



UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO CONTÁBIL E FINANCEIRA



EDERSON KAMINSKI

**PROPOSTA DE UM MODELO CONCEITUAL DE CONTROLADORIA
COM BASE NO BSC PARA PEQUENAS EMPRESAS**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

PATO BRANCO

2019

EDERSON KAMINSKI

**PROPOSTA DE UM MODELO CONCEITUAL DE CONTROLADORIA
COM BASE NO BSC PARA PEQUENAS EMPRESAS**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Contábil e Financeira da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – *Câmpus* Pato Branco.

Orientador: Prof. MSc Oldair Roberto Giasson

PATO BRANCO

2019

AGRADECIMENTOS

À Deus pelo dom da vida, pela fé e perseverança para vencer os obstáculos.

A minha família pela orientação, dedicação e incentivo nessa fase do curso de pós-graduação e durante toda minha vida.

Ao meu orientador o professor Oldair Roberto Giasson, que me orientou, pela sua disponibilidade, interesse e receptividade com que me recebeu e pela prestabilidade com que me ajudou.

Agradeço aos pesquisadores e professores do curso de Especialização em Controladoria, professores da UTFPR, *Campus* Pato Branco.

Enfim, sou grato a todos que contribuíram de forma direta ou indireta para realização desta monografia.



TERMO DE APROVAÇÃO

PROPOSTA DE UM MODELO CONCEITUAL DE CONTROLADORIA COM BASE NO BSC PARA PEQUENAS EMPRESAS

Por

EDERSON KAMINSKI

Esta monografia foi apresentada às 15 horas do dia 22 de março de 2019 como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista no Curso de Especialização em Gestão Contábil e Financeira da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, *Câmpus* Pato Branco. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho **aprovado**.

Prof^a. M.Sc Oldair Roberto Giasson
UTFPR – *Câmpus* Pato Branco
(orientador)

Prof Dr. Luis Fernando Casagrande
UTFPR – *Câmpus* Pato Branco

Prof Dr. Eliandro Schivrck
UTFPR – *Câmpus* Pato Branco

RESUMO

KAMINSKI, Ederson, Proposta de um Modelo de Controladoria com Base no Bsc para as Pequenas Empresas. 2018. F.26. Monografia (Especialização em Gestão Contábil e Financeira). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2019.

Este trabalho teve como temática a proposta de um modelo de controladoria com base no BSC para as pequenas empresas, apresentando tanto as contribuições que estas empresas tem para a economia de um país como as dificuldades e desafios enfrentados por elas para se manter no mercado competitivo. Este estudo tem como objetivo geral identificar como o modelo de controladoria embasado no BSC pode colaborar para melhorar a gestão estratégica das empresas de pequeno porte. Para isso, o estudo faz uma revisão de literatura sobre as pequenas empresas no Brasil; apresenta a história da controladoria e suas funções atuais, e por fim, discute-se sobre a controladoria nas pequenas empresas. Destaca-se neste estudo o Balanced Scorecard – BSC como um instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia, sem menosprezar as medidas financeiras do desempenho passado, e que mede o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa, e do aprendizado e crescimento. Sua correta aplicação implica uma série de vantagens, como a integração de medidas financeiras e não financeiras, entre outros que serão vistos no decorrer deste trabalho. A metodologia usada durante a elaboração deste estudo foi a pesquisa bibliográfica fundamentada no referencial teórico já produzidos e publicados em livros, artigos, sites especializados. Ao final, pode-se constatar a alta importância das empresas de pequeno porte para a economia brasileira, bem como as dificuldades por elas enfrentadas para conseguir se solidificar no mercado.

Palavras-chave: Competitividade, processo decisório, controladoria. Balanced Scorecard.

ABSTRACT

KAMINSKI, Ederson. Proposal of a BSc-based Compensation Model for Small Enterprises. 2019. F.39. Monografia (Especialização em Gestão Contábil e Financeira). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2019.

This work was based on Controllership in small companies, presenting both the contributions that these companies have to the economy of a country and the difficulties and challenges faced by them to stay in the market so competitive. This study has as general objective to identify how the controllership can collaborate to improve the strategic management of small companies. For this, the study reviews the literature on small companies in Brazil; presents the history of controllership and its current functions, and finally discusses small business controllership. In this study the Balanced Scorecard (BSC) is highlighted as an instrument that integrates measures derived from the strategy, without detracting from past performance financial measures, and that measures organizational performance under four balanced perspectives: financial, customer, internal processes learning and growth. Its correct application implies a series of advantages, such as the integration of financial and non-financial measures, among others that will be seen in the course of this work. The methodology used during the elaboration of this study was the bibliographical research based on the theoretical reference already produced and published in books, articles, specialized websites. In the end, one can see the high importance of small companies to the Brazilian economy, as well as the difficulties they face in order to be able to solidify in the market.

Key words: Competitiveness, decision-making process, controller. Balanced Scorecard.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 OBJETIVOS	8
1.1.1 Objetivo Geral	8
1.1.2 Objetivos Específicos	8
1.2 JUSTIFICATIVA	9
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	10
2.1 PERFIL DAS EMPRESAS DE MICRO E PEQUENO PORTE	10
2.2 CONCEITOS E DEFINIÇÕES DE CONTROLADORIA.....	12
2.3 CONTROLADORIA EMPRESARIAL.....	13
2.4 O SISTEMA DE GESTÃO E A CONTROLADORIA	15
2.5 O CONTROLE ORGANIZACIONAL SOB A PERSPECTIVA DA ÁREA DE CONTROLADORIA.....	18
2.6 A CONTROLADORIA APLICADA ÀS PEQUENAS EMPRESAS.....	19
2.6.1 Planejamento Estratégico.....	20
2.6.2 Balanced Scorecard - BSC.....	22
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA	24
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	24
3.2 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	25
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	26
4.1 GESTÃO ESTRATÉGICA	26
4.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	28
4.3 BALANCED SCORECARD - BSC.....	30
4.4 SISTEMA ORGANIZACIONAL.....	34
4.5 SISTEMA DE INFORMAÇÃO	36
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
REFERÊNCIAS.....	43

1 INTRODUÇÃO

Todos os dias são criadas novas empresas no mercado brasileiro, motivadas tanto pela identificação de novas demandas quanto pelo empreendedorismo dos brasileiros. Contudo, com o aumento da competição entre as empresas é importante que se busquem formas de melhorar o desempenho e o controle empresarial. Pensando nisso é preciso que os gestores procurem alternativas de ação que possibilitem o alcance de seus objetivos, e a controladoria pode ser um método de gestão de relevante importância para as pequenas empresas, pois ela auxilia os gestores dando-lhe informações que intenciona apoiar o planejamento e controle.

A rivalidade é constante entre as empresas, e as mesmas tem o foco como resultado, o grande desafio é aumentar a qualificação e o potencial das pessoas para obter, em contrapartida, alto desempenho, aceitação de maiores responsabilidades e comprometimento com os resultados desejados. Portanto, a preocupação permanente com o desempenho humano e como torná-lo mais eficaz na obtenção de resultados é o ponto de atenção máxima para o aumento da produtividade, inspirado na percepção e no reconhecimento do desempenho humano como fator impulsionador do sucesso da empresa.

Diante do atual cenário econômico é imprescindível que se busquem ferramentas eficientes para gerir e controlar os negócios, a fim de prosperar, e manter-se no mercado, cada dia mais competitivo e tecnológico. Sendo assim, acredita-se na importância da aplicação da Controladoria como ferramenta capaz de auxiliar no processo de tomada de decisões, identificação de problemas dentre outros fatores importantes para qualquer empresa, independente de seu porte. Com isso, verificou-se a necessidade de realizar um estudo sobre a importância da controladoria e sua contribuição na gestão das pequenas empresas, destacando-se algumas ferramentas que podem ser utilizadas na tomada de decisões, como a ferramenta Balanced Scorecard – BSC, bastante usada na tomada de decisões e que permite que a empresa integre seu planejamento estratégico ao processo anual de orçamento.

A ferramenta de desempenho Balanced Scorecard vem obtendo ampla aceitação no mundo todo, conforme o relato de vários autores, devido ao fato de que esta ferramenta promove a formulação específica da estratégia, torna mais fácil a comunicação da estratégia aos mais variados níveis da organização. Também esta

ferramenta enriquece a abrangência das relações entre ações características e objetivos estratégicos, facilitando a disposição entre a medição e avaliação do desempenho com as estratégias de longo prazo, e, ainda, permite vincular as recompensas com indicadores de gestão, chaves para o sucesso da organização, promove uma constante revisão da estratégia (OLIVEIRA, 2001).

De acordo com Kaplan e Norton (2001), a verdadeira contribuição proporcionada aos gestores estratégicos e a toda organização ocorre quando BSC supera os sistemas de mensuração existentes dando *feedbacks*, por exemplo, quanto aos esclarecimentos e obtenção de consenso em relação à estratégia adotada e sua divulgação ao grupo para que todos conheçam seus papéis e alinhem-se as metas estratégicas. Ao mesmo tempo, permite a associação dos objetivos estratégicos com as metas de longo e curto prazo, com revisões periódicas e sistemáticas para sua adequação ao momento vivido.

Como resultado disso, a empresa se torna mais ágil e proativa, gerenciando com mais eficácia as transformações, tanto no ambiente interno como externo, este último altamente competitivo, buscando assim, uma maior e melhor criação de valores agregados.

Quanto a metodologia destaca-se neste estudo a de natureza bibliográfica que tem como principal fonte, a consulta de livros, artigos e documentos publicados sobre o assunto. Utilizou-se como palavras chave: Controladoria, Tomada de Decisões, Balanced Scorecard.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

Desenvolver uma proposta de controladoria com base no BSC para a melhoria da gestão das pequenas empresas.

