

A importância e o uso de práticas de controladoria na gestão de pequenas e médias empresas da região de Chapecó

Resumo

O estudo objetivou identificar o grau de importância e o uso de práticas de controladoria na gestão de pequenas e médias empresas da região de Chapecó/SC, que atuam no ramo industrial e prestação de serviço. A metodologia utilizada se classifica quanto aos objetivos como descritiva, quanto a abordagem do problema como quantitativa e quanto aos procedimentos técnicos é uma pesquisa de levantamento de dados. O processo de coleta dos dados, ocorreu por meio da aplicação de questionário, composto por 25 questões, o qual foi encaminhado aos *controllers*, ou responsáveis pelo setor de controladoria das empresas pesquisadas. Utilizou-se a escala *likert* de 5 pontos para medir o grau de concordância dos respondentes. A análise de dados se deu por meio de estatística descritiva (frequência absoluta, frequência relativa, mínimo, máximo, média e desvio padrão). Com base nesse estudo, foi possível compreender quais as práticas mais adotadas e aquelas não utilizadas, bem como os níveis da importância de cada uma delas na visão dos respondentes. Os resultados auferidos apontam que as práticas mais utilizadas pelas empresas são: “custeio variável”, “controles internos administrativos”, “análise da terceirização” e “análise da cadeia de valor”. Quanto ao nível de importância, ficou evidente que as práticas consideradas mais importantes pelos gestores foram: “Controles internos administrativos”, “Análise Custo/Volume/Lucro”, “Orçamento Operacional”, “Planejamento Tributário”, “Retorno sobre Investimentos” e “Avaliação de desempenho da empresa”.

Palavras-chave: Controladoria; Práticas de controladoria; Gestão de PMEs.

Linha Temática: Controladoria

Realização:



1 Introdução

No Brasil existem 6,4 milhões de estabelecimentos, dentre os quais, 99% são micro e pequenas empresas (MPE) (SEBRAE, 2014). Segundo IBGE (2001), o número de pequenas empresas na região Sul do Brasil é 458.293 correspondentes a 22% do total de Micro e Pequenas empresas do país. De acordo com a Lei Complementar nº 123/2006 é considerada microempresa aquela que aufera, em cada ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). No caso de empresas de pequeno porte, são consideradas, aquelas que auferirem em cada ano calendário receita superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou superior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

No contexto Brasileiro, as pequenas e médias empresas (PME) são fundamentais para a economia do país, pois são consideradas importantes na geração de empregos. Conforme Daher, Mineiro, Damasco e Vilas Boas (2012), esses tipos de empreendimentos servem como alternativas para a diminuição do índice de desemprego, tendo em vista que para a criação e andamento da empresa, o processo depende da produção e essa por sua vez, da mão de obra. Assim, acabam por gerar novos empregos e impulsionar a economia. No entanto, as MPEs têm maior peso no fechamento dos pequenos negócios, cuja a taxa de mortalidade das empresas constituídas em 2012 é de até 98%, sendo que uma das principais causas, é a falta de capital de giro e problemas relacionados à gestão do empreendimento (SEBRAE, 2016).

Dessa forma, é necessário que os gestores das PMEs busquem a implantação de ferramentas de controle de gestão voltadas ao gerenciamento da organização. Para Oliveira e Bauren (2009), as práticas de controladoria permitem aos gestores planejar as atividades praticadas, bem como acompanhá-las e mensurar o resultado obtido”. Ainda, é possível visualizar no estudo que se as práticas não forem interpretadas de forma correta, elas podem não ser utilizadas ou acabam por não fornecerem as informações adequadas para a gestão.

Segundo Leite, Reif e Lavarda (2018), a dinâmica do ambiente organizacional tanto quanto a inconsistência de mercado e o desenvolvimento dos negócios, fazem com que as empresas constantemente se adaptem ao modo como tomam as decisões, tornando imprescindível a confiabilidade das informações obtidas e análises efetuadas relacionadas à organização.

O conceito de controladoria pode ser resumido em um setor responsável por analisar e entender os processos necessários para a tomada de decisão dentro das organizações, trabalhando em conjunto com os demais setores buscando satisfazer as necessidades internas da empresa.

Com base na percepção da importância da controladoria e das ferramentas contábeis para a tomada de decisão, o presente estudo busca responder o seguinte problema de pesquisa: Qual o grau de importância e uso das práticas de controladoria na gestão de pequenas e médias empresas da região de Chapecó que atuam no ramo industrial e de serviço?

Com o intuito de responder essa questão, tem-se como objetivo: identificar o grau de importância e o uso de práticas de controladoria na gestão de pequenas e médias empresas da região de Chapecó que atuam no ramo industrial e prestação de serviços.

O estudo se justifica em virtude da importância das empresas de pequeno e médio porte para o cenário econômico nacional, considerando que tem poder na geração de empregos e consecutivamente de renda. Dessa forma, empresas com essa relevância no meio econômico, requerem maior atenção no processo de gestão empresarial. Assim, se intensifica a necessidade de

Realização:



atenção para a controladoria e suas atribuições, visando compreender a aplicabilidade e suas influências.

O estudo está estruturado por essa seção de caráter introdutório, pela seção 2 que apresenta a revisão de literatura e a qual aborda informações que contemplamos seguintes tópicos: controladoria, práticas de controladoria e estudos correlatos. Na seção 3 se apresenta o método e os procedimentos utilizados na pesquisa. A seção 4 é composta pela análise e interpretação dos dados e, por fim, a seção 5 onde são relatadas as conclusões e recomendações para futuras pesquisas.

2 Revisão da literatura

Essa seção apresenta, a contextualização dos fatores relacionados à controladoria bem como seu conceito, objetivo e instrumentos. Em sequência, serão abordadas as práticas de controladoria, em busca de aprofundar o conhecimento do objeto de estudo.

2.1 Controladoria

A controladoria surgiu em meados do século XX, devido à necessidade de um controle mais rígido na gestão das organizações (Pletsch, Silva, & Lavarda, 2016). Ainda segundo os autores, no atual cenário, as empresas precisam cada vez mais fazer uso das ferramentas e desenvolver controles eficientes e eficazes. Politelo, Guse, Leite, Silva, & Dorr (2014), ressaltam que o surgimento da controladoria provém da necessidade das empresas em obterem meios que auxiliem no controle e planejamento de suas atividades, para controlar e planejar e suas atividades. Além disso a controladoria é definida como uma unidade administrativa que auxilia na tomada de decisões referente as atividades relacionadas aos processos de gestão (Politelo, Guse, Leite, Silva, & Dorr, 2014).

Neste contexto, para Melo e Nicolau (2017), a controladoria é um conjunto de conhecimentos que abrangem os sistemas gerenciais, que possibilitam o exercício de controle presente nas organizações, constituindo bases teóricas e conceituais que permitem prover o processo de gestão com informações. Ainda é possível visualizar no estudo que, a controladoria deve participar ativamente do planejamento estratégico através do auxílio a prestação de informações para os gestores.

Nunes e Sellitto (2016), destacam que devido às pressões competitivas nas empresas, vem sendo fundamental que as organizações designem formas de controle estáveis e eficientes no processo de gestão, para que assim, tenham estabilidade no seu processo organizacional e se destaquem em meio a competitividade. Dessa forma, os gestores poderão contar com essas bases no processo de tomada de decisão estratégica. Nesse contexto, Prado, Spers, Padoveze, Bertassi, e Nazareth (2017), consideram que a controladoria é um importante organismo de apoio ao planejamento e controle nas organizações, e deve buscar uma gestão com base em resultados, pois é a área que envolve todo o processo de gestão econômica da empresa. Cabe destacar que a organização sempre deve estar em busca da otimização dos resultados para a continuidade e sucesso da empresa, principalmente no alcance de sua missão. Destarte, é possível compreender que a controladoria tem se firmado como importante para as empresas, principalmente no processo de gestão, a qual é tida como base para tomadas de decisões. Dessa forma, cabe abordar as práticas

Realização:



utilizadas, ferramentas de controladoria, para concretização dos atributos encontrados nos diversos outros estudos.

2.2 Práticas de controladoria

Müller e Beuren (2010), afirmam que as práticas de controladoria devem ser contínuas, tendo como alvo assegurar o controle e os resultados da empresa. Os autores ainda ressaltam, que é prática da controladoria conduzir buscas precisas para melhor orientar e direcionar os gestores da empresa. Para Martins e Maia (2014) “A controladoria tem inúmeras funções, como subsidiar o processo de gestão, apoiar na avaliação de desempenho, apoiar a avaliação de resultado, gerir os sistemas de informações e atender aos agentes do mercado”. Entre todas as funções, a controladoria deve ser eficaz em sua missão para obter resultados de acordo com as metas e manter a estabilidade no processo organizacional.

Dentro desse contexto, por meio do Quadro 1, apresentam-se práticas de Controladoria identificadas por Leite, Diehl e Manvailer (2015), em estudos de diversos autores:

Práticas de Controladoria Abordadas nas Publicações

Práticas de controladoria	Autores												
	Grunow, Beuren e Hein (2010)	Borinelli (2006)	Catelli (1999)	Dittadi (2008)	Ittner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van Der Stede (2009)	Malmi e Brown (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Regi-nato (2009)	Oliveira, Perez Junior e Silva (2004)	Otley (2003)	Padoveze (2009)	Windolph e Moeller (2012)
Análise da Cadeia de Valor										X			
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)				X									X
Análise da Terceirização				X									
Análise do retorno s/investimentos								X					
Análise do valor Presente								X					
Avaliação de desempenho						X			X		X		
Balanced Scorecard (BSC)			X	X			X			X			X
Controle interno		X								X			
Custeio ABC								X				X	X
Custeio Direto			X										
Custeio Kaizen								X					X
Custeio Meta		X						X				X	X

Custeio Padrão		X					X				X		X
Custeio por absorção		X					X				X		
Custeio Variável		X					X				X		
Gestão Baseada em Valor (VBM)					X								
Gestão Interorganizacional de Custos												X	
Indicadores de Desempenho (KPI)							X						
Open Book Accounting (OBA)												X	
Orçamento de capital													X
Orçamento operacional				X							X		
Planejamento tributário		X		X					X				
Preço de Transferência	X	X	X				X						X
Processo orçamentário			X			X	X						X
Sistema de Gestão Econômica			X								X		
Teoria das restrições (TOC)			X				X						
Valor Econômico Adicionado (EVA)									X		X		X

Fonte: Leite, Diehl e Manvailer (2015).

Observando o Quadro 1 é possível verificar que a controladoria deve dar suporte para entidade no seu processo de decisão e deve ter o cuidado para que as ferramentas sejam implementadas de acordo com a realidade da organização, pois se forem implementadas em desacordo com essa realidade, as informações podem não ser analisadas corretamente e acabar afetando o processo de decisão.

2.3 Estudos correlatos

Nesse tópico, serão abordados estudos correlatos desenvolvidos anteriormente a essa pesquisa, direcionados a utilização de informações fornecidas pela contabilidade relacionados as práticas de controladoria, principalmente no caso de micro e pequenas empresas.

Leite, Diehl e Manvailer (2015), tem como objetivo analisar as práticas de controladoria adotadas por empresas atuantes no Brasil, sob a ótica da teoria da contingência. A amostra compreende 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000 de 2012. Os dados foram coletados por meio de questionário. Os resultados apontam que as práticas de controladoria mais utilizadas são: orçamento operacional, avaliação de desempenho e planejamento tributário. Os ambientes são marcados por dinamismo, diversidade, complexidade e hostilidade.

Fernandes e Galvão (2016), apontam uma reflexão sobre o uso da controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas (MPEs), baseado em informações contidas em sites e em várias publicações de autores e especialistas da área, que apresentam definições, estatísticas e características das MPEs e os conceitos, funções da controladoria, do *controller* e de alguns instrumentos aplicáveis, tais como: orçamento, custos e contabilidade. Foi realizado um

Realização:

estudo exploratório baseado em pesquisa bibliográfica abordando a análise qualitativa. Os benefícios advindos da controladoria excedem os seus custos, pelo menos, a médio e longo prazo. Mesmo quando há escassez de recursos financeiros, as MPEs devem entender esse desembolso como um investimento importante para a empresa, pois o retorno poderá ser infinitamente superior, ao proporcionar crescimento e longevidade às empresas, desejo esse de todos que decidem empreender.

Nunes e Sellitto (2016), desenvolveram um estudo, cujo o objetivo foi identificar quais práticas de controladoria podem suportar decisões estratégicas nas empresas de transportes. Trata-se de um estudo de caso múltiplo com quatro empresas de transportes de cargas da região metropolitana de Porto Alegre/RS. Para coleta dos dados, elaborou-se um roteiro de entrevista. Constatou-se que, entre as 27 práticas de controladoria, 16 são utilizadas por pelo menos uma das empresas pesquisadas, enquanto 11 não são utilizadas por nenhuma das empresas. Quando se analisa a utilização das decisões estratégicas listadas na literatura, evidencia-se que 75,4% das decisões estratégicas são adotadas por pelo menos uma das empresas, enquanto 24,6% não são identificadas em nenhuma das empresas. Existe similaridade entre as empresas, e os resultados indicam que 14,8% das práticas são consideradas decisivas ou muito importantes para 75% das empresas.

Silva, Mendonça, Gonçalves, e Bernardo (2016), tem como objetivo analisar como os empreendimentos comerciais e industriais, fundados a partir de janeiro de 2010 vêm empregando instrumentos de controladoria no processo de tomada de decisão, desde a fase pré-operacional, de modo a verificar como tais instrumentos estão relacionados com o aumento das expectativas de vida e com a saúde financeira dessas empresas. Utilizou-se da pesquisa bibliográfica, documental e de campo. Como resultado, apesar de reconhecerem a importância da controladoria, suas ferramentas têm sido negligenciadas por empresários que, por falta de conhecimento, continuam tomando decisões com base em intuições. Estruturar um bom sistema de informação com base nas ferramentas da Controladoria é importante para garantir a sustentabilidade econômica e financeira desses empreendimentos ao longo do tempo.

Manvailer, Diehl e Leite (2017), objetivam identificar a adoção de práticas de Controladoria por gestores de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da Região Centro-Oeste do Brasil. Procurou-se também identificar as características das IPES e analisar a associação entre elas. As práticas de controladoria abordadas nesta pesquisa foram levantadas na literatura e submetidas à opinião de especialistas desta área de conhecimento para validação. Os dados foram coletados por meio de questionário, com escalas do tipo Likert, obtendo-se 25 respostas, que compõem a amostra da pesquisa. As práticas mais adotadas nas instituições com fins lucrativos foram: avaliação de desempenho (79%), análise sobre retorno do investimento (ROI – 71%), análise custo-volume-lucro (CVL – 64%) e a análise da cadeia de valor (57%). Já nas instituições sem fins lucrativos foram: orçamento de capital (73%), avaliação de desempenho (64%), controle interno na proteção de ativos (64%) e orçamento operacional (64%).

Mendes, Kruger e Lunkes (2017), procuraram identificar variáveis relacionadas à formalização da estrutura da controladoria das empresas industriais, comerciais e de serviço. A pesquisa foi realizada a partir de levantamento com uma amostra de 96 empresas localizadas na região de Chapecó-SC. Os métodos utilizados foram por meio de questionário. Os resultados

Realização:



apontaram, que nas empresas do ramo comercial a estrutura formal de controladoria é menos delineada do que nas empresas do ramo industrial e de prestação de serviços. De modo geral, todas as variáveis se mostraram correlacionadas com a estrutura da controladoria, trazendo indicativos para futuros modelos explicativos do momento em que as empresas formalizam a estrutura da controladoria.

Prado, Spers, Padoveze, Bertassi e Nazareth (2017), procuram mapear as pesquisas sobre o papel da Controladoria na estruturação de sistemas de informação para Gerenciamento de Riscos Corporativos (GR). Para a amostra foi utilizado a base de dados Scopus. Os métodos utilizados foram pesquisa bibliográfica e pesquisa exploratória. Como resultado, dentre as lacunas observadas, destaca-se a inexistência de trabalhos que abordem sobre o papel da Controladoria na estruturação de sistemas de informação para GR, bem como a abordagem de GR nas perspectivas de pessoas, processos e tecnologia.

É possível observar que em estudos anteriores, os autores utilizaram para as suas análises, a controladoria e as práticas de controladoria a setores específicos, enquanto essa pesquisa foi aplicada em pequenas e médias empresas comerciais.

3 Procedimentos metodológicos

A pesquisa se qualifica, quanto aos objetivos como descritiva, com abordagem quantitativa e quanto aos procedimentos como levantamento. Segundo Silva e Menezes (2005) a pesquisa descritiva “... visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Segundo Prodanov e Freitas (2010), nas pesquisas descritivas os eventos são analisados, interpretados, mas não tem interferência do pesquisador.

A pesquisa caracterizada como levantamento, utiliza interrogação direta das pessoas “cujo comportamento se deseja conhecer e, mediante análise quantitativa, obtêm-se as conclusões dos dados coletados” (GIL, 2002 p. 51). Ainda segundo o autor, o procedimento de levantamento é muito eficaz para estudo de opiniões e atitudes. De acordo com Lakatos e Marconi (2007 p. 285) “o enfoque quantitativo vale-se do levantamento de dados para provar hipóteses baseadas na medida numérica e da análise estatística para estabelecer padrões. Ou seja, caracteriza-se com toda informação numérica para explicar os dados.

A população compreende 774 empresas associadas ao SICOM (Sindicato do Comércio da Região de Chapecó e da ACIC (Associação Comercial e Industrial de Chapecó), dentre as quais, 636 são prestadoras de serviços e 138 indústrias, para as quais foi enviado o questionário por meio da plataforma *google forms*. Direcionou-se para os profissionais que exercem o cargo ou a função de *controller*, gerente de controladoria, gerente contábil ou gestor nas empresas. Se obteve um retorno de 41 respostas de empresas do ramo industrial e prestadoras de serviços.

A coleta de dados foi efetuada por meio de questionário, o qual foi enviado pela plataforma *google forms*, nos meses de julho e agosto de 2018. O instrumento de coleta foi composto por 25 questões, dentre as quais, algumas de caracterização e questões de múltipla escolha. Foi utilizado a escala *likert* de 5 pontos para medir o grau de concordância do respondente, sendo 1 para não sei se utiliza (ou não tenho condições de responder a respeito), 2 não utiliza, 3 utiliza pouco, 4 utiliza muito e 5 utiliza totalmente. Para a análise dos dados foi utilizado estatística descritiva de variável quantitativa para descrever e interpretar os dados que foram tabulados em quadros e tabelas.

4 Análise e interpretação dos resultados

Apresentam-se nesta seção, as características das organizações e na sequência a análise e os principais controles utilizados pelas instituições participantes da pesquisa que se enquadram no ramo de indústria e prestação de serviços.

4.1 Caracterização das organizações da amostra

Primeiramente, a Tabela 1 descreve a caracterização do perfil dos respondentes relativas ao tempo ocupado no cargo, a titulação dos respondentes, idade e área de formação.

Tabela 1 – Perfil dos respondentes

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Cargo do respondente		
Sócio Proprietário	10	24,4%
Diretor	5	12,2%
Gerente	16	39,0%
Controller	1	2,4%
Outros	9	22,0%
Total		100%
Idade do entrevistado		
Até 30 anos	16	39,0%
De 31 a 40 anos	15	36,6%
De 41 a 50 anos	6	14,6%
Acima de 50 anos	4	9,8%
Total		100%
Tempo de trabalho		
Até 5 anos	9	22,0%
Entre 5 e 10 anos	10	24,4%
Mais que 10 anos	22	53,7%
Total		100%
Graduação		
Não possui graduação universitária	8	19,5%
Contabilidade	19	46,3%
Administração	9	22,0%
Economia	0	0,0%
Engenharia	2	4,9%
Outros	3	7,3%
Total		100%
Pós-Graduação		
Não concluiu curso de especialização	11	26,8%
Contabilidade e afins (exceto Controladoria)	12	29,3%
Controladoria	3	7,3%
Administração	5	12,2%
Administração e afins (exceto Adm. Financeira)	5	12,2%
Economia	0	0,0%

Realização:

Engenharia e afins (Exceto Engenharia de	2	4,9%
Engenharia de Produção	1	2,4%
Outros	2	4,9%
Total		100%
Mestrado/Doutorado		
Não concluiu curso de mestrado/doutorado	32	78,0%
Contabilidade e afins (exceto Controladoria)	6	14,6%
Controladoria	1	2,4%
Administração e afins (exceto Adm. Financeira)	1	2,4%
Economia	1	2,4%
Engenharia e afins (Exceto Engenharia de	0	0,0%
Engenharia de Produção	0	0,0%
Outros	0	0,0%
Total		100%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 1 contém os dados dos perfis dos respondentes, cujos resultados indicam que dos 41 respondentes 24,4% são proprietários das empresas, 12,2% são diretores, 39,0% gerentes, 2,4% que desempenham a função de *Controller* e 22% que correspondem a demais funções da área administrativa. Observa-se também que a maioria dos respondentes possuem até 30 anos de idade chegando a 39,0% do total, 36,6% do público de 31 a 40 anos, 14,6% de 41 a 50 anos e, 9,8% acima de 51 anos.

Pode-se observar também, que a maioria dos profissionais responsáveis pela controladoria atuam nesta função a mais de 10 anos e correspondem a 53,7% dos respondentes. Em referência a titulação, observa-se que apenas 19,5% do público não possui graduação e a maioria dos respondentes possui graduação em contabilidade, sendo 46,3% do total. Na área de especialização, 26,8% dos respondentes não possuem pós-graduação e também a área de contabilidade predomina correspondendo a 29,3% do total de respondentes, enquanto 22% possuem mestrado e doutorado.

“Em empresas de pequeno porte, não é comum a separação entre os níveis hierárquicos, por isso, a dificuldade de se pensar na controladoria como órgão responsável pela consolidação das informações da empresa.” (Fernandes e Galvão, 2016).

A Tabela 2 evidencia itens relacionados ao local onde a empresa é estabelecida, número de funcionários, configuração jurídica e regime tributário.

Tabela 2 – Caracterização Geral

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Número atual de funcionários		
De 0 a 20	28	68,3%
De 21 a 30	2	4,9%
De 31 a 40	1	2,4%
Mais que 41	10	24,4%
Total	41	100%
Configuração jurídica		
S/A Capital aberto	1	2,4%

Realização:

S/A Capital fechado	2	4,9%
Limitada	33	80,5%
Outro	5	12,2%
Total	41	100%
Regime tributário		
Lucro Real	7	17,1%
Lucro Presumido	7	17,1%
Simples Nacional	27	65,9%
Total	41	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar os resultados constantes na Tabela 2, percebe-se que 28 empresas possuem até 20 funcionários, 2 possuem de 21 a 30, 1 empresa possuem de 31 a 40, e 10 empresas possuem mais que 41 funcionários. Na configuração jurídica, 80,5% das empresas são empresas limitadas representando 33 empresas pesquisadas, 2 empresas configuradas como S/A capital fechado e apenas 1 empresa configurada como S/A capital aberto. Outro fator importante ao regime de tributação adotado por estas, 65,9% das empresas representando 27 empresas estão enquadradas no simples nacional e 14 empresas enquadradas ao lucro presumido e lucro real como forma de apuração dos impostos.

A Tabela 3 sintetiza a realidade das empresas pesquisadas em relação ao nível de utilização das práticas executadas pela controladoria ou setor equivalente a partir da escala que melhor representa a empresa no estágio 1, sempre partindo da representatividade respondida sendo 1 para “não sei se utiliza” a 5 para “utiliza totalmente”.

Tabela 3 - Nível de utilização das práticas de controladoria – Estágio 1

Nível de Utilização	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI)	1	5	2,9024	1,2208
Custeio Direto	1	5	2,7750	1,3490
Custeio Padrão	1	5	2,6154	1,2056
Custeio por Absorção	1	5	2,6410	1,2028
Custeio Variável	1	5	2,9211	1,3433

Escala: (1). Não sei se utiliza (5) Utiliza Totalmente

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 3 demonstra que o custeio variável foi considerado a prática de controladoria mais utilizada pelos gestores entrevistados, obtendo média de 2,9211. Em seguida aparece a análise do Retorno sobre Investimentos com média de 2,9024, o custeio direto com média de 2,7750. Logo, o custeio absorção e custeio padrão apresentam médias de 2,6410 e 2,6154 respectivamente, sendo as menos utilizadas. Em relação a disparidade das respostas obtidas, a prática com maior desvio padrão foi o método de custeio direto, com índice de 1,3490.

Os resultados são coerentes com aqueles encontrados por Martins et. al (2017), que pesquisaram sobre as práticas de controladoria adotadas em supermercados de Santa Catarina,

também constando entre as práticas a Análise do Retorno de Investimentos e Custeio Variável como as mais utilizadas dentro das práticas de estágio 1.

Na avaliação geral, pode-se notar que o seu nível de utilização corresponde ao nível de importância para o respondente.

A Tabela 4, demonstra o nível de utilização das práticas de controladoria no estágio 2.

Tabela 4 - Nível de utilização das práticas de controladoria – Estágio 2

Nível de Utilização	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Análise Custo/Volume/Lucro	1	5	3,5385	1,1435
Análise do VPL e/ou da TIR	1	5	2,7949	1,2178
Avaliação de desempenho da empresa	1	5	3,3421	1,2580
Controles internos administrativos	1	5	3,9231	1,0854
Controles internos para proteção de ativos	1	5	3,2105	1,2116
Orçamento de capital	1	5	2,9737	1,2189
Orçamento operacional	1	5	3,2051	1,3215
Planejamento tributário	1	5	3,1795	1,2112
Preço de transferência	1	5	2,2432	1,1157

Escala: (1). Não sei se utiliza (5) Utiliza Totalmente

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados subtraídos e apresentados na Tabela 2, demonstram a utilização das práticas de controladorias no estágio 2 em que o foco é direcionado para o planejamento e controle de gestão (Dalchiavon; Wernke; Zanin, 2017). Na média, as que mais utilizadas são: os controles internos administrativos com a média de 3,9231, em seguida com 3,5385 de média tem-se a análise custo/volume/lucro e consecutivamente a avaliação de desempenho da empresa com 3,3421. Dentre as que são menos utilizadas estão os controles internos para proteção de ativos que apresenta 3,2105 de média, orçamento operacional com 3,2051, planejamento tributário com 3,1795, na sequência tem-se orçamento de capital com 2,9737, análise da VPL e/ou da TIR com média de 2,7949, e a menos utilizada é o preço de transferência com média de 2,2432. Esse resultado assemelha-se com aqueles encontrados por Dalchiavon, Wernke e Zanin (2017), que pesquisaram sobre Práticas de Controladoria Utilizadas em Cooperativa Central de Crédito, onde o preço de transferência também é o menos utilizado.

A Tabela 5, demonstra o nível de utilização das práticas de controladoria no estágio 3.

Tabela 5 - Nível de utilização das práticas de controladoria – Estágio 3

Nível de Utilização	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Análise da terceirização (outsourcing)	1	5	2,3158	1,1415
Custeio ABC	1	5	2,2432	1,0647
Custeio TDABC	1	5	2,0000	0,9300
Custeio Meta	1	5	2,2564	1,0691
Custeio Kaizen	1	5	1,9487	0,8870
Custeio UEP	1	5	1,8947	0,8941

Realização:

<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	1	5	1,7838	0,8211
-----------------------------------	---	---	--------	--------

Escala: (1). Não sei se utiliza (5) Utiliza Totalmente

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 5 é possível observar que as médias de utilização são semelhantes. Sendo que a análise da terceirização apresenta a maior média e a menor média corresponde a *Open Book Accounting* sendo 1,7838. Este resultado é semelhante com aqueles encontrados por Dalchiavon, Wernke e Zanin (2017), que pesquisaram sobre Práticas de Controladoria Utilizadas em Cooperativa Central de Crédito, constatando que *Open Book Accounting* era desconhecida pelo entrevistado. Pode-se notar que a média geral da utilização das práticas não ultrapassou de 2,2564 que está entre não utiliza e utiliza pouco, sendo um resultado esperado, considerando que a pesquisa foi aplicada a pequenas e médias empresas.

A Tabela 6, demonstra o nível de utilização das práticas de controladoria no estágio 4.

Tabela 6 - Nível de utilização das práticas de controladoria – Estágio 4

Nível de Utilização	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Análise da cadeia de valor	1	5	2,3590	1,0634
Balanced Scorecard (BSC)	1	5	2,1538	1,1364
Gestão Baseada em Valor (VBM)	1	5	2,1282	1,1045
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	1	5	2,0769	1,0854
Indicadores-chave de desempenho (KPI)	1	5	2,2162	1,1089
Sistema de Gestão Econômica (GECON)	1	5	2,0256	0,9594
Teoria da Restrições (TOC)	1	5	2,0000	0,9300
Valor Econômico Agregado (EVA)	1	5	2,1795	1,0729

Escala: (1). Não sei se utiliza (5) Utiliza Totalmente

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 6 demonstra que apenas 1 empresa utiliza totalmente a prática de análise da cadeia de valor correspondendo a 2,4% do total de respondentes em cada prática, que se iguala a Teoria das Restrições e ao Sistema de Gestão Econômica a qual somente 1 empresa utiliza esta prática. 3 empresas utilizam totalmente a prática de Balanced Scorecard correspondendo a 7,3% do total dos respondentes. As demais práticas, Gestão Baseada em Valor, Gestão Interorganizacional de Custos, Indicadores-chave de desempenho e Valor Econômico Agregado, possuem em média duas empresas que utilizam a prática, correspondendo a 4,9% do total de respondentes em cada prática. Pode-se observar que a média varia de 2,000 a 2,3590 dentre as práticas de estágio 4.

A Tabela 7, visa identificar o nível atribuído pelo gestor às práticas de controladoria listadas. Nesta direção o respondente poderia escolher entre cinco opções que foram enquadradas de 1 “irrelevante” a 5 “extremamente importante”.

Tabela 7 - Nível de importância das práticas de controladoria

Nível de Utilização	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
---------------------	--------	--------	-------	---------------

Realização:

Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI)	1	5	3,5000	1,5023
Custeio Direto	1	5	3,3784	1,2985
Custeio Padrão	1	5	3,0541	1,2681
Custeio por Absorção	1	5	3,2432	1,3418
Custeio Variável	1	5	3,0541	1,4519
Análise Custo/Volume/Lucro	1	5	3,8649	1,2728
Análise do VPL e/ou da TIR	1	5	3,0278	1,4830
Avaliação de desempenho da empresa	1	5	3,4865	1,4068
Controles internos administrativos	1	5	4,000	1,1711
Controles internos para proteção de ativos	1	5	3,1351	1,4369
Orçamento de capital/investimentos	1	5	3,3514	1,3584
Orçamento operacional	1	5	3,6486	1,3787
Planejamento tributário	1	5	3,5946	1,3836
Preço de transferência	1	5	2,4595	1,2382
Análise da terceirização (outsourcing)	1	5	2,6111	1,2935
Custeio ABC	1	5	2,4857	1,3584
Custeio TDABC	1	5	2,2500	1,2956
Custeio Meta	1	5	2,5278	1,3833
Custeio Kaizen	1	5	2,3611	1,3764
Custeio UEP	1	5	2,2778	1,3226
Open Book Accounting (OBA)	1	5	2,2500	1,3175
Análise da cadeia de valor	1	5	2,6667	1,2649
Balanced Scorecard (BSC)	1	5	2,6389	1,3970
Gestão Baseada em Valor (VBM)	1	5	2,5000	1,2762
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	1	5	2,3143	1,3234
Indicadores chave de desempenho (KPI)	1	5	2,5278	1,3625
Sistema de Gestão Econômica (GECON)	1	5	2,4167	1,3390
Teoria da Restrições (TOC)	1	5	2,4286	1,3125
Valor Econômico Agregado (EVA)	1	5	2,6571	1,4940

Escala: (1). Irrelevante (5) Extremamente Importante

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 7, observa-se que as práticas de controladoria de estágio 1 e 2 são consideradas as mais importantes para as empresas, nota-se que a média dentre as práticas se manteve em média 4,000 a 2,4595. A prática considerada mais importante para as empresas foram os controles internos administrativos com 4,000 e a menos relevante é o preço de transferência entre as práticas de estágio 1 e 2.

Realização:



Nas práticas de controladoria de estágio 3 e 4 observa-se que a média mínima é 2,2500 correspondendo as práticas *Open Book Accounting* e Custeio TDABC e a maior média corresponde a análise da cadeia de valor com 2,6667.

Além disso, se comparar o nível de utilização e o nível de importância das práticas de controladoria nota-se que há uma certa coerência com as práticas priorizadas e a relevância atribuída pelos gestores. Os resultados são coerentes com aqueles encontrados por Dalchiavon, Wernke e Zanin (2017), que pesquisaram sobre Práticas de Controladoria Utilizadas em Cooperativa Central de Crédito onde as práticas menos utilizadas pelo gestor todos foram classificadas como não utilizadas ou que desconheciam a prática.

5 Conclusões e pesquisas futuras

O estudo se propôs a identificar o grau de importância e o uso de práticas de controladoria na gestão de pequenas e médias empresas da região de Chapecó que atuam no ramo industrial e prestação de serviços. Diante disso, baseado em um questionário fechado com 25 questões, dentre as quais, algumas de caracterização e as demais específicas voltadas às práticas de controladoria. Para tanto, utilizou-se a escala *likert* de 5 pontos no questionário e obteve-se a devolução de 41 questionários os quais foram analisados por meio da estatística descritiva.

O primeiro objetivo específico do estudo buscou identificar as práticas de controladoria utilizadas pelos gestores das empresas. Acerca disso é válido destacar que os resultados da pesquisa demonstraram que as práticas de controladoria mais utilizadas eram “Custeio Variável” dentre as práticas de estágio 1, “Controles internos administrativos” e “Análise Custo/Volume/Lucro” dentre as práticas de estágio 2, “Análise de terceirização” de estágio 3 e “Análise da cadeia de valor” de estágio 4.

No que tange ao grau de importância atribuído às práticas de controladoria, restou evidente que as consideradas mais importantes pelos gestores foram “Controles internos administrativos”, “Análise Custo/Volume/Lucro”, “Orçamento Operacional”, “Planejamento Tributário”, “Retorno sobre Investimentos” e “Avaliação de desempenho da empresa”. Em um nível um pouco inferior de importância, se encontram as práticas “Custeio direto”, “Orçamento de capital/investimentos” e “Custeio por absorção”.

No que concerne às limitações da pesquisa, cabe salientar que o tamanho da amostra é consideravelmente pequeno devido ao baixo retorno dos questionários. Mesmo com a busca por meios para obter maior número de participantes, como o contato com ACIC e SICOM, a amostra obtida é considerada pequena para uma pesquisa caracterizada como levantamento. Ademais, o fato de as respostas serem baseadas na percepção dos gestores, pode ter influenciado na representação fidedigna da realidade.

Assim, se espera que este estudo possa trazer contribuições práticas e teóricas. Práticas, pois poderá possibilitar conhecimento as práticas de controladoria utilizadas das pequenas e médias empresas da região de Chapecó, subsidiando os gestores e administradores quanto as técnicas existentes. Teóricas, porque poderá ampliar a percepção sobre controladoria em pequenas e médias empresas.

Considerando as características desta pesquisa, suas limitações e seus principais achados, sugere-se a necessidade de conscientizar os empresários quanto à profissionalização da gestão

Realização:



empresarial, utilizando a ajuda dos profissionais de controladoria. Adicionalmente, caberia aprofundar os estudos, referente a fatores que expliquem os motivos para o baixo nível de utilização de algumas práticas, especialmente com o uso de entrevistas e/ou estudos de casos múltiplos, objetivando identificar, se na percepção dos gestores a adoção de práticas de Controladoria influencia no desempenho econômico das empresas.

REFERÊNCIAS

Barreto, P. S.; Da Silva Macedo, M. A.; Dos Santos Alves, F. J. (2013). *Análise do comportamento decisório frente à influência dos efeitos certeza e framing no ambiente contábil*. Registro Contábil, v. 4, n. 3, p. 39-55.

Brasil. *Lei Complementar Nº 123. De 14 de Dezembro de 2006*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm> Acesso em 25.jun.2018

Daher, D. M.; Mineiro, A. A. C.; Damaso, J.; Vilas Boas, A. A. (2012). *As Micro e Pequenas Empresas e a Responsabilidade Social: Uma Conexão a ser consolidada*. In: IX Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia-Seget, 2012, Resende/RJ. IX Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia-Seget, v. 1. p. 1-15.

Dalchiavon, A.; Wernke, R.; Zanin, A. (2017). *Práticas de Controladoria utilizadas em Cooperativa Central de Crédito: Estudo de Caso*. Revista de Gestão e Organização de Cooperativas, v. 4, n. 8 p. 13-32.

Fernandes, A. M.; Galvão, P. R. (2016). *A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas: um estudo da viabilidade e da relação custo benefício*. Revista de Tecnologia Aplicada, v. 5, n. 1, p. 3-16.

Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projeto de pesquisa*. 4. ed. – São Paulo: Atlas.

IBGE – Instituto Brasileiro De Geografia E Estatística. *As Micro e Pequenas empresas comerciais do Brasil*. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/outras-estatisticas-economicas/9123-as-micro-e-pequenas-empresas-comerciais-e-de-servicos-no-brasil.html?=&t=resultados>> Acesso em 15.mar.2018

Leite, E. G.; Diehl, C. A.; Manvailer, R. H. M. (2015). *Práticas de Controladoria, Desempenho e Fatores Contingenciais: um Estudo em Empresas Atuantes no Brasil*. Revista Universo Contábil, v. 11, n. 2, p. 85-107.

Leite, M.; Reif, E.; Lavarda, C. E. F. (2018). *Análise da Controladoria e suas Funções: Estudo de Caso em uma Organização da Construção Civil*. Desafio Online, v. 6, n. 1, p. 1-24.

Realização:



Manvailer, R. H. M.; Diehl, C. A.; Leite, E. G. (2017). *Práticas de controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil*. Enfoque Reflexão Contábil, v. 36, n. 1, p. 155-175.

Martins, P. L.; Maia, D. G. (2014). *International Financial Reporting Standards - IFRS: percepção dos profissionais de Contabilidade sobre a Nova Contabilidade e o impacto dessa na Controladoria*. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 19, n. 1, p. 42-57.

Martins, L. W. M.; Werke, R.; Zanin, A.; Diel J. F. (2017). *Levantamento Sobre as Práticas de Controladoria Adotadas em Supermercados de Santa Catarina*. VIII Congresso Brasileiro de Administração e Contabilidade – AdCont.

Melo, H. A.; Nicolau, A. M. (2017). *Artefatos da Controladoria no Processo de Gestão: O Uso do Planejamento Estratégico para Tomada de Decisão no Brasil*. BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS, v. 14, n. 3, p. 185-196.

Mendes, A. C. A.; Kruger, S. D.; Lunkes, R. J. (2017). *Características da Estrutura de Controladoria: Um Estudo Empírico em Empresas do Oeste Catarinense*. Contabilidade Vista & Revista, v. 28, n. 2, p. 121-140.

Müller, E. T. C.; Beuren, I. M. (2010). *Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras*. Gestão & Regionalidade, v. 26, n. 76, art. 54, p. 105-120.

Nunes, A. A. B.; Sellitto, M. A. (2016). *A Controladoria como Suporte à Estratégia da Empresa: Estudo Multicaso em Empresas de Transporte*. Revista de Administração Mackenzie, v. 17, n. 1, p. 135-164.

Oliveira, E. L.; Beuren, I. M. (2009). *Adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose*. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 14, n. 1, art. 3, p. 1-17.

Pletsch, C. S.; Silva, A.; Lavarda, C. E. F. (2016). *Conteúdo da Disciplina de Controladoria e as Funções do Controller no Mercado de Trabalho*. Revista Pretexto, v. 17, n. 1, p. 118-133.

Politelo, L.; Guse, J. C.; Leite, M.; Silva, T. P.; Dorr, A. C. (2014). *Uma análise em organização sob a ótica da Controladoria Empresarial*. Desafio Online, v. 2, n. 1, p. 487-504.

Prado, E. V.; Spers, V. R. E.; Padoveze, C. L.; Bertassi, A. L.; Nazareth, L. G. C. (2017). *Sistemas de Informações para Gerenciamento de Riscos Corporativos em Controladoria: Um Estudo Bibliométrico na Base de Dados Scopus*. Perspectivas em Gestão & Conhecimento, v. 7, n. 1, p.

Realização:



191-211.

Prodanov, C. C.; Freitas, E. C. de. (2013) *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale.

SEBRAE - Serviço Brasileiro De Apoio Às Micro E Pequenas Empresas. *Participação das Micro e Pequenas empresas na Economia Brasileira*. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>> Acesso em 15.mar.2018

SEBRAE - Serviço Brasileiro De Apoio Às Micro E Pequenas Empresas. *Sobrevivência das empresas do Brasil*. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-2016.pdf>> Acesso em 15.mar.2018

Silva, E. A.; Mendonça, F. M.; Gonçalves, G. V.; Bernardo, D. C. D. R. (2016). *Análise do uso de instrumentos de controladoria nos empreendimentos comerciais e industriais, de São João Del-Rei – Minas Gerais*. Revista de Administração, Sociedade e Inovação, v. 2, n. 1, p. 4-15.

Silva E. L. Da.; Menezes, E. M. (2005). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 4. Ed. rev. atual. – Florianópolis: UFSC.

Vieira C. E.; Castro E. A.; Júnior S. F. V. (2010). *O uso de questionários via e-mail em pesquisas acadêmicas sob a ótica dos respondentes*. Seminário da Administração.

Realização:

