

AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA: UMA PESQUISA NAS INDÚSTRIAS DO SETOR METAL-MECÂNICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Vanessa Bolico da Silva¹

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo verificar as funções da controladoria nas indústrias do setor metal mecânico no estado do Rio Grande do Sul. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois tem como objetivo descrever as características da população em estudo. A população da pesquisa compreende indústrias cadastradas na Associação do Aço do Rio Grande do Sul – AARS. Após o levantamento das empresas associadas, sites e endereços eletrônicos, foi encaminhado um questionário de múltipla escolha a todas as empresa, sendo que de 26 empresas se obteve as respostas que representaram a parcela do universo investigado e se constitui na amostra probabilística. A análise dos dados foi realizada com a utilização de programa computacional Excel. Os resultados apontam a controladoria como um conjunto de atividades e funções que buscam dar suporte a gestão das empresas, de modo a assegurar a eficácia, nesse contexto fornece os dados necessários para as devidas análises, podendo modificar os processos empresariais impondo sua lógica as organizações. Evidencia-se também na pesquisa que a controladoria está presente em todas as organizações indústrias do setor metal mecânico, portando-se como setor independente, baseando-se em análises de relatórios operacionais e contábil para fornecer a gestão suporte na tomada de decisão.

Palavras-Chaves: Controladoria. Funções. Processo de gestão.

ABSTRACT

This study aims to determine the functions of controlling the mechanical metal sector industries in the state of Rio Grande do Sul. The research is characterized as descriptive as it aims to describe the characteristics of the population under study. The research population comprises industries registered with the Association of South Rio Grande Steel - AARS. After the removal of associated companies, websites and email addresses a multiple choice questionnaire to all company was referred, and 26 companies have received answers that represented the portion of the universe investigated and constitutes the random sample. Data analysis was performed using Excel computer program. The results show the controller as a set of activities and functions that seek to support the management of companies in order to ensure the effectiveness in this context provides the necessary data to the appropriate analyzes and can modify business processes imposing its logic organizations. It is evident also in the research that the controller is present in all organizations mechanical metal sector industries, behaving as an independent sector, based on analysis of operational and accounting reports to provide management support in decision making.

Keywords: Control, Functions, Management Process

INTRODUÇÃO

A administração empresarial em um ambiente conturbado, de incertezas e altamente dinâmico é um grande desafio. Os ciclos de vidas dos produtos e serviços estão cada vez menores e as tecnologias modificam-se constantemente nos mercados globalizados. Neste sentido, a controladoria assume um papel fundamental na administração do negócio, apoiando os gestores no planejamento e controle, por meio da manutenção eficiente de um sistema de informações integrado que poderá dar suporte baseando - se em dados e informações reais para a tomada de decisão. A competição entre as

¹ Especialista em Engenharia de Produção pelo Centro Universitário Internacional (UNINTER). Graduada em Administração pela Universidade de Passo Fundo (UPF). Graduanda em Engenharia Metalúrgica pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

empresas está cada vez mais acirrada em todos os segmentos do mercado, da mesma maneira como nos outros segmentos, o setor industrial metal mecânico também enfrenta cenário de disputa pelo mercado competindo com indústrias de todos os tamanhos e lugares. O complexo metal mecânico segundo o IBGE, (PIA 2009. Elaboração: FIERGS/UEE). é um setor bastante representativo na economia brasileira, englobando a terça parte do total de segmentos industriais e 35,2% do PIB industrial. No estado do Rio Grande do Sul, este macro setor é marginalmente maior, representando 37,6% do PIB industrial. O alto valor agregado e considerando o porte industrial das empresas, obrigam as a trabalhar com estratégias muito bem definidas para não perder mercado por decisões equivocadas e conseqüentemente aumentando o controle interno das operações tanto contábil quando operacionais.

Frente a este quadro, a controladoria passa a exercer um papel central no processo de gestão. Seu desenvolvimento ocorreu a partir dos preceitos básicos da contabilidade para uma ampla função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, passando a participar também ativamente da formulação das estratégias, ao se deparar com cenários mais dinâmicos do que os anteriores, as indústrias tem na controladoria uma parceira na busca da adaptação a esses novos cenários, a controladoria torna-se assim uma área da organização a qual é delegada a autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão, essas decisões se referem a definição de formas e critérios de identificar, prever, explicar eventos, transações e atividades que ocorrem nas diversas áreas da organização.

A controladoria mantém em funcionamento os controles internos, atendendo a uma demanda crescente e efetiva, do capital investido, e os controles em termos de riscos do negócio, dos custos de produção, valor agregado, carga tributária entre outro. Da mesma forma, o capital de giro, as vendas, o ponto de equilíbrio, a ociosidade, as perdas, as tendências e perspectivas de mercado etc., são também pontos de interesse da controladoria. A controladoria é, geralmente formada pelos departamentos, financeiros, contábil, envolvendo as atividades de planejamentos, execução e análise da performance da gestão. Conforme Riccio; Peters (1993), há mais de dez anos cabe à Controladoria "o papel de monitorar os paradigmas de qualidade, devendo informar e interagir proativamente com as diversas funções da organização na busca da excelência empresarial, calçada na crença de que estratégia, custos e qualidade são responsabilidades de todas as funções da empresa". Nesta linha, Siegel e Kulesza (1996) descrevem que a controladoria tem se especializado no apoio à decisão. Tem a função de garimpar a informação, transformando-a de tal forma que auxiliem e facilitem a tomada de

decisão das demais áreas. Complementarmente, Anthony e Govindarajan (2001) entendem que a controladoria desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentários. Adicionalmente, Atkinson et al. (2000), Garrison e Noreen (2001), defendem que no atual contexto a controladoria está se tornando parte da alta administração, participando da formulação e da implementação de estratégias, cabendo-lhe a tarefa de traduzir o plano estratégico em medidas operacionais e administrativas. Já autores como, Tung (1974), Yoshitake (1984), Brito (2005) e Padoveze e Benedicto (2005) apresentam a contabilidade como uma das funções básicas da controladoria.

Conforme pode-se observar, ao mesmo tempo em que há pontos em comum entre a maioria dos autores, também há, na literatura, múltiplos entendimentos sobre a amplitude de sua atuação, ou seja, constata-se uma certa assimetria sobre qual seja o campo de estudo e atuação da controladoria e, principalmente suas funções. Os autores definem como um grande processo de controle, que tem como objetivo principal assegurar a continuidade e a vida econômica e financeira da atividade empresarial, baseando-se em análises de relatórios operacionais e contábeis, posteriormente passados a direção da empresa. Torna-se relevante entender claramente como a controladoria conduz o monitoramento e a integração desse processo.

Diante da contextualização exposta a presente pesquisa investiga, levando em consideração a dificuldade de fazer afirmações precisas sobre as funções básicas da controladoria e, buscando dar uma resposta a esta questão, surge a seguinte pergunta de pesquisa: quais são as funções exercidas pela controladoria nas indústrias do setor metal mecânico do Estado do Rio Grande do Sul? Assim, o objetivo central deste artigo é a identificação das funções da controladoria nas indústrias do setor metal mecânico do Estado do Rio Grande do Sul, frente ao contexto problematizado os objetivos secundários do presente artigo são: verificar as informações fornecidas pela controladoria no apoio a gestão das indústrias do metal mecânico; identificar a participação da controladoria na formulação e definição das estratégias durante o planejamento estratégico se houver; neste estudo pretende-se identificar as formas como a controladoria poderá dar suporte a gestão das indústrias no levantamento de informações e após será comparado os resultados obtidos. Os objetivos serão atingidos através de pesquisa descritiva, utilizando como método questionário, contendo perguntas, aplicados nas empresas mencionadas na AARS, posteriormente os dados serão tabulados, estatisticamente e analisados.

O estudo possui relevância para o contexto sociedade e organização, como abordado anteriormente as funções da controladoria, se apropriadamente estruturadas e conduzidas, subsidiam

a empresa na busca da otimização de seus trabalhos, esse processo promove o ajuste da organização, no intuito de criar condições favoráveis à formulação e à implementação da controladoria nas organizações. As identificações das funções específicas da controladoria dentro das organizações fazem-se fundamentais, para identificar como a mesma atua nas empresas, e como vem ocorrendo a participação desta área no processo de gestão, em toda a sua extensão, nas empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul, a fim de verificar se retrata a abordagem efetuada pela literatura, é fundamental para avaliar as contribuições que esta área pode prestar ao progresso organizacional, justificando a realização do presente estudo. Ressalta-se também a importância acadêmica da pesquisa em questão, as justificativas são de ordem teórica e prática. Justifica-se este estudo, em termos teóricos, pelo fato de que o mesmo poderá vir a ser útil como referência a outros que abordem temas iguais ou correlatos ao que aqui se desenvolve, mostrando esta realidade em seus vários aspectos. Em termos práticos, além de subsidiar os empresários com conhecimentos gerais sobre a situação atual da controladoria em um setor significativo do desempenho da economia do estado. Do ponto de vista acadêmico, este estudo também reveste-se de importância, tendo em vista o interesse pelo tema, e o fazer científico em uma pesquisa deste nível, certamente, agrega valores que proporcionam, por si só, o descortinar de uma realidade mais sólida em termos de aquisição de conhecimentos teóricos e práticos.

O presente artigo está estruturado em sessões, iniciando pela introdução. Na sequência apresenta-se o embasamento teórico na temática controladoria e suas funções, em seguida, destacam-se os procedimentos metodológicos. Depois, apresenta-se a análise dos dados obtidos com a pesquisa. Por fim, são expostas as conclusões extraídas do estudo realizado.

REFERENCIAL TEÓRICO

Controladoria

Em um ambiente empresarial constituído por uma economia de mercado, empreender um negócios pode tornar-se atrativo, porém, fazê-lo de forma contínua e sustentável é um desafio, o que requer uma administração constante, preocupada com a otimização de uso dos recursos necessários para gerar resultados. Desta forma, a uma necessidade de assistência empresarial para melhorar a gestão da empresa, onde a controladoria surge para amenizar esta necessidade.

De acordo com Beuren (2002), a controladoria surgiu no início do século XX nas grandes companhias norte americanas devido à falta de controle que existia na matriz e nas filiais destas

empresas. Com o passar do tempo a controladoria vem estabelecendo-se de forma cada vez mais efetiva, tomando força na empresas e conquistando a confiança de administradores e gestores devido a sua importante função desempenhada nas organizações. Segundo Catelli (2001) “a controladoria é uma evolução da contabilidade, cujo campo de atuação são organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos”. No campo acadêmico, o início de pesquisas e estudos compreendendo a temática controladoria ocorreu uma década depois segundo Lunkes; Schnorrenberger; Rosa, (2013).

A controladoria vista como órgão administrativo tem por finalidade garantir que as informações utilizadas para o processo decisório sejam adequadas, colaborar com os gestores para atingir a eficácia tanto no aspecto econômico como também no aspecto empresarial. Vista como área do conhecimento, a controladoria é conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundo de outras ciências, que se preocupa com a orientação das empresas para a obtenção da eficácia. Padoveze (2003) destaca que a “controladoria pode ser definida, então, como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da ciência contábil dentro da empresa”. De acordo com o autor, a controladoria pode ser representada como um órgão interno da organização, na qual possui responsabilidades de coordenação e implantação de todas as ferramentas contábeis para alcançar os objetivos da companhia, assim, representa um filtro que utiliza da contabilidade para gerar informações à gestão.

O entendimento do autor relaciona-se com o pensamento de que a controladoria serve de apoio a administração, quanto as técnicas de difusão informacional que intrinsecamente remetem aos dados gerados pela contabilidade. Ressalta a abrangência que tal área possui, pois a considera um ramo do conhecimento, responsável por disseminar suas técnicas de modelagem e interpretações em congruência com a gestão, fornecendo suporte em todos os sentidos, área do conhecimento que abrange conceitos de controle patrimonial e gerenciamentos, fornece informações e induz a gestão utilizando da contabilidade em sua plenitude, agindo com órgão de staff.

Dessa maneira a controladoria constitui-se em um importante instrumento do processo de gestão cujo objetivo de auxiliar na obtenção de melhores resultados econômicos e financeiros provenientes das diversas ações realizadas dentro das organizacionais de qualquer setor da economia. Podemos traduzi-la em um facilitador do processo de gestão que pode subsidiar o segmento econômico das empresas, nos seguintes aspectos, redução de custos operacionais, organização da estrutura contábil e operacional, e principalmente fornecedor de informações gerenciais aos administradores.

As funções da controladoria

Através da controladoria a direção de uma empresa tem a possibilidade de conduzir seus esforços, para que os resultados sejam produtivos. É junto a essa área que a alta direção e os gestores da organização buscarão informações consistentes a fim de definir os rumos a serem seguidos pela organização. Tung (1974) destaca que, para a execução de suas funções na organização, a controladoria requer a aplicação de princípios adequados, que englobem todas as atividades da empresa, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. O autor complementa que, no que tange ao planejamento, o *controller* deve, entre outras medidas, verificar as possibilidades da empresa para fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, definir as responsabilidades de cada área na organização, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de informações. Roehl-Anderson e Bragg (1996) descrevem quatro funções básicas para a controladoria:

- a) planejar – consiste na responsabilidade de coordenar o processo de gestão da organização. Esse é um processo interativo porque os objetivos da empresa podem mudar em razão da revisão contínua de seus recursos, das condições econômicas e da atuação de seus concorrentes. Assim, a controladoria atua como coordenadora de todas as fases desse processo e integra os diversos componentes do plano, levando a que todos caminhem no mesmo sentido;
- b) organizar – a controladoria deve estar apoiada em pessoal qualificado, contar com instalações e equipamentos adequados, bem como com todo o material necessário, a fim de que consiga cumprir com as suas atribuições;
- c) dirigir – consiste em assegurar que as pessoas trabalhem de forma coordenada para alcançar os objetivos do plano. O elemento mais importante dessa função é a comunicação; por isso, a controladoria deve ter contato com todas as pessoas responsáveis pelas diversas áreas da empresa;
- d) controlar – devem ser estabelecidas metas, criando um sistema de controle que permita acompanhar e interpretar os resultados alcançados com os planejados, e tomando as medidas necessárias a fim de corrigir possíveis falhas.

Não há uma conceituação homogênea no que diz respeito às funções da controladoria, de maneira que se podem observar estas diferenças de acordo com a posição dos autores mencionados anteriormente e de outros abordados na sequência. Contudo podemos destacar que a controladoria não se limita a administrar o sistema contábil da empresa e, ainda, que tais conhecimentos, somados aos das finanças, não são mais suficientes para o seu desempenho. Algumas funções são primordiais

a controladoria, das quais se destacam a direção e implantação dos sistemas de informação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento. Beuren (2002) refere que é ao *controller*, profissional responsável pela área de controladoria, que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle de suas atividades, visto que ele é o responsável pelo sistema de informações da empresa. É uma atribuição da controladoria manter os gestores informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.

Diante do exposto sobre as atribuições da controladoria, é visível, 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 constatação 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 das operações da empresa.

Controle interno das organizações

Uma sólida base de controles internos representa a segurança necessária nas informações geradas pela área de controladoria e, conseqüentemente, o apoio adequado em todas as etapas do processo de gestão. Attie (1998) reproduz o conceito de controle interno, onde o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. A geração de informações adequadas depende, em grande parte, dos controles internos da organização, que visam, entre outros aspectos, à criação de mecanismos a fim de evitar falhas ou, mesmo, fraudes nas atividades da organização, gerando confiabilidade ao sistema de informações da empresa, que, por sua vez, subsidiam o processo de gestão. A controladoria, conforme abordado, participa da implantação e do monitoramento desses controles, o que possibilita, quando adequados, o controle de todas as operações da organização, materializado no processo de gestão, que também é definido como um processo de tomada de decisões.

Funções do Controller

O *controller* é o profissional apto para executar os princípios e os fundamentos da controladoria. Na organização, o profissional exerce o controle das atividades para que a equipe

consiga atingir os objetivos. Dessa forma, cabe ressaltar que o *controller* possui a função primordial na empresa, sendo que terá de ter uma visão ampla das áreas da organização. Conforme Tung (1993, p. 92), “o *controller* deve ser capaz de perceber o aparecimento de problemas nos diferentes departamentos, bem como de providenciar os elementos para as soluções devidas.” Pode-se afirmar que, a função desses é identificar as dificuldades da organização, gerenciar as informações e apresentá-las aos gestores da forma mais clara possível.

Os *controllers* são capazes de perceber as dificuldades e propor as soluções gerais. Dessa forma, cabe ressaltar a importância desse profissional possuir uma ampla visão da empresa, e ter experiências nas diversas áreas da organização. Schier (2010), estabelece alguns princípios para que o *controller* desempenhe suas funções:

- ▣ bom conhecimento do ramo de atuação onde está inserida a empresa, identificando quais são os prós e contras que afetaram o setor;
- ▣ facilidade de identificação de fatores internos e externos que possam influenciar a gestão dos negócios da organização;
- ▣ habilidade para identificar as informações relevantes ao processo decisório;
- ▣ conhecimento da história da empresa e identificação como seus objetivos, suas metas e suas políticas, assim como com os problemas básicos e as possibilidades estratégicas;
- ▣ habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos, conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação das diversas combinações de dados e transformá-los em relatórios gerenciais;
- ▣ conhecimentos gerais do funcionamento da gestão contábil.

Assim sendo, afirma-se que o principal papel do *controller* é zelar para que os objetivos da empresa sejam executados com sucesso. Para um aprimoramento desse papel desenvolvido dentro da organização, uma ferramenta que no atual cenário é indispensável para esse controle é um sistema de informação capaz de armazenar a base de dados gerenciais necessários para o profissional da controladoria transformar em informação.

METODOLOGIA

Ao realizar a pesquisa fazem-se necessários alguns procedimentos metodológicos para proceder com o desenvolvimento do mesmo. São abordados alguns aspectos relacionados a controladoria e ao processo de gestão, a fim de justificar a questão de pesquisa e evidenciar os objetivos propostos.

A pesquisa classifica-se como descritiva, tem como objetivo principal descrever características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis, neste tipo de pesquisa, a coleta de dados exige técnicas padronizadas, como questionários e a observação sistêmica (SILVA, 2003). Neste sentido, esta pesquisa caracteriza-se em relação ao método adotado, como uma pesquisa descritiva, para a realização da qual utilizou-se como procedimento à abordagem quantitativa, através de técnica de questionário.

A população deste estudo compreendeu as empresas industriais de grande porte, e médio porte do segmento metal mecânico no estado do Rio Grande do Sul cadastradas junto à AARS (Associação do Aço do Rio Grande do Sul). A escolha das empresas de grande e médio porte justifica-se pela maior possibilidade destas, em relação as pequenas, adotarem em sua gestão o planejamento estratégico e o órgão de controladoria e seus desdobramentos, os quais formam o processo de gestão e o maior controle interno de suas operações. A opção por essa classificação deveu-se ao fato de que os dados disponibilizados pela AARS não contemplavam informações financeiras das empresas; como a informação referente ao número de empregados era disponível para todas as empresas, foi definido esse critério.

TABELA 1 – Retorno da Pesquisa

Situação	Quantidade de Empresas
População da pesquisa ajustada	47
Empresas com as quais não foi possível contato	7
Amostra Selecionada	40
(empresas que aceitaram participar da pesquisa)	36
(Empresas que não aceitaram participar da pesquisa e não responderam os questionários)	4
Questionários respondidos	32
Respostas desclassificadas	6
Empresas que não possuíam a área de controladoria/excluídas da pesquisa	6
Total ajustado de questionários respondidos	26

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Como indicado na Tabela 01, com exceção de 7 empresas, com as quais não se conseguiu contato, o restante da população foi consultada e o numero total de respondentes foi 32. Após o recebimento dos questionários foi constatado que 6 das 32 empresas não possuíam área de controladoria formalizada, portanto foram excluídas da amostra. Essa exclusão foi motivada pelo fato de o objetivo principal desse estudo estar dirigido a análise das funções da controladoria, e seu papel no processo de gestão, portanto a inclusão dessas empresas poderia causar um viés nos resultados da pesquisa. Dessa forma, o total de questionários com respostas utilizadas foi de 26 e caracterizou-se

como não aleatória, a análise restringiu-se a demonstrar o resultado do grupo que constituiu a amostra, não facultando a exploração dos resultados para a totalidade da população.

O instrumento de coleta de dados escolhido foi o questionário, que, segundo Roesch (1996), “é o instrumento mais utilizado em pesquisa quantitativa, principalmente em pesquisas de grande escala”. O questionário utilizado na pesquisa foi composto de 14 questões (Apêndice B) fixas, as questões forneceram uma lista fixa de alternativas de respostas, o que permitia que o participante analisasse uma ou mais como indicado melhor resposta. Rea e Parker (2002) apontam as seguintes vantagens em relação às perguntas fechadas: Há várias vantagens nas perguntas fechadas. Uma delas é que o conjunto de alternativas de resposta é uniforme e portanto facilita comparações entre os entrevistados. Para digitação dos dados, essa uniformidade permite a transferência direta de dados do questionário para o computador, sem estágio intermediário. Outra vantagem é que a lista fixa de possibilidades de resposta tende a tornar a pergunta mais clara para o entrevistado. Os autores afirmam que as perguntas fechadas também trazem desvantagens por existir a possibilidade de o respondente estar incerto em relação à melhor alternativa e, dessa forma, selecionar ao acaso uma das respostas propostas.

O questionário enviado, foi estruturado em blocos: Bloco 1; Caracterização da empresa, onde contava com questões de identificação, como nome, faturamento, numero de funcionários, buscando identificar e caracterizar as empresas. Bloco 2; A controladoria na estrutura organizacional, identificando nas questões onde localiza-se a controladoria nas organizações, sendo estão órgão formal ou não. Bloco 3: Funções da Controladoria nas Organizações, este bloco é considerado a peça chave para o alcance dos objetivos propostos pelo estudo pois consiste nos princípios que a controladoria possui dentro da organização e identifica suas funções, amplas e de maneira específica, onde realmente consegue a definição do principal objetivo do trabalho, identificar as funções, e também qual a importância da mesma no processo de gestão empresarial, fundamentalmente qual seu papel na organização e continuidade da vida empresarial, financeira, econômica, e contábil da organização. Algumas das questões contemplavam a alternativa “outros”, para que o respondente se sentisse à vontade para identificar outras alternativas em relação às possibilidades de resposta.

Os dados desse estudo foram tratados de forma quantitativa, Não foram identificadas as respostas com as empresas e seus respondentes a fim de garantir a confiabilidade requerida. De acordo com Anderson, Sweeney e Williams (2003), a análise dos dados, geralmente, envolve a redução dos dados acumulados a um tamanho administrável, a busca de padrões e a aplicação de técnicas. A partir da tabulação dos dados, foi obtida a distribuição de frequência. Em relação às

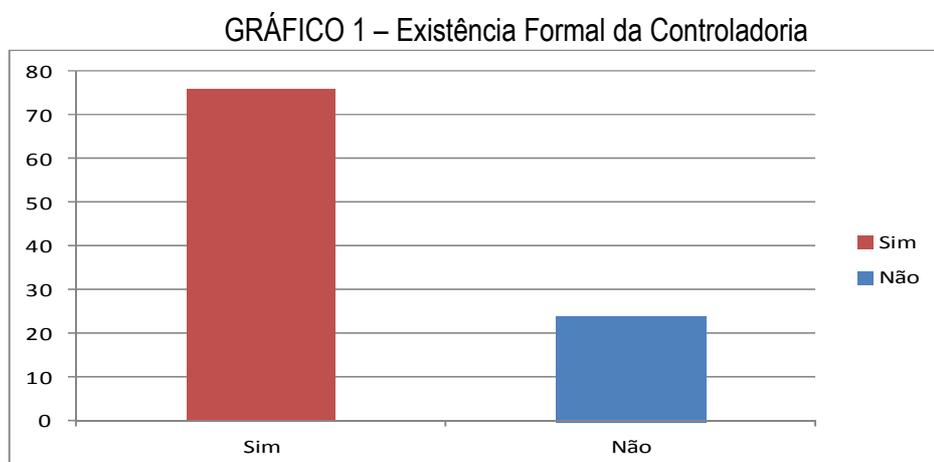
questões de múltipla escolha também se obteve a distribuição de frequência. Nas pesquisas de campo existem limitações quanto à disponibilidade e à vontade do respondente de prestar informações corretas, ou, mesmo, de prestá-las. Nesse sentido, os respondentes foram contatados previamente a fim de autorizarem o envio do questionário via e-mail; mesmo assim, algumas das empresas contatadas não responderam ao instrumento. Além disso, algumas empresas acabaram sendo excluídas da amostra por não possuírem uma área formal de controladoria, dado que não era conhecido antes da pesquisa de campo, reduzindo-se, então, o percentual de estudo. É importante mencionar que o cadastro da AARS contempla apenas as empresas que estão associadas à entidade; desse modo, o número de empresas industriais de grande e médio porte deve ser maior do que o total de empresas considerado nesta pesquisa, assim, podem existir distorções nessa classificação.

ANÁLISE DE DADOS

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa de campo obtidos pela análise individual das questões, relacionando-os em algumas situações com o referencial teórico da pesquisa.

Bloco 1 - Caracterização das Empresas Pesquisadas

O questionário buscou levantar informações acerca da controladoria nas empresas listadas no Apêndice A, o Bloco 1 procurou caracterizar as empresas e seus respondentes. Na questão 1, buscou-se verificar qual o grau de formalidade da controladoria e também definir a amostra da pesquisa como pode-se verificar no Gráfico 1.

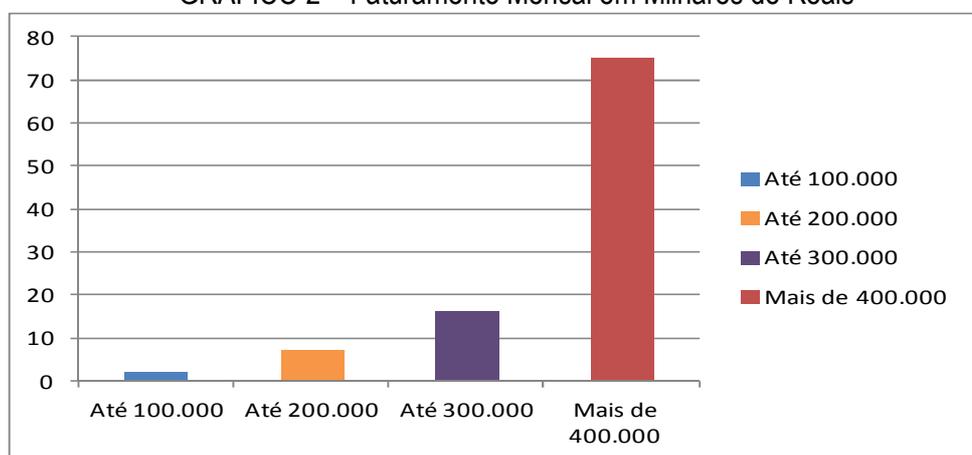


Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Observa-se que grande parte das empresas, 76%, possui área formalizada de controladoria, e 24% não, o que se revela um percentual satisfatório para os objetivos da pesquisa. Entretanto, imaginava-se que essa representatividade fosse maior. Por se tratar de empresas industriais que envolvem estruturas complexas, pressupunha-se ser relevante a existência dessa área para um melhor controle do resultado da organização. Diante das funções exercidas pela controladoria, a formalização desta área poderia trazer importantes contribuições para o negócio, pois a complexidade, a competitividade, o avanço da tecnologia, além de outros fatores, requerem das empresas que estejam preparadas para os desafios apontados. Isso justamente pode ser facilitado pela atuação de uma área voltada a promover a eficácia organizacional, caso da área objeto deste estudo. Dessa forma, como já abordado no capítulo do método de pesquisa, optou-se por excluir da amostra as empresas que não possuem a área de controladoria formalizada, pois algumas questões da pesquisa eram especificamente direcionadas às funções desta área, o que poderia causar um viés nos resultados.

Na questão 2, como mostra o gráfico 2, buscou-se identificar o faturamento mensal das empresas pesquisadas, dada a complexidade que envolve uma empresa de maior porte, pode-se supor a necessidade da existência de uma área de controladoria.

GRÁFICO 2 – Faturamento Mensal em Milhares de Reais

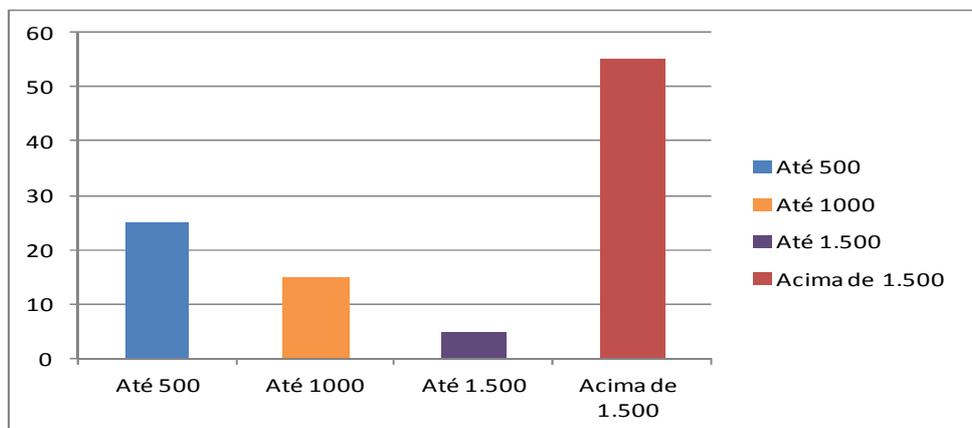


Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A maioria das empresas por se tratarem de indústrias e de seu alto valor agregado possui faturamento mensal superior a 400.000,00 (quatrocentos mil reais) o que se verifica em 75% da amostra, apenas uma empresa correspondente a 2% da amostra, apresenta faturamento inferior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Finalizando a caracterização das empresas, buscou-se estimar o número de funcionários, incluindo suas filiais, pois estas também compõem o resultado total das mesmas.

GRÁFICO 3 – Número de Colaboradores



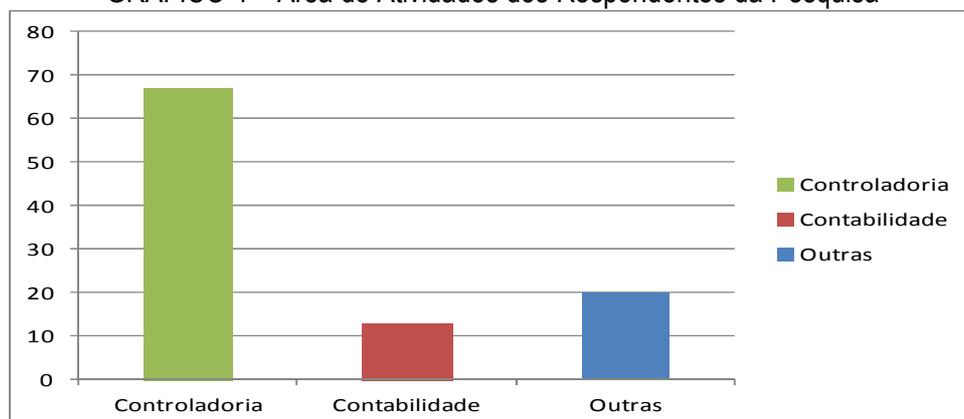
Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Verifica-se no gráfico 3, que nenhuma das empresas pesquisadas possuem menos de 50 funcionários, isto demonstra a contribuição social que estas empresas proporcionam para a região, mediante o número de pessoas que empregam.

Bloco 2 - A controladoria na Estrutura Organizacional

O objetivo da questão 4, foi identificar a função dos respondentes da pesquisa para verificar a adequação das atividades correspondentes aos objetivos da pesquisa.

GRÁFICO 4 – Área de Atividades dos Respondentes da Pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Como se destaca nos dados apresentados no gráfico 4, 67% dos respondentes da pesquisa trabalham direta ou indiretamente na área de controladoria, se considerada a contabilidade como uma

atividade vinculada àquela área. Os demais 20% dos respondentes têm uma relação funcional com outras áreas administrativas, como, por exemplo, a financeira e a de planejamento, também engenharias como Mecânica e Metalúrgica, por se tratar de indústrias de um segmento específico, contata-se assim que há diversas linhas de formação, o que não é restrição para as empresas. Dessa forma, considera-se adequado para os objetivos da pesquisa o perfil dos respondentes no sentido de dar a seu resultado a credibilidade requerida.

Também foi questionado a abrangência da controladoria na questão 5, em relação às áreas em que atua. O quadro 1, mostra os resultados.

QUADRO 1 - Abrangência da Controladoria nas Áreas Gerenciais

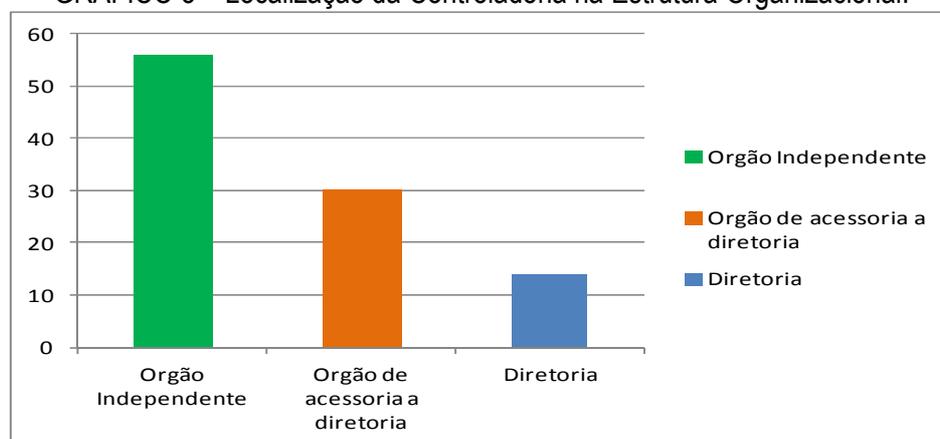
Abrangência da Controladoria	Percentual
Orçamento, projeções e análise de investimentos	45%
Gestão de riscos e estratégias	25%
Contabilidade de Custos	18%
Gestão Tributária	12%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Do mesmo modo, esta questão também possibilitava a múltipla escolha. Na maioria das empresas 45%, a controladoria abrange as atividades de orçamento, projeções e análises de investimento, a gestão de riscos e estratégias corresponde a 25% a contabilidade de custo aparece em terceiro lugar, sucessivamente a gestão tributária.

Na questão 6, identificou-se uma importante resposta, na estrutura organizacional qual a localização da controladoria, o gráfico 5, demonstra os resultados obtidos.

GRÁFICO 5 – Localização da Controladoria na Estrutura Organizacional.

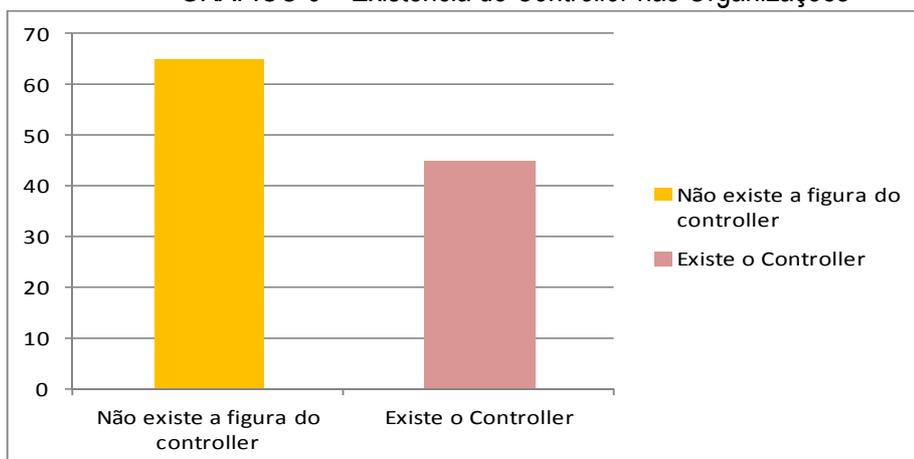


Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Os resultados demonstram que para a maioria das indústrias pesquisadas a controladoria é um órgão independente, esta parcela representa 56% das respostas, onde está possui independência para participar de diversas atividades em todas as áreas empresarias contribuindo no âmbito geral da organização, em segundo lugar a controladoria se apresenta como órgão de assessoria a diretoria, no processo de planejamento e gestão, representando 30% das respostas, na ultima colocação, com 14% a localização da controladoria nas organizações é definida como um órgão de diretoria especificamente.

Na questão 7, definiu-se dois grandes aspectos da controladoria nas organizações, o primeiro a existência da figura do *Controller*, conforme destacado no gráfico 6, 45% das empresas possui um profissional responsável pelas funções da controladoria denominado *Controller*, e sua formação está entre áreas econômicas e exatas, como ciências contábeis, passando pela administração e engenharias.

GRÁFICO 6 – Existência do *Controller* nas Organizações



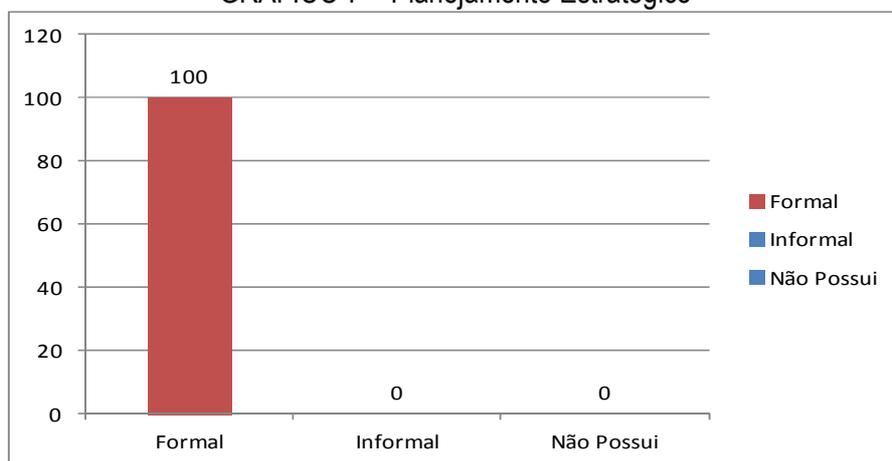
Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O restante, a maioria 65% não possui um profissional específico e sim uma série de profissionais que desempenham as atividades da controladoria nas empresas, com formação nas áreas econômicas e contábeis.

Na questão 8, buscou identificar como é feito o planejamento estratégico das indústrias definindo três grande grupos: formal, informal e não realiza planejamento estratégico. O gráfico 7, define os resultados, onde todas as empresas entrevistadas, correspondendo a 100% da parcela de estudo, apresentam planejamento estratégico formal de livre acesso a todos os funcionários da empresa e publico externo. O fato de a maioria das empresas possuir o planejamento estratégico de

maneira formal é importante para o objetivo da pesquisa, que é analisar a funções da controladoria no processo de gestão, formado pelo planejamento estratégico e seus desdobramentos, a fim de tornar mais nítida a atuação desta área no mencionado processo.

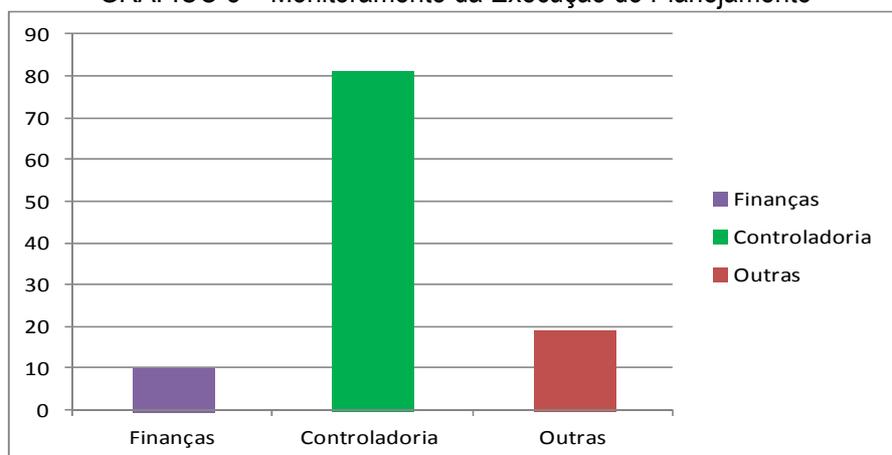
GRÁFICO 7 – Planejamento Estratégico



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na questão 9, identificou-se a área responsável pelo monitoramento da execução do planejamento estratégico, o objetivo foi verificar qual é o nível de participação da área de controladoria nas etapas de execução, controle e feedback na organização, que resultam nas realizações do que a organização planejou, no controle em relação aos resultados esperados e na comunicação dos resultados aos gestores e as demais áreas. Os resultados são evidenciados no gráfico 8.

GRÁFICO 8 – Monitoramento da Execução do Planejamento



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Uma das características fundamentais de uma área de controladoria é a sua participação em todas as etapas do processo de gestão, apoiando os gestores em todas as suas atividades

(PADOVEZE, 2004) e suprindo-os com instrumentos gerenciais que forneçam informações sobre desempenhos e resultados econômicos, sendo inerente a essa função o monitoramento do processo de orçamento de todas as áreas da empresa (ALMEIDA *et al.*, 2001).

Os resultados da pesquisa indicam, em relação ao grupo total de empresas, que em 81% dos casos a área de controladoria foi apontada como responsável pela função de monitoramento da execução do planejamento estratégico e pela conseqüente comunicação dos resultados obtidos aos gestores e à alta administração. A atividade de monitoramento da execução do planejamento e a conseqüente comunicação dos resultados obtidos correspondem à fase de controle e *feedback* do processo de gestão, podendo ser considerada uma das principais funções da área de controladoria, cuja essência é o controle. Nessa função, essa área monitora os resultados obtidos na execução do planejamento e compara-os aos resultados planejados, verificando as diferenças ocorridas e analisando se foram decorrência de alguma variável ambiental que não tenha sido prevista quando da elaboração do planejamento estratégico ou por erros de gestão. Independentemente das razões para os desvios observados, a controladoria reporta o resultado de suas análises aos gestores, com relação ao resultado de suas áreas e, sobretudo, para a alta administração, informações sobre a situação global da empresa, o que representa o controle de suas operações. Por outro lado, a participação da área de controladoria não ocorre somente na análise dos resultados realizados. A área também participa da própria execução do planejamento operacional, um processo contínuo no qual os resultados da organização efetivamente acontecem, sendo os gestores responsáveis por sua realização. Para que os gestores busquem a otimização do resultado de suas áreas em consonância com o resultado esperado pela organização, devem ter informações acuradas, atribuição que cabe à controladoria. Esse provimento de informações é o que caracteriza a participação da controladoria na fase de execução do planejamento operacional, um dos elementos do processo de gestão.

Os resultados da presente pesquisa demonstram que as informações supridas pela área de controladoria vêm sendo efetivamente utilizadas nas empresas. No monitoramento dos resultados de cada atividade executada, a controladoria utiliza-se dos indicadores de desempenho determinados no planejamento operacional, os quais são as metas a serem seguidas pelos gestores e, ao mesmo tempo, servem de balizadores ou de padrões para o controle dos resultados das áreas e da empresa, como um todo, pela área de controladoria.

Na questão 10, buscou identificar a participação da controladoria no processo de formulação das estratégias empresariais sejam elas formalizadas ou não, os resultados demonstram que a controladoria participa da formulação estratégica de forma direta como se pode observar no quadro 2.

QUADRO 2 - Papel da Controladoria na Formulação de Estratégias

Papel da Controladoria na Formulação de Estratégias	Percentual
Participando da decisão sobre quais as estratégias devem ser adotadas	48%
Auxiliando diretamente na formulação das estratégias	22%
Prestando informações históricas sobre a empresa e suas áreas	18%
Analisando o impacto das alternativas de estratégias no resultado global da organização	12%
Não participa	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Nota-se que a controladoria nas empresas do setor metal mecânico assume o papel primordial de decisão junto a diretoria sobre quais as estratégias devem ser adotadas, com 48% das respostas e como serão formuladas e implementadas com 22% das respostas, posteriormente é fornecer informações para a definição dos objetivos estratégicos e monitoramento e avaliação destes. Estes resultados vão ao encontro do posicionamento hierárquico da controladoria, no qual possui independência para atuar nas estratégias da organização.

Sobre a controladoria na estrutura organizacional, as empresas entrevistadas possuem um setor de controladoria onde o nível hierárquico em que está situada varia conforme a empresa. Em alguns casos, está abaixo da diretoria, ou reportando-se diretamente ao diretor presidente. Ainda nas empresas que possuem controladoria, na quase totalidade delas, esta abrange as áreas de contabilidade de custos, contabilidade financeira, contabilidade fiscal, controle de patrimônio e planejamento. A missão da controladoria destas empresas volta-se para o controle e gerenciamento dos principais processos da empresa, oferecendo apoio e informações às decisões da direção e dos acionistas controladores.

Bloco 3 - Funções da Controladoria nas Organizações

O bloco 3, é considerado o mais importante pois identifica de maneira específica as funções da controladoria nas indústrias do setor metal mecânico do estado do Rio Grande do Sul. A questão 11, buscou identificar de maneira direta as funções que a controladoria desempenha nas empresas pesquisadas. Os resultados obtidos definem-se no quadro 3.

É possível constatar que a controladoria está sendo utilizada como área provedora de informações aos tomadores de decisão da organização, já que fica a seu cargo a concentração do maior número de informações sobre a organização de suas distintas áreas.

QUADRO 3 - Funções desempenhadas pela controladoria

Funções desempenhadas pela controladoria	Percentual
Ajuda a administração na determinação de políticas, planejando a execução das mesmas;	40%
Ajuda a administração na direção, coordenação e controle das operações;	38%
Mantém registros a procedimentos de proteção a todos os interesses relacionados ao negócio;	10%
Outros.	12%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A controladoria consiste em um órgão de apoio na maioria das empresas, 40% das respostas, auxiliando na determinação de políticas e executando as mesmas. Também é vista como órgão de controle, pois para 38% dos respondentes dentre suas funções cabe a coordenação e controle das operações internas da organização. Também 10% da amostra define que esta, é responsável por manter os registros dos procedimentos e transmiti-los aos órgãos relacionados ao negócio. Já 12% dos entrevistados responderam outros, citando procedimentos como, alimentação de indicadores, escolha de indicadores, relatórios contábeis, adequação a tributação e redução de custos operacionais.

Na questão 12, também relacionada as funções da controladoria buscou identificar os objetivos da mesma nas organizações

QUADRO 4 - Funções da controladoria

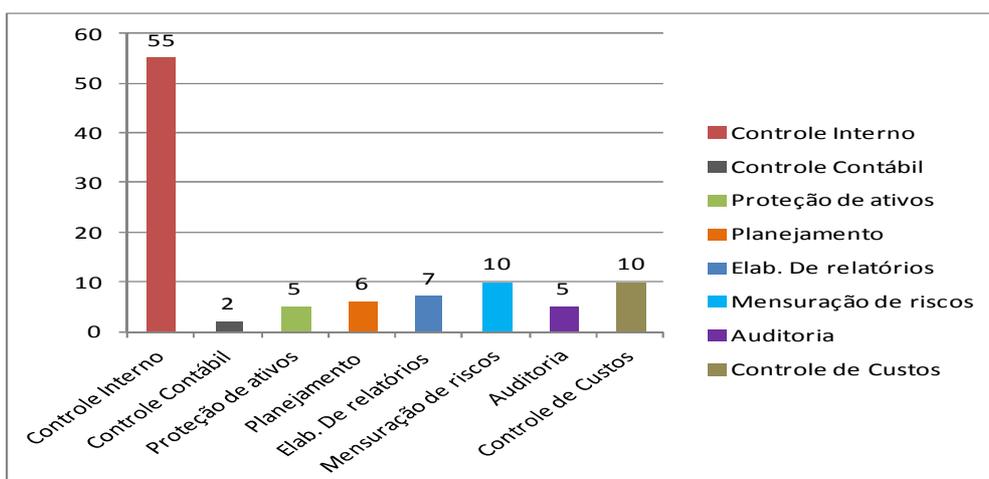
Funções da controladoria	Percentual
Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações	30%
Medir e reportar a eficiência dos objetivos dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para atingir esses objetivos	10%
Prover proteção para os ativos da empresa, incluindo controle interno adequado, auditoria interna.	50%
Medir o desempenho entre os planos operacionais aprovados e os padrões	10%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Pode-se constatar que 50% dos respondentes referenciam a controladoria com a proteção de ativos, controle interno adequado e auditoria interna. O restante define como coordenar, medir e reportar o desempenho de outras áreas através da análise de relatórios operacionais e contábeis. Destacando que o provimento de informações aos gestores é uma função da área de controladoria, Martin (2002) ressalta que a área deve gerar informações a respeito dos recursos empresariais tangíveis que tenham importância para a criação competitiva de valor. Informações dessa natureza são essenciais durante todo o processo de gestão, pois envolve a tomada de decisões em todas as suas fases; afirmação, portanto, confirmada pela pesquisa.

Na questão 13, especifica-se em cada organização as funções da controladoria de maneira direta, os resultados são apresentados no quadro 5. O resultado da pesquisa confirmou a importância da controladoria na função de monitoramento e manutenção do sistema de controles internos, visto que 55% dos respondentes destacaram esse fato. Considerando-se a relevância dos controles para a sustentação do processo de gestão, no que se refere à acurácia das informações para o processo decisório, pode-se inferir que a área de controladoria contribui com a qualidade das decisões tomadas. Dependendo do grau de zelo com que a área executa suas funções, sua atuação pode ser decisiva para que a gestão leve a empresa à eficácia operacional. Para serem eficazes, os controles internos devem ser adequadamente monitorados e reparados, quando necessário. Em outras palavras, necessitam de um acompanhamento que determine se os resultados de sua utilização são ou não satisfatórios. Entende-se essa função como básica da área de controladoria, pelo fato de atuar no processo de gestão fornecendo informações para a tomada de decisões. A qualidade e a consistência dessas informações dependem da robustez e da eficácia do sistema de controles internos.

GRÁFICO 9 – Funções específicas da controladoria

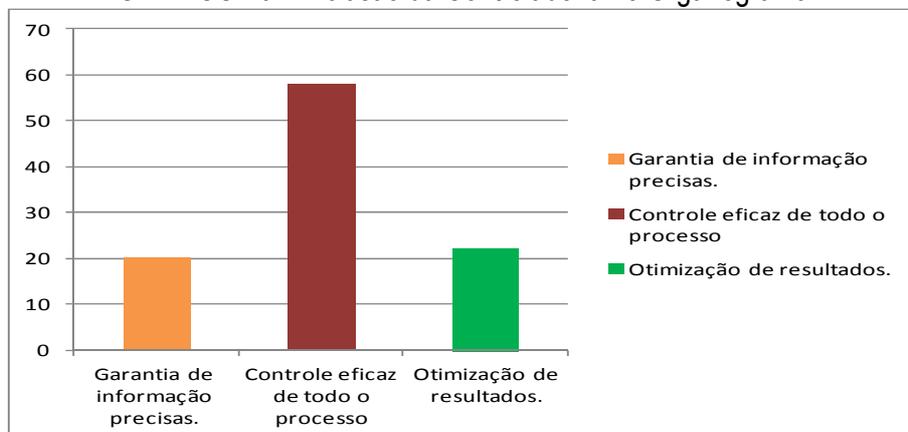


Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Posteriormente seguiu-se a mensuração de riscos e controle de custos, com 10% das respostas, em seguida a elaboração de resultados, com 7%. Com 6% constatou-se o planejamento e com 5% a proteção de ativos e auditoria e por último, o controle contábil. Nessas funções, a controladoria busca harmonizar as estratégias da organização, verificando se os planos de todas as áreas estão otimizados, pois nem sempre as estratégias definidas por elas individualmente conduzem ao melhor resultado possível para a organização. Dessa forma, a controladoria integra as estratégias definidas, buscando o alcance do equilíbrio organizacional. Qualquer atividade envolve o consumo de recursos; portanto, a área de controladoria deve administrar essa situação a fim de que o custo representado pelo consumo desses recursos seja menor do que os benefícios gerados.

A questão 14, teve como objetivo investigar o que levou a empresa a incluir o órgão controladoria no seu organograma, como apresentado no gráfico 10.

GRÁFICO 10 – Inclusão da Controladoria no Organograma



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Observa-se que 58% das respostas correspondem a controlar de forma eficaz todo o processo, posteriormente aparece a otimização dos resultados com 22% e por último com 20% garantia de informações precisas. A alternativa de substituir o papel do gestor em sua ausência não teve nenhuma pontuação.

Os resultados evidenciam a controladoria como órgão de apoio nos processos operacionais da organização e na tomada de decisão conjunta com os gestores. Sobre a missão da controladoria, as respostas convergem para: “cumprimento das normativas e políticas internas”, “controlar e gerenciar os processos oferecendo apoio ao processo de gestão”, “dedicar-se aos devidos controles gerenciais”, “Controlar, Auditar e Planejar”. Estas afirmações vêm ao encontro ao revisado na literatura. Com respeito às funções da controladoria, a maior parte das empresas considera como principais a ajuda à administração na determinação de políticas, planejamento à execução das mesmas, a manutenção de registros a procedimentos de proteção a todos os interesses relacionados ao negócio e a ajuda à administração na direção, coordenação e controle das operações.

Dos objetivos da controladoria, por sua vez, o considerado como o mais importante, volta-se para o provimento de proteção para os ativos da empresa, incluindo controle interno adequado, auditoria e cobertura adequada de seguros. Outros objetivos considerados importantes buscam medir o desempenho entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais, confrontando-os com os planejados e medir e reportar a eficiência dos objetivos dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para atingir esses objetivos. Em termos de fundamentos teóricos estes objetivos vêm de encontro ao que dizem os estudiosos do assunto. Quanto à geração e disseminação das informações legais e gerenciais da controladoria como suporte ao processo de gestão. Em relação às contribuições da controladoria no processo de gestão de controle da empresa, as maiores foram o suporte e confiabilidade dados às informações enviadas à direção da empresa.

Considerações finais

Devido à competitividade existente no cenário industrial é evidente a necessidade dos gestores em implementar novos modelos de gestão para melhor conduzir seus negócios. Assim, é possível adequar suas atividades às exigências que o mercado requer, principalmente, em relação à disponibilização de produtos e serviços de melhor qualidade e baixo custo. O processo de gestão das indústrias envolvem todas as suas áreas, caracterizando-se como um ato contínuo de tomada de

decisões, a eficácia de tais decisões pode ser facilitada pela existência de uma área específica na empresa, qual é dada a responsabilidade de integrar e monitorar o processo, a controladoria. A pesquisa destinou-se a verificar quais as funções desta área em todo o processo. Com relação a participação nas estratégias organizacionais constatou-se a participação em diferentes funções, fornecendo informações precisas, analisando o impacto das alternativas e os custos e o resultado global da organização, confirmando assim a participação direta da controladoria nas indústrias do setor metal mecânico. A pesquisa apontou a controladoria, também, como a principal área na atividade de monitoramento dos controles internos da organização, evidenciou-se também que a controladoria possui como função o provimento de informações gerenciais aos gestores.

Em relação a caracterização das empresas estudadas constatou-se que o principal segmento é o metal mecânico, as empresas respondentes enquadram-se como de médio e grande porte e possuem forte solidez no mercado o faturamento mensal ultrapassa 400.000,00, e a maioria das empresas empregam mais de 200 colaboradores, demonstrando ampla contribuição para sua região. Além disso, na maioria das empresas a controladoria está estruturada formalmente. Com relação a controladoria na estrutura organizacional, esta unidade assume poder de influência nas demais áreas e é considerada órgão de apoio a gestão na tomada de decisão.

Em relação às funções gerenciais desempenhadas pela controladoria, as principais são: planejamento estratégico e orçamentário, além de controle e avaliação de desempenho. Nota-se também que a maioria das empresas entrevistadas possuem um profissional responsável por exercer tais funções, que quanto ao seu perfil identificou-se formação em diversas áreas das ciências econômicas e engenharias, exatas. Conclui-se que as empresas que mantêm as funções pertinentes à controladoria ativas em seu processo gerencial, tendem a crescer cada vez mais, e se manter ainda mais fortes no mercado, devido ao acesso nas informações que auxiliam o processo decisório e identificação de oportunidades para as organizações e, deste modo, assegurar um resultado positivo, tornando-se imprescindível à gestão empresarial.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, I. b., PARISE, c., & PEREIRA, c. a. (2001). Controladoria. In A. Catelli (Coord.), **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica** – Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANDERSON, D. R.; SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, T. A. Estatística Aplicada à Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2001). Sistemas de controle gerencial. São Paulo: Atlas.

- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. São
Associação do Aço do Rio Grande do Sul – AARS - Pagina eletrônica: <http://www.aars.com.br/>.
Acessado em 10/01/2014.
- ATKINSON, A. A., et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.
- BEUREN, Ilse M. **Controladoria Agregando Valor para a Empresa** (in: Paulo Schmidt et al.) Porto
Alegre: Bookmann, 2002.
- BRITO, O. 2003. **Controladoria de risco** – Retorno em instituições financeiras. São Paulo: Saraiva.
2003.
- CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. 2. ed. São
Paulo: Atlas, 2001.
- COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pámela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. Trad.
Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- GARRISON, Ray H., NOREEN Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- IBGE, PIA 2009. Elaboração: FIERGS/UEE Disponível em: < [http://adesm.org.br/wp-
content/uploads/2011/11/Metal-Mec%C3%A2nicoFIERGS.pdf](http://adesm.org.br/wp-content/uploads/2011/11/Metal-Mec%C3%A2nicoFIERGS.pdf) > . Acessado em: 20/02/2014.
- LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas
de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.
- PADOVEZE, Clóvis L., BENEDICTO, Gideon C. **Controladoria Avançada** (In Clóvis L. Padoveze). São
Paulo: Thomson, 2005.
Paulo: Atlas, 2001.
- REA, L. M.; PARKER, R. A. **Metodologia de pesquisa: do planejamento à execução**. São Paulo:
Pioneira Thomson Learning, 2002.
- RICCIO, E. L.; PETERS, M. R. S.; Novos paradigmas para a função controladoria. In: ANPAD, 17,
1993, Salvador, BA. **Anais do 17º Encontro Anual da ANPAD**, 1993.
- ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. The Controller`s Function: The
- ROESCH, Sylvia Maria A. **Projetos de estágio do curso de administração: guia para pesquisas,
projetos, estágios e trabalho de conclusão de curso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Controladoria como instrumento de gestão**. Curitiba: Juruá,
2010.
- SIEGEL, G., & KULESZA, C. From statement preparer to decision-support specialist: The coming
changes in management accounting education. **Management Accounting**, v.19, p. n 2. 2011.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. São Paulo:
Atlas, 2003.
- TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8. ed. São
Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1974.
- WORK OF the Managerial Accounting. New York: John Wiley & Sons, 1996.

YOSHITAKE, Mariano. **Manual de Controladoria Financeira**. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1984.

Data de recebimento do artigo: 10/12/2014

Data do aceite de publicação: 30/12/2014