micro e pequeno empresário, diz sentir necessidade de aperfeiçoar seu processo de gestão, seja por conta própria ou com o auxílio de terceiros. Já 66,66% das empresas implantariam um Sistema de Informação Gerencial. Fato este que é motivado, principalmente, pela falta de confiança no profissional de gestão de um lado, e, de outro, na indisponibilidade de recursos.

Sugere-se a realização de pesquisa posteriores objetivando a elaboração de um modelo de Controladoria especificamente ajustado às condições das micro e pequenas empresas e sua aplicabilidade. O modelo poderia ser segmentado em três etapas:

1. Conscientização e capacitação do microempresário de forma personalizada de acordo com sua formação e ramo de atividade, trazendo a ele a compreensão dos princípios fundamentais de gerenciamento, economia e contabilidade. Esta capacitação pode ser realizada individualmente ou em pequenos grupos;

2. Implantação de um Sistema de Informação Gerencial simples e de baixo custo, mostrando ao gestor como coletar os dados e deles obter informações gerenciais a serem interpretadas por ele próprio;
3. Acompanhamento do processo decisório de gestão até que o microempresário se torne apto a minimizar as ameaças e se apropriar das oportunidades que o cercam.

No entanto, antes da montagem de um modelo efetivo, necessita-se de pesquisas paralelas para conhecer os diversos instrumentos utilizados na Controladoria de forma aprofundada e permitir sua seleção e adaptação à estrutura empresarial da micro e pequena empresa, objetivando a solução de seus principais problemas.

Sugere-se, ainda, o desenvolvimento de um projeto de constituição de associações, nos moldes, por exemplo, de uma Organização de Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, específica para as características da região, no sentido de unir, organizar e defender os interesses empresariais dos micro e pequenos empresários.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de.; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da Controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, Paulo. **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Rio de Janeiro: Bookman, 2002.
- BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10 de maio de 2005.
- BRITO, Osias. **Controladoria: de risco – retorno em instituições financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo R. P. **Controles de gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1993.
- CATELLI, Armando. Introdução: o que é GECON. In: CATELLI, A. (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- CORONADO, Osmar. **Controladoria no atacado e varejo: logística integrada e modelo de gestão sob a ótica da gestão econômica logiscon**. São Paulo: Atlas, 2001.
- DEARDEN, John. **Sistemas de Contabilidad de Gastos y de Control Financiero**. Fondo Educativo Interamericano S.A, Bogotá, Caracas, México, Panamá, San Juan, Santiago e São Paulo, 1976.
- DNRC – Departamento Nacional do Registro do Comércio do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Disponível em: <<http://www.dnrc.gov.br/>>. Acesso em: 20 de julho 2005.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Eletrônico Século XXI**. Versão 3.0. São Paulo: MGB Informática Ltda, 1999. CD-ROM.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1992.
- _____. **Controladoria: teoria e prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FREIDANK, Carl-Christian. **Innere Revision und Controlling**. Disponível em <<http://mbaix2.mba.uni-hamburg.de>>: Acesso em: maio de 2005.
- GIENTORSKI, Luis Carlos. Tendências para o profissional da Controladoria frente aos desafios da sociedade do conhecimento. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9., São Paulo, 2002. **Anais...** São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 2002.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <<http://www.ibge.org.br/>>. Acesso em 10 de março de 2005.

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

KASSAI, Silvio. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. Caderno de estudos FIPECAFI, São Paulo: FIPECAFI, v.9, n.15, p. 60-74, jan./jun. 1997. Disponível em: <http://www.eac.fes.usp.br/cadernos/completos/cad15/as_empresas_certo.pdf>. Acesso em 20 abril 2005.

MARONI NETO, Ricardo. **Análise comparativa entre modelos de mensuração de resultados: uma abordagem teórica sobre os fatores do ambiente econômico**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica). Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo, 2001.

MARONI NETO, Ricardo; WAHLMANN, Gabriela Christina; SARRALHEIRO, André Rodrigues. **A Controladoria e suas atribuições**. Caraguatatuba, 28 p. Trabalho não publicado.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MDIC – Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior. Cartilha do Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/publica/sdp/cartilhaEstatuto.htm>>. Acesso em: 15 de maio de 2005.

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

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

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

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Pulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Sistemas de informações contábeis**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PARISI, Cláudio. Apresentação. In: CATELLI, A. (Org.) **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

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

PEREIRA, Elias. **Controladoria: gestão empresarial e indicador de eficiência em agribusiness**. In: MARION, José Carlos (Org.). **Contabilidade e Contr65oladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Legislação. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 15 maio 2005.

RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. **Do steward ao controller, quase mil anos de management accounting: o enfoque anglo-americano**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1999.

SEBRAE-SE – Serviço de Apoio à micro e pequena empresa de Sergipe. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em 15 maio 2005.

TREUHERZ, Rolf Mario; SANTOS, Nelson dos; SILVA, Eduardo M. Filinto da. **Problemas de Controladoria, contabilidade gerencial e finanças**. São Paulo: Pioneira, 1974.

TREUHERZ, Rolf Mario. **Controladoria por objetivos: estudo de um caso**. São Paulo: Pioneira, 1974.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Editora Universidade Empresa, 1972.

YOSHITAKE, Mariano. **Manual de Controladoria financeira**. São Paulo: IOB, 1984.