

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSO EM CONTABILIDADE
E CONTROLADORIA**

**CONTROLADORIA: UM ESTUDO SOBRE RELEVÂNCIA DA
CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DE GESTÃO
EMPRESARIAL**

ELÓI JESUS DE BRITO

**MANAUS – AM
2016**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSO EM CONTABILIDADE
E CONTROLADORIA**

ELÓI JESUS DE BRITO

**CONTROLADORIA: UM ESTUDO SOBRE RELEVÂNCIA DA
CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DE GESTÃO
EMPRESARIAL**

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

Orientador: Prof. Dr. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares.

**MANAUS – AM
2016**

Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Brito, Elói Jesus de
B862c Controladoria: um estudo sobre relevância da contabilidade gerencial no processo de gestão empresarial / Elói Jesus de Brito. 2016
66 f.: il.; 31 cm.

Orientador: Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares
Dissertação (Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas.

1. Contabilidade gerencial. 2. Controladoria. 3. Gestão empresarial. 4. Tomada de decisão. I. Soares, Luiz Augusto de Carvalho Francisco II. Universidade Federal do Amazonas III. Título

ELÓI JESUS DE BRITO

CONTROLADORIA: UM ESTUDO SOBRE A RELEVÂNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL

Dissertação final, apresentada à Faculdade de Estudos Sociais - FES da Universidade Federal do Amazonas – UFAM, como parte das exigências para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis, áreas de concentração Contabilidade e Controladoria, sob orientação do Prof. Dr. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares.

APROVADA EM: 05/08/2016

Prof. Dr. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares
(Presidente)

Prof. Dr. Manoel Martins do Carmo Filho
(Membro)

Prof. Dr. Ricardo Jorge da Cunha Costa Nogueira
(Membro)

Prof. Ms. Adenes Teixeira Alves
(Membro Externo)

Dedico,

Aos meus filhos Sâmia, Bruno e Daniele e netos Ana Laura e Bernardo pelo incentivo, em especial à minha esposa Irani Oliveira de Brito, pela paciência e dedicação em me apoiar para realização deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a **Deus** que me proporcionou saúde, força e coragem para suportar a dura jornada de conciliação entre o trabalho, fonte de sustento, e o mestrado, fonte de conhecimento;

Aos meus familiares, que são à base de minha sustentação, pelo carinho e paciência, indispensáveis na trajetória deste trabalho;

À Universidade Federal do Amazonas, pela oportunidade;

Ao Prof. Dr. Luiz Augusto, exemplo de ética e de comportamento acadêmico, cuja convivência, como meu orientador, permitiu que eu me beneficiasse dos seus conhecimentos teóricos sobre o tema. Devo a ele, não só o seu aceite para orientação desse trabalho, mas também, o apoio acadêmico nos momentos que precisei;

Ao Prof. Dr. Manoel Martins, que com sua maturidade profissional, depositou confiança e me incentivou bastante nesta árdua caminhada, para execução da tarefa que estava dispendo-me a realizar;

Ao Prof. Dr. Ricardo Nogueira, professor da disciplina Metodologia e Técnicas de Apresentação de Trabalhos Científicos, pela sua dedicação e paciência. Nas aulas, além do conteúdo programático, suas observações foram de grande valia, o que facilitou sobre maneira a elaboração e apresentação do projeto para qualificação;

Ao Prof. Ms. Adenis Teixeira, que apesar de todos os percalços que passei durante o curso, incentivou-me para não desistir do meu objetivo.

Ao Prof. Dr. Valmir Pozzetti, pelo aprendizado que obtive na sua disciplina e o incentivo que me deu para chegar ao último degrau, próximo à linha de chegada, para conclusão do objetivo.

Ao Prof. João Martins, pelo incentivo e pelo apoio com material sobre o assunto que me propus escrever.

Aos colegas da turma pelo convívio no dia a dia da árdua caminhada.

Agradeço.

“Toda teoria deve ser feita para poder ser
posta em prática, e toda prática deve
obedecer a uma teoria.”

Fernando Pessoa

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar a relevância da contabilidade gerencial para a controladoria no processo de gestão empresarial, investigando o sistema informacional gerado pela contabilidade, a aplicação das informações pela controladoria na gestão econômica e financeira das organizações de pequeno e médio porte, prestadoras de serviços e identificando os recursos que os gestores empregam para a tomada de decisão, o que oportuniza uma melhor compreensão da necessidade de utilização das informações contábeis, destacando um fluxo que demonstra a construção do processo administrativo por meio da contabilidade gerencial, a controladoria, que opera a gestão empresarial e a tomada de decisão que destaca a responsabilidade dos gestores. Com o intuito de investigar como ocorre a construção do conhecimento sobre o processo de gestão e como o método representa um meio à obtenção de um objetivo determinado, a metodologia aplicada na realização deste trabalho foi caracterizada como pesquisa descritiva, por se tratar de levantamentos executados por meio de questionários aplicados aos sócios-administradores de três empresas prestadoras de serviços e ainda, pela utilização dos métodos de coleta de dados, desenvolvido com base em evidências proveniente de artigos científicos obtidos e livros sobre a temática. Com base nas pesquisas bibliográficas, o estudo revelou ainda, que a execução das três fases básicas do processo decisório (coleta de informações, estruturação e escolha), consiste em descobrir as ocasiões em que devem ser tomadas as decisões. Este trabalho é mais um passo na direção de novas investigações que se propõem a estudar, as funções da controladoria na gestão de pequenas e médias empresas prestadoras de serviços.

Palavras chaves: contabilidade gerencial. controladoria. gestão empresarial. tomada de decisão

ABSTRACT

The aim of this study is to analyze the relevance of management accounting to controllership in business process management, investigating the informational system generated by accounting, the application of information by controlling the economic and financial management of small and medium-sized organizations, service providers and identifying resources that managers use to decision-making, which gives opportunity a better understanding of the need for use of accounting information, highlighting a flow that shows the construction of the administrative process by managerial accounting, controllership, which operates business management and decision-making that highlights the responsibility of managers. In order to investigate how is the construction of knowledge about the management process and the method is a means to achieving a certain goal, the methodology used in this work was characterized as descriptive, because it surveys performed by through questionnaires applied to owner-managers three service providers and also the use of data collection methods, developed on the basis of evidence from scientific papers obtained and books on the subject. Based on literature searches, the study also revealed that the implementation of the three basic stages of the decision-making process (information collection, structuring and choice), is to find occasions where decisions must be taken. This work is another step in the direction of further investigations they proposed to study the functions of controlling the management of small and medium-sized service companies.

Key words: management accounting. controllership. business management. decision-making

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Modelo de questionário	17
Quadro 2 – Resultado dos questionários	51

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Evolução dos estágios da Contabilidade Gerencial	21
Figura 2 – Dimensões da Controladoria	29
Figura 3 – Dimensão do Controle de Informações	30
Figura 4 – Processo de Tomada de Decisão	48

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	11
1	A PESQUISA	13
1.1	Problema da pesquisa	13
1.2	Objetivos da pesquisa	14
1.2.1	Objetivo geral	14
1.2.2	Objetivos específicos	14
1.3	Justificativa do estudo	14
1.4	Metodologia	15
1.4.1	Classificação da pesquisa	15
1.4.2	Coleta de dados	16
2	REVISÃO DA LITERATURA	19
2.1	Contabilidade gerencial	19
2.1.1	Evolução dos estágios da Contabilidade Gerencial	20
2.1.2	Atividades contábeis gerenciais	22
2.2	Controladoria	23
2.2.1	Funções da Controladoria	23
2.2.2	Controller	27
2.2.3	Dimensões da Controladoria	29
2.2.3.1	Dimensões de controle de informações	30
2.2.3.2	Dimensão de controles internos	41
2.2.3.3	Dimensão de controle de gestão	43
2.3	Gestão empresarial	46
2.4	Tomada de decisão	47
3	APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	51
3.1	Apresentação	51
3.2	Análise	51
3.3	Discussão	54
	CONCLUSÃO	57
	REFERÊNCIAS	60
	ANEXOS	64
	ANEXO A – QUESTIONÁRIO: Empresa 1	64
	ANEXO B – QUESTIONÁRIO: Empresa 2	65
	ANEXO C – QUESTIONÁRIO: Empresa 3	66

INTRODUÇÃO

As empresas estão vivenciando, atualmente, uma acirrada competição mercadológica, em que um diferencial que facilite a gestão da organização é necessário, para que se possa mensurar a situação econômica, financeira e patrimonial no momento que lhe convier, ajudando também no planejamento, avaliação e controle da empresa.

Um dos fatores preponderantes que justifica essa competição é a demanda maior que a procura, em face da grande quantidade de empreendedores que se instalaram nos últimos anos, aumentando significativamente a concorrência.

Em toda empresa, por menor que seja, são utilizadas formas práticas para gerenciar seus dados, sejam: operacionais, comerciais e financeiras. E, assim, o empresário acaba por definir o planejamento de uma forma equivocada, valorizando a lucratividade e relacionando especialmente à sustentabilidade do negócio no tempo presente. Aponta-se que o gestor deve utilizar-se de ferramentas adequadas para gestão e suporte ao planejamento. A aplicação correta dessas ferramentas pode tornar muito mais fácil e rentável a administração de uma organização.

Para tanto, a informação é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações. Sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo inclusive, provocar mudanças organizacionais, à medida que afeta os diversos elementos que compõe o sistema de gestão (BEUREN, 2009).

Na realidade brasileira, entretanto, muitas empresas não estão estruturadas para se adequar a tal necessidade. Além disso, as dificuldades são aumentadas, na medida em que o fluxo de informações necessário para uma boa gestão empresarial fica maior e mais complexo.

Diante deste contexto, tornou-se necessária a realização de pesquisa para obtenção de informações sobre os fatores que levam muitos gestores a não utilizarem as informações disponibilizadas pela contabilidade gerencial, que contribui sobremaneira para uma melhor tomada de decisão por meio da controladoria no processo de gestão empresarial.

É importante prover toda e qualquer organização independente de visar lucro ou não, de informações de natureza contábil, como instrumento facilitador para o processo de gestão e controladoria das organizações.

1 A PESQUISA

Existem diversas formas de avaliar a Controladoria e suas respectivas atividades nas organizações. Uma delas é avaliando a relevância da Contabilidade Gerencial para a Controladoria no processo de gestão empresarial.

1.1 Problema de pesquisa

A pesquisa visa realizar um estudo sobre a relevância da Contabilidade Gerencial para a Controladoria no processo de gestão empresarial, devendo assim, investigar como ocorre na prática a produção das informações, sua utilização e qual o resultado final a ser obtido pelas empresas, para efeito comparativo com as referências atuais sobre o problema.

Para melhor entendimento sobre o foco da pesquisa, verificou-se a necessidade de comentar, no momento oportuno, sobre as atividades da Contabilidade Gerencial e os aspectos procedimentais da Controladoria no atual estágio das duas ferramentas de gestão.

Dessa forma, a primeira gera um processo de informações reais e precisas, com base documental e a segunda utiliza-se das informações para que as organizações cumpram adequadamente sua missão.

Diante disso, chegou-se à seguinte questão de pesquisa: De que forma apresenta-se a relevância da contabilidade gerencial para a controladoria no processo de gestão empresarial?

Tal questão, a ser respondida por este trabalho, contribuiu de forma efetiva para o conhecimento da área de controladoria e trouxe elementos práticos e científicos significativos à matéria.

1.2 Objetivos da pesquisa

A fim de se responder a questão de pesquisa proposta neste trabalho, foram traçados objetivos que nortearam a realização da pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a relevância da Contabilidade Gerencial para a Controladoria no processo de gestão empresarial.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Investigar o processo de informações gerado pela contabilidade gerencial;
- Investigar a aplicação pela controladoria das informações geradas pela contabilidade gerencial;
- Identificar os principais recursos informacionais empregados pelos gestores para tomada de decisão.

1.3 Justificativa do estudo

O desenvolvimento da pesquisa contribuiu para o estudo voltado para a gestão nas organizações de pequeno e médio porte, prestadoras de serviços.

Justificou-se o estudo ora proposto, em virtude da contribuição que trouxe para a gestão econômica e financeira nas organizações, através das informações geradas pela Contabilidade Gerencial e aplicadas no processo de gestão pela Controladoria.

A investigação, além de oportunizar um contraste entre a teoria e a prática, propiciou uma melhor interpretação na utilização das informações contábeis gerenciais pela Controladoria.

Além disso, a investigação proporcionou também, uma contribuição relevante como incentivo para o uso das ferramentas adequadas para melhor gestão do

negócio, contribuindo maciçamente na execução da tomada de decisões pelos gestores.

1.4 Metodologia

A pesquisa é uma atividade de suma importância à construção do conhecimento. Configura-se como um processo contínuo que procura responder a questão investigada. Gil (2007) a define como um procedimento racional e sistemático, desenvolvido mediante a conjugação de conhecimentos disponíveis, cuidadosamente amparados por métodos, técnicas e outros recursos científicos, para assim, proporcionar respostas aos problemas investigados.

Segundo Martins e Theóphilo (2007), a metodologia científica tem como finalidade “o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa”, sendo que o método representa um meio à obtenção de um fim ou objetivo determinado.

É conveniente salientar que a adequada compreensão dessa investigação restringe-se, inevitavelmente, à análise voltada sob o olhar dos constructos explicitados na sequência, juntamente com a classificação da pesquisa, a teoria que suporta o estudo, bem como, informações relativas à coleta de dados.

1.4.1 Classificação da Pesquisa

Miles e Huberman (1994) salientam que a identificação da estrutura de relacionamento entre pesquisadores de contabilidade gerencial e instituições, bem como, a exploração dos atributos da produção científica desse campo de conhecimento configura-se como um estudo predominantemente descritivo, desenvolvido com base em evidências provenientes de artigos científicos obtidos.

Complementarmente à descrição dos elementos explorados, busca-se também compreender e, em algumas situações, à explicação de determinados

comportamentos, o que, conforme Martins e Theóphilo (2007) configura um enfoque de natureza **qualitativa** à investigação.

Em linhas gerais, os autores expõem que a pesquisa de natureza qualitativa caracteriza-se pela exploração de algumas evidências não necessariamente expressáveis a partir de números.

O desenvolvimento desse estudo ocorreu a partir de artigos publicados, o que configura uma estratégia de pesquisa documental.

Cumprido ressaltar que, apesar da contribuição científica de tais artigos, uma vez que muitos deles incrementam a edificação do conhecimento gerado na academia, essas publicações assumem o papel de documentos que são fruto da atividade humana e que são reunidos, classificados e distribuídos a partir dos procedimentos relatados.

A metodologia aplicada na realização do trabalho foi caracterizada como pesquisa descritiva.

1.4.2 Coleta de Dados

As fontes de coleta de dados referiram-se aos locais onde se coletaram os dados que proporcionaram e/ou auxiliaram na busca dos resultados da pesquisa. Deste modo, constituíram uma fase importante do estudo e que foi desenvolvida cautelosamente para que resultassem em dados relevantes à pesquisa.

Uma vez definidas as fontes, os métodos de coleta de dados especificaram de que maneira os dados foram obtidos junto às respectivas fontes.

O emprego desta metodologia para a pesquisa possibilitou aos empreendedores e/ou administradores responderem perguntas diretas sobre a temática, conforme questionário a seguir:

Quadro 1 – Modelo do questionário

1) Qual a relevância da Contabilidade Gerencial para a Controladoria?	a) A contribuição no processo decisório;
	b) As informações contábeis gerenciais;
	c) Não existe relevância por serem dois setores distintos;
	d) Desconhece o assunto;
	e) Nenhuma das alternativas.
2) As informações geradas pela Contabilidade Gerencial são utilizadas pela Controladoria?	a) São utilizadas por meio de Relatórios contábeis gerenciais;
	b) São utilizadas esporadicamente;
	c) Não são utilizadas, por falta de informações contábeis;
	d) Desconhece a forma de utilização;
	e) Nenhuma das alternativas.
3) Que tipo de informação está sendo disponibilizada pela contabilidade gerencial à controladoria?	a) Relatório contábil gerencial;
	b) Balancete mensal de verificação
	c) Informações verbais do contador e na ausência deste, de outros setores;
	d) Alternativas “a” e “b”;
	e) Não são necessárias;
4) Quais os recursos informacionais que os gestores utilizam para tomada de decisão?	a) Os relatórios contábeis gerenciais observando os controles internos;
	b) Através de informações verbais oriunda do setor inerente à tomada de decisão;
	c) A informação da melhor alternativa citada pela controladoria;
	d) Os recursos informacionais não são necessários para a tomada de decisão;
	e) Nenhuma das alternativas.
5) A utilização ou não, das informações contábeis gerenciais no processo da tomada de decisão, depende:	a) Da disponibilização das informações pela contabilidade gerencial;
	b) Da falta de conhecimento dos gestores sobre o assunto em questão, para decidir;
	c) Das informações contábeis gerenciais confiáveis;
	d) Da característica própria do gestor;
	e) Nenhuma das alternativas.

Fonte: o autor

A pesquisa foi realizada a partir da visita em três empresas prestadoras de serviços nas seguintes atividades: Empresa 1 – Administradora de Shopping Center, Empresa 2 – Instituição de Ensino Superior Particular e Empresa 3 – Escritório de Prestação de Serviços Contábil, todas instaladas na cidade de Porto Velho-RO.

Os administradores das empresas em foco, responderam questionários elaborados pelo pesquisador (ANEXO A, B e C), a fim de obter os prós e contras sobre questionamentos descritos nos objetivos geral e específicos.

Em seguida, houve a consolidação dos dados obtidos, pautada nas respostas dos questionários, com vistas a determinar a amostra dessa pesquisa, sobre a temática.

Assim, além das perguntas formuladas por meio de questionários para o administrador, as fontes e os métodos de coleta dos dados compreenderam também artigos e dissertações disponibilizados em sites como Google Acadêmico e livros sobre a temática.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Para realizar a pesquisa deste trabalho, fez-se necessária a obtenção de conceitos pertinentes à matéria que pudessem dar subsídios científicos ao chamado “estado da arte”. Tais conceitos dizem respeito aos que fizeram parte de pesquisas anteriores que serviram para o embasamento teórico da pesquisa atual, nos quais, resumidamente, são apresentados a seguir.

2.1 Contabilidade gerencial

É um ramo da contabilidade, considerada também como um instrumento de administração (PADOVEZE, 2010), que tem por objetivo gerar informações aos gestores (RIBEIRO, 2009), ajudando-os, assim, a planejar, avaliar e controlar, dentro da empresa, o uso apropriado e responsável de seus recursos.

Caracteriza-se, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos na análise financeira e de balanços etc. (IUDICIBUS, 2008).

É considerada como uma das principais ferramentas de controle do processo decisório. Isso se verifica na relevância da contabilidade gerencial à controladoria (MARTIN, 2002) no que se refere posteriormente a tomada de decisão pelos gestores.

Pesquisadores comentam que a sociedade atual está centrada na informação e no conhecimento. Contudo, a relevância da função contábil no processo de gestão empresarial deve ser considerada, conforme suas atividades, segundo Souza, apud (BORINELLI, 2006).

Desenvolver a contabilidade financeira (ou societária), gerenciar as atividades de contabilidade, programar e manter todos os registros contábeis, elaborar as

demonstrações contábeis, atender aos agentes do mercado em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.

Segundo (Crepaldi, 2004), a contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle efetuado por um sistema de informação gerencial.

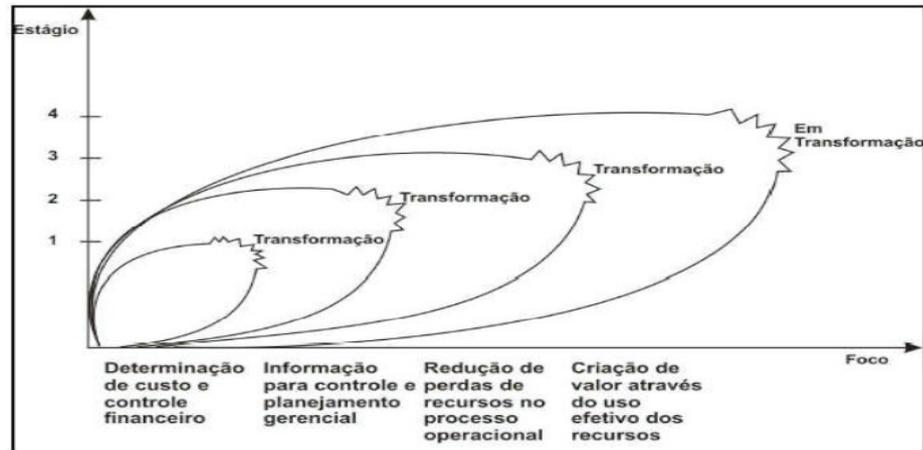
A contabilidade trata da coleta, apresentação e interpretação dos fatos econômicos. O termo contabilidade gerencial é para descrever essa atividade dentro da organização e contabilidade financeira quando a organização presta informações a terceiros.

O contador gerencial é definido pelo IFAC – *International Federation of Accounting* (Federação Internacional de Contabilidade) – como um profissional que: “... identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações (tanto financeiras quanto operacionais) para uso da administração de uma empresa, nas funções de planejamento, avaliação e controle de suas atividades e para assegurar o uso apropriado e a responsabilidade abrangente de seus recursos”.

2.1.1 Evolução dos estágios da Contabilidade Gerencial

Em 1998, o IFAC divulgou também um pronunciamento intitulado o “desenvolvimento da contabilidade gerencial” separado em quatro estágios sequenciais, conforme ilustrado a seguir:

Figura 1 - Evolução dos estágios da Contabilidade Gerencial



Fonte: Padoveze (1999)

A partir do segundo estágio, a contabilidade gerencial deixa de ser visualizada como uma atividade técnica e passa a ocupar a posição de uma atividade gerencial, cuja finalidade está associada a um papel de apoio no que diz respeito ao provimento de informações para planejamento e controle das atividades organizacionais (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

Nesse sentido, a relevância da função contábil tem sido reconhecida pelos autores pesquisados, onde enfatizam como ferramenta importante à controladoria para tomada de decisão na gestão das empresas.

Vergara (2006) explica, o objetivo de um determinado estudo é alcançado com a coleta, o tratamento e posteriormente a interpretação dos dados da pesquisa. Como o estudo referiu-se sobre a relevância da contabilidade gerencial à controladoria, observou-se que dentre os estágios do desenvolvimento da contabilidade gerencial em conformidade com os focos correspondentes, não consta indicadores não financeiros de desempenho gerencial e as perspectivas interna e externa de desempenho de curtos e longos prazos da organização. Logo, por meio da interpretação dos dados da pesquisa, constatou-se a necessidade da inclusão de tais indicadores não financeiros como informações contábeis gerenciais.

2.1.2 Atividades contábeis gerenciais

Segundo os autores: (Atkinson; Banker; Kaplan e Young, 2000), as informações contábeis gerenciais são balizadas nas seguintes atividades: identificação, mensuração, acumulação, análise, interpretação, comunicação, planejamento, avaliação, controle, assegurar o uso apropriado por seus recursos e relatórios externos.

Das atividades contábeis gerenciais mencionadas acima, temos:

1. Identificação – reconhecimento das transações empresariais e outros eventos contábeis;

2. Mensuração – quantificação das provisões de fatos ocorridos e as previsões sobre o que possa ocorrer;

3. Acumulação – sistematização disciplinada e consistente para classificar e registrar as transações empresariais ocorridas;

4. Análise – Determina as razões da atividade e seu relacionamento com outros eventos e fatos econômicos;

5. Interpretação – Coordenação da contabilidade para fornecer informações lógicas para seus usuários;

6. Comunicação – Elaboração de relatórios contábeis para atender os usuários internos e externos;

7. Planejamento – das transações contábeis e outros eventos econômicos empresariais, incluindo os aspectos estratégicos, táticos e operacionais, com informações históricas, quantitativas e prospectivas para viabilizar a participação no desenvolvimento do sistema contábil, focando as metas alcançáveis através dos meios apropriados para monitoramento;

8. Avaliação – Julgamento contábil comparado com o planejamento estratégico, tático e operacional, suas implicações na transformação dos dados em tendências com base nas conclusões extraídas das análises;

9. Controle – Garante a integridade das informações econômico-financeiras referente às atividades empresariais, buscando realizar melhor o desempenho desejado;

10. Assegurar o uso apropriado de seus recursos – responsabilidade organizacional, que contribua para o uso efetivo dos recursos, mensuração do desempenho da administração, identificação da responsabilização de forma setorial, fornecimento de um sistema contábil que sirvam como instrumento para medir o patrimônio da organização, como também o resultado operacional;

11. Relatórios Externos – Baseado nos registros contábeis, preparar relatórios, como: Balanço patrimonial, Demonstração de resultado do exercício, Demonstração do fluxo de caixa, com a finalidade de atender os usuários externos, acionistas, quotistas, credores, órgãos regulatórios e autoridades tributárias.

Conforme a maioria dos pesquisadores, a função da contabilidade gerencial é fornecer dados necessários aos gestores para atingir seus objetivos, de modo eficaz e eficiente, por meio da tomada de decisão.

2.2 Controladoria

Estudar a controladoria em uma organização atende a interesses não apenas acadêmicos e profissionais, mas acima de tudo, da sociedade, pois a eficiência das organizações contribui maciçamente para o desenvolvimento do País.

Para atender aos objetivos propostos, a pesquisa foi estruturada em duas seções relativas ao referencial teórico compostas da seguinte forma: a primeira tratou dos conceitos de controladoria, suas funções e do *controller*, a segunda

abordou a tomada de decisão, os conceitos de *staff* e os subsistemas de informações.

A Controladoria foi abordada nesse trabalho quanto ao significado para a gestão das entidades e sua importância para a tomada de decisão nas organizações. Os estudos sobre a Controladoria demonstraram uma forma de progresso de como os indicadores podiam ser melhorados, tanto em nível de planejamento, como o controle e responsabilidade dos gestores. Tudo isso, aliado, principalmente, às informações produzidas com transparência pela Contabilidade Gerencial, que dá suporte a Controladoria no processo de gestão empresarial.

Segundo o dicionarista Ferreira, o verbo controlar requer um objetivo. No âmbito empresarial, a Controladoria tem a atribuição de interagir, diretamente com o processo decisório das organizações recorrendo dos dados e informações contábeis em suas áreas de apoio, fazendo uso principalmente dos sistemas de mensuração, informações e controles internos.

A Controladoria é o exercício do controle. Controlar é verificar se o que tem de ser feito está ocorrendo com precisão e qualidade. O verbo controlar exige um objetivo. Controlar o quê? É preciso identificar o que se vai controlar e, depois, definir uma estratégia para isso. (MANZATTI, 2015, p. 15).

A Controladoria tem como finalidade no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências atinentes, no âmbito, à defesa do controle interno, à auditoria, à prevenção e combate à corrupção e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração.

2.2.1 Funções da Controladoria

As funções da Controladoria é promover a conexão entre as áreas da empresa, por meio do fornecimento de dados que facilitam a otimização da gestão e a eficácia

dos recursos. De acordo com Oliveira et. al. (2011), a Controladoria assume o papel de observar e controlar a cúpula administrativa, preocupando-se constantemente com a avaliação da eficácia e eficiência dos vários departamentos no exercício de suas atividades.

Assim, ela acaba por fornecer os dados e as informações planejados e pesquisados, buscando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa.

De acordo com Nascimento e Reginato (2010), podemos justificar que a Controladoria tem como função primordial o controle, o planejamento e o orçamento. O seu principal papel é exercido por meio de informações, como: assessorar, orientar, investigar e diagnosticar as razões que contribuem para as ocorrências de eventuais desvios entre os resultados alcançados e os esperados, indicando as correções, quando necessárias, apontando as melhores opções para as tomadas de decisões nos diversos segmentos e departamentos de uma organização, contribuindo para o fortalecimento dos controles internos dos custos, otimizando os recursos e ampliação da capacidade de investimentos, principalmente colocando em prática o princípio contábil da continuidade, assegurando bons resultados para a empresa.

Catelli (2001) enfatiza que: na Controladoria suas funções estão ligadas a um conjunto de objetivos decorrentes da missão e, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica.

As funções desempenhadas são:

a) Subsidiar o processo de gestão, (ajudar na adequação do processo à realidade da empresa, monitorando o processo de elaboração do orçamento e respectiva consolidação, nas diversas áreas de responsabilidade da empresa);

b) Apoiar a avaliação de desempenho, (elaborando a análise econômica das áreas, a análise de desempenho dos gestores, análise de desempenho econômico da empresa e avaliar o desempenho da própria área);

c) Apoiar a avaliação de resultado, (elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões, avaliando o resultado de seus serviços);

d) Gerir os sistemas de informações, (definindo a base de dados que permita à organização da informação necessária a gestão, elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas);

e) Atender aos agentes do mercado, (analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico da empresa).

Ademais, Catelli (2001), reforça que “é responsabilidade da Controladoria ser a indutora dos gestores, para a melhora das decisões, pois a atuação envolve programar um conjunto de ações cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores”. Por fim, Garcia (2010), reforça que a Controladoria não necessita somente das informações contábeis, mas também das informações geradas pelos diversos gestores da empresa, tornando assim a contabilidade totalmente condicionada às ações dos profissionais que ocupam outras gerências da empresa.

Diante dos posicionamentos dos autores, pode-se compreender que as empresas são compostas por dados inter-relacionados, que trabalham unidos, com

objetivos determinados, formando assim um sistema de informação. Desta forma, não se considera um sistema de informação, em que as partes trabalham separadas, pois é a simples agregação de suas partes, as conexões e interações entre os seus elementos que o competem.

2.2.2 Controller

O *Controller* é um profissional que analisa as informações contábeis e operacionais reunindo todas as informações qualitativas e quantitativas necessárias, como: ativos e passivos, receitas, custos e despesas, rentabilidade, índices de liquidez, taxa de retorno do investimento e riscos operacionais.

Ele tem pleno conhecimento da vida financeira da empresa. De uma forma geral, a função do *Controller* é de orientar as diversas áreas, no sentido de que todos se comprometam com os resultados e com os objetivos da organização.

O *Controller* é o chefe da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não tenham que se restringir apenas às funções contábeis e o que mais se espera é que ele amplie sua atuação ao desenvolvimento da contabilidade em aplicações gerenciais. (FIGUEREDO; CAGGIANO, 2008).

De acordo com Figueredo e Caggiano (2008), o *Controller* é o Gestor encarregado do departamento de Controladoria. Seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informações, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Ainda de acordo com Figueredo e Caggiano (2008), o profissional da Controladoria precisa ter algumas habilidades para conseguir exercer a profissão.

Podemos citar o conhecimento profundo ao ramo de atividade da empresa, habilidades para analisar os dados contábeis e estatísticos, ter facilidade para se expressar bem, tanto oralmente como por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

Diante dessas afirmações, podemos discorrer que o *Controller* exerce influência à organização na medida, que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização.

Garcia (2010) enfatiza alguns requisitos, que o mercado de trabalho exige para um *Controller*:

- a) Elaboração do planejamento financeiro;
- b) Confecção de relatórios gerenciais visando dar suporte à diretoria para a tomada de decisões;
- c) Revisão e implementação de processo de controles;
- d) Controle, análise e consolidação dos relatórios financeiros mensais;
- e) Coordenação do planejamento estratégico, construção de cenários econômicos e análise competitiva;
- f) Análise de viabilidade econômica de projetos e investimentos.

Ainda de acordo com Garcia (2010), mesmo com a aptidão de expressar claramente a administração com informações benéficas e que adicionem valor aos negócios da companhia, através de relatórios gerenciais objetivos e sucintos, o *Controller* deverá ter o poder de influenciar os demais gestores sobre os benefícios, riscos, e as restrições na decisão de se praticarem controles internos, bem como na maneira como esses controles devem ser realizados.

Diante das afirmações expostas, percebe-se que a função do Controller é de interagir de forma proativa com os demais setores, atendendo ao plano de ação da organização e objetivando a eficácia da gestão organizacional.

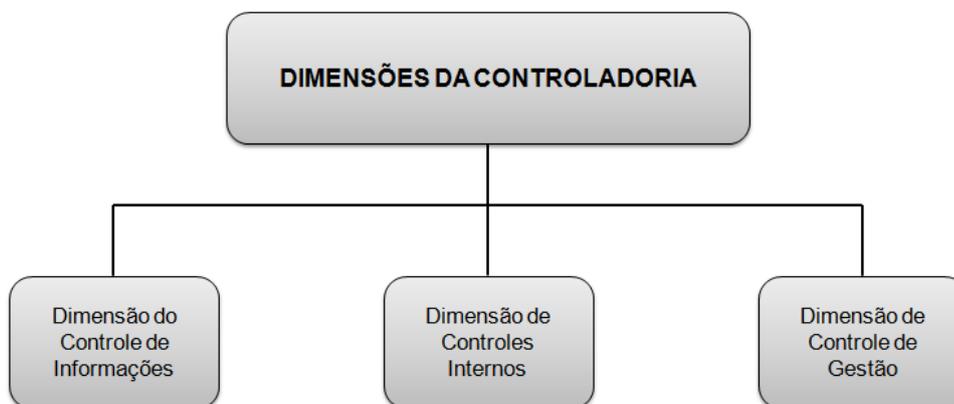
De acordo com Padoveze (2010), o papel do *Controller* é o de monitoramento do plano de ação da empresa, fazendo a avaliação coordenada da atuação de todos os gestores, sempre com o foco no desempenho e nos resultados, global e setorial.

2.2.3 Dimensões da Controladoria

Segundo Nascimento; Reginato (2013), o modelo de gestão se fundamenta nas crenças e valores dos líderes da empresa, de acordo com suas percepções de mercado e com suas crenças individuais. O enfoque dado às preocupações com o controle das operações, às características dos instrumentos de controle, aos recursos humanos, organizacionais, materiais e às variáveis ambientais é proveniente do modelo de gestão.

Contudo e objetivando garantir o desempenho e o resultado com segurança nas informações aos quais se destinam a área da controladoria, que tem como função mensurar sistematicamente o controle das atividades constantes no plano de ação, apresenta-se com ênfase especial nas dimensões a seguir:

Figura 2 – Dimensões da Controladoria



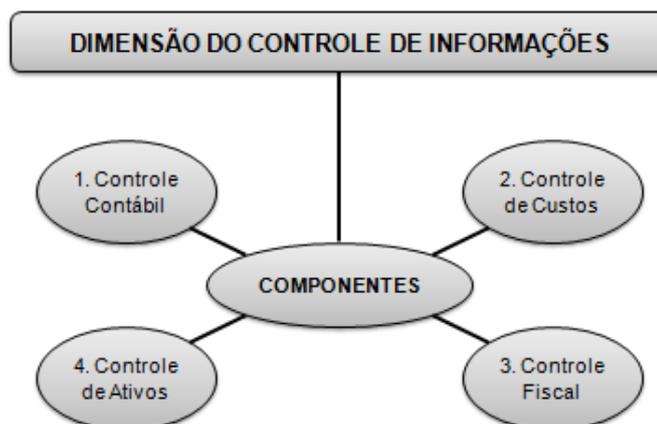
Fonte: o autor

2.2.3.1 Dimensão do controle de informações

A dimensão de controle de informações compreende o registro das operações e dos fatos decorrentes das atividades empresarias, transcritos nos relatórios: contábil, de custos, fiscal e de ativos. É direcionado para o registro e o controle de todos os eventos que produzam resultados econômicos para uma organização, atendendo as atividades operacionais com nível informacional necessário, para o suprimento do processo decisório, por meio de informações que provoque nos gestores à reflexão necessária para à tomada de decisão.

Esta dimensão de controle está relacionada diretamente com o processo decisório da organização, no sentido de captar informações econômico-financeiras de cada atividade realizada, como também, daquelas informações usadas para medir os resultados de tais atividades. Esse é um dos pilares de suporte usados pela área de controladoria para o exercício de suas funções, por refletir os registros de todas as operações da empresa. Para um melhor entendimento, destacam-se a seguir, alguns dos componentes desta dimensão de controle, conforme NASCIMENTO; REGINATO (2013).

Figura 3 – Dimensão do Controle de Informações



Fonte: o autor

a) Controle contábil

A contabilidade recolhe dados originados de todas as áreas da empresa e tem a função de transformá-los em informações econômicas e financeiras capazes de oferecer aos gestores condições suficientes para a avaliação contínua do estado do empreendimento. Pode-se constituir em importante e confiável banco de dados que se mantém atualizado e, como tal, consiste em uma fonte de preciosas informações sobre os negócios da empresa. É, pois, a base de dados para geração de informações tempestivas, úteis e adequadas, necessárias para suprir e avaliar o processo de gestão e, por isso, torna-se o cerne da área de controladoria.

Em se tratando de um sistema de informação e de avaliação, a contabilidade deve focar a visão sistêmica da empresa, visto que nela são parametrizadas as diretrizes baseadas nos objetivos definidos pela administração. Tem por finalidade a contabilização de eventos econômicos e a evidenciação de todas as informações que permitam a avaliação da situação operacional e patrimonial da empresa.

A contabilização, por vez, consiste na identificação, na mensuração, no registro e controle dos dados que afetam sua situação patrimonial, financeira e econômica, além de estar estruturada de tal maneira que possibilite a rastreabilidade de todo o processo envolvendo cada transação. Esse processo ocorre a partir da identificação dos recursos consumidos pelas atividades executadas pelas diversas áreas da empresa para, em seguida, serem mensuradas e registrados por seu valor econômico.

Para Atkinson et al (2000), a contabilidade pode ser considerada um sistema de comunicação no qual se mensuram os eventos econômicos traduzidos em linguagem específica usada pela controladoria para transmitir aos interessados

informações voltadas à administração. Para tanto, quanto mais confiáveis forem as informações, maior o conforto dos usuários em utilizá-las.

Nesse cenário, o sistema de informações amplia e facilita sua disponibilização no formato requerido, podendo melhorar a sua comunicação entre estes usuários. É, portanto, um sistema de informação e mensuração de eventos que influencia a tomada de decisão, partindo do conhecimento de fatos passados e delineando ações futuras a fim de contribuir com o processo decisório.

A partir dessas constatações, cabe à área de contabilidade voltar-se à realidade da organização, produzindo informações que sejam efetivamente úteis e eficazes ao processo de tomada de decisão e que reflitam com fidedignidade todas as operações realizadas por cada área de atividade organizacional. Nesse momento, como intermediária no processo de comunicação de informações ao processo decisório, entra em cena a área de controladoria.

A referida área, por seu turno, se responsabiliza pela manutenção e integridade dos registros contábeis e analisa as variações das demonstrações contábeis e dos indicadores econômico-financeiros em relação ao planejamento, compilando os dados relevantes e reportando o seu produto aos gestores. Na verdade, essa é a base para que ela possa cumprir uma das facetas de sua missão, que é a de prover os gestores com informações precisas e oportunas para a tomada de decisão que leve à eficácia organizacional.

Além disso, os registros contábeis representam a principal ferramenta usada pela controladoria para aferir se as expectativas da alta administração estão se realizando ou não. Tais expectativas estão refletidas no plano operacional, e os mencionados registros permitem a comparação entre o resultado realizado e aquele esperado, levando a conclusões sobre o andamento da empresa, tanto em termos

dos resultados econômicos obtidos quanto no que se refere à sua capacidade gerencial, haja vista que o controle contábil permite o julgamento da qualidade de decisão tomada, acumulando informações suficientes para tal. Isso a torna uma poderosa ferramenta de gestão, se apropriadamente mantida e utilizada.

Em suma, a contabilidade, aqui tratada como controle contábil, acumula todos os registros dos eventos ou fatos oriundos das transações ocorridas na organização e delinea a forma como estes são registrados. Com isso, fornece às áreas de controladoria informações completas que evidenciam a situação real do negócio direcionando os gestores a tomarem decisões apropriadas e permitindo, que ao mesmo tempo, as áreas sejam devidamente monitoradas.

b) Controle de custos

Para a fabricação de produtos, ou disponibilização de serviços, a empresa obtém e consome recursos, sendo imprescindível a sua identificação, assim como o acompanhamento das variáveis envolvidas no processo de seu uso, possibilitando, então, a sua mensuração física e monetária. Nesse sentido, o controle de custos busca ampliar o detalhamento das informações relacionadas à aquisição e à utilização dos recursos demandados, fornecendo condições para registros adequados ao controle contábil e à análise por parte da área de controladoria, no que tange ao exame de margens de contribuição e rentabilidade dos produtos decorrentes do consumo destes recursos.

O controle de custos tem como propósito subsidiar a gestão de todos os recursos e variáveis envolvidos no processo produtivo, porém o seu maior desafio é a escolha entre diversas técnicas e processos de custeio de produtos que permitam análises flexíveis, em tempo hábil e adequado às necessidades dos gestores (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

Os objetivos do controle de custos podem variar de uma empresa para outra. Roehl-Anderson e Bragg (1996) apresentam, entre eles: o planejamento e a evolução da produtividade, a determinação dos preços, a valorização dos estoques e sua manutenção e o controle de todos os gastos da organização. A partir disso, é possível acrescentar que esse controle visa ao gerenciamento de todos os aspectos que envolvem:

- A modelagem e a alocação de custos por áreas, departamentos, centros de custos;
- A definição do método a ser adotado para cada apuração de custos;
- A análise custo-volume-lucro;
- A otimização no uso dos recursos;
- A avaliação contínua dos estoques;
- O auxílio na forma de preço de venda.

Cabe destacar que esses objetivos permitem a análise de informações relevantes para a tomada de decisões e que, a partir disso, é possível avaliar o impacto delas no resultado econômico da organização.

Para que a informação tenha sua utilização ampliada no processo de tomada de decisões, faz-se necessário estruturá-la levando-se em consideração a forma como a empresa produz seus produtos, ou seja, a forma de acumulação dos custos. Assim, adota-se, dentre os métodos de custeios existentes, o mais apropriado (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

Os métodos ou sistemas de custeio objetivam a alocação dos diversos itens de custos da empresa aos produtos. Esses itens podem ser depreciação, mão de obra direta, indireta, energia elétrica, materiais de consumo direto e indireto, entre outros.

Nota-se que os métodos de custeio devem ser escolhidos após a definição daquele que melhor se adptar ao contexto no qual opera a empresa.

Nesse âmbito, dois métodos podem ser considerados implícitos ou explicitamente. O primeiro denomina-se método de custeio variável, propugna que somente os custos variáveis e diretos devem ser repassados aos produtos, e o segundo, o método de custeio por absorção, estabelece que todos os custos (fixos e variáveis) devem ser repassados aos produtos.

Ressalta-se que existem outros métodos de custeio, sendo, contudo menos comuns.

Outro fator a ser considerado no controle de custos é a análise de desempenho das áreas, e para tanto a empresa pode utilizar o custo-padrão, considerado, *a priori*, como o custo ideal de um produto. Tal custo é aplicado considerando-se um cenário de desempenho operacional adequado, porém levando-se em conta eventuais deficiências naturais inerentes ao processo produtivo e ao aproveitamento dos insumos de produção. Da qualquer forma, é um custo possível de ser alcançado, que permite a avaliação de desempenho da empresa por meio do acompanhamento do grau de produtividade real alcançado em seus processos de fabricação contraposto ao padrão estabelecido, facilitando aos gestores focalizarem sua atenção nos problemas importantes buscando, com isso, o alcance da eficácia operacional a partir do desempenho de suas próprias áreas.

A área de Controladoria, nesse contexto, é responsável pela sugestão de escolha do melhor método de custeio a ser adotado e por assegurar que o controle de custos esteja suprindo as necessidades da administração, e dos gestores por eles afetados. Também por assegurar que as necessidades de cada área produtiva estejam sendo atendidas, sendo imprescindível para isso que ela tenha pleno

conhecimento dos produtos e processos produtivos correspondentes para a posterior análise dos custos e dos resultados.

A Controladoria atua de forma a disponibilizar informações sobre o resultado por área e por produto, assim como sobre quais variáveis de custos podem estar, eventualmente, desalinhadas e afetando a obtenção do resultado planejado, responsabilizando-se por direcionar a empresa e suas diversas áreas para o alcance do melhor resultado (HECKERT; WILLSON, 1963). Esse monitoramento e, por vezes, a devida intervenção da área de controladoria podem ser facilitados pelo uso de um sistema, que é o elemento principal para o adequado manuseio do recurso informação.

Entende-se que, com o uso dos recursos de um sistema de informação, para a simulação de cálculos de preços de vendas, dos custos em geral e da margem de contribuição, entre outros atributos da gestão de custos, a controladoria adquire as condições ideais para a prestação de informações tempestivas, o que não seria difícil sem eles. Possibilita, ainda, que os gestores tenham ciência da real situação da empresa quanto a esse aspecto, em tempo hábil, facultando-lhes corrigirem eventuais desvios entre aquilo que é desejado e o que é realizado.

Assim, o controle de custos torna-se para a organização uma questão estratégica que pode inclusive facilitar a escolha de sua postura no mercado. Tal importância já foi evidenciada por autores consagrados, entre os quais Porter (1989), que aponta entre as principais estratégias para uma empresa liderar o seu mercado a de custos e diferenciação de produtos. O autor sugere uma orientação interna, segundo a qual a empresa deve se concentrar na eficiência da produção e no controle de custos, de forma a se destacar em seu mercado como aquela que tem o menor preço de venda entre as existentes.

Para a implementação desse tipo de estratégia, o referido autor recomendou procedimentos operacionais comuns, como: um estreito controle de custos, um conjunto estruturado de responsabilidades organizacionais, programas de incentivo baseados em realização de metas e relatórios frequentes e detalhados. A empresa que adota estratégias voltadas para custos está direcionada para o consumidor, que está ávido por preços baixos e qualidade, sem se ater à imagem do produto (PORTER, 1989).

Ao tratar o tema custos como uma questão estratégica, não se pode deixar de mencionar os elementos de natureza tributária, dada a sua relevância para a organização e o peso econômico que eles representam no seu resultado.

c) Controle fiscal

O controle fiscal diz respeito aos aspectos tributários que envolvem a empresa, que requerem tratamento constante em torno da tributação, bem como a análise de condições que propiciem vantagens fiscais que permitam redução legítima da carga de tributos. Nesse âmbito, a área de controladoria deve monitorar os aspectos relacionados aos impostos e assegurar a exatidão de seus cálculos. O profissional dessa área deve conhecer a legislação vigente, procurando garantir o atendimento aos seus preceitos, além de orientar a administração na busca de alternativa para redução da carga tributária, utilizando-se para isso de meios legítimos.

O formato das informações relacionadas aos custos de natureza tributária é um dos objetivos do sistema de informações, o qual deve propiciá-las de forma sintetizada e, ao mesmo tempo, adequada aos gestores para tomada de decisão e a adoção de ações corretivas, quando necessárias (MCGEE; PRUSAK, 1994). Para acompanhar a gestão tributária, a área de controladoria prepara, recomenda e coloca em prática os planos a este respeito aprovados pela administração,

considerando as nuances que envolvem esse tema, o contexto de tais planos, zelando pelos registros adequados e certificando-se de que a empresa esteja cumprindo com as suas obrigações legais, entre assuntos relacionados.

O controle tributário tem como um de seus principais frutos o planejamento tributário que busca, constantemente, oportunidades de reduções legítimas do custo tributário que onera a empresa, possuindo, por essa razão, uma importância estratégica para ela, o que demanda esforços da área de controladoria para reverter esse custo de forma favorável ou simplesmente minimizá-lo. Para facilitar a busca por redução ou minimização de tributos, o sistema de informações deve ser flexível, proporcionando a simulação de cenários, sua análise e seu impacto em toda a cadeia de valor da empresa, resultando em informações úteis.

d) Controle dos ativos

Uma entidade em operação possui uma estrutura patrimonial que respalda suas atividades e que sustenta a sua existência e permanência no mercado. Essa estrutura é composta por bens, direitos e obrigações distintos, os quais lhe permitem operar e se desenvolver em meio às variáveis ambientais. Assim, o controle de ativo, que também é contemplado pelo controle contábil, torna-se um instrumento relevante para a gestão ao abranger critérios de imobilizações, depreciações, amortizações e exaustões inerentes ao ativo fixo e demais operações relacionadas à caixa, recebimentos, estoques e investimentos. Visa zelar, portanto, por todos os bens e direitos de propriedade da empresa.

O item caixa adquire importância dentre os componentes do ativo, pois representa o poder de satisfazer as necessidades específicas e primárias da empresa por meio da aquisição de bens e serviços e, por isso, merece um planejamento adequado por parte dos gestores responsáveis e um monitoramento

constante efetuado pelas áreas financeiras e de controladoria (HECKERT; WILLSON, 1963). Saliente-se que as naturezas das operações mudam de empresa para empresa, porém, independentemente disso, em todas elas os controles devem cobrir todas as transações que envolvam entradas, manutenções e saídas de recursos financeiros.

Entre as possíveis informações que relacionam a função da controladoria a esses controles estão, entre outros, os dados sobre as inadimplências de clientes, o recebimento diário de numerários, as vendas por cliente e por produto, a sumarização das vendas por períodos e outras informações relevantes para a tomada de decisão e o acompanhamento da operação da empresa.

Outro ativo que se constitui em elemento fundamental na estrutura da organização é o estoque. O controle a ele relacionado pode ser determinante para garantir a permanência da empresa no mercado, ou seja, os estoques precisam ser mantidos em níveis adequados para que os ciclos de produção e a disponibilização de produtos aos clientes sejam completados satisfatoriamente.

Heckert e Willson (1963), dentre outros autores, recomendam que o volume dos estoques seja planejado e devidamente controlado, e enfatizam ser isso um fator importante para o êxito do negócio, impactando, por essa razão, todas as funções das áreas de produção, vendas, compras, contabilidade, custos e fiscal. A área de controladoria, por sua vez, monitora as informações inerentes às movimentações dos estoques, independentes de quais áreas estejam envolvidas nesse processo, buscando assegurar que as informações correspondentes sejam fidedignas, tempestivas e úteis para o processo de gestão e de controle.

A área de controladoria, ainda, acompanha a execução da política de estoques estabelecida pela alta administração da empresa, como, por exemplo, o tempo

médio de materiais estocados, bem como sugere e implementa o método escolhido para sua avaliação; monitora os níveis de investimento e a quantidade de itens existentes; zela pelo funcionamento do controle de produção e de sua demanda por materiais; acompanha os controles internos implementados para proteger e oferecer segurança a esse ativo; e reporta todas as informações úteis para a tomada de decisão aos gestores que delas dependem para prosseguirem em suas rotinas. Os aspectos que envolvem os controles internos serão tratados na sequência deste capítulo.

Assim, saliente-se que a informação sobre a situação dos ativos da empresa precisa ser comunicada de forma eficaz aos seus usuários internos com o apoio de sistemas de informações e das ferramentas da tecnologia de informação, disponibilizadas para o alcance da eficácia dessa comunicação. Corroborando com isto, Heckert e Willson (1963) referiram-se a que um elemento importante nas companhias, que pode mantê-las e torná-la competitivas, é o contrário interativo entre as áreas, especificamente, nesse caso, entre as de produção e de vendas, e por isso há a necessidade de manter um fluxo de informações coesas e precisas, monitoradas pela controladoria e plenamente apoiadas por um eficiente sistema.

O ativo fixo, outro elemento importante para a empresa desenvolver a sua atividade, geralmente possui grande quantidade de itens, tornando-se necessário para seu controle o apoio de um sistema de informações. É conveniente que esse sistema permita o controle físico e escritural dos itens, além de sua quantificação monetária para fins contábeis, fiscais e gerenciais desse ativo, e permita a identificação de seu valor, distribuída por unidade e áreas da empresa. Processa, portanto, os dados recebidos e transforma-os em informações úteis para visualização da situação de cada um desses ativos.

Nesse processo, a controladoria tem como função zelar pela integridade da informação sobre os bens e pelas condições que permitem uma contínua avaliação sobre devida guarda e utilização, isto é, se o seu uso atende exclusivamente aos interesses da organização.

A área de controladoria é responsável pelo controle dos ativos fixos, pela análise dos relatórios a eles inerentes e pela comunicação à administração do resultado dessas análises. Ela também auxilia a administração quanto à adoção do melhor plano de investimento a curto, médio e longo prazo, levando-se em consideração a taxa de retorno esperada para os desembolsos a ele correspondentes.

2.2.3.2 Dimensão de controles internos

Em sentido geral, no vocábulo controle há muitos significados. No viés empresarial, controle, entende-se como a fiscalização sobre alguma atividade. Pode ser denominada de controle organizacional ou gerencial e, como afirma Anthony e Govindarajan (2001, p. 34), tem a finalidade de “assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da organização sejam atingidos”.

Para Masiero (2009, p.501), “controle: comparação de execução com plano, constatação de desvios significativos e início de ações corretivas. Processo que visa garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais sejam atingidos”.

Diante do exposto, o controle organizacional tem por objetivo assegurar a eficácia empresarial, constatando-se que os recursos disponibilizados à empresa foram utilizados com vistas a chegar às expectativas de seus proprietários. Para garantir a sua eficácia, é preciso instituir planos que envolvam a totalidade das operações e que estejam totalmente agregados.

Nessa visão, é necessário distinguir quais os níveis de controle existentes na empresa, para que sua análise e compreensão sejam facilitadas e, assim, constituir o sistema de controle e suas dimensões.

As dimensões de controle são individualizadas pelos níveis de importância que estes têm para o processo de formação de resultados econômicos e para a transparência administrativa, no que se refere às formas utilizadas para a sua obtenção, sendo que cada uma das dimensões busca relacionar o cerne para atuação da área de controladoria.

As dimensões de gestão por si sós, não são suficientes para assegurar a eficácia da gestão, pois não garantem que todas as informações geradas sejam íntegras. Necessita-se, portanto, de mecanismos que padronizem o comportamento de cada membro da organização, bem como de cada operação realizada. Esse alinhamento visa assegurar a rigor os controles internos que alimentam os sistemas de informações, apoiando todo o processo de gestão e a coerente tomada de decisões.

A dimensão de controles internos é a que adequa melhores níveis de segurança aos registros dos sistemas de contabilidade, custos, fiscal e patrimonial, avaliando a integridade das suas informações.

Esta dimensão pode ser determinada como o conjunto de normas e procedimentos formais, constituída com o propósito de padronizar o comportamento administrativo nos seus variados níveis, harmonizando meios seguros para o monitoramento das ações dos membros da organização e possibilitando o rastreamento de cada transação ocorrida no âmbito da empresa, que envolva tanto o consumo como o manuseio de seus ativos.

Esse plano de controle envolve, ainda, as regras formais de conduta que devem orientar os gestores e seus colaboradores quanto aos níveis ético e técnico, vistos como necessários para o exercício de suas funções. Assim, a dimensão aqui abordada torna-se o fundamento para as demais dimensões, propiciando maior transparência aos atos administrativos, em razão da fidedignidade e tempestividade das informações, utilizadas pela controladoria para subsidiar o processo de gestão.

2.2.3.3 Dimensão de controle de gestão

A dimensão de controle de gestão denomina-se assim, por demonstrar a ação simultânea de diversos órgãos da organização através dos gestores por meios de informações disponibilizados aos administradores para o contínuo monitoramento do comportamento da organização, em face às mudanças ambientais, e para operacionalizá-las no processo de ajuste das atividades organizacionais às condições observadas, redirecionando-as, quando necessário, para a preservação dos objetivos projetados pela alta administração da empresa. Essa dimensão de controle compreende o processo de gestão e os mecanismos a ele intrínsecos, especificamente planejamentos estratégicos e operacionais e suas etapas de realização e de controle.

A dimensão de controle de gestão tem como primeiro elemento, o planejamento estratégico. Incide em uma reflexão integral sobre a influência mútua da empresa com seu ambiente, cujo produto fornece os elementos necessários para que a administração considere os meios para se atingirem os objetivos aguardados, estabelecendo então o foco a ser seguido por toda a organização. Percebe-se, com essa ação de planejar, que é possível avaliar as expectativas a curto, médio e longo prazo, atuar sobre o mercado, produzir novos diferenciais competitivos, antecipar situações potencialmente desfavoráveis, penetrar em novos mercados e/ou

aumentar uma participação já existente, bem como fortalecer os serviços e produtos que atendam às demandas dos consumidores.

Na dimensão de controle de gestão, tem como segundo elemento o planejamento operacional procedente do planejamento estratégico e se distingue por definir os objetivos operacionais e os elementos necessários para a implementação de ações que levem à consecução de tais objetivos, simulando-se resultados para a opção da melhor alternativa do curso de ação do planejamento estratégico com objetivos qualitativos e quantificados na oferta dos serviços e produtos. Dessa forma, o planejamento operacional pode ser considerado como a tradução e a quantificação daquilo que foi deliberado no planejamento estratégico.

Compreende-se, a partir disso, que a comunicação de informações precisas, permite aos gestores reavaliarem suas ações e contribuições em prol dos planos, tendo para isso o apoio da área de controladoria.

Desse modo, a dimensão de controle de gestão tem como elemento primordial a elaboração dos planejamentos. No entanto, ela não se restringe ao ato de planejar apenas, mas diz respeito também, ao cumprimento dos planos e a complexidade inerente a esse processo, isto é, a todas as ferramentas facilitadoras das ações gerenciais e do controle dos custos a elas correspondentes, analisadas face aos resultados obtidos.

Masiero (2009) e Atkinson et al. (2000) classificaram o processo de gestão em quatro etapas: elaboração dos planejamentos estratégico e operacional, execução e controle dos planos e enfatizar que a fase de execução consiste em cumprir aquilo que foi planejado. Assim, o processo de execução deve se apoiar em uma ferramenta que seja capaz de prover aos gestores acesso às informações para eles cumpram suas atividades. Adicionalmente, abastecer a área de controladoria com

todo o apoio informacional para que esta atue junto aos gestores no sentido de lhes proporcionar segurança quanto à qualidade das informações que eles usam em seus processos decisórios.

Conforme Masiero (2009), Ackoff (1975) mencionou as mesmas etapas do processo de gestão, realçando a etapa de controle como sendo o conjunto de tarefas relacionadas à reunião de informações sobre o real desempenho dos gestores; à comparação desse desempenho com aquele que foi previsto; à identificação das decisões ineficientes e à correção dos procedimentos que as geraram e de suas possíveis consequências. Contudo, durante a fase de controle busca-se conferir os resultados obtidos diante dos objetivos preestabelecidos pela alta administração da empresa, e também, torne possível a avaliação dos desempenhos dos gestores responsáveis pelos setores.

Alguns pesquisadores afirmam que o controle da execução do plano possivelmente seja a etapa mais crítica da dimensão de gestão. É a fase que concilia à área de controladoria o cumprimento de uma de suas principais funções: a de nutrir o processo decisório com informações que consintam aos gestores conhecer as práticas de suas ações e corrigir eventuais efeitos negativos que elas possam trazer ao resultado da organização, considerando-se aquilo que foi planejado. Esse é procedimento do *feedback*, buscando a eficácia do que foi planejado através de um eficiente sistema de informações que permita detectar possíveis desvios dos planos em tempo hábil para a sua correção, quando for este o caso.

A área de controladoria tem como encargo dar estabilidade às conexões do processo de gestão, elemento central da dimensão de gestão, com as informações processadas e fornecidas pela contabilidade gerencial, obtidas a partir do uso de um

sistema de informações, que permite a ela exercer suas atividades de suporte à tomada de decisão.

2.3 Gestão empresarial

A instituição e a manutenção de um processo de gestão integrado, com base nas proposições estabelecidas no modelo de gestão, são uma das atribuições da controladoria.

Assim, sua função nesse processo, definido por Nascimento (2002) como processo de planejamento, consiste em levar todos os gestores da empresa a trabalharem no sentido de obter uma sinergia, buscando alcançar o objetivo global da organização.

Em consequência aos argumentos expostos sobre controladoria, é notória, entre suas funções, a atividade de controle, que pode ser percebida em nível organizacional nos controles internos e, de forma mais ampla, no controle de todas as operações da empresa. Outra comprovação diz respeito à sua relação com o sistema de informações da organização. Se não houver a geração de informações adequadas, não há como mensurar os resultados e, dessa forma, não pode haver um controle adequado.

Padoveze e Benedicto (2003) salientam que, como o modelo de gestão é a base para formatação de todo processo de gestão, este, por sua vez, traduzirá em todas as suas etapas a cultura organizacional da empresa. É tanto que o processo de gestão contribui para garantir que as decisões dos gestores sirvam para aperfeiçoar o desempenho da organização.

Catelli et al. (2001) e Pereira (2001) incluem a fase de execução como uma das etapas do processo de gestão. Na fase de controle, os resultados atingidos são

transmitidos através de um sistema de *feedback*, que relata aos responsáveis à situação da organização em determinado momento.

No tocante ao processo de gestão, de acordo com Pereira (2001), pode assumir diversas formas na realidade das empresas, mas deve assegurar que as decisões tomadas por estas conduzam-nas ao cumprimento de sua missão, garantindo sua adaptação e equilíbrio ao ambiente operacional necessário para sua continuidade.

Todavia, alguns autores (Catelli et al., 2001) abordam a fase do planejamento operacional de forma mais sintetizada, dividindo essa etapa em pré-planejamento e planejamento de curto, médio e longo prazo.

Em relação à contribuição da controladoria nesse processo, Padoveze (2002) destaca que uma de suas funções básicas é apoiar a empresa em todo o processo de gestão. Esse apoio é necessário para ajudar os gestores na tomada de decisão por meio da indicação de alternativas, além da elaboração de modelos de informação e mensuração adequados à sua necessidade.

É por intermédio do sistema de informações que ocorre a atuação essencial da controladoria no processo de gestão, buscando envolver todas as necessidades de informações para que a empresa alcance seus objetivos (PADOVEZE; BENEDICTO, 2003). A atuação da controladoria acontece direta ou indiretamente nas etapas do processo por meio do que os autores denominam de “sistema de informações de controladoria”, otimizando assim, a gestão empresarial.

2.4 Tomada de decisão

É a escolha fundamentada pela seleção consciente dentre as alternativas existentes no ambiente empresarial a fim de ser produzido um determinado resultado.

A tomada de decisão é à base do trabalho de um administrador. Para administrar, abrange muitas decisões sobre os mais variados assuntos e a característica dessas decisões reflete impactos expressivos no desempenho, objetivos e cultura da organização.

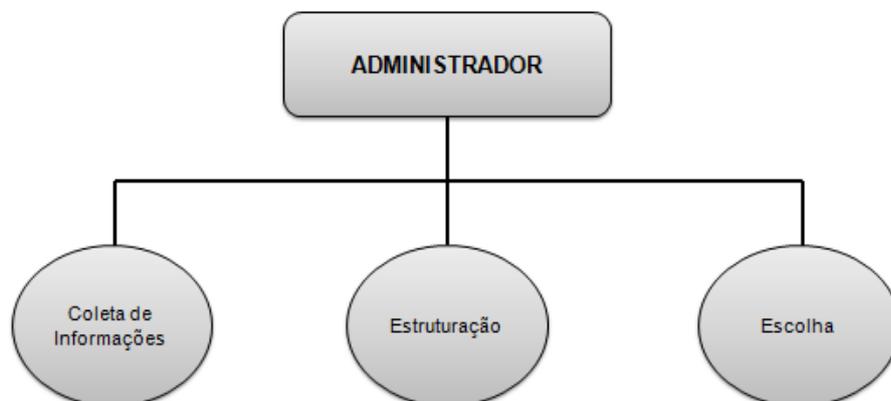
Segundo Masiero, (2009), o processo decisório envolve inúmeros aspectos que contribuem para a escolha das melhores alternativas e do curso de ações organizacionais.

Ante o exposto, a tomada de decisão não é um processo trivial e fácil, já que cada alternativa de decisão está diretamente associada à incerteza de suas consequências e impactos. (SOBRAL; PECCI, 2008).

O teórico que mais influenciou a comunidade científica sobre as fases do processo decisório foi Simon (1970). Sua teoria identifica as três fases básicas desse processo que consiste em descobrir as ocasiões em que devem ser tomadas as decisões (MASIERO, 2009).

Simon apud (Masiero 2009), o processo de tomada de decisão é composto pelas seguintes fases:

Figura 4 – Processo de Tomada de Decisão



Fonte: o autor

1. Coleta de informações: fase em que ocorre a sondagem do ambiente para que se possa identificar os problemas e as oportunidades (coleta de informações e diagnóstico);
2. Estruturação: fase em que ocorre a criação, o desenvolvimento e a análise dos possíveis cursos de ação. O decisor formula o problema e analisa as alternativas;
3. Escolha: fase em que ocorre a escolha da alternativa ou curso de ação. Nesta e nas demais fases podem ocorrer situações em que se tenha de voltar às fases anteriores com novos dados e informações que caracterizam o *feedback*.

Os tipos de processo decisório são identificados pelas características intrínsecas, se são situações esperadas ou não, quem está apto a resolvê-las e a finalidade da decisão. Assim, classificam-se as decisões programadas e não programadas, conforme SIMON apud (MASIERO 2009):

- a) Decisões programadas – são quando identificamos rotinas. Procedimentos preestabelecidos resolvem o problema cada vez que ocorrem. As decisões programadas são baseadas em instruções simples e fáceis de ser executadas;
- b) Decisões não programadas – são decisões que se apresentam inéditas, aleatórias, que nunca foram enfrentadas antes. Para resolvê-las é necessário o uso da criatividade e do senso crítico.

Segundo Masiero, (2009), as decisões individuais podem ser unilaterais ou consultivas. Na primeira, o gestor toma a decisão sozinho, sem consultar ninguém; geralmente, são decisões programadas. Nas consultivas, quer pela falta de informações, ou pelo grau de incerteza, ocorre à consulta a grupos ou indivíduos especializados no assunto.

As decisões coletivas, também se dividem em dois grupos. Em um, o gestor trabalha com o grupo; no outro, o grupo trabalha sozinho. Sendo, porém, necessária a participação de todos para a resolução de determinado problema.

As decisões ainda podem ser, otimizadas e maximizadas. A primeira refere-se àquelas em que, entre várias opções se procura à média; Já nas decisões maximizadas, procura-se o melhor resultado, maximizando os benefícios e minimizando os custos.

Nesse último tipo de decisão, há intensa busca por informações, que podem ser comparadas e, gerando assim, uma escolha com mais precisão.

Contudo, os principais recursos empregados pelos gestores para tomada de decisões são: a coleta de informações que se inicia pela contabilidade gerencial a qual fornece as informações para a controladoria por meio de um processo informacional de dados; em seguida, ocorre a estruturação que consiste no desenvolvimento e análise das informações recebidas pela controladoria; finalmente, a última trata-se em escolher a alternativa mais viável pelo decisor.

3. APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

No presente estudo, foram encontradas informações valiosas que elucidaram a relevância da Contabilidade Gerencial para a Controladoria no processo de gestão empresarial, identificando as informações contábeis gerenciais geradas, observando sua aplicação pela Controladoria e verificando a utilização das informações produzidas pela junção dos dados fornecidos pelas duas áreas do conhecimento.

3.1 Apresentação

O resultado consiste nas respostas dos questionários (ANEXO A, B e C), respondidos pelos sócios-administradores das empresas investigadas, que trouxeram uma importância significativa para o estudo, por se tratar de ferramentas que já deveriam ser utilizadas na gestão das organizações, como também, para auxiliar os gestores no processo da tomada de decisão.

Apresenta-se os resultados, conforme quadro a seguir:

Quadro 2 – Resultado dos questionários aplicados nas empresas

Questões:	Empresa 1: Administradora de Shopping Center					Empresa 2: Instituição de Ensino Superior Particular					Empresa 3: Escritório de Serviços Contábeis				
	A	B	C	D	E	A	B	C	D	E	A	B	C	D	E
Q1	X						X					X			
Q2	X							X				X			
Q3				X						X		X			
Q4	X						X					X			
Q5	X								X			X			

Fonte: o autor

3.2 Análise

De acordo com os resultados dos questionários respondidos pelos administradores (ANEXO A, B e C), foi possível descrever o nível de importância dado ao processo informacional nas organizações pelos gestores, visando o resultado por meio da utilização das informações na gestão das empresas pesquisadas.

A primeira questão foi em relação à relevância da contabilidade gerencial para a controladoria, dada pelas empresas pesquisadas.

Verificou-se que a empresa 1 - Administradora de Shopping Center, confirmou essa relevância por meio da contribuição no processo decisório, “letra a”.

Enquanto, que as empresas 2 e 3 – Instituição de Ensino Superior Particular e Escritório de Prestação de Serviços Contábil respectivamente, afirmaram que a relevância é confirmada por meio das informações contábeis gerenciais, “letra b”.

Por meio da segunda questão, o pesquisador investigou se as informações geradas pela contabilidade gerencial eram utilizadas pela controladoria.

O resultado da empresa 1 – Administradora de Shopping Center, mostrou que são utilizadas por meio de relatórios contábeis gerenciais, “letra a”.

Já a empresa 2 – Instituição de Ensino Superior Particular alegou que não são utilizadas, por falta de informações contábeis, “letra c”.

A empresa 3 – Escritório de Serviços Contábeis que são utilizadas esporadicamente, “letra b”.

Na terceira questão, investigou-se sobre, que tipo de informação estava sendo disponibilizada pela contabilidade gerencial à controladoria.

Pelo resultado obtido das empresas investigadas, constatou-se que:

A empresa 1 – Administradora de Shopping Center afirmou que as informações chegam à controladoria por meio de relatório contábil gerencial e o balancete mensal de verificação, “letra d”.

A empresa 2 – Instituição de Ensino Superior Particular alegou que não há disponibilização de informações, logo, a resposta foi nenhuma das alternativas, “letra e”.

Enquanto que na empresa 3 – Escritório de Serviços Contábeis as informações são disponibilizadas por meio do balancete mensal de verificação, “letra b”.

A quarta questão investigou quais os recursos informacionais que os gestores utilizam para tomada de decisão.

O gestor da empresa 1 – Administradora de Shopping Center, afirmou que os recursos utilizados são as informações constantes nos relatórios contábeis gerenciais, observando os controles internos, “letra a”.

Foi verificado, que na empresa 2 e 3, Instituição de Ensino Superior Particular e Escritório de Prestação de Serviços Contábil respectivamente, os recursos utilizados pelos gestores para tomada de decisão são através das informações verbais oriunda do setor relacionado há tomada de decisão, “letra b”.

Na quinta questão, o pesquisador investigou a utilização ou não, das informações contábeis gerenciais no processo da tomada de decisão, depende:

Verificou-se que a empresa 1 – Administradora de Shopping Center, confirmou que depende das informações disponibilizadas pela contabilidade gerencial, “letra a”.

A empresa 2 – Instituição de Ensino Superior Particular informou que a utilização das informações no processo da tomada de decisão, depende da característica própria do gestor, “letra d”.

Observou-se que na resposta da questão 5, da empresa 2, que as decisões são tomadas, não pela utilização das informações contábeis gerenciais, e sim, pelo processo de observação do administrador com base no conhecimento sobre as atividades exercidas pela empresa.

E a empresa 3 – Escritório de Serviços Contábeis afirmou que essa dependência é proveniente da falta de conhecimento dos gestores sobre o assunto em questão, para decidir, “letra b”.

3.3 Discussão

Em que pese os objetivos geral e específicos da pesquisa, analisando a relevância da contabilidade gerencial para a controladoria, identificando as informações contábeis gerenciais geradas e observando sua aplicação pela Controladoria no processo de gestão e tomada de decisão nas organizações, verificou-se que a pesquisa em campo apresentou fatores impactantes para elaboração do processo de gestão e tomada de decisão.

Após a análise dos resultados, o estudo realizado permitiu concluir que a pesquisa desenvolvida remete à discussão de que o pesquisador propôs investigar e examinar, principalmente, as variações da utilização pela controladoria das informações geradas pela contabilidade gerencial; pelos gestores, dos recursos informacionais para tomada de decisão; como também, da disponibilização de quais os tipos de informações a contabilidade gerencial atende a controladoria, nas empresas pesquisadas.

Para que isso ocorra é necessário enfatizar que a contabilidade gerencial pode ser considerada como uma das principais ferramentas de controle do processo decisório. Isso se verifica na relação forte entre a contabilidade gerencial e a controladoria, conforme já afirmou (MARTIN, 2002), no que se refere ao processo decisório e a posteriori tomada de decisão pelos gestores.

Apesar da controladoria atuar em sua plenitude na área operacional, que é a responsável por assegurar a eficácia da organização por meio de resultados econômicos, entendeu-se que o processo para tomada de decisão, inicia-se por meio da contabilidade gerencial.

Segundo Heckert e Wilson apud (PADOVEZE, 2003),

Não compete a controladoria o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos

mapas de navegação. É sua finalidade manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra à velocidade da embarcação, à resistência encontrada, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino.

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

O estudo forneceu também importantes informações sobre as áreas internas da controladoria e ainda sua posição no organograma, contribuindo para a compreensão e execução das atividades, para produção dos resultados por meio dos processos, na gestão de pequenas e médias empresas de prestação de serviços.

As respostas fornecidas pelos contadores das empresas pesquisadas sobre as áreas internas da controladoria obtidas por entrevistas delinearam aspectos importantes sobre o setor, mostrando que ela está situada em pequenas e médias empresas, apesar de sua concentração nas grandes empresas. Esse fato pode ser decorrente de sua importância no gerenciamento eficaz das empresas e da compreensão, por parte dos empresários, de que a informação é a principal ferramenta que uma empresa dispõe.

As áreas internas da Controladoria estão presentes na realidade investigada, conforme relacionadas a seguir:

1. Orçamento empresarial;
2. Contabilidade geral;
3. Contabilidade de custos;
4. Planejamento tributário;

5. Contabilidade tributária;
6. Contabilidade gerencial;
7. Sistemas de informações contábeis;
8. Controles internos.

Outro assunto tratado na entrevista dos contadores foi sobre a posição da Controladoria no organograma das empresas, a exemplo do que os autores afirmam, teve posição dicotômica. Ainda não há uma definição acerca da posição definitiva no organograma. É importante destacar que as funções da Controladoria são eminentemente de *staff*.

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

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

CONCLUSÃO

Este trabalho atingiu os objetivos, pois proporcionou a visualização do processo de gestão empresarial, oferecendo o entendimento do mapa de percurso por meio das duas ferramentas necessárias, que são: a contabilidade gerencial e a controladoria, para consecução dos objetivos esperados, inclusive, da tomada de decisão por parte dos gestores.

No objetivo geral verificou-se através de pesquisas bibliográficas, que as informações contábeis gerenciais fornecidas pela contabilidade gerencial e postas em prática pela controladoria para execução das três fases básicas do processo decisório (coleta de informações, estruturação e escolha), que consistem em descobrir as ocasiões em que devem ser tomadas as decisões. Elas coadunam com os principais recursos informacionais utilizados pelos gestores para tomada de decisão, juntando e formando um todo, por se tratar de informações extraídas da contabilidade geral.

Nos objetivos específicos, tratou-se de desmembrar o problema da pesquisa, no sentido de como propósito, Investigar o processo de informações gerado pela contabilidade gerencial, Investigar a aplicação pela controladoria das informações geradas pela contabilidade gerencial e Identificar os principais recursos informacionais empregados pelos gestores para tomada de decisão.

As respostas foram advindas de questionários aplicados aos sócios-administradores de três empresas prestadoras de serviços, nas seguintes atividades: Empresa 1 - Administradora de Shopping Center, Empresa 2 - Instituição de Ensino Superior Particular e Empresa 3 - Escritório de Prestação de Serviços Contábeis.

No objetivo geral tratou-se de analisar a relevância da contabilidade gerencial para a controladoria no processo de gestão empresarial, entre os participantes.

As três respostas recebidas pelas empresas pesquisadas foram:

Empresa 1 – relevância ocorre por meio da contribuição no processo decisório;

Empresa 2 – relevância é confirmada por meio das informações contábeis gerenciais;

Empresa 3 – relevância é confirmada por meio das informações contábeis gerenciais.

O primeiro objetivo específico procurou Investigar o processo de informações gerado pela contabilidade gerencial.

Empresa 1 - afirmou que as informações chegam à controladoria por meio de relatório contábil gerencial e o balancete mensal de verificação;

Empresa 2 - alegou que não há disponibilização de informações, a resposta foi nenhuma das alternativas;

Empresa 3 - as informações são disponibilizadas por meio do balancete mensal de verificação.

O segundo objetivo específico, investigou a aplicação pela controladoria das informações geradas pela contabilidade gerencial.

Empresa 1 - afirmou que são utilizadas por meio de relatórios contábeis gerenciais;

Empresa 2 - alegou que não são utilizadas, por falta de informações contábeis;

Empresa 3 - que são utilizadas esporadicamente.

O terceiro objetivo específico foi Identificar os principais recursos informacionais empregados pelos gestores para tomada de decisão.

Empresa 1 - afirmou que os recursos utilizados são as informações dos relatórios contábeis gerenciais, observando os controles internos;

Empresa 2 - são através das informações verbais oriunda do setor relacionado há tomada de decisão;

Empresa 3 - são através das informações verbais oriunda do setor relacionado há tomada de decisão.

Este trabalho de pesquisa não esgotou tudo o que pode ser conhecido em relação a temática, mas é um passo na direção de novas investigações que se proponham a estudar sobre a Contabilidade Gerencial, a Controladoria e a Gestão das pequenas e médias empresas prestadoras de serviços.

No contexto técnico-profissional, poderá também contribuir com pesquisadores que trabalham focando a mesma temática no âmbito organizacional. Dessa forma, esta pesquisa contribuirá para o avanço da Ciência Contábil na medida em que seja divulgada pelos profissionais da área.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. **An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices**, 2004. Disponível em www.essex.ac.uk/AFM/research/working_papers. Acesso em 10. mar. 2016.

ACROFF, R. L. **Planejamento Empresarial**. Rio de Janeiro: LTC, 1975.

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

ATKINSON, A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; GRANDE, Jefferson Fernando. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial identificadas com a aplicação da análise de discurso crítico no RA de empresa. In: CONGRESSO IAAER – ANPCONT (3 rd) INTERNATIONAL ACCOUNTING CONGRESS, 3., 2009, São Paulo. Anais ... São Paulo: ANPCONT, 2009.

BORINELLI, Marcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis controladoria**. Tese de doutorado. São Paulo: Digital Library - USP, 2006.

CATELLI, A. **Controladoria: Uma abordagem de Gestão Econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FERREIRA, A. B. H. **Miniaurélio Século XXI**. 4. ed. rev. Ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

FIGUEREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria – Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

GARCIA, A. S. **Introdução a Controladoria: Instrumento básico de controle de gestão das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. 2000. **Cost Accounting**. São Paulo: Prentice-Hall.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS - IFAC. **International Management Accounting Practice 1** (IMAP1), march, 1998. Disponível em <http://www.ifac.org>, acessado em 18/05/2016.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

McGEE, J. V.; PRUSAK, L. **Gerenciamento estratégico da informação**: aumente a competitividade e eficiência de sua empresa utilizando a informação como ferramenta estratégica. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MANZATTI, R. **Controladoria contábil, financeira e tributária na pequena empresa**: para ter a empresa na palma da mão. São Paulo: Trevisan Editora, 2015.

MARTIN, N. C. **Da contabilidade a controladoria: a evolução necessária**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo: nº 28, p. 7 – 28. Jan./Abr., 2002.

MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MASIERO, G. **Administração de empresas**: teoria e funções. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis: An expanded sourcebook**. 2. ed. Thousand Oaks: Sage, 1994.

NASCIMENTO, A. M. **Descentralização do processo de formulação das estratégias empresariais**. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria**: Instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ J. J H.; SILVA, C. A. Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, C. L. **O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor**. São Paulo: Cad. Estud. N. 21. May/Aug., 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. A controladoria no planejamento operacional: modelo para determinação da estrutura do ativo. Revista de Contabilidade do CRC/SP. São Paulo: Ano VI, n. 20, junho/2002.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 27, Anais. Atibaia, 2003.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 2001.

PORTER, M. **Vantagem Competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. 17. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RIBEIRO, H.C.M. **Implementação das boas práticas e governança corporativa: Impacto sobre a controladoria das empresas atuantes no novo mercado da Bovespa**. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas). UNIFOR. Fortaleza: 2009.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **The controller's function**: the work of the managerial accounting. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

SIMON, H. **Comportamento administrativo**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 1970.

SOBRAL, F.; PECCI, A. **Administração**: teoria e prática no contexto brasileiro. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ANEXO A – QUESTIONÁRIO: Empresa 1

Universidade Federal do Amazonas – UFAM
Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria
Aluno: Elói Jesus de Brito - Matrícula: nº 2120261

Tema: **Controladoria: Um Estudo sobre a Relevância da Contabilidade Gerencial no Processo de Gestão Empresarial**

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA EM EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO

ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER

1ª Questão: Qual a relevância da Contabilidade Gerencial para a Controladoria?

- a) **A contribuição no processo decisório;**
- b) As informações contábeis gerenciais;
- c) Não existe relevância por serem dois setores distintos;
- d) Desconhece o assunto;
- e) Nenhuma das alternativas.

2ª Questão: As informações geradas pela Contabilidade Gerencial são utilizadas pela Controladoria?

- a) **São utilizadas por meio de Relatórios contábeis gerenciais;**
- b) São utilizadas esporadicamente;
- c) Não são utilizadas, por falta de informações contábeis;
- d) Desconhece a forma de utilização;
- e) Nenhuma das alternativas.

3ª Questão: Que tipo de informação está sendo disponibilizada pela contabilidade gerencial à controladoria?

- a) Relatório contábil gerencial;
- b) Balancete mensal de verificação
- c) Informações verbais do contador e na ausência deste, de outros setores;
- d) **Alternativas “a” e “b”;**
- e) Não são necessárias;

4ª Questão: Quais os recursos informacionais que os gestores utilizam para tomada de decisão?

- a) **Os relatórios contábeis gerenciais observando os controles internos;**
- b) Através de informações verbais oriunda do setor inerente à tomada de decisão;
- c) A informação da melhor alternativa citada pela controladoria;
- d) Os recursos informacionais não são necessários para a tomada de decisão;
- e) Nenhuma das alternativas.

5ª Questão: A utilização ou não, das informações contábeis gerenciais no processo da tomada de decisão, depende:

- a) **Da disponibilização das informações pela contabilidade gerencial;**
- b) Da falta de conhecimento dos gestores sobre o assunto em questão, para decidir;
- c) Das informações contábeis gerenciais confiáveis;
- d) Da característica própria do gestor;
- e) Nenhuma das alternativas.

Porto Velho-RO, Fevereiro/2016.

O presente questionário trata das informações relativas à coleta de dados, que serão analisadas sob o olhar da teoria que suporta o estudo e utilizadas com o objetivo de trazer contribuição para a gestão econômica e financeira das empresas de prestação de serviços, instaladas na cidade Porto Velho-RO, nas atividades de: Administração de Shopping Center, Instituição de Ensino Superior Particular e Escritório de Serviços Contábeis. **Responda com clareza e objetividade. Sua empresa não será divulgada.**

ANEXO B – QUESTIONÁRIO: Empresa 2

Universidade Federal do Amazonas – UFAM
Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria
Aluno: Elói Jesus de Brito - Matrícula: nº 2120261

Tema: **Controladoria: Um Estudo sobre a Relevância da Contabilidade Gerencial no Processo de Gestão Empresarial**

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA EM EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO

INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR PARTICULAR

1ª Questão: Qual a relevância da Contabilidade Gerencial para a Controladoria?

- a) A contribuição no processo decisório;
- b) As informações contábeis gerenciais;**
- c) Não existe relevância por serem dois setores distintos;
- d) Desconhece o assunto;
- e) Nenhuma das alternativas.

2ª Questão: As informações geradas pela Contabilidade Gerencial são utilizadas pela Controladoria?

- a) São utilizadas por meio de Relatórios contábeis gerenciais;
- b) São utilizadas esporadicamente;
- c) Não são utilizadas, por falta de informações contábeis;**
- d) Desconhece a forma de utilização;
- e) Nenhuma das alternativas.

3ª Questão: Que tipo de informação está sendo disponibilizada pela contabilidade gerencial à controladoria?

- a) Relatório contábil gerencial;
- b) Balancete mensal de verificação
- c) Informações verbais do contador e na ausência deste, de outros setores;
- d) Alternativas “a” e “b”;
- e) Nenhuma das alternativas.**

4ª Questão: Quais os recursos informacionais que os gestores utilizam para tomada de decisão?

- a) Os relatórios contábeis gerenciais observando os controles internos;
- b) Através de informações verbais oriunda do setor inerente à tomada de decisão;**
- c) A informação da melhor alternativa citada pela controladoria;
- d) Os recursos informacionais não são necessários para a tomada de decisão;
- e) Nenhuma das alternativas.

5ª Questão: A utilização ou não, das informações contábeis gerenciais no processo da tomada de decisão, depende:

- a) Da disponibilização das informações pela contabilidade gerencial;
- b) Da falta de conhecimento dos gestores sobre o assunto em questão, para decidir;
- c) Das informações contábeis gerenciais confiáveis;
- d) Da característica própria do gestor;**
- e) Nenhuma das alternativas.

Porto Velho-RO, Fevereiro/2016.

O presente questionário trata das informações relativas à coleta de dados, que serão analisadas sob o olhar da teoria que suporta o estudo e utilizadas com o objetivo de trazer contribuição para a gestão econômica e financeira das empresas de prestação de serviços, instaladas na cidade Porto Velho-RO, nas atividades de: Administração de Shopping Center, Instituição de Ensino Superior Particular e Escritório de Serviços Contábeis. **Responda com clareza e objetividade. Sua empresa não será divulgada.**

ANEXO C – QUESTIONÁRIO: Empresa 3

Universidade Federal do Amazonas – UFAM
Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria
Aluno: Elói Jesus de Brito - Matrícula: nº 2120261

Tema: **Controladoria: Um Estudo sobre a Relevância da Contabilidade Gerencial no Processo de Gestão Empresarial**

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA EM EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO

ESCRITÓRIO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

1ª Questão: Qual a relevância da Contabilidade Gerencial para a Controladoria?

- a) A contribuição no processo decisório;
- b) As informações contábeis gerenciais;**
- c) Não existe relevância por serem dois setores distintos;
- d) Desconhece o assunto;
- e) Nenhuma das alternativas.

2ª Questão: As informações geradas pela Contabilidade Gerencial são utilizadas pela Controladoria?

- a) São utilizadas por meio de Relatórios contábeis gerenciais;
- b) São utilizadas esporadicamente;**
- c) Não são utilizadas, por falta de informações contábeis;
- d) Desconhece a forma de utilização;
- e) Nenhuma das alternativas.

3ª Questão: Que tipo de informação está sendo disponibilizada pela contabilidade gerencial à controladoria?

- a) Relatório contábil gerencial;
- b) Balancete mensal de verificação**
- c) Informações verbais do contador e na ausência deste, de outros setores;
- d) Alternativas “a” e “b”;
- e) Nenhuma das alternativas.

4ª Questão: Quais os recursos informacionais que os gestores utilizam para tomada de decisão?

- a) Os relatórios contábeis gerenciais observando os controles internos;
- b) Através de informações verbais oriunda do setor inerente à tomada de decisão;**
- c) A informação da melhor alternativa citada pela controladoria;
- d) Os recursos informacionais não são necessários para a tomada de decisão;
- e) Nenhuma das alternativas.

5ª Questão: A utilização ou não, das informações contábeis gerenciais no processo da tomada de decisão, depende:

- a) Da disponibilização das informações pela contabilidade gerencial;
- b) Da falta de conhecimento dos gestores sobre o assunto em questão, para decidir;**
- c) Das informações contábeis gerenciais confiáveis;
- d) Da característica própria do gestor;
- e) Nenhuma das alternativas.

Porto Velho-RO, Fevereiro/2016.

O presente questionário trata das informações relativas à coleta de dados, que serão analisadas sob o olhar da teoria que suporta o estudo e utilizadas com o objetivo de trazer contribuição para a gestão econômica e financeira das empresas de prestação de serviços, instaladas na cidade Porto Velho-RO, nas atividades de: Administração de Shopping Center, Instituição de Ensino Superior Particular e Escritório de Serviços Contábeis. **Responda com clareza e objetividade. Sua empresa não será divulgada.**