

**Implantação da controladoria em micro e pequenas empresas no Brasil:
O que considerar?**

**Implementation of controllership in micro and small companies in Brazil:
What to consider?**

Leonardo Hideki Anagusko

Universidade Metodista de São Paulo

contato@hidekianagusko.com.br

Michael Espindola Araki

Universidade Federal Fluminense

arakimichael@gmail.com

Elisa Maria Moser

PUC-Rio

elisamoser@phd.iag.puc-rio.br

Resumo:

A Controladoria é comumente tida como um recurso disponível apenas às grandes empresas. Neste estudo exploratório, desenvolvemos dois argumentos principais: (i) os processos que constituem o coração da Controladoria também estão disponíveis—e são viáveis—para as micro e pequenas empresas (MPEs); e (ii) a implantação de processos efetivos de Controladoria em MPEs pode gerar uma série de benefícios a essas empresas. Tais benefícios muitas vezes estão ocultos ou acabam não sendo imediatamente percebidos pelos gestores, em especial por aqueles que veem a Controladoria apenas como um custo, em vez de um processo estratégico dentro da organização. Para desenvolver o argumento, apresentamos e discutimos definições de Controladoria, descrevendo o contexto da Controladoria no Brasil, com foco nas MPEs. Depois disso, examinamos e discutimos as diversas possibilidades para que MPEs possam dispor e de fato implementar um processo de Controladoria. Em sequência, fazemos uma análise dos benefícios e custos de tal implementação. Por fim, o artigo encerra com uma discussão e síntese dos pontos apresentados.

Palavras-chave: Controladoria; Pequenas empresas; Sobrevivência empresarial; Governança

Abstract:

Controllership is commonly seen as a resource available only to large companies. In this exploratory study, we developed two main arguments: (i) the processes that constitute the heart

of Controllershship are also available - and are viable - for micro and small companies (MSCs); and (ii) the implementation of effective Controllershship processes in MSCs can generate a series of benefits for these companies. Such benefits are often hidden or end up not being immediately perceived by managers, especially by those who see Controllershship only as a cost, rather than a strategic process within the organization. To develop the argument, we present and discuss definitions of Controllershship, describing the context of Controllershship in Brazil, with a focus on MSCs. After that, we examine and discuss the various possibilities for MSCs to have and actually implement a Controllershship process. In sequence, we make an analysis of the benefits and costs of such an implementation. Finally, the article ends with a discussion and summary of the points presented.

Keywords: Controllershship; Small business; Corporate survival; Governance

1. Introdução

As micro e pequenas empresas (MPEs) já são as principais geradoras de riqueza no comércio no Brasil, com 53,4% de participação no PIB nesse setor (Sebrae, 2014a). Em serviços, as MPEs representam 36,3% do PIB. Na indústria, setor tradicionalmente associado a grandes empresas, a participação das MPEs também é considerável (22,5%), e já se aproxima a das médias empresas (24,5%). Contudo, a despeito da sua importância para economia e geração de empregos, essa categoria de empresas ainda enfrenta uma série de dificuldades. Uma pesquisa do Sebrae (2016), aponta que as taxas de sobrevivência de até dois anos das microempresas estão entre 46% (2008) e 55% (2012). Trata-se de um índice de sobrevivência muito baixo para um período tão curto. Entre os fatores que levam a esse índice negativo, destacam-se a falta de planejamento e a dificuldade de se implementar mecanismos de controle na gestão (Sebrae, 2016; 2014b; Pereira *et al.*, 2009). Ropega (2011) nota a existência de padrão de falha nas pequenas empresas: a gestão não percebe a situação crítica a tempo e, por causa de inércia ou incompetência gerencial, as devidas ações de correção não são tomadas, levando ao colapso da empresa.

Nesse cenário, uma ferramenta de gestão de enorme potencial para gerar uma mudança positiva é a Controladoria. A Controladoria se refere a um sistema que envolve o planejamento e o controle organizacional, reunindo e utilizando informações para avaliar o desempenho de diferentes recursos organizacionais (como recursos humanos, físicos, financeiros), assegurando—à luz das estratégias organizacionais adotadas—a otimização da execução do planejamento da empresa (Eleutério, 2016; Nascimento & Reginato, 2007; Oliveira, Júnior & Silva, 2007; Padoveze, 2003; Peleias, 2002; Catelli, 2001).

Francisco (2015) cita cinco principais funções da Controladoria: (i) o estabelecimento de sistemas de informação, abrangendo aspectos financeiros e contábeis, vinculados a indicadores operacionais; (ii) a investigação do impacto das medidas de controle sobre a conduta dos funcionários diretamente ligados aos sistemas; (iii) a coordenação da geração e entrega de informações aos gestores, buscando feedback constantes; (iv) a análise e interpretação da realidade econômica por meio de um centro de resultado, performance gerencial, ou divisão de responsabilidade; e (v) o planejamento e monitoramento das estratégias a seguir, realizando eventuais ajustes e correções sempre que necessário. Assim, entende-se que se a implantação de um sistema de Controladoria for algo viável em relação ao seu custo-

benefício, e adaptável à estrutura organizacional de MPEs, a sua adoção seria de enorme importância para a evolução da gestão empresarial brasileira, podendo contribuir para aumentar as taxas de sobrevivências de empresas também em fase inicial.

Embora a Controladoria tenha o potencial para assegurar a qualidade das informações e do processo decisório, evitando assim o óbito de muitas empresas (Monteiro & Barbosa, 2011), no cenário atual o que se observa é um uso muito pequeno ou ineficaz da Controladoria como ferramenta de gestão. Segundo Fernandes e Galvão (2016), a Controladoria como ferramenta de gestão estratégica acaba encontrando resistência entre as MPEs devido a dois fatores: a necessidade de desenvolvimento de conhecimentos técnicos e a dificuldade dos gestores em visualizar e compreender a relevância da Controladoria para suas empresas. Além disso, o campo científico nesse tema – que poderia auxiliar os gestores e praticantes através de conhecimento sistemático – ainda está num estágio muito incipiente, produzindo muito pouca literatura sobre o papel estratégico da Controladoria, sobretudo no que tange sua utilização em MPEs.

Recentemente, Lorenzetti e Godoy (2016) e Vasconcelos e Lima (2017) realizaram levantamentos bibliográfico acerca do tema, buscando artigos contendo o termo "Controladoria" nos campos "título", "resumo" ou "palavras-chave". Em suma, ambos os resultados apontaram que "a maioria dos artigos publicados na área são artigos bibliométricos e não trazem informações relevantes quanto à aplicação da Controladoria em micro e pequenas empresas" (Lorenzetti, & Godoy, 2016, p. 15). Para desenvolvimento desse artigo, realizamos uma nova pesquisa para replicar os resultados de Lorenzetti e Godoy (2016) e Vasconcelos e Lima (2017). Nossa pesquisa abrangeu as bases de dados SCOPUS, SciELO, SPELL, Web of Science, ScienceDirect, Business Source Premier e Directory of Open Access Journals e não encontrou nenhum artigo que especificamente oferecesse um panorama para tomada de decisão sobre a implementação da Controladoria em MPEs.

Assim, o presente artigo visa a colaborar para a produção de conhecimento sistematizado nessa área incipiente de estudos sobre a Controladoria em MPEs, oferecendo proposições de cunho prático, e respondendo ao chamado recente de autores como Lorenzetti, & Godoy (2016) e Vasconcelos e Lima (2017) para mais estudos nessa área. Através do nosso estudo exploratório, encontramos três tipos de alegações utilizadas pelos gestores para "justificar" a não implementação de uma Controladoria: (i) o sistema de Controladoria seria algo de tamanha complexidade e grau de investimento incompatíveis para se adotar em pequenas empresas; (ii) a Controladoria seria algo apenas para grandes empresas—supostamente desnecessário para as MPEs; e (iii) os custos envolvidos na adoção seriam excessivos para uma MPE. Com uma visão crítica e analítica, demonstramos ceticismo acerca dessas alegações: será que realmente a implantação da Controladoria seria algo tão complexo? Será que sua adoção seria realmente tão dispendiosa? E se o objetivo primário das empresas é a geração de lucro, será mesmo que implantar um sistema de Controladoria não seria relevante? Haveria potenciais benefícios a compensar tais esforços?

Partindo desses pontos, esse artigo examina, por meio de uma exploração teórica e bibliográfica, a seguinte questão: como a Controladoria pode contribuir na gestão de micro e pequenas empresas? Para isso, esse artigo foca em três temas: (i) nas possíveis formas de se estruturar um setor de Controladoria em uma MPE; (ii) nas possíveis dificuldades nesse processo; e (iii) na análise da relação custo x benefício da implantação dessa ferramenta. Para

tal, começamos conceituando a Controladoria e descrevendo resumidamente seu contexto histórico e caracterizando as micro e pequenas empresas no Brasil. Depois, discutimos elementos pertinentes à implantação da área de Controladoria, incluindo: a estrutura da Controladoria, o funcionamento da Controladoria, sistemas de T.I. necessários e mão-de-obra especializada. Por fim, sistematizamos o conhecimento levando em conta uma apresentação de custos e benefícios a serem considerados por uma MPE para avaliar a viabilidade da implantação da Controladoria.

2. Contextualizando a Controladoria e MPEs no Brasil

Esta seção contém uma revisão da literatura apresentando os temas que serão discutidos na seção sobre a implantação da Controladoria. Começamos descrevendo o contexto do surgimento da Controladoria (através da contabilidade). Em seguida, focamos na figura do *controller*, o principal responsável pelos processos de Controladoria. Por fim, contextualizamos a situação das MPEs no Brasil quanto ao seu estágio no desenvolvimento de ferramentas de Controladoria.

2.1 Da contabilidade à Controladoria

Com a Revolução Industrial e o surgimento de grandes corporações, formaram-se organizações de estruturas muito complexas, e requisitou-se por parte dos acionistas e gestores um controle central em relação aos seus departamentos e divisões que se espalhavam ao redor do mundo. A partir dos anos de 1920 se inicia uma grande preocupação das corporações com medições e controles para fins gerenciais (Ricardino, 2005). Assim, Segundo Francisco (2015, p.7), aquilo que começava a se tornar a Contabilidade Gerencial, evoluiu de um mero controle de custo e do controle financeiro até a criação de sistemas que gerassem valor por meio da utilização de tecnologias como análise de direcionadores de valor ao cliente e ao investidor. No Brasil, a Controladoria passou a ganhar força a partir dos anos 1960. Naquele momento, o Brasil começava a receber um número cada vez maior de empresas estrangeiras multinacionais, trazendo consigo profissionais e métodos administrativos avançados. Isso causou aumento na competitividade de mercado, gerando a necessidade de as empresas brasileiras também buscarem profissionais que assegurassem o constante controle das organizações.

2.2. A Controladoria

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 13) Controladoria é entendida como “o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade”. Ainda de acordo com os autores, “as funções e atividades exercidas pela moderna Controladoria tornaram-se fatores vitais para o controle e planejamento a médio e longo prazo de qualquer tipo de organização, com ou sem finalidades lucrativas”.

Para Nascimento e Reginato (2007), a função cardinal da Controladoria é promover a eficácia das decisões, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre os resultados alcançados

e os esperados, indicando as correções de rumo, quando necessárias, e principalmente atenuando as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes de sua adequada comunicação, de forma a sustentar a integridade do processo decisório.

Oliveira *et al.* (2007) pontua que as funções e atividades da Controladoria diferem de empresa para empresa em virtude de fatores tal como o porte da empresa, a diversificação das suas atividades, o grau de centralização da gestão, a quantidade de fábricas e filiais, etc. Assim, mesmo em diferentes tamanhos, etapas do ciclo de vida ou ramos de atividade de uma empresa, a implantação da Controladoria pode ser estratégica e fundamental, estando sua viabilidade atrelada à adequada adaptação ao negócio. Na mesma linha, Peleias (2002) defende que cada empresa pode ter um sistema de Controladoria desenhado especificamente para sua organização, dependendo do modelo de gestão adotado pela administração e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre. É importante frisar que a literatura assinala que as funções da Controladoria servem não apenas para as grandes empresas, mas também são de grande utilidade para as empresas de pequeno e médio porte. Inclusive, autores como Yoshitake (1982), alegam que em decorrência das dificuldades econômicas inerentes à sua estrutura organizacional, são as pequenas e médias empresas que mais necessitam dos instrumentos de controle gerencial. O autor destaca ainda que, nessas empresas, a Controladoria deve se adaptar a um processo de gestão ágil, com pouca complexidade, de forma que seja possível a sua implantação e que seja eficaz seu exercício.

Por fim, Eleutério (2016) ressalta a importância da Controladoria para o planejamento estratégico, através de um sistema de informações que possibilite a mensuração adequada e a produção e a distribuição de informações que sirvam de subsídio ao processo decisório. A ideia da Controladoria como subsídio ao processo decisório de MPEs é corroborada pelos estudos de Monteiro e Barbosa (2011), que discorreram sobre como a Controladoria empresarial pode auxiliar na gestão econômica para as micro e pequenas empresas; por Stroehrer e Freitas (2008), que abordaram como o uso das informações contábeis afeta a tomada de decisão em pequenas empresas; e também por Hall et al. (2012), que estudaram como micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados-MS utilizam a contabilidade como ferramenta de gestão.

2.3 O Controller

Segundo Eleutério (2016, p. 32) o processo de gestão tem na figura do *controller* o responsável pelo acompanhamento do fluxo natural das atividades e dos processos que compõem a gestão. Embora não seja da responsabilidade desse profissional a implantação de cada uma das etapas do processo, espera-se que a Controladoria acompanhe e oriente a organização quanto aos aspectos que eventualmente destoem do que foi previamente estabelecido nos planos.

Entre os deveres de um controlador inclui-se a assistência na elaboração dos orçamentos operacionais, a supervisão dos relatórios financeiros e a realização de tarefas essenciais relacionadas à folha de pagamento. Segundo Figueiredo e Caggiano (1997, p. 28), o papel do Controller é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades

desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente. O Controller mantém o executivo principal da companhia (em MPEs, possivelmente o próprio empreendedor) informado sobre os rumos que ela pode tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que podem ser seguidos.

Como visto, as funções e escopo do controlador podem variar de empresa para empresa, a depender da indústria, tamanho e complexidade do negócio. As empresas menores exigem maior versatilidade e diversidade intrapessoal (ver Araki, 2015; Bunderson & Sutcliffe, 2002) do *controller*, enquanto as grandes empresas são capazes de dispersar as diferentes responsabilidades de trabalho entre outros funcionários, incluindo o Diretor Financeiro e o Tesoureiro. Por fim, Silva e Nardi (2013) ressaltam a necessidade de uma visão sistêmica do controlador:

Um profissional de Controladoria deve ter uma visão do conjunto da empresa e do ambiente em que ela está inserida. Nesse sentido, “entender o negócio” a partir de uma visão de sistema é um ponto-chave. A visão sistêmica é voltada para compreensão de um problema de uma forma ampla, ou seja, da empresa como um todo, ao invés de analisar suas partes de forma separada.

(Silva & Nardi, 2013, p. 339)

2.4 As micro e pequenas empresas no Brasil

Nos últimos 30 anos, as micro e pequenas empresas foram, continuamente, tomando cada vez mais espaço e mais importância na economia brasileira. Segundo um estudo publicado pelo Sebrae (2014), as MPEs já são as principais geradoras de riqueza no comércio no Brasil, com 53,4% do PIB deste setor. Na indústria, sua participação de 22,5% já se aproxima das médias empresas, com 24,5%, enquanto que no setor de Serviços, seus 36,3% respondem por mais de um terço do PIB. Entretanto, essa importante gama de pequenos negócios ainda enfrenta muitas dificuldades. De acordo com Nascimento *et al.* (2013), apesar da importância das MPE para a economia e para o desenvolvimento regional, é possível verificar altos índices de mortalidade precoce de micro e pequenas empresas gerados por vários fatores.

Segundo estudiosos da mortalidade de MPEs, três elementos são de extrema relevância. Em primeiro lugar está a magnitude do conhecimento gerencial e administrativo da empresa, atrelados ao conhecimento de mercado e clientes. Em segundo, considera-se o setor financeiro, referente à forma de condução da gestão financeira da empresa. Por último, a mortalidade dos negócios também está atrelada a aspectos externos, como juros, crises, desastres ambientais, entre outros. (Mahamid, 2012; Ropega, 2011; Santini *et al.*, 2015). Argumentamos que todos esses elementos podem ser trabalhados de forma mais condutiva para o sucesso da pequena empresa caso ela se disponha a implementar seus processos de Controladoria. Enquanto os dois primeiros elementos (capacidade de gestão e condução do setor financeiro) têm óbvia relação com a Controladoria, argumentamos que uma empresa que executa boas práticas de Controladoria também estará mais propensa a reagir de forma mais efetiva e rápida a choques externos (ver também Ropega, 2011).

3. A Implantação da Controladoria em MPEs: O Que Considerar?

Como já mencionado, há uma tendência por parte das MPEs em desconsiderar a importância da Controladoria para o negócio, especialmente nas fases iniciais da empresa. A fim de superar possíveis barreiras iniciais, levantamos a seguir, a partir da revisão de literatura especializada, os aspectos mais relevantes a serem considerados quando da implantação da Controladoria em uma MPE: (1) Estrutura da Controladoria, (2) Funcionamento da Controladoria, (3) Sistemas de T.I. necessários, (4) Mão-de-obra especializada. Por fim, sintetizaremos as principais ideias em uma ótica de custos e benefícios, a fim de elucidar como a Controladoria pode contribuir para a gestão de micro e pequenas empresas.

3.1. Estrutura

O sistema de Controladoria deve ser estruturado de acordo com o tipo de negócio e o porte da organização, adaptando-se às suas particularidades. Entretanto, conceitualmente é possível apontar um modelo básico.

Segundo Francisco (2015), a Controladoria se divide em duas áreas principais: Área Contábil e Fiscal; e Área de Planejamento e Controle. A área contábil e fiscal responde pelos dados societários, fiscais e guarda de ativos, como seguros e controle patrimonial, demonstrativos a publicar, controle de inventário, gestão tributária, etc. A área de planejamento e controle abrange o campo orçamentário, simulações e planos, despesas e a contabilidade por responsabilidade. Na Controladoria, é fundamental que exista um setor responsável pelo chamado acompanhamento do negócio. A esse setor cabe elaborar informações estatísticas para análise de mercado, análise conjuntural, análise ambiental e projeção de cenários, análise de investimentos, etc. Emprega maciçamente sistemas de informações de suporte às operações, e trata-se do setor que permite ao *controller* participar de fato do planejamento estratégico da corporação.

Ao separar a Controladoria em duas áreas, o autor reforça que a Controladoria tem como função administrar o sistema de informação gerencial da corporação, sendo necessário atuar em todas as fases do processo de gestão corporativa, sob o risco de não cumprir satisfatoriamente seu papel de monitoramento e correção do planejamento.

De acordo com essa mesma linha de pensamento, Oliveira *et al.* (2007) sugere um organograma para a área de Controladoria dividido entre: (i) planejamento e controle e (ii) escrituração contábil e fiscal. O primeiro setor estaria encarregado de orçamento e projeções, contabilidade gerencial, contabilidade por responsabilidades, acompanhamento do negócio, estudos especiais e planejamento tributário. O segundo compreenderia contabilidade financeira, contabilidade de custos, contabilidade tributária e controle patrimonial. Os dois setores, no entanto, estariam consolidados por um sistema de informações gerenciais.

Ainda, de acordo com Francisco (2015), é preciso que a Controladoria estruture mais dois sistemas de informação para operar no planejamento estratégico: um que viabilize projetar oportunidades e perigos do ambiente externo, chamado de gerenciamento do risco corporativo (ERM – *Enterprise Risk Management*), e um sistema que monitora, por meio de indicadores, os objetivos estipulados na fase de planejamento estratégico, denominado *Balanced Scorecard*. O mesmo autor pontua que dada a imensa complexidade do ambiente tributário no Brasil, é necessário, em especial para as pequenas empresas, que exista algo mais do que uma mera

contabilidade tributária. As empresas devem fazer também um modelo de gestão preditivo, visando a otimização da carga tributária, de planejamento tributário e de gestão (Francisco, 2015, pp. 16 -17).

O dilema sobre constituir a Controladoria como uma área apartada na organização parece superado apesar das duas linhas de pensamento apontadas por Lorenzett & Godoy (2016). Os autores identificaram na literatura uma vertente que trata a Controladoria como uma ciência independente e outra traz a Controladoria como uma evolução da contabilidade tradicional, correspondendo a um órgão administrativo dentro da organização. Apesar das duas concepções, parece claro que o objetivo de implantar uma Controladoria passa por reconhecer as funções que esta exerce além da prestação do serviço contábil. Tal entendimento é corroborado por Vasconcelos e de Lima (2017, p. 34), que a partir de um estudo bibliométrico destacam que “existe uma unanimidade” sobre a visão da Controladoria como uma unidade funcional da organização que tem por objetivo “prover os gestores de informações para subsidiar o processo decisório a fim de alcançar eficiência, eficácia e efetividade”.

Embora diversos departamentos da organização possam realizar atividades associadas àquelas de Controladoria, é a partir da identificação de uma unidade fundamental, organizada em um departamento próprio e com funcionamento autônomo que se pode colher os melhores resultados do apoio desta à gestão. Assim, uma MPE pode se adaptar ao “modelo padrão” de Controladoria, adotando uma estrutura mais enxuta, adequada às suas particularidades da empresa, utilizando-se da flexibilidade e versatilidade, que são peculiares às MPEs.

3.2 Funcionamento da Controladoria

A Controladoria moderna não se atém apenas ao “controle”; ela é um processo estratégico que envolve a empresa diagonalmente. Assim, diferentes setores e diferentes níveis hierárquicos devem estar integrados num processo de Controladoria efetiva e funcional, levando a um planejamento sistêmico que permite melhor projetar as complexas interações e conflitos concernentes às decisões gerenciais e estratégicas de uma empresa. Nessa linha, a literatura salienta a importância de ir além de apenas monitorar resultados financeiros e contábeis: um bom processo de controle deve contemplar o monitoramento das variáveis de interesse em cada etapa do fluxo operacional da organização, sempre conectados à estratégia e missão principal da empresa. Além disso, ressalta-se que a implantação de um processo de controle frequentemente requererá uma mudança cultural na gestão da empresa, uma vez que uma nova postura de colaboração de todos os setores organizacionais deve ser estabelecida. Por fim, apesar da complexidade inerente às atividades da Controladoria, estes procedimentos são passíveis de aplicação em organizações de pequeno porte (Durst & Edvardsson, 2012; Loh & Koh, 2004; Wong & Aspinwall, 2004).

Sobre o funcionamento mais específico do processo de Controladoria, Johnsson e Francisco (2002) demonstram que o bom funcionamento da Controladoria envolve quatro pontos principais: (i) qualidade do processo de planejamento, (ii) implantação de procedimentos metodológicos, (iii) controle e monitoramento em cada etapa do fluxo operacional da organização e (iv) postura de colaboração. O processo de Controladoria normalmente se inicia pela estruturação das operações contábeis, financeiras e das áreas de

apoio. Em seguida, cuida-se do custo integrado à contabilidade, da formação de preço de venda e de tudo o que contribuir para que o gestor tome as decisões mais acertadas, incluindo o orçamento empresarial, o controle matricial de custos e despesas fixas, projeção do fluxo de caixa, captação de recursos, análise de desempenho, etc. Com isso a Controladoria pode estabelecer os padrões de controle e projetar os resultados calibrados para facilitar a identificação e controle de gastos excessivos, fraudes, desperdícios e roubos. O *controller* então realiza uma análise comparativa, confrontando os resultados obtidos contra os padrões de controle previamente estabelecidos, observando assim eventuais desvios. Depois de verificar a existência desses desvios, ou seja, discrepâncias entre os resultados e os padrões, ele elabora uma análise de relevância, para apurar se tais desvios comprometem os objetivos da empresa (Couto & Marash, 2012).

Beuren e Miiler (2009), baseando-se nos resultados de uma pesquisa sobre a institucionalização da Controladoria em empresas familiares, observam que os objetivos preponderantes da Controladoria citados por essas empresas foram, nesta ordem, pro mais citados: (i) criar condições para exercer o controle, (ii) garantir informações adequadas ao processo decisório, (iii) coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional, (iv) zelar pelo bom desempenho da organização, (v) sugerir indicadores de desempenho financeiros e não financeiros (ver também Beuren & Miiler, 2010).

Em termos de funcionamento da Controladoria ainda, três perspectivas de desenvolvimento são apontadas por Lunkes e Schnorrenberger (2009). Assim, a Controladoria poderia evoluir de uma gestão em nível operacional, para uma gestão em nível econômico até atingir uma gestão em nível estratégico. Enquanto o primeiro nível envolveria funções mais relacionadas ao planejamento operacional, proteção de patrimônio ou resposta a órgãos reguladores e públicos, uma segunda instância já teria apoio a avaliação e desempenho ou de resultado, até que por fim a Controladoria em nível estratégico teria funções associadas ao planejamento, sistema de informações, controle, gestão de pessoas e gestão organizacional. Assim, em nível mais avançado, a Controladoria poderia fazer uso de instrumentos analíticos de contabilidade de custos, finanças, investimentos e análise do portfólio mais avançados, tal como: sistemas de reconhecimento precoce, análise de ciclo de vida, análise regressiva e análise de tendências; psicologia organizacional; gestão de custos e rentabilidade, análise ABC, *target costing*, análise da cadeia de valor, sistemas de avaliação empresarial, *Balanced Scorecard* e análise de investimentos.

Por fim, MPEs devem pensar inicialmente quais as funcionalidades da Controladoria fazem mais sentido ao seu negócio, podendo inclusive projetar uma evolução de acordo com os diferentes estágios de seu desenvolvimento, tendo em mente que o comprometimento com informações de alto nível a partir das diferentes funcionalidades desempenhadas pela Controladoria teria como objetivo melhorar o desempenho da gestão e, em última instância, assegurar a continuidade e sustentabilidade da organização.

3.3. Sistemas de T.I.

Segundo Moscove, Simkin e Baganoff (2002, p. 22), “o sucesso ou fracasso da empresa está ligado à forma como a informação é gerenciada e utilizada”. De fato, depreende-se dos

tópicos anteriores que, na questão de estrutura, independente dos subsetores envolvidos, a Controladoria depende e consolida suas entregas com o suporte de sistemas de informações gerenciais. Munida de melhores informações provenientes de sistemas de tecnologia da informação (T.I.), a Controladoria pode ajudar a oferecer ganhos substanciais em produtividade e aumentos drásticos na qualidade de atendimento ao cliente (Loh & Koh, 2003). Assim, os sistemas de T.I. podem ser um recurso de fundamental importância estratégica.

Embora sistemas de T.I. possam ter grande utilidade estratégica, no geral o seu uso ainda é para informações contábeis, de pouco caráter estratégico. Miranda (2008) identificou que as informações que são fornecidas com maior frequência, são, nesta ordem: Demonstração do Resultado do Exercício, Balanço Patrimonial e Conciliação Bancária, ou seja, nenhuma com caráter preditivo a fim de projetar ou planejar os resultados futuros. O autor ainda destaca, por exemplo, o baixo uso do fluxo de caixa projetado, que poderia ser uma informação valiosa para gerenciamento do negócio, tendo sido apontado por apenas 21,8% dos gestores. Além disso, nota-se a incongruência na utilização da informação quando a demonstração contábil mais utilizada apontada por aqueles administradores para suporte à decisão foi o Balancete de Verificação, peça contábil que, segundo o autor, não seria a mais apropriada para esse fim.

As percepções levantadas por essa pesquisa mostram por um lado a visão limitada presente em pequenos negócios sobre a potencialidade das informações a serem produzidas como suporte à decisão, por outro revelam o espaço e por vezes o diferencial de uma Controladoria se essa puder produzir informações em caráter mais estratégico.

Em outra pesquisa realizada com cinquenta e cinco empresários e gestores de micro, pequenas, médias e grandes empresas de diversos setores da economia da região metropolitana de Recife, Da Silva *et al.* (2010) perscrutaram, por meio de questionários fechados, a problemática: para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas? Entre outras constatações, os autores verificaram que, na maioria dos casos, os relatórios que são disponibilizados são os mais tradicionais e menos sofisticados, tendo os autores ressaltado que “a necessidade de atualização dos profissionais que preparam as informações contábeis em termos de conhecimento de softwares e sistemas é na verdade questão de sobrevivência no mercado, devido à grande massificação por parte dos empresários de tais recursos” (Da Silva *et al.*, 2010, p. 89).

A maior parte das empresas desse porte busca um sistema de informação contábil suficiente para atendimento das obrigações fiscais, trabalhistas e previdenciárias, além de dados cadastrais. Já para atendimento das informações necessárias aos propósitos de uma Controladoria, faz-se necessária a utilização mais sofisticada de planilhas ou mesmo softwares especializados, que permitirão a extração de informação que seja útil à gestão.

Evidentemente, a evolução na utilização de um sistema de informação mais sofisticado passa pela percepção da geração de valor que tal atividade possa agregar. Stroehler e Freitas (2008) destacam que as principais razões de as pequenas empresas contratarem profissionais contábeis externos são a consultoria fiscal e tributária e a declaração de renda, seguida da preparação das demonstrações financeiras, ou seja, o atendimento das funções obrigatórias. A razão da não utilização de outras informações por parte dos proprietários de pequenas empresas, segundo os autores, está em grande medida relacionada à complexidade (serem de difícil entendimento), a serem atrasadas e não-pertinentes. Ou seja, mesmo que sejam requisitadas informações adicionais, é importante que as mesmas estejam disponíveis de uma forma que

possa ser compreendida pelos gestores e que respondam a questões de decisão com as quais esses gestores se deparam com alguma frequência. De outro modo, não haverá geração de valor.

Dada essa necessidade tão premente, quais os obstáculos que podem impedir o pequeno empresário da utilização de um sistema de informação eficiente? Para sintetizar as principais dificuldades associadas à manutenção de sistemas informacionais de alto nível pelas MPEs, podem-se citar: (i) custo ou esforço de implantação; (ii) falta de integração entre as diferentes funções dos instrumentos de informação, com a tendência de controles distintos e separados; (iii) dificuldade na interpretação e entendimento dos relatórios ou resultados gerados.

Há um ponto interessante a destacar neste terceiro item que se refere ao nível de formação dos gestores. Tendo em vista que a Controladoria visa a atender muitas pessoas ou setores da empresa, a visão desses como clientes dos produtos gerados pela Controladoria é o que vai determinar, em grande medida, a necessidade e o proveito das informações geradas. Como destacado por Vasconcelos e Lima (2017), a atribuição da Controladoria é dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com o objetivo de assegurar o conjunto de interesses da empresa. A percepção de um sistema de informação que tenha a visão de cliente com base no usuário da informação é o que pode fazer a diferença na evolução de nível da Controladoria.

Atualmente existem diversos sistemas de gestão no mercado brasileiro, a diferentes custos e para diferentes necessidades. No caso de MPEs, já se encontra disponível no mercado sistemas de bom nível e totalmente gratuitos, sem limite de uso, sem custo por licença, instalação, manutenção e nenhuma versão paga, e que fazem o controle integrado de módulos de vendas, compras, estoque e financeiro. Assim, a disponibilidade de ferramentas acessíveis e integradas, além do treinamento do cliente da informação são requisitos essenciais para a boa utilização do sistema de informação da Controladoria.

3.4. Recursos Humanos

O cargo de *controller* é intrinsecamente complexo. Entre suas atribuições inclui-se planejar, organizar e desenvolver planos econômico-financeiros e analisar informações contábeis e indicadores de performance para acompanhar projeções de faturamento, reduzir perdas e aumentar o lucro. Ele também participa na definição de diretrizes em alinhamento ao planejamento estratégico da empresa. Devido a isso, esses profissionais costumam ter alto nível educacional, possuindo uma média salarial alta, o que pode ser problemático para uma MPE.

Stroeher e Freitas (2008) discutem o dilema enfrentado por pequenos negócios sobre a questão de se ter um *controller*. Se de um lado boa parte das dificuldades dos empresários está relacionada com a falta de conhecimento (e.g., falta de conhecimento administrativo, falta de conhecimento legal, falta de conhecimento de organização contábil), por outro lado as pequenas empresas não exploram maiores possibilidades a partir da informação contábil porque a prioridade estaria em obter um serviço contábil “barato”.

Assim, é de extrema relevância ressaltar o papel do conhecimento das pessoas dentro da empresa para que o valor da Controladoria possa ser compreendido e para que esta possa ser efetivada com sucesso. Miranda (2008) destaca que os empresários que possuem melhor formação acadêmica se utilizam mais das informações contábeis para fins gerenciais do que

aqueles sem formação. Stroehler e Freitas (2008) apontam que quanto maior é a afinidade do gestor com os relatórios e terminologias contábeis, maior é o grau de utilização da contabilidade para tais fins. Conseqüentemente, o conhecimento do gestor—assim como o modo que a empresa gere, adquire e transfere esse conhecimento—se torna uma peça chave tanto na possibilidade de se implantar uma Controladoria quanto na capacidade da empresa de maximizar os ganhos que podem ser auferidos dessa implementação (ver também Durst & Edvardsson, 2012; Wong & Aspinwall, 2004). Devido a isso, ao se pensar numa estratégia para implementação da Controladoria, a MPE deve ponderar os pontos fortes em relação aos recursos humanos que a empresa já possui e identificar como ela pode preencher suas lacunas de conhecimento com recursos de fora da empresa.

3.5 Estratégias de Implantação de uma Controladoria

Para a efetiva implementação da Controladoria, nossa revisão de literatura aponta para a existência de três opções que uma MPE pode considerar: (i) formar uma equipe interna; (ii) terceirizar o trabalho contratando uma consultoria externa, fazendo o chamado “*outsourcing*”; (iii) ou trabalhar com uma abordagem mista, mesclando uma consultoria externa com profissionais internos.

3.5.1. Equipe interna de Controladoria

As principais vantagens associadas a uma equipe interna de Controladoria dizem respeito à familiaridade desses profissionais com as principais questões da empresa, de forma que podem mesmo direcionar para a produção de informação estratégica que venha a responder aos anseios de tomada de decisão. Nunes e Serrasqueiro (2004), a esse respeito, alegam que os gestores se utilizam mais da contabilidade para tomar decisões estratégicas e operacionais quando ela é feita dentro da própria empresa.

Nesse caso, torna-se fundamental observar se há na empresa profissionais com a formação necessária. Segundo a Treasy (2018), empresa de tecnologia especializada em Controladoria, é muito importante considerar, quando da opção de contratar ou promover alguém da equipe interna para cargo de futuro *controller*, que a mesma tenha uma gama de conhecimentos em administração de empresas, macro e microeconomia, know-how contábil, envolvendo todo aspecto tributário, o seu planejamento de uso, atualização frequente, competência de um segundo idioma (inglês), competência prática em informática para desenvolvimento de relatórios, conhecimentos em sistemas de gestão integrada, e estar disposto a enfrentar o desafio sabendo das responsabilidades de alto nível.

Uma das vantagens em promover internamente um colaborador ao cargo, é a possibilidade de continuidade e valorização. Além disso, existe uma boa redução de custos em processos de seleção e de recrutamento, maior rapidez em ambientação, redução em rotatividade e aumento na retenção de talentos. Empresas que realizam a promoção interna (desde que ambos lados estejam cientes das recompensas e responsabilidades), geralmente são mais valorizadas por parte dos colaboradores, levando assim a um aumento da reputação da empresa em meio a seus profissionais, e incentivando a carreira na mesma organização.

3.5.2. Utilização do *outsourcing*

Uma alternativa para se iniciar rapidamente a estruturação da Controladoria de forma eficiente é a terceirização do serviço junto a consultorias especializadas. Por outro lado, pode haver uma resistência por parte das pequenas empresas, de contratar profissionais para a realização de atividades que em tese poderiam ser realizadas pelos proprietários.

Para Monteiro e Barbosa (2011), a Controladoria encontra dificuldades em subsidiar o segmento econômico das microempresas. À micro e pequena empresa caberia apenas a utilização de serviços de contabilidade terceirizada, que se vinculam a cuidar das obrigações fiscais das empresas, ausentando-se de todas as informações gerenciais. Ou seja, enquanto a contratação de profissionais para a realização de serviços fiscais é amplamente difundida, uma vez que sua utilização é indispensável, o fornecimento de informações mais estratégicas pode ser visto como dispensável.

Algumas das razões pelas quais diversas empresas optam por mudar para serviços de controle terceirizado são a confidencialidade, a taxa de rotatividade, o ponto único de falha (situação em que uma pessoa é responsável por uma função ou processo, e quando ela não está lá, os deveres não se realizam) e o custo. Os serviços de Controladoria terceirizados podem ajudar a consolidar tarefas, aumentar a eficiência e produzir resultados mais precisos para a empresa. Mas, provavelmente, o maior benefício dessa opção é permitir que os recursos da organização—tanto tecnológicos quanto intelectuais—possam ser dirigidos exclusivamente para o *core business* da empresa, potencializando a produtividade e otimizando custos (cf. Loh & Koh, 2003).

As consultorias contam com equipes de profissionais especializados e preparados para colocar em prática os conhecimentos e experiências adquiridos no atendimento a carências estratégicas de empresas que foram suas clientes em projetos anteriores. Entretanto, é muito importante a avaliação da empresa de consultoria antes de sua contratação, verificando quais são os serviços prestados, o nível de envolvimento que a consultoria terá com os processos e, principalmente, entender se a consultoria possui conhecimentos e experiência na área em que o seu negócio atua.

Por fim, é fundamental estabelecer um responsável interno, que normalmente seria o próprio gestor, para fazer um acompanhamento regular dos resultados obtidos, mensurando o quanto a consultoria está contribuindo ou não para a melhoria dos negócios.

3.5.3. Abordagem Mista

A terceira opção—contudo não menos considerável—é a abordagem mista. Ao contratar uma consultoria externa para estruturar sua área de Controladoria, a empresa retém o conhecimento fornecido por estas e capacita seus colaboradores a darem continuidade aos processos de gestão implantados por ela. É uma estratégia bastante interessante por se beneficiar das vantagens de ambas ideias, combinando a *expertise* e eficiência do *outsourcing* com o maior dinamismo e “conhecimento de casa” de uma equipe interna. Com isso, espera-se também empoderar essa equipe pré-existente, gerando maior credibilidade no processo, valorizando e

retendo talentos, gerando um senso de auto-eficácia e potência na equipe (ver Stajkovic, Lee, & Nyberg, 2009).

Nesse tipo de abordagem é fundamental que o profissional escolhido para ser o ponta-de-lança no novo departamento seja uma pessoa com perfil dinâmico, que possua bom conhecimento de mercado e de indicadores de gestão, além de ser de bastante confiança. Ademais, o profissional deve estar totalmente imerso no contexto do empreendimento e buscar sempre se atualizar e obter conhecimentos na área. O mesmo vale para a empresa especializada que terceirizará o serviço. É importante que esta consultoria tenha não só conhecimentos comprovados em gestão, mas que conheça de forma consistente o ramo de atividade em que sua empresa atua (Treasy, 2018).

4. Análise do Custo-Benefício da Implantação da Controladoria em MPEs

A estrutura da Controladoria pode e deve ser adaptada à estrutura gerencial e operacional da empresa, de modo que a viabilidade da implantação da Controladoria encontra, inclusive, maior facilidade em negócios menores. Segundo Fernandes e Galvão:

A complexidade dos controles e do planejamento está relacionada ao volume de operações decorrentes das atividades da empresa. Portanto, quanto menor a estrutura, menor a quantidade de transações e menor o trabalho do responsável pela consolidação das informações. Partindo desse princípio, é possível defender a viabilidade da Controladoria como ferramenta de gestão para melhorar o desempenho das MPEs, uma vez que a estrutura da Controladoria depende do tamanho da empresa.

(Fernandes e Galvão, 2016, p.13)

Quanto à relação custo-benefício da implantação da Controladoria em MPEs, devemos considerar primeiramente que o custo dos controles internos de uma empresa não deve ser superior aos benefícios que deles se espera. Dito isto, uma vez que uma mensuração precisa dos custos e benefícios normalmente não é possível, a administração deve fazer estimativas quantitativas e qualitativas para tomar seus próprios julgamentos de acordo com as particularidades do seu negócio.

Ainda assim, no geral podemos destacar que o custo da implantação e manutenção da área de Controladoria é adaptável à estrutura financeira da empresa, considerando a flexibilidade dos sistemas de tecnologia e dos encargos do profissional responsável pela função de *controller*, uma vez que os honorários ou salário deste variam de acordo com a qualificação, experiência e volume de trabalho a ser realizado. Vale ressaltar que é possível que surjam outros eventuais gastos no processo de implantação da Controladoria, entretanto, o investimento mais importante recai sobre o capital intelectual hábil a aproveitar oportunidades e solucionar problemas na gestão da empresa.

Se por um lado o custo da Controladoria é adaptável à estrutura financeira da empresa, por outro, podemos apontar como vantagens os ganhos com a redução de desperdícios, melhoria na rentabilidade, avaliação correta do patrimônio, diminuição de riscos, formação de preços adequados, planejamento tributário, entre outros. A empresa passa a ter informações confiáveis e relevantes para que seus gestores tomem decisões esteadas, permitindo aproveitar melhor as

oportunidades e resistir com maior segurança às ameaças provenientes do ambiente externo. Souza (2010, p. 46) cita que os principais benefícios trazidos pela Controladoria em uma organização são: aumento da lucratividade; melhoria nos processos de controle de custos e despesas; geração de valor; aumento de receitas; ampliação de novos negócios; fidelização de novos clientes; e desenvolvimento de funcionários, ampliação da visão estratégica dos gestores, entre outras.

A principal dificuldade verificada é a própria resistência de empreendedores e gestores de MPEs quanto à adesão da Controladoria como instrumento de gestão. Fernandes e Galvão (2016) analisam como a controladoria é vista em diferentes categorias de empresa. Nas microempresas, é comum não existir separação entre os níveis hierárquicos, há um contato direto entre o gestor e os empregados. Já nas pequenas empresas, é comum existir a figura de pelo menos um intermediário que se relacione com ambas as partes, porém, geralmente, falta-lhe visão estratégica do negócio. Tal realidade, em conjunto com a necessidade de conhecimentos técnicos e habilidades pessoais na área administrativa para se exercer uma efetiva Controladoria, não é condutiva para se pensar na Controladoria como um elemento estratégico da empresa. Como assinalado por Fernandes e Galvão (2016), muitos microempreendedores, assim como as pessoas apontadas como o elo entre o gestor e os funcionários não costumam dispor dos subsídios para sequer apreciar a relevância de uma Controladoria, ou, mesmo que consigam perceber as vantagens da Controladoria, eles comumente não dispõem do capital intelectual para de fato implementá-la. Por fim, outro fator que colabora para a resistência apresentada por alguns é a possibilidade de a Controladoria estar sendo implantada de forma inadequada às necessidades da empresa, exatamente porque os recursos humanos e intelectuais provavelmente não estão à disposição da MPE.

Dessa forma, levando em consideração todos os elementos já discutidos, e a premissa de que a estrutura ótima de uma Controladoria depende da adequação ao negócio, buscamos sistematizar na Tabela 1 os custos e benefícios a serem considerados na implementação de uma Controladoria em MPEs. Na Tabela 2, sintetizamos os benefícios e custos das três estratégias de implantação de uma Controladoria discutidas nesse artigo. Portanto, argumentamos que embora haja custos na implantação da Controladoria—e eles certamente devem ser considerados—, a implementação da Controladoria pode ser considerada como um investimento estratégico, desde que avaliado o benefício potencial que tal recurso pode proporcionar em médio e longo prazo, vis-à-vis aos custos, e adequá-lo aos projetos de crescimento futuro e de sustentação da empresa.

Tabela 1. Análise de benefícios de custos na implantação da Controladoria em MPEs.

Aspectos da Implantação da Controladoria	Custos	Benefícios	Referências
1. Estrutura	- Criação de uma estrutura pode criar complexidade / custos financeiros.	- Separação de atividades ajuda a criar espaço para atividades mais estratégicas da Controladoria	Vasconcelos & Lima (2017); Lorenzett & Godoy (2016)
2. Funcionamento	- A qualidade da função depende do preciosismo dedicado a atividades que são dispendiosas:	- Evolução gradativa (de baixo comprometimento orçamentário inicial),	Durst & Edvardsson (2012); Couto & Marash (2012);

da Controladoria	(i) qualidade do processo de planejamento, (ii) implantação de procedimentos metodológicos, (iii) controle e monitoramento em cada etapa do fluxo operacional da organização e (iv) postura de colaboração.	começando com uma gestão em nível operacional, para uma gestão em nível econômico até atingir uma gestão em nível estratégico.	Beuren, & Miiler (2010; 2009); Lunkes & Schnorrenberger (2009); Johnsson & Francisco (2002)
3. Sistemas de Informação	- A sofisticação do sistema de informação, além dos custos financeiros, envolve: (i) custo ou esforço de implantação do sistema; (ii) falta de integração entre as diferentes funções dos instrumentos de informação, com a tendência de controles distintos e separados; (iii) dificuldade na interpretação e entendimento dos relatórios ou resultados gerados.	- Quanto mais sofisticado o sistema de informação em relação à necessidade da empresa, maior a eficácia da informação para apoio à decisão. - Sofisticação não necessariamente significa alto preço. O sistema deve ser aquele mais adequado para gerar as informações realmente úteis.	Da Silva <i>et al.</i> , 2010; Miranda (2008); Loh & Koh (2004); Moscove, Simkin & Bagranoff (2002)
4. Mão de Obra Especializada	- Custo de aquisição do conhecimento e organização dos recursos humanos necessários. - A utilização de profissional especializado como <i>controller</i> exige uma remuneração compatível com uma gama de conhecimentos diversificada e de alta formação.	- O nível de conhecimento do <i>controller</i> implica na qualidade da informação gerada, que deve ser mais demandada conforme a capacidade de gerir conhecimento—tanto do gestor quanto da empresa— aumenta.	Fernandes & Galvão (2016); Carvalho (2015); Monteiro & Barbosa (2011); Stroehrer & Freitas (2008); Wong & Aspinwall (2004)

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 2. Estratégias de implantação da Controladoria e seus respectivos custos e benefícios

Estratégia de Implantação da Controladoria	Custos	Benefícios
Equipe Interna	- Alocação de pessoas dedicadas para o exercício dessa função, investimento na capacitação dos mesmos e riscos com eventual rotatividade de profissionais.	- Os principais benefícios de formação de equipe interna referem-se à valorização dos profissionais da casa, confidencialidade das informações e familiaridade com os problemas da empresa, podendo gerar informações mais úteis.
Outsourcing	- Custo de aprendizagem dos profissionais externos para compreensão do funcionamento da empresa e suas peculiaridades - Custo de contratação do serviço externo. - Risco acerca da confidencialidade das informações empresariais.	- Os principais benefícios da utilização de serviço externo referem-se à especialização da atividade e acesso a um conhecimento compartilhado por outras organizações.
Abordagem Mista	- Riscos de se gerar confusão entre os papéis de cada parte envolvida, falta de responsabilização e eventual retrabalho.	- Aproveita a velocidade na implantação da Controladoria oferecida pelas consultorias, com o maior dinamismo e “conhecimento de casa” de uma equipe interna, além de valorizar e reter talentos, gerando maior senso de eficácia e potência na equipe.

Fonte: Elaboração própria.

5. Considerações Finais

Esta pesquisa buscou explorar como a Controladoria pode contribuir para a gestão de Micro e Pequenas Empresas, contribuindo para uma análise mais sintética e sistemática da relevância e viabilidade de sua utilização em empresas destes portes.

O levantamento de informações em publicações elaboradas por estudiosos e especialistas da área, apresentando definições, estatísticas e características das MPEs, bem como os conceitos e funções da Controladoria, forneceu uma visão ampla sobre o assunto, possibilitando entender melhor sobre o contexto das MPEs no Brasil, a implantação da Controladoria, sua viabilidade e custos e benefícios associadas a este recurso para micro e pequenas empresas. Considerando as diferentes possibilidades de implantação da Controladoria, pode-se sustentar que a Controladoria pode se adaptar à estrutura organizacional e de custos de qualquer empresa—seja micro, pequena, média ou grande—e introduzir uma grande força competitiva, com instrumentos capazes de otimizar o uso de recursos e o controle das atividades, sua produtividade, e, conseqüentemente, sua continuidade.

A implantação da Controladoria em cada empresa vai depender da ponderação de custos e benefícios associados às necessidades—atuais e futuras—da organização. Faz-se necessário conscientizar os micro e pequenos empresários para abrir espaço para análise de viabilidade da implantação da Controladoria em seus negócios, sendo a própria resistência destes uma das maiores dificuldade encontradas em nosso estudo. O grau de importância vai depender justamente da otimização e adequação dessa estrutura, assim como da preparação dos gestores

para fazer o melhor uso desse recurso. Por fim, parece claro que através de um planejamento bem ponderado, o investimento na implantação da Controladoria em MPEs pode ser capaz de gerar grandes retornos, promovendo uma visão mais estratégica, examinada e sistêmica do negócio, por fim contribuindo para o crescimento e sustentabilidade das MPEs.

6. Referências Bibliográficas

- Araki, M. E. (2015). *Polymathic leadership: Theoretical foundation and construct development*. (Dissertação de Mestrado), Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro, Brazil. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/313099026_Polymathic_Leadership_Theoretical_Foundation_and_Construct_Development
- Beuren, I. M., & Miiler, E. T. C. (2009). Controllership institutionalisation process of corporate governance in Brazilian companies. *Corporate Ownership & Control*, 7(1), 318-329.
- Beuren, I. M., & Miiler, E. T. C. (2010). Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares. *Revista de Administração FACES Journal*, 9(2).
- Bunderson, J. S., & Sutcliffe, K. M. (2002). Comparing alternative conceptualizations of functional diversity in management teams: Process and performance effects. *Academy of management journal*, 45(5), 875-893.
- Carvalho, J. C. (2015). Difficulties in the Adoption of IFRS on Small and Medium Enterprises (SMEs) in Brazil. In *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries* (pp. 275-294). IGI Global.
- Catelli, A. (2001). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo, Brasil: Editora Atlas SA.
- Couto, B. D. A., & Marash, I. R. (2012). *Gestão por processos em sistemas de gestão da qualidade: conceitos, métodos e ferramentas para a melhoria contínua*. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- da Silva, D. J. C., Miranda, L. C., Freire, D. R., & dos Anjos, L. C. M. (2010). Para que Serve a Informação Contábil nas Micro e Pequenas Empresas?. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(13), 89-106.
- Durst, S., & Edvardsson, I. R. (2012). Knowledge management in SMEs: a literature review. *Journal of Knowledge Management*, 16(6), 879-903.
- Eleutério, L. E. (2014). *Controladoria Corporativa*, Curitiba, Brasil: Intersaberes.
- Fernandes, A. M., & Roberto Galvão, P. (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*, 5(1).
- Figueiredo, S., & Caggiano, P. C. (1997). *Controladoria: Teoria e Prática*. 2. São Paulo: Atlas.
- Francisco, V.P. (2015). *Planejamento e Controladoria Financeira*. São Paulo: Pearson Education do Brasil.
- Hall, R. J., da Costa, V. C., Kreuzberg, F., Moura, G. D., & Nelson, H. (2012). Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados-MS. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 6(3), 4.
- Johnsson, M. E., & Francisco, V. P. (2002). *Finanças Empresariais*. Curitiba, Brasil: FAE Business School.
- Loh, T. C., & Koh, S. C. L. (2004). Critical elements for a successful enterprise resource planning implementation in small-and medium-sized enterprises. *International journal of production research*, 42(17), 3433-3455.
- Lorenzetti, D. B., & Godoy, L. P. (2016). Produção do conhecimento em controladoria: Análise da produção científica nacional dos últimos anos. *Revista Espacios*, 37(12), 6-6.

- Lunkes, R. J., & Schnorrenberger, D. (2009). *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo, Brasil: Atlas.
- Mahamid, I. (2012). Factors affecting contractor's business failure: contractors' perspective. *Engineering, Construction and Architectural Management*, 19(3), 269-285.
- Miranda, L. C., Freire, D. R., & Saturnino, O. (2008). Demanda por Serviços Contábeis pelos Mercadinhos: são os contadores necessários?. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(1), 131-151.
- Monteiro, J. M., & Barbosa, J. D. (2011). Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 5(2), 38-59.
- Moscove, S. A., Simkin, M. G., Bagranoff, N. A., & Goldschmidt, G. G. (2002). *Sistemas de informações contábeis*. São Paulo, Brasil: Atlas.
- Nascimento, A. M., & Reginato, L. (2007). *Controladoria: Um Enfoque Na Eficácia Organizacional*. São Paulo, Brasil: Editora Atlas SA.
- Nunes, L. D. C. F., & Serrasqueiro, Z. M. (2004). A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(36), 87-96.
- Oliveira, L. M., Junior, J. H. P., & Silva, C. A. (2007). *Controladoria estratégica*. São Paulo, Brasil: Editora Atlas SA.
- Padoveze, C. L. (2003). *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação* (Vol. 15). São Paulo, Brasil: Pioneira Thomson Learning.
- Peleias, I. R. (2002). *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo, Brasil: Saraiva.
- Pereira, M. F., Grapeggia, M., Emmendoerfer, M. L., & Três, D. L. (2009). Fatores de inovação para a sobrevivência das micro e pequenas empresas no Brasil. *RAI-Revista de Administração e Inovação*, 6(1), 50-65.
- Ricardino, A. A. (2005). *Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento*. São Paulo, Brasil: Saraiva.
- Ropega, J. (2011). The reasons and symptoms of failure in SME. *International Advances in Economic Research*, 17(4), 476-483.
- Santini, S., de Vasconcellos Favarin, E., Nogueira, M. A., de Oliveira, M. L., & Ruppenthal, J. E. (2015). Fatores de mortalidade em micro e pequenas empresas: um estudo na região central do Rio Grande do Sul. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 8(1), 145-169.
- Sebrae (2014a). *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: 16 de outubro de 2017.
- Sebrae (2014b). *Causa Mortis: O sucesso e o fracasso das empresas nos primeiros 5 anos de vida*. Disponível em: https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Anexos/causa_mortis_2014.pdf. Acesso em 13 de outubro de 2017.
- Sebrae (2016). *Sobrevivência das empresas no Brasil*. Disponível em <http://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/04/Sobreviv%C3%Aancia-de-Empresas-no-Brasil-2016-FINAL.pdf>. Acesso em 13 de outubro de 2017.
- Silva, L. P., & Nardi, P. C. C. (2013). *Gestão Avançada da Contabilidade*. Ribeirão Preto, Brasil: Uniseb Interativo.
- Souza, L.C. (2010). *Controladoria aplicada aos pequenos negócios*. Curitiba, Brasil: Juruá.

- Stajkovic, A. D., Lee, D., & Nyberg, A. J. (2009). Collective efficacy, group potency, and group performance: Meta-analyses of their relationships, and test of a mediation model. *Journal of applied psychology*, 94(3), 814.
- Stroeher, A. M., & Freitas, H. (2008). O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. *Revista de Administração Eletrônica. São Paulo*, 1(1), 1-25.
- Treasy (2018). *Planejamento Estratégico e Orçamentário sem complicações*. Disponível em <http://materiais.treasy.com.br/planejamento-estrategico-e-orcamento-sem-complicacoes-treasy-desk14>.
- Vasconcelos, G., & Lima, A. C. (2017). Análise Bibliométrica da Produção Científica acerca da Controladoria. *Management Control Review*, 2(1), 31-49.
- Wong, K. Y., & Aspinwall, E. (2004). Characterizing knowledge management in the small business environment. *Journal of Knowledge Management*, 8(3), 44-61.
- Yoshitake, M. (1982). *Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.