1.1.2 Objetivos Específicos

Identificar a classificação de pequenas empresas e a utilização da controladoria;

Demonstrar os instrumentos da controladoria que podem ser aplicados nas pequenas empresas;

Utilizar o *Balanced Scorecard* – BSC como base para a controladoria, considerando a sua metodologia de avaliação de desempenho;

Apresentar um modelo de controladoria simplificado que possa ser usado na gestão das atividades das pequenas empresas.

1.2 JUSTIFICATIVA

Através desta ferramenta a organização é capaz de identificar qual a melhor estratégia a ser planejada de acordo com os indicadores da qualidade do produto ou serviços prestados.

Assim sendo, justifica-se a realização deste estudo por entender que para a empresa ter um bom desempenho é preciso que a administração esteja integrada com os processos, com as pessoas e principalmente com as tecnologias que buscam para obter resultados específicos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PERFIL DAS EMPRESAS DE MICRO E PEQUENO PORTE

Varia muito a classificação e definição a respeito de uma empresa segundo o seu porte, isso acontece devidos aos diferentes padrões a serem adotados para esta análise e enquadramento, como o volume de faturamento, quantidade de funcionários, entre outros. Contudo, para este trabalho utilizou-se o conceito e classificação definido pelo Estatuto da Microempresa através da lei 7.256/94 a qual seu enquadramento para o governo se dá diante do volume de vendas e serviços produzidos (faturamento) (SILOS; BECKERT NETO, 2018).

Conforme classificação fornecida pelo SEBRAE (2014), as micro e pequenas empresas (MPE) podem ser divididas em duas categorias: pelo número de pessoas ocupadas na empresa ou pela receita auferida por elas. Da mesma forma, para o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), as empresas são classificadas de acordo com o porte e segmento, e a partir desse critério é definido o número médio de funcionário para que uma empresa possa ser enquadrada como micro, pequena, média e grande empresa (SEBRAE, 2014, BUENO, 2017).

Para o Sebrae (2013) a quantidade de empresas novas crescem a cada ano. Em média a quantidade de um ano para outro gira em torno de 26% de crescimento em relação ao ano anterior. A entrada de algumas legislações apropriadas para as pequenas e micro empresas favoreceram a criação em massa de novas pequenas empresas, como exemplo a Lei das micro e pequenas empresas (2006); o aumento dos limites de faturamento para quem opta pelo regime de tributação do Simples Nacional (2012) e a implantação do Microempreendedor Individual – MEI (2009) (SEBRAE, 2013).

As empresas de micro e pequeno porte no Brasil adquiriram ao longo dos últimos 30 anos, um importante crescimento no país, pois conforme divulgado na cartilha do SEBRAE (2014), é inquestionável o relevante papel social e econômico por elas desempenhado. Segundo dados encontrados na plataforma online Empresômetro (2018) no ano de 2016 “as micro e pequenas empresas corresponderam a 92,8% do total das empresas ativas no país, reforçando o pensamento que a economia e a geração de empregos depende muito deste tipo de negócio”.

De acordo com o estudo realizado pelo SEBRAE (2014), as micro e pequenas empresas (MPE) já são as principais geradoras de riqueza no comércio do país com 53% do PIB deste setor, em que a comparação com o PIB da indústria revela a sua participação de 22%, já se aproximando das médias das demais empresas que detêm 24% do mercado (VERAS et al., 2016, p.76).

Silos e Beckert (2017, p.34) entendem que “a maioria dos empregos e oportunidades gerados em uma economia em crescimento, como o Brasil, são produzidas pelas pequenas empresas”. Isso pode ser comprovado através de um estudo feito pelo Sebrae (2014) chamado de “Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira”, tendo como resultado:

Em um universo de mais de 17 milhões de empresas ativas no Brasil, as MPEs somam mais de 15 milhões empresas em atividade;
As MPEs são responsáveis por mais da metade dos empregos gerados no país (52%);
E ainda por 27% do PIB brasileiro anual, em alguns setores como o Comércio, os empreendimentos de menor porte correspondem a 53,4% da geração de riqueza do segmento (SEBRAE, 2014).

Segundo o resultado da pesquisa citada pelo Sebrae (2014), estes fatores determinam, uma atuação de gerenciamento ativo que tenha como foco a sobrevivência e consolidação no mercado. E isso é possível através da controladoria.

As pequenas empresas prestam contribuições singulares à economia brasileira. Também observa-se que a matriz de empregos é calcada em um modelo produtivo que depende em demasia dos menores organismos empresariais porque eles fornecem grande parte dos novos postos de trabalho. Para tanto, o nascimento e desenvolvimento das pequenas empresas deve ser compreendido como um instrumento à disposição do Estado capaz de contribuir para a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos.

Esses fatores exigem, portanto, uma atuação de gerenciamento eficaz, visando sua sobrevivência e consolidação no mercado. Diante disso, e para alcançar os objetivos da instituição, é que acredita-se que na importância da Controladoria para a tomada de decisões na empresas.

2.2 CONCEITOS E DEFINIÇÕES DE CONTROLADORIA

Silos e Becker Neto (2015) compreendem que a controladoria traz uma visão ampliada do negócio para os empresários, lhes fornecendo informações relevantes para definição das estratégias com a finalidade de tornar a empresa cada vez mais competitiva e geradora de bons resultados.

Segundo os autores supracitados, a necessidade de geração de informação de forma verdadeira e precisa na tomada de decisões das organizações, fez com que a controladoria tivesse um espaço maior dentro do meio empresarial (SILOS; BECKER NETO, 2015).

Quanto aos objetivos da Controladoria Lucindo (2012, p.2) descreve que:

Os objetivos da Controladoria são promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira e participar ativamente do planejamento e controle das operações. Entretanto, é preciso ressaltar que a eficácia de cada área da empresa deve sempre visar à eficácia da organização como um todo, que nem sempre é atingida através da busca individual de eficácia de cada departamento.

Portanto, observa-se que a Controladoria tem a finalidade de informar, influenciar e organizar a fim de instruir a administração na consecução de seus objetivos.

Também Perez Junior (2013, p.54) ao tentar conceituar a controladoria destacam que: “Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa por meio de um sistema de informações fundamentado num modelo de gestão”. Para o autor, este sistema de informações incide em cruzar dados tanto financeiros quanto contábeis, fiscais e estatísticos tendo a finalidade de definir um planejamento apropriado visando melhorar os resultados da empresa.

Araújo (2006, p.27) compreende que “a controladoria tem um papel essencial no sucesso empresarial, tendo como principal missão a geração de informações para melhorar a tomada de decisões dentro da organização”. Com esse conceito dado pelo autor, é possível perceber a Controladoria como uma unidade administrativa e sua relevância como órgão de apoio aos empresários.

Borinelli e Souza (2009, p.11) entendem que a Controladoria é um “[...] conjunto de conhecimentos que se instituem em fundamentações teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, atinentes ao controle do processo de gestão empresarial.” Desse modo, esses autores entendem

que a Controladoria é o resultado de um grupo de conhecimentos vindos de outras ciências, aplicando esses tributos dentro das organizações.

Na percepção de Wahlmannn (2003, p.11) a controladoria é “[...] uma área das Ciências Contábeis, formada por um conjunto de conhecimentos interdisciplinares advindos da Administração de Empresas, Economia, Informática, Estatística e, principalmente, da própria Contabilidade”. Ou seja, segundo a visão desta autora, a Controladoria é uma área da Contabilidade, da mesma forma que a área de custos, contabilidade gerencial, entre outros, e não como uma ciência como entendem outros autores.

Outro autor que conceitua a Controladoria em seus estudos é Padoveze (2003, p.3) que a entende como “a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude”. Segundo este autor, a Controladoria é um processo que evoluiu da Contabilidade e sua evolução está ligado às transformações sociais.

Portanto, nota-se que a maior parte dos autores acima mencionados não definem a Controladoria de maneira objetiva e concreta como um ramo do conhecimento, como área administrativa ou ambas, devido a sua complexidade que este assunto denota. A questão que se torna mais complicada é o fato da Controladoria usar ferramentas advindas de outras ciências, como Contabilidade, Administração, Economia, Direito, entre outros (BORINELLI, 2006). Diante disso, é importante entender como funciona a controladoria empresarial a partir da contabilidade gerencial.

2.3 CONTROLADORIA EMPRESARIAL

A partir de conceitos de Contabilidade Gerencial é que surge o termo Controladoria. Sua origem está relacionada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da Revolução Industrial. Alguns fatores podem ser considerados com sendo os principais influenciadores de sua origem segundo destaca Schmidt (2009):

- 1) aumento em tamanho e complexidade das organizações;
- 2) globalização física das empresas;
- 3) crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias;
- 4) aumento no número de fontes de capital.

O primeiro fator, aumento em tamanho e complexidade das organizações, talvez seja um dos fatores que mais tenha impactado o modelo de gestão das

organizações do final do século XIX e início do século XX, principalmente nas atividades dos executivos financeiros.

Para Schmidt (2009) as grandes corporações dos países mais desenvolvidos passaram por uma remodelação estrutural em função do novo processo industrial que adveio da substituição da produção manufaturada, com forte participação de mão-de-obra direta, com pouca complexidade organizacional, para o início de um processo industrial mecanizado, com produção em maior escala e com consequente aumento físico das organizações.

Um segundo fator, globalização física das empresas, percebida a partir de meados do século XX, com a criação de filiais de grandes corporações ao redor do mundo, também foi um fator de grande impacto na criação da controladoria (SCHIMIDT, 2009).

O terceiro fator assinalado, crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias, ficou caracterizado como a necessidade que as empresas tiveram de criar mecanismos para que o governo passasse a ter a possibilidade concreta de fiscalizar diretamente as empresas, por meio de suas demonstrações contábeis (SCHIMIDT, 2009).

E, por fim, o último fator assinalado como um dos responsáveis pelo surgimento da controladoria, aumento no número de fontes de capital, caracterizou a necessidade de empresas, especialmente segundo Schmidt (2009, p.13):

[...] a partir da quebra da Bolsa de Valores de Nova York (NYSE), em 1929, criarem mecanismos de reporte com maior qualidade para o usuário externo. A quebra da NYSE causou grande abalo na confiabilidade das demonstrações contábeis. Críticas sobre as demonstrações contábeis também tiveram origem nos meios acadêmicos.

Assim, observa-se o impacto desses quatro fatores no surgimento de um novo ramo de conhecimento na área de gestão empresarial: a Controladoria. Essa nova disciplina surgiu como resposta ao processo evolutivo natural das organizações do início do século XX, fundamentado na nova forma de gestão caracterizada pela delegação de autoridade e responsabilidade em muitas organizações.

A partir dessa exigência de disseminação de gestores, o capitalista passa a ter necessidade de mais checagens e demonstrações para controle interno, surgindo, portanto, o papel do controle contábil, que caracterizou a função inicial da controladoria (SCHIMIDT, 2009, p.44).

De acordo com Veras *et al* (2016, p. 75) “no Brasil a função Controladoria foi incorporada à prática empresarial com a instalação das multinacionais no país” com um crescimento significativo na procura por profissionais de controladoria no país.

Para Roehl-Anderson e Bragg (2004, apud SCHIMIDT, 2009, p.55):

O papel inicial da controladoria era muito simples: a equipe da controladoria tinha como principal função o processamento das transações que apoiavam as operações do negócio. Isso exigia uma grande equipe burocrática gerenciada por um pequeno corpo de pessoas treinadas em técnicas para processamento de transações. Nesse ambiente, a imagem estereotipada de um *controller* introvertido debruçado sobre uma calculadora e uma pilha de papéis era bastante pertinente.

Para Kanitz (1976, p. 5), “os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa”.

Acredita-se que essa escolha deveu-se a diversos fatores, mas especialmente ao fato de que os contadores e os administradores financeiros possuíam uma visão ampla da entidade, tornando-os aptos a exercer as atividades iniciais da controladoria.

Contudo, “essa função burocrática sofreu grandes mudanças nas últimas décadas, especialmente em função dos avanços tecnológicos, da globalização econômica, do avanço no nível de concorrência e de uma nova visão das funções de gerenciamento nas organizações, em que a criação de valor para o negócio passa a ser uma das principais metas organizacionais” (SCHIMIDT, 2009, p.55). Contudo, para o entendimento das funções da controladoria, é fundamental que se tenha presente o que é uma organização dentro do contexto sistêmico (SCHIMIDT, 2009).

O entendimento sistêmico pode ser traduzido como a necessidade que o *controller* possui de conhecer o mercado em que a empresa compete, identificando todas as variáveis macroeconômicas, que podem direta ou indiretamente impactar o processo decisório dos gestores.

2.4 O SISTEMA DE GESTÃO E A CONTROLADORIA

A controladoria também está abertamente relacionada à gestão, ao se verificar no dicionário a palavra “Gestão” encontram-se dois significados: (i) ato de gerir; (ii) administração, direção, negócio: administração oficiosa de negócio alheio, feita sem procuração” (MICHAELIS, 2015, DE MEDEIROS; DE OLIVEIRA

ANDRADE, 2016). Também para Marques (2012), gestão é o processo de tomada de decisão de como utilizar recursos limitados entre diversas opções de modo a otimizar objetivos.

Monteiro e Barbosa (2011, p. 45) compreendem que “o processo de gestão é composto pelas etapas do planejamento, execução e controle através dos quais os gestores planejam suas ações, programam os planos e avaliam o resultado do que foi idealizado e orçado”.

A partir desse entendimento inicial de controladoria, é possível perceber como é importante o papel da controladoria no processo decisório de qualquer entidade. Processo esse que tem seu início no entendimento das crenças e dos valores dos controladores da entidade, ou seja, os atuais donos do negócio.

Contudo, para que a controladoria possa exercer suas atividades com sucesso, é fundamental que estejam explícitos, pelo menos, os seguintes fatores conforme destaca Schmidt (2009, p.28):

- a) o negócio da entidade;
- b) as principais crenças e valores dos controladores;
- c) a real missão da entidade;
- d) a visão de futuro que deverá ser buscada pelos gestores.

A definição do negócio envolve a explicitação do âmbito de atuação da empresa. Negócio reflete os elos comuns que dão coerência e um caráter especial à empresa e, ao mesmo tempo, criam uma fronteira em torno de suas ambições de expansão e diversificação (ANSOFF; McDONNELL, 1993). Considerando as necessidades dos gestores de receberem informações sobre o negócio da entidade, cabe ao controller conhecer não apenas o negócio restrito da entidade, ou seja, o seu produto ou serviço, mas também o negócio amplo, buscando a satisfação informacional dos gestores.

Outro fator fundamental para o sucesso da controladoria é o entendimento das principais crenças e valores dos controladores da entidade. Crenças e valores representam atributos apresentados pelos proprietários.

A missão de uma entidade pode ser entendida como o verdadeiro motivo de sua existência. É a partir da clara definição e comunicação da missão de uma entidade que ocorrerá o correto posicionamento em seu mercado de atuação, constituindo-se, dessa forma, em um referencial fundamental para que os gestores tomem suas decisões (SCHMIDT, 2009). A controladoria, assim como todas as

áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão de uma entidade.

A declaração de missão deve ser o mais precisa possível para que sirva de guia para todas as decisões de uma entidade. Para isso, ela deve ser o mais fidedigna possível com relação à vontade dos controladores.

A partir da correta definição da missão da entidade, os gestores terão um balizador para nortearem suas decisões, ou seja, um ponto de partida para que possam fundamentar suas ações na busca da satisfação dos controladores da entidade.

O último fator a ser considerado para o sucesso da gestão da controladoria é o entendimento da visão de futuro da entidade. A visão de futuro envolve a construção de cenários e objetivos a serem buscados pela entidade em um futuro de médio e longo prazo, considerando as atuais tendências e influências setoriais (SCHMIDT, 2009).

Uma vez explícitos esses quatro fatores, é possível que a controladoria contribua com a construção e a consolidação do processo de gestão da entidade. Esse processo deverá ser concebido a partir da explicitação das crenças e dos valores dos controladores da entidade. Essas crenças e valores darão origem à real missão, que servirá de fundamento para a modelagem do processo decisório dos gestores (SCHMIDT, 2009).

Uma vez idealizado o processo, é possível a construção do plano de gestão integrado, que será consubstanciado no plano estratégico, no plano de desenvolvimento operacional e financeiro para a entidade.

O plano estratégico busca traçar em termos gerais as características e os objetivos da entidade. Ele inicia-se com o período presente e estende-se ao período mais remoto selecionado como sendo útil e possível para os propósitos do planejamento da entidade. O objetivo do planejamento estratégico é definir as direções e as políticas que servirão de base para os demais planos. O plano estratégico concentra a atenção nas necessidades, nos perigos e nas oportunidades que a entidade deverá enfrentar nos próximos anos (SCHMIDT, 2009).

Na formulação das estratégias, deverão ser analisados segundo Schmidt (2009) fatores externos e internos à entidade, suas oportunidades de negócios, os riscos, os pontos fortes e fracos inerentes à atividade, buscando a harmonização de

capacidades internas e oportunidades externas, visando ao atingimento de sua missão.

Os processos de planejamento e controle são inter-relacionados. Não se pode falar em controle sem haver um planejamento elaborado para verificar a ocorrência dos acontecimentos dentro da expectativa organizacional. Por conseguinte, não adianta elaborar um planejamento sem uma sistemática estruturada de controle para acompanhar a execução do idealizado.

Além disso, é importante salientar que a sistemática de controle precisa ser capaz de obter as informações necessárias para um bom planejamento, levantando todos os dados internos e externos para a elaboração do plano para alcançar as metas organizacionais. A adoção de uma filosofia de excelência empresarial exige a certificação de que haja agilidade organizacional na adaptação estratégica da companhia nesse contexto social marcado por fortes mudanças e bastante competitivo (FERRONATO, 2015).

2.5 O CONTROLE ORGANIZACIONAL SOB A PERSPECTIVA DA ÁREA DE CONTROLADORIA

As organizações, em um cenário de negócios, são criadas sob a perspectiva de obtenção de resultados econômicos que satisfaçam as expectativas de seus proprietários. Nessa direção, é natural supor que os objetivos dessas organizações sejam pautados na busca da eficácia, de forma a conduzirem-nas ao desenvolvimento e à prosperidade. Assim, espera-se que as organizações criadas a partir de iniciativas individuais cresçam de forma sistêmica e sustentável, sem riscos de interrupções de suas expectativas de continuidade (NASCIMENTO; REGINATO, 2013);

À medida que as organizações se desenvolvem e passam a ter novos integrantes, aumenta o distanciamento entre a sua alta administração e os gerentes das diversas áreas nas quais ocorrem as atividades que garantem os seus funcionamentos. Manter esse sistema empresarial integrado e focado no objetivo definido por seus proprietários, empreendedores ou dirigentes representa um considerável desafio. (NASCIMENTO; REGINATO, 2013);

Nesse contexto emerge a essência do controle organizacional, o qual está diretamente associado à capacidade da alta administração da empresa de integrar

as suas áreas e gerentes em torno dos seus objetivos, procurando facilitar a sua gestão a partir do monitoramento e acompanhamento dos desempenhos desses gerentes e da aferição dos produtos de suas ações diante dos resultados esperados (SCHIMIDT, 2009).

Para Nascimento e Reginato (2013) controle organizacional em sua forma plena reflete os meios utilizados pela administração para criar padrões de comportamento a serem seguidos pelos membros organizacionais, de forma que estes levem o empreendimento à eficácia, e que sirvam de base para o seu próprio monitoramento, utilizando-se procedimentos apropriados de gestão, entre eles o planejamento, considerado um instrumento macro de controle.

O controle organizacional tem sido entendido e observado sob a perspectiva do processo de gestão, isto é, a partir do planejamento, de sua execução e de seu controle. Também são empregadas outras formas para difundi-lo, tais como: controles contábeis, de custos, entre outros. No entanto, observa-se que um dos principais recursos da organização – a informação – não tem sido destacado sob uma visão sistêmica (NASCIMENTO; REGINATO, 2013);

A área de controladoria tem a função de promover a eficácia dessas 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, suavizando as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes e de sua adequada comunicação aos gestores, de forma a sustentar a integridade do processo decisório (NASCIMENTO; REGINATO, 2013, p.12).

De acordo com a revisão de literatura vista neste estudo, observa-se que a essência do controle organizacional está diretamente associada à capacidade da alta administração da empresa de integrar os seus gerentes e respectivas áreas em torno dos seus objetivos, procurando, por meio de constante monitoramento facilitar a gestão.

Diante disso, evidencia-se a necessidade de aplicação da Controladoria como ferramenta estratégica nas pequenas empresas, visando eficácia nas decisões e melhorias dos resultados empresariais.

2.6 A CONTROLADORIA APLICADA ÀS PEQUENAS EMPRESAS

A relação do pequeno empresário com a contabilidade é vista como uma necessidade imposta para cumprimento de obrigações, Ferronato (2015, p. 28) relata a “necessidade de compreensão por parte dos empresários sobre a importância da contabilidade no contexto dos negócios pequenos e vice-versa”.

O que se observa é que o pequeno empresário não tem por cultura ver a contabilidade como uma aliada para a gestão e controle da organização, e perde a chance de usar as ferramentas fornecidas pela contabilidade para melhoria de sua empresa.

Berger e Postiglione (2018, p.2) destacam que:

Na visão desses empresários a controladoria, assim como a contabilidade é vista como obrigação, como algo aplicável e necessário apenas para empresas de grande porte, como multinacionais, por exemplo, no entanto os gestores de pequenas empresas talvez por não conhecerem a função da controladoria deixam de investir nesse setor.

Desse modo para os autores acima, o uso da controladoria em empresas de pequeno porte, acaba sendo não muito usado também pelo motivo de que seus gestores acreditam que para implantá-la terão altos custos e muitas dessas empresas não tem condições de manter um cargo de gerente financeiro ou controller, contudo é importante, tendo em vista a necessidade de se ter um controle das atividades desenvolvidas, e quanto a isso, Berger e Postiglione (2018) acreditam que nas empresas de grande porte é notável a controladoria enquanto que nas pequenas empresas a estrutura mínima é unificada em uma pessoa ou em poucos.

2.6.1 Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico se torna cada vez mais básico nas empresas. É ferramenta importante para a gestão de qualquer empresa. Como toda a ferramenta de gestão tem apenas um propósito: ajudar a organização a realizar o trabalho melhor, focar a sua energia, garantir que os membros da empresa estejam trabalhando nos mesmos objetivos. Por isso, estruturar o planejamento estratégico para a empresa é primordial para encaminhar a mesma para o alcance dos objetivos.

Quanto a isso, Ansoff, destaca que:

Na primeira fase da Revolução Industrial as empresas tiveram uma evolução lenta e naturalmente num terreno totalmente ainda desconhecido, sem

grandes preocupações com o mercado, pois tudo o que produziam tinha um consumidor a espera. Diante disso, Ansoff, afirma que “a demanda por novos serviços e bens era sempre maior do que a oferta destes. Dedicavam-se principalmente a criar e desenvolver processos e tecnologias ainda que experimentais, visando apenas o aumento da produção.” (ANSOFF, 1993, p. 54).

Nos anos seguintes e, com o início do século XX, tendo como foco a uniformização da produção, reduzindo o custo, pois nesta época o menor preço era considerado fundamental para o consumidor. Desta forma, o planejamento era basicamente voltado para o planejamento operacional ou, também chamado de planejamento da produção. Ansoff, compreende que:

Após a segunda guerra mundial, com o aumento da velocidade dos avanços tecnológicos, o aumento das relações comerciais entre os países e a diversificação dos produtos existentes; as empresas começaram a deixar de se preocupar com a produção e passaram a dar mais atenção ao mercado. O objetivo maior da organização começa a se transformar. Produzir era muito importante, mas ainda mais importante do que produzir era conquistar novos mercados. As técnicas empregadas para aumentar os lucros como redução de custos, economia de escalas, entre outros; continuavam a serem utilizadas. No entanto, nesse momento as empresas pensavam também em agressividade de atuação no mercado na busca de novos clientes, P & D, melhoria de design e performance, etc (ANSOFF, 1993, p. 55).

No processo administrativo planejar é essencial e, ligada ao processo de planejar, as estratégias contribuem na busca de eficiência do planejamento. Então é importante referir-se a planejamento estratégico em qualquer empresa; pois, apresentam-se associados às estratégias e planejamento efetivo, visualizando desempenhar o objetivo delineado pela empresa.

Entender estratégia perfaz uma retomada às guerras medievais, onde bem se sabe que não se ganhavam batalhas apenas pela quantidade de armas ou pelo poderio das mesmas, mas devido a uma estratégia eficaz. Logo, nas empresas, guerras corporais não são travadas, porém existe uma guerra de mercado, uma guerra traçada no contexto do intelecto, e daí delinear estratégias e delas fazer uso, determina a diferença do sucesso e do fracasso. (COSTA, 2003, p. 35).

Assim sendo, entende-se que a estratégia se destaca como uma ferramenta altamente eficaz para lidar com as condições de mudança que abraçam a empresa na atualidade; porém é complexa, sua introdução é dispendiosa e seu uso é oneroso. Apesar disso, as pesquisas e estudos revelam que sua introdução compensa, foi a estratégia oferece valiosa ajuda para lidar com a turbulência enfrentada diariamente pelas organizações.

Assim sendo, sugere-se a implantação da Controladoria em pequenas empresas visto que as melhorias são bastante expressivas, refletindo tanto na melhora resultados, quanto no posicionamento da empresa no mercado, bem como a precisão na tomada de decisões.

Entre as ferramentas de gestão que podem ser usadas na Controladoria acredita-se que o *Balanced Scorecard* – BSC é o mais indicado para as pequenas empresas por se destacar num um modelo de gestão da estratégia que ajuda às organizações a implementar sua estratégia e fazer um acompanhamento e melhoria da mesma.

2.6.2 Balanced Scorecard - BSC

O BSC foi desenvolvido no início da década de 90, nos moldes do pensamento da escola de Harvard, alcançou uma variedade de aplicações desde então. O rápido e entusiástico crescimento do uso da ferramenta foi reconhecido pela Harvard Business Review (HBR), em 1997, como uma das 75 mais influentes ideias do século XX. O mercado editorial prolifera, proficuamente, livros relacionando BSC a RH, capital intelectual, e outros mais, enquanto empresas de consultorias se especializam na implantação de tal ferramenta. (CARDOSO et al., 2007, p.4).

Assim, observa-se que o BSC surgiu devido a necessidade completar a perspectiva financeira tradicional de medição do sucesso das organizações, de uma forma que a visão e a estratégia se transformem em objetivos, identificadores estratégicos, finalidades e ações e que o desenvolvimento aconteça por meio de outras perspectivas além da financeira, havendo um esquema integrado de seguimento e melhora.

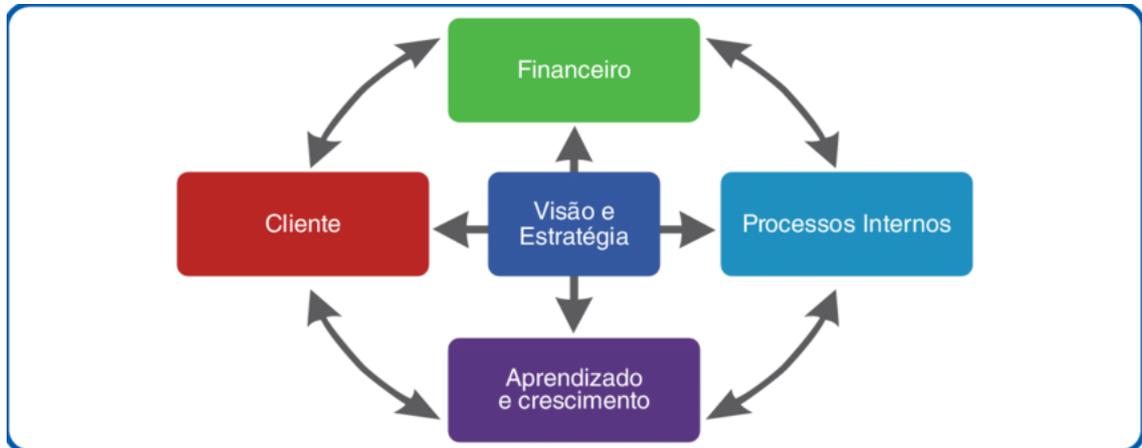
Nesse sentido, Cardoso, destaca que:

Segundo seu criador, a proposta é medir o desempenho organizacional sob quatro perspectivas, para que as empresas acompanhem o desempenho financeiro, monitorando, ao mesmo tempo, o progresso na construção de competências e ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro. Une, então, uma visão de curto prazo com uma visão de longo prazo. Em essência, a implantação do BSC implica na tradução da missão e estratégia em ações relativas às quatro perspectivas: financeira; clientes; processos internos e aprendizado e crescimento (CARDOSO et al., 2007, p.4).

Uma das propostas desta ferramenta (BSC) é medir a performance da empresa a vista de quatro perspectivas que são: financeira, clientes, processos

internos e aprendizado e crescimento.

Figura 1: Balanced Scorecard



Fonte: Google imagens, 2019.

Conforme as considerações de Rocha e Castro (2009, p.55) no decorrer das últimas décadas diversos autores têm enfatizado os efeitos negativos que pode ter para as organizações a utilização exclusiva de indicadores financeiros para medir o desempenho de seus gestores. Diversas razões têm sido expostas para explicar o perigo dos indicadores financeiros como únicos critérios de medição. Um dos problemas principais é que o gestor concentra seus esforços em alcançar unicamente objetivos financeiros de curto prazo.

A vista do que dizem os autores acima, entende-se que o BSC é um modelo de gestão da estratégia que ajuda às organizações a implementar sua estratégia e fazer um acompanhamento e melhoria da mesma. Partindo da missão (que é a razão de ser), a visão (como ela deseja ser reconhecida) e os valores (quais são as pautas de comportamento da organização), as linhas estratégicas deverão converter-se em objetivos estratégicos tangíveis, os quais serão acompanhados mediante indicadores estratégicos. Os indicadores estratégicos terão metas. A consecução dessas metas requererá a posta em marcha de planos, ações e projetos, os quais serão seguidos por médio de indicadores operacionais (CARDOSO *et al.*, 2007).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Este tópico refere-se ao tipo de pesquisa, a coleta e análise de dados que foram utilizados na busca de dados e informações de forma a atingir os objetivos desta pesquisa.

Segundo Gil (2010, p.19) pode-se definir pesquisa como “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. A pesquisa é “requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema” (GIL, 2010, p.19).

3.1 TIPO DE PESQUISA

Para a realização desta pesquisa foi utilizada a técnica bibliográfica, na qual foi desenvolvida uma revisão de literatura em livros e artigos que tratam do tema da controladoria e seu uso na tomada de decisão das pequenas empresas. De acordo com Gil (2010, p.5) “tal pesquisa é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Apresentando como principal vantagem o fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos mais ampla. Consultou-se artigos publicados em sites da internet que tratam do tema deste estudo e livros de autores renomados, entre outros materiais, como revistas e teses publicadas nas bases de dados Scielo, Capes, google acadêmico, entre outros, tendo como palavras chave: controladoria, Tomada de Decisão, BSC. Os artigos foram coletados entre os meses de janeiro a março de 2019.

Classifica-se como pesquisa exploratória, que para Gil (2010, p. 45) “têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.”

3.2 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para a coleta de dados utilizou-se da consulta de livros e artigos para atingir o objetivo geral deste estudo em identificar como o modelo de controladoria embasado no BSC pode colaborar para melhorar a gestão estratégica das empresas de pequeno porte, caracterizando e compreendendo suas contribuições. Após selecionar o material adequado, fez-se uma leitura, analisando-se os dados e apresentados em forma de artigo com dados sobre o sistema de gestão da controladoria; sobre a ferramenta Balanced Scorecard – BSC que faz as relações entre causa e efeito nas medições, tornando-se possível para a empresa identificar que os indicadores não financeiros, a qualidade do produto ou do serviço direcionam os resultados financeiros.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nessa seção são apresentados os resultados obtidos na revisão de literatura, considerando a proposta de um modelo de controladoria com base no BSC para as pequenas empresas. Iniciando com a gestão estratégica, apresentação do posicionamento estratégico; o planejamento estratégico, o sistema organizacional e o sistema de informação.

4.1 GESTÃO ESTRATÉGICA

Pode-se afirmar inicialmente que a gestão estratégica é um processo de transformação organizacional voltado para o futuro, liderado, conduzido e executado pela alta administração da empresa, com a colaboração dos demais colaboradores. Esse processo deve ser levado a efeito sistematicamente, envolvendo, de forma integrada e harmônica, dirigentes, gerentes, supervisores e colaboradores. Seu objetivo principal é assegurar o crescimento, a continuidade e a sobrevivência da entidade a longo prazo (COSTA, 2007).

A gestão estratégica tem a preocupação fundamental em identificar as estratégias que os executivos podem escolher, e as que escolhem, para atingir um nível de desempenho superior (lucros mais elevados) e uma vantagem competitiva (SERRA et al., 2014).

Segundo dicionário Lello Universal (apud SERRA et al., 2014, p.6) estratégia é “arte de combinar ação das forças militares, políticas, morais e econômicas, implicadas na condução de uma guerra moderna ou na preparação da defesa de um estado [...]”. Ou segundo o Grande Dicionário da Língua Portuguesa (apud SERRA et al., 2014, p.6) “arte de coordenar as ações das forças militares, políticas, econômicas e morais implicadas na condução de um conflito ou na preparação da defesa de uma nação ou comunidade de nações [...]”. No contexto corporativo, estratégia pode ser definida na vantagem competitiva. O objetivo do planejamento estratégico é permitir à empresa ganhar, da forma mais eficiente possível, uma margem sustentável sobre os seus competidores. A estratégia corporativa significa uma tentativa de alterar a força de uma empresa relativamente à dos seus concorrentes, da maneira eficaz (KENICHI, 1982, apud SERRA et al., 2014).

Das definições apresentadas pode-se concluir que a estratégia empresarial tem como o conjunto dos meios que uma organização utiliza para alcançar os seus objetivos. E que o processo de administração estratégica envolve as decisões que definem os produtos e os serviços para determinados clientes e mercados e a posição da empresa relativamente aos seus concorrentes.

A figura 2 demonstra como age a gestão estratégica:

Figura 2: Gestão estratégica



Fonte: Palazzo et al (2012).

Palazzo et al (2012) entendem que o processo de gestão fundamentada em modelos econômicos tem sido essencial para as organizações adequarem-se à nova realidade econômica, principalmente pelas aquisições e fusões, estabilidade da moeda e globalização. Assim sendo, o processo de gestão precisa garantir o cumprimento das metas e objetivos e missão da organização, de forma equilibrada e adaptável às transformações.

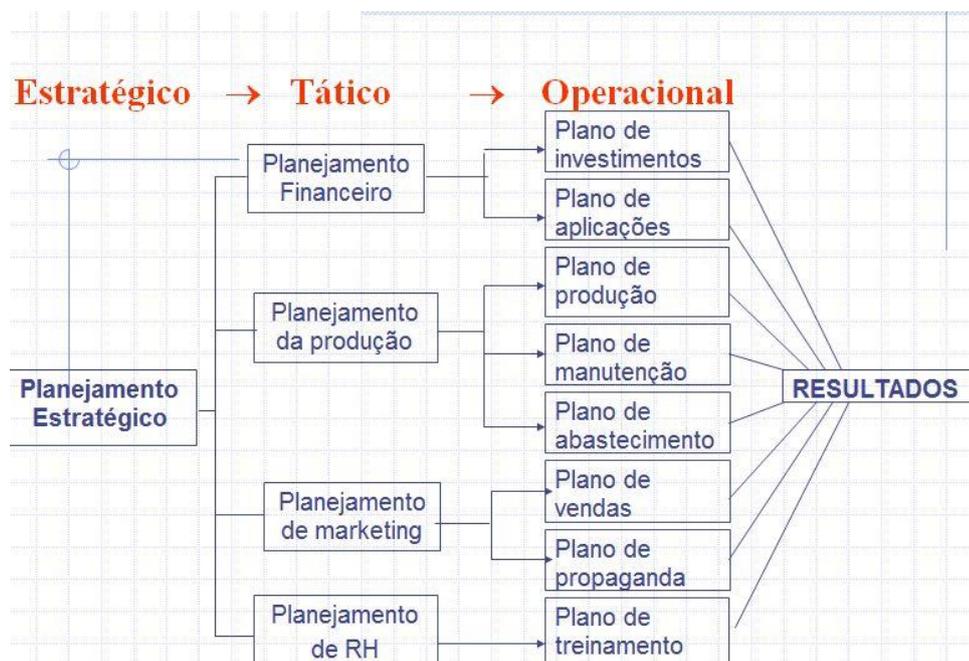
A estratégia implica, ou significa um movimento de uma situação atual para uma situação desejada no futuro. O caminho é incerto, mas exige a alocação de esforços e recursos no trajeto. Aliás, uma das vantagens de ter um plano estratégico é que, além de possibilitar uma boa compreensão do ambiente externo e da empresa, auxilia os executivos a atuarem de forma proativa.

4.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Em relação ao posicionamento estratégico das empresas e a Controladoria Crozatti (2003) entende que o Planejamento Estratégico é um procedimento de administração e precisa ser desenvolvido em fases buscando garantir a obtenção do melhor conjunto de diretrizes estratégicas, que possam aproveitar melhor as oportunidades e pontos fortes e para isso a Controladoria pode ter de grande ajuda durante este processo. Este autor ainda destaca que “o planejamento estratégico tem a finalidade de otimizar o desempenho da empresa, principalmente nas fases em que são previstas as atividades nas áreas, seja de marketing, finanças, produção ou controladoria” (CROZATTI, 2003, p.4).

No que se refere a gestão estratégica pode ser dividida em planejamento estratégico, tático e operacional, conforme demonstra a figura 3:

Figura 3: Planejamento estratégico



Fonte: Pereira,2018.

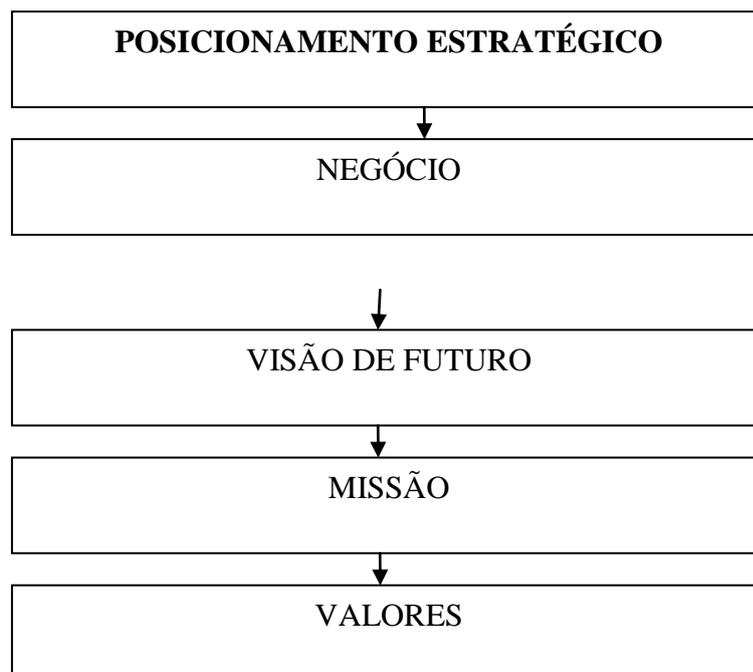
Como se nota pela figura 3 o planejamento se divide em três principais níveis, sendo o nível estratégico é o início de tudo, ou seja, a visão do futuro da organização, que se estrutura nos fatores ambientais externos e internos. No planejamento tático tem um envolvimento mais limitado, a nível departamental, envolve as vezes somente um processo de ponta a ponta. E, por fim, o

planejamento operacional é de onde saem as ações e metas traçadas pelo nível tático para atingir os objetivos das decisões estratégicas.

O planejamento estratégico é o mais geral, ou sistêmico, realizado ao nível de toda a empresa, visando um horizonte temporal mais longo e considerando os efeitos que produzirá na empresa no seu todo. O planejamento tático visa a implementação e a afetação dos recursos às diversas atividades. O planejamento tático centra-se em áreas específicas da empresa, como certo departamento ou seção, envolve um horizonte temporal mais curto e pode ser realizado a um nível intermediário da hierarquia. O planejamento operacional prende-se com a tomada de decisões específicas ao nível operacional, ou seja, mais perto de onde as coisas realmente são realizadas, e é de curto prazo (SERRA et al., 2014).

O posicionamento estratégico pode ser descrito através da figura 4:

Figura 4: Posicionamento estratégico



Fonte: Serra et al, 2014.

O objetivo do planejamento estratégico é estabelecer uma direção para a empresa, tendo em consideração as condicionantes ambientais externas e internas da empresa, de modo a que a empresa tenha sucesso. Isso significa que, no processo de planejamento, os executivos analisarão o ambiente interno e externo, analisarão as suas opções estratégicas em termos de quais são os caminhos que podem ser seguidos (SERRA et al., 2014).

Dentro do posicionamento estratégico está o negócio, a visão de futuro, a missão e os valores da organização. Desse modo, segundo estudos realizados por Crozatti (2003), as empresas precisam ter em seu processo de gestão, o planejamento estratégico formalizado, levando em consideração que as variáveis ambientais provocam impactos nas missões de forma favorável ou desfavorável e assim, a Controladoria deve fazer parte deste processo.

Em síntese o planejamento estratégico é um processo de gestão através do qual o gestor estabelece uma direção para a empresa, direção esta condicionada ao ambiente externo e às capacidades da própria empresa. O planejamento pode contemplar múltiplas decisões, desde a ampliação da linha de produtos à entrada em novos mercados, ou ao desinvestimento de unidades de negocio. O foco de ação será a formulação de objetivos, os programas de ação e para a execução (SERRA *et al.*, 2014).

Como o ambiente muda, também as estratégias terão de mudar. O planejamento estratégico deve contemplar a flexibilidade para a mudança nos mercados, nas tecnologias, nos concorrentes, manter alguma flexibilidade quanto aos objetivos, habilidades e recursos, mas manter um compromisso com o lucro, o crescimento, a visão e a missão.

Junto a gestão e planejamento estratégico pode ser usada a ferramenta de gestão chamada de Balanced Scorecard – BSC, pois uma das vantagens do BSC segundo os autores Paton *et al.*, (2010, p.5) é que “esta ferramenta permite que a empresa integre seu planejamento estratégico ao processo anual de orçamento”.

4.3 BALANCED SCORECARD - BSC

São diversos os instrumentos que podem ser aplicados nas pequenas empresas, entre estes instrumentos pode-se citar o *Balanced Scorecard –BSC*. Através do *BSC* é possível fazer as relações entre causa e efeito nas medições, tornando-se possível para a empresa identificar que os indicadores não financeiros, a qualidade do produto ou do serviço direcionam os resultados financeiros.

A ferramenta de desempenho *Balanced Scorecard* vem obtendo ampla aceitação no mundo todo, conforme o relato de vários autores, devido ao fato de que esta ferramenta promove a formulação específica da estratégia, torna mais fácil a comunicação da estratégia os mais variados níveis da organização. Também esta

ferramenta enriquece a abrangência das relações entre ações características e objetivos estratégicos, facilitando a disposição entre a medição e avaliação do desempenho com as estratégias de longo prazo, e, ainda, permite vincular as recompensas com indicadores de gestão chaves para o sucesso da organização, promove uma constante revisão da estratégia, etc. (OLIVEIRA, 2001, p.34).

Quase que obrigando o gestor a manter o foco na estratégia e explicitando os processos pelos quais o planejamento estratégico se vincula ao planejamento operacional (chão de fábrica e orçamento), o BSC é uma excelente ferramenta gerencial, pois serve para assegurar que a operação ocorra em perfeito acordo com a estratégia da empresa e serve também para checar a própria estratégia. O Balanced Scorecard, por conseguinte, permitiu a consolidação do que Kaplan e Norton (2001) chamaram de “organização focada na estratégia” (COSTA, 2008).

Os usuários do *scorecard* escolhem pontos de controle de progresso a partir da aplicação das quatro perspectivas do *scorecard* e estabelecem metas para cada uma delas. E na sequência determinam quais ações os conduzirão às suas metas, identificando os indicadores que eles aplicarão a estes direcionadores a partir das quatro perspectivas (OLIVEIRA, 2001, p.34).

O BSC, diferentemente das ferramentas gerenciais tradicionais, explicita a ligação do planejamento estratégico com o planejamento operacional, ao detalhar os passos do desdobramento da vantagem competitiva em ações. Essas ações demandam recursos operacionais e financeiros que deverão estar contemplados no planejamento operacional e, conseqüentemente, no orçamento (COSTA, 2008).

Desta forma, nota-se que se instituem marcos de curto prazo que avaliarão o progresso ao longo dos caminhos estratégicos que escolheram. Os marcos de controle são expressões tangíveis das crenças dos gerentes sobre e em que grau seus programas atuais afetarão os indicadores.

Os estudos de Malina e Selto (2001, p.12) também identificaram que o BSC estava obtendo êxito em comunicar e alinhar a estratégia organizacional, e os gerentes estavam tomando decisões considerando os indicadores do instrumento gerencial. Porém, os autores identificaram alguns problemas na subjetividade da aferição em certos indicadores, na implementação unidirecional do BSC (de cima para baixo) e no uso de *benchmarks* inapropriados. Esses problemas foram apontados pelos gerentes como causa de conflitos e tensões, gerando sentimento de ineficácia.

A figura 5 mostra a relação entre Gestão Estratégica e o BSC:

Figura 5: Relação entre GE e BSC



Fonte: Pereira, 2018.

Através do Balanced Scorecard é possível fazer as relações entre causa e efeito nas medições, tornando-se possível para a empresa identificar que os indicadores não financeiros, a qualidade do produto ou do serviço direcionam os resultados financeiros.

Assim, através desta ferramenta a organização é capaz de identificar qual a melhor estratégia a ser planejada de acordo com os indicadores da qualidade do produto ou serviços prestados.

Desta forma, o planejamento estratégico se torna cada vez mais imprescindível nas empresas. É ferramenta primária para a gestão de qualquer empresa.

Figura 6: mapa estratégico

Perspectivas	Mapa da Estratégia	Objetivos Estratégicos	Indicadores	Metas	Ações
Financeira	Lucros Receitas	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Crescimento do Negócio ◆ Participação no Mercado 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Lucro operacional ◆ Crescimento do negócio 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Aumento de 20% no lucro ◆ Aumento de 12% no faturamento 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Aumento do pontos de vendas ◆ Expansão do crédito
Cientes	Qualidade do Produto	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Satisfação do cliente ◆ Fidelização do cliente 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ % de retenção de clientes ◆ % satisfação de clientes ◆ Crescimento vendas/ano 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Aumento de 50% na retenção ◆ Aumento de 15% na satisf. ◆ Aumento de 12% nas vendas 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Intensificação da propaganda ◆ Ampliação de vendedores ◆ Implantação do atendimento ao cliente
Processos Internos	Excelência na Produção	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Melhoria da qualidade da fabricação ◆ Maior eficiência 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ % de produtos fabricados sem defeitos 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Melhoria de 30% na qualidade ◆ Aumento de 10% na eficiência 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Programa de qualidade total ◆ Programa de produtividade
Aprendizado e Crescimento	Competências Pessoais Capacitação das Pessoas	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Treinar e equipar o pessoal ◆ Maior motivação do pessoal 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Produtividade do pessoal ◆ Melhoria do clima organizacional 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Aumento de 10% na produtividade ◆ Melhoria do clima organizacional 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Implantação da Universidade Corporativa ◆ Aumento do treinamento

Fonte: Pereira, 2018.

Os mapas estratégicos permitem visualizar os diferentes itens do BSC de uma organização, numa cadeia de causa-efeito que conecta os resultados almeçados com os respectivos impulsores.

De acordo com a coerência estabelecida pelo método, um *Balanced Scorecard* deve ter alguns componentes (KAPLAN & NORTON, 1997, p. 12):

- Mapa Estratégico - apresenta a estratégia da empresa por meio de objetivos relacionados entre si e distribuídos nas quatro dimensões: Financeira, do Cliente, Processo empresarial interno e de Aprendizado e Crescimento. O mapa demonstra os desafios que a organização terá que superar para atingir a visão do futuro.

Segundo Costa (2008, p.13) “o mapa é composto pelos objetivos estratégicos, medidas, metas e ações, dispostos em quatro perspectivas da gestão”. As quatro perspectivas de gestão expressam como o resultado da empresa é obtido, explicitando a ligação entre as decisões que levarão ao cumprimento da estratégia”.

- Objetivo Estratégico – apresenta o que deve ser atingido e o que é crucial para o sucesso da organização, buscando atingir em ultima estância a Visão de Futuro estabelecida pela empresa. Os objetivos estão interrelacionados por relações de causa e efeitos, admitindo a identificação dos impactos que um determinado objetivo gera ou recebe.

Para Costa (2008, p.16):

Pode-se ainda organizar o conjunto de objetivos estratégicos por temas estratégicos. Essa metodologia de definir os temas e a partir deles identificar os objetivos pode ajudar no entendimento do negócio da empresa e do foco. A proposição excelência operacional, por exemplo, pode ser exposta em dois ou três temas que destacam em quais aspectos operacionais é preciso ser excelente.

- Indicadores Estratégicos – apresenta como será medido e acompanhado o sucesso do alcance de cada objetivo estratégico. Os indicadores estratégicos são de suma importância para o BSC levando-se em consideração que não se pode gerenciar aquilo que não se é capaz de medir.
- Metas – estas representam os resultados que se quer obter em cada indicador estratégico e a periodicidade de acompanhamento de cada indicador.

E por último estão os projetos estratégicos que são os esforços organizacionais que serão empreendidos para se alcançar as metas estabelecidas, com o BSC posto em prática, é preciso observar as relações de causa e efeitos dos indicadores do negócio e em caso do não atingimento das metas, são elaborados planos de ação corretivos para fazer com que os objetivos estratégicos sejam alcançados.

Em síntese, observa-se que o uso do BSC permite que o gestor reflita sobre a validade da estratégia traçada e a viabilidade da sua execução. Ao avaliar as condições de planejamento e de execução da estratégia, a empresa aprende sobre as relações causais entre ações e estratégia, permitindo que o desdobramento da estratégia em ações seja cada vez mais apurado.

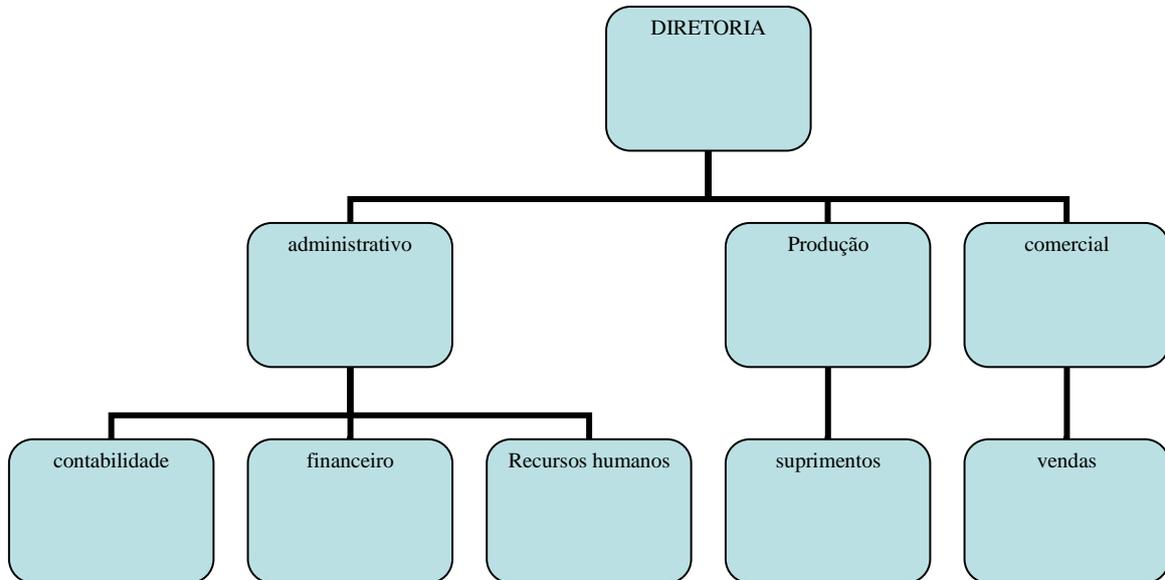
4.4 SISTEMA ORGANIZACIONAL

Um sistema organizacional incide num mecanismo empresarial que tem finalidade organizar e padronizar a execução das tarefas de uma empresa (COSTA,

2008). Também pode ser construído para disseminar a cultura da empresa e para atender suas demandas num momento específico.

O sistema organizacional pode ser dividido da seguinte forma:

Figura 7: Sistema Organizacional



Fonte: Adaptado de Costa 2008.

Observa-se pela figura 7 que o sistema organizacional é o sistema formal de hierárquico de funções ou seja, como se nota no sistema acima, todos os setores estão subordinados a diretoria.

Assim, através dos componentes citados na figura 7, conclui-se a fase de construção do BSC, considerando o mapa estratégico, os objetivos estratégicos, os indicadores e as metas. Levando-se em consideração que o BSC é um modelo de gestão da estratégia que ajuda às organizações a implementar sua estratégia e fazer um acompanhamento e melhoria da mesma. Partindo da missão (que é a razão de ser), a visão (como ela deseja ser reconhecida) e os valores (quais são as pautas de comportamento da organização), as linhas estratégicas deveram converter-se em objetivos estratégicos tangíveis, os quais serão acompanhados mediante indicadores estratégicos. Os indicadores estratégicos terão metas. A consecução dessas metas requererá a posta em marcha de planos, ações e projetos, os quais serão seguidos por médio de indicadores operacionais.

4.5 SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Quanto ao sistema de informação Mosimann e Fisch (1999, p.23) ligam ao conceito de significância, ou seja, “se uma variável tem um significado intrínseco para a empresa ela é considerada informação, contudo se essa variável forma tomada de forma isolada, não terá significado”. Como exemplo de um sistema de informação gerencial está o SIG conforme figura 8:

As necessidades de informações necessárias para traçar o futuro da organização no planejamento estratégico são dadas pela controladoria (MARTIN, 2002). Assim, a controladoria, da mesma forma que outras áreas da empresa, deve trabalhar para captar do ambiente externo e interno informações para a análise das ameaças e oportunidades e dos pontos fracos e fortes da companhia, de forma a agilizar as diretrizes estratégicas

Figura 8: Sistema de informação gerencial SIG



Fonte: Folly (2017)

Para que a empresa possa manter o equilíbrio é preciso que tenha informações sobre as variáveis que afetam a organização, e dessa forma é importante conhecer o modelo de apuração de resultados disponíveis. Sob a ótica da gestão econômica, os benefícios gerados pelo modelo de apuração de resultados

possibilitam maior consistência e confiabilidade das informações; maior controle, transparência e envolvimento dos gestores, promovendo uma melhor monitoração dos processos de gestão e minimização de riscos, isso foi o que concluiu os estudos de Fernandes, Sell e Costa (2005).

Esses autores, ainda concluíram que “o sistema de informações do sistema de gestão econômica, tem como um de seus principais processos a simulação de alternativas para o apoio à tomada de decisões” (FERNANDES; SELL; COSTA, 2005, p.12).

4.6 PROPOSTA DE MODELO CONCEITUAL DE CONTROLADORIA PARA PEQUENAS EMPRESAS

Assim sendo, entende-se que um modelo de apuração de resultados que tenha um conjunto de ações que intencionem alavancar o resultado da organização, através de informações de resultado alcançado nos eventos e transações acontecidas na organização podem ajudar o gestor na tomada de decisões.

O BSC é uma ferramenta de avaliação de desempenho que possibilita que a estratégia seja desdobrada em objetivos para cada uma das perspectivas; que se estabeleçam indicadores de desempenho para cada objetivo, sendo que a qualquer momento o executivo principal pode ter acesso para verificar se os objetivos iniciais estão sendo atingidos ou não. E também, através do BSC é possível criar um sistema de informação para analisar os indicadores para os três níveis de desempenho, entre outros.

A figura 9 demonstra uma proposta de modelo de controladoria para pequenas empresas.

Figura 9: Modelo de proposta conceitual de controladoria



Fonte: o autor, 2019.

Em análise a figura 9 observa-se que o posicionamento estratégico contempla a missão e determina a direção que a empresa deverá tomar para obter sucesso em seu empreendimento (SERRA et al., 2014). Ainda segundo este autor, o planejamento estratégico ao almejar o crescimento da empresa, cria objetivos que produzirão boas iniciativas e essas iniciativas motivarão atividades, cuja finalidade será atingir as metas da empresa.

Dentro do contexto do planejamento estratégico surge o processo de planejamento de operações que possibilita uma estratégia empresarial alinhada aos processos funcionais da empresa, proporcionando ao planejamento da empresa uma busca pelo objetivo comum em todas as áreas (CRUZ, 2017). Assim, o

planejamento de operações tem a capacidade de oferecer um melhor atendimento ao cliente, baixar os níveis de estoque, diminuir os prazos de entregas aos clientes, criando com isso uma equipe de trabalho entre vendas, operações, finanças e desenvolvimento de produtos (CRUZ, 2017). Dessa forma, verifica-se sua importância para as pequenas empresas na execução de planejamentos cada vez mais eficientes na tomada de decisões do gestor.

O processo de gestão Palazzo et al (2012) entendem que o processo de gestão fundamentada em modelos econômicos tem sido essencial para as organizações adequarem-se à nova realidade econômica, principalmente pelas aquisições e fusões, estabilidade da moeda e globalização. Assim sendo, e ainda na visão destes autores, o processo de gestão viabiliza para as empresas de pequeno que suas metas, objetivos e missão da organização sejam cumpridas, de forma equilibrada e adaptável às transformações.

O Sistema de avaliação de desempenho tem a função de verificar diversos aspectos profissionais do colaborador, incluindo: postura, conhecimento técnico, relacionamento e comportamento relevantes à função desempenhada (SEBRAE, 2017). Assim sendo, os gestores conseguirão tomar decisões mais assertivas em relação aos seus colaboradores, pois passam a entender melhor qual o perfil de trabalho de cada um e de sua equipe (SEBRAE, 2017). Com o uso dessa ferramenta, o gestor de uma pequena empresa tem a oportunidade de seu autoconhecerem em relação ao seu próprio papel de líder e a influência que exercem em seus colaboradores.

O sistema organizacional contempla a capacidade da administração de uma empresa em integrar seus gerentes e respectivas áreas em torno dos seus objetivos, procurando por meio de constante monitoramento facilitar a gestão (NASCIMENTO; REGINATO, 2013). Diante disso, evidencia-se a necessidade de aplicação da Controladoria como ferramenta estratégica nas pequenas empresas, visando eficácia nas decisões e melhorias dos resultados empresariais.

O sistema de informação contempla a geração de informações necessárias para que o gestor possa tomar as decisões corretas (BATISTA, 2004). Para as pequenas empresas um sistema de informação consegue veicular informações no ambiente empresarial, de forma ordenada, com capacidade de ofertar informações aos gestores, necessárias ao bom funcionamento do processo empresarial (BIO, 1996). Para tanto, é preciso disponibilizar para os gestores das pequenas empresas,

através da Controladoria, sistema de informações que lhes possibilite atingir suas metas e objetivos.

A análise dos requisitos e do processo físico-operacional de cada subsistema permite compreender a complexidade de todo sistema empresarial. As empresas, com ou sem fins lucrativos, precisam de uma perfeita coordenação de seus subsistemas a fim de possibilitar a melhor interação de suas áreas e atividades.

O papel da Controladoria, neste modelo sistêmico proposto, serve-se como órgão integrador das demais áreas. Conforme coloca Mosimann (1999), o papel fundamental da Controladoria consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

A vista do exposto pode-se concluir que o BSC e o planejamento estratégico são ferramentas de gestão e seu uso correto depende além da compreensão, mas também da sensibilidade para organizar uma estratégia apropriada além, da persistência e dedicação empregadas na implementação e na revisão periódica, que se faz necessária em função dos aspectos dinâmicos do ambiente em que se insere a organização.

Assim sendo, como resultado final este estudo pode-se concluir que a Controladoria sai de uma posição nula nas pequenas empresas, e adquire uma posição indispensável que poderá proporcionar grandes ganhos e melhorias, aumento até mesmo da velocidade do alcance dos objetivos traçados.

Com isso, nota-se que para se manter no mercado uma organização necessita criar uma estratégia competitiva, que pode ser tanto implícita quanto explícita, depende do planejamento e do mercado da qual ela atua.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo explanou a importância e contribuições trazidas pela área de controladoria para pequenas empresas, mostrando que essa área se torna indispensável para a eficácia na tomada de decisão, planejamento de ações e alcance de metas e objetivos traçados na organização.

Na revisão de literatura pode-se constatar a alta importância das empresas de pequeno porte para a economia brasileira, bem como as dificuldades por elas enfrentadas para conseguir se solidificar no mercado.

Um dos destaques deste estudo foi a observação de que a ferramenta BSC se destaca por ser um sistema de gestão estratégica que utiliza indicadores de desempenho organizados em torno de quatro perspectivas, sendo a financeira; a de clientes externos; as dos processos internos e; a de aprendizado e crescimento. O BSC é uma ferramenta de avaliação de desempenho que possibilita que a estratégia seja desdobrada em objetivos para cada uma das perspectivas; que se estabeleçam indicadores de desempenho para cada objetivo, sendo que a qualquer momento o executivo principal pode ter acesso para verificar se os objetivos iniciais estão sendo atingidos ou não. Assim, através do BSC é possível criar um sistema de informação para analisar os indicadores para os três níveis de desempenho, entre outros.

A vista do exposto pode-se concluir que o BSC e o planejamento estratégico são ferramentas de gestão e seu uso correto depende tanto da compreensão, quanto da sensibilidade para organizar uma estratégia apropriada além, da persistência e dedicação empregadas na implementação e na revisão periódica, que se faz necessária em função dos aspectos dinâmicos do ambiente em que se insere a organização.

A controladoria em pequenas empresas é um tema que precisa uma atenção por parte dos pesquisadores por ser pouco explorado, esse fato se apresentou como uma limitação em relação à pesquisa bibliográfica para embasamento do estudo.

Entre as limitações deste trabalho está o fato de que o mesmo foi somente um estudo bibliográfico e não aplicado, desta forma, limitou bastante os resultados.

Como sugestão para estudos futuros, necessita-se a realização de pesquisas mais aprofundadas em empresas demonstrando a viabilidade da controladoria para ajuda nas tomadas de decisões dos gestores.

Assim sendo, também sugere-se a implantação de um setor de controladoria em pequenas empresas, especialmente porque as melhorias e contribuições são significativas, refletindo tanto internamente na organização operacional e melhora dos resultados, quanto externamente no contexto da posição da empresa no mercado, bem como a exatidão na tomada de decisões.

REFERÊNCIAS

- AMARANTE, Waldir Marim de. **A controladoria e o modelo de gestão econômica**. Campo Grande. 2007.
- ANSOFF, H.; McDONNELL, E. **Implantando a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- ARAÚJO, Paolo Giuseppe. **A utilização pela Controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre o sistema de controle interno: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará**. Universidade Federal do Ceará. 2006.
- BATISTA, Emerson de Oliveira. **Sistema de Informação: o uso consciente da tecnologia para o gerenciamento**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Veronica de Miglio. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista Contabilidade e Finanças**, USP, São Paulo: n. 31. P.45, 2003.
- BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de Informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.
- BORGER, Paula Danielli; POSTIGLIONE, Elionai de Moraes. Controladoria em uma empresa de pequeno porte: a importância do uso de ferramentas de controle para melhoria da gestão. **III Congresso de Contabilidade da UFGRS**. 2018.
- BORINELLI, Marcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica da Controladoria: sistematização à luz das teorias e da práxis**. Tese FEA/USP. São Paulo: 2006.
- BORINELLI, Marcio Luiz.; SOUZA, Bruno Carlos. **Controladoria**. Curitiba: IESDE Brasil, 2009.
- BUENO, Jefferson. **Qual a receita bruta e o número de empregados para MEI, ME e EPP?**. SEBRAE, 2017. Disponível em: <http://blog.sebrae-sc.com.br/numero-de-empregados-receita-bruta-para-mei-me-epp/>. Acesso em: 21 nov. 2018.
- CARDOSO, Ricardo L.; et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.
- COSTA, Eliezer Arantes da. **Gestão Estratégica**. São Paulo: Saraiva, 2003. Disponível em: <http://www.supplychainonline.com.br/modules.php?name=News&file=article&sid=148>. Acesso em 12 de nov de 2018.
- COSTA, Eliezer Arantes de. **Gestão estratégica: da empresa que temos para a empresa que queremos**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COSTA, Ana Paula Paulino da Costa, **Balanced Scorecard: conceitos e guia de implementação**. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, Gabriel. **Fatores críticos no desenho dos planos de S&OP**. São Paulo: Atlas, 2017.

DUBRIN, Andrew J. **Fundamentos do comportamento organizacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1998.

CROZATTI, Jaime. **Planejamento Estratégico e Controladoria**: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 3, n. 5, 2º semestre 2003.

DE MEDEIROS, Ana Cely Aquino; DE OLIVEIRA ANDRADE, Mirian Cardoso. **Contabilidade gerencial como ferramenta para gestão financeira nas microempresas**: uma pesquisa no município de Mossoró RN. *Revista Cogitatem*, v. 2, n. 1, 2016.

EMPESÔMETRO. **O que sua empresa precisa?**. 2016. Disponível em: <https://www.empesometro.com.br/Acesso> em: 29 mar 2019.

FERNANDES, Francisco Carlos; SELL, ISAIR.; COSTA, Magnus. Aplicação do modelo de apuração de resultado sob a ótica da gestão econômica a micro e pequena indústria de panificação: um estudo de caso. **IX Congresso Internacional de Custos** - Florianópolis, SC, Brasil - 28 a 30 de novembro de 2005.

FERRONATO, Aírto João. **Gestão contábil-financeira de micro e pequenas empresas**: sobrevivência e sustentabilidade. 2. Ed. São paulo : atlas, 2015.

FOLLY, LEANDRO. Sistema de Informação Gerencial. 2017. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/lohansilva52/sistema-de-informao-gerencial-42169406>. Acesso em: 20 mar 2019.

GIL, Antonio. Carlos **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KAPLAN R. y D. NORTON. **“Mapas Estratégicos: Convertiendo los Activos Intangíveis en Resultados Tangibles”**. Ediciones Gestión, 2004.

KAPLAN, R. and D. NORTON. **“The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance”**. Harvard Business Review, 1997.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**. São Paulo: Pioneira, 1976.

LUCINDO, Yane. **A importância da controladoria na avaliação de desempenho**. Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 2012.

MALINA Marcos.; SELTO, Farias. Humberto. **Communicating and Controlling Strategy**: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard. *Journal of Management Accounting Research*. Sarasota. v. 13, p. 47-90, 2001.

MARTIN, Norberto. C. **Da contabilidade à controladoria**: a evolução necessária. *Revista Contabilidade e Finanças*. São Paulo, n.28, p.7-28, jan/abr. 2002.

MICHAELIS, **Dicionário de português online**. 2015. Disponível em: Acesso em: 07 jun. 2015.

MONTEIRO, Jose Morais, BARBOSA, Jenny Dantas. **Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas**. Revista da Micro e Pequena Empresa 5.2. p.38-59, (2011).

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

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (orgs) **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico**. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clovis Luiz. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Thomson Pioneira, 2005.

PALAZZO, Juliana.; CARVALHO, Luciano.; RESENDE NETO, Aline.; FALLEIROS, Ana Elisa. **O papel da controladoria no processo de gestão em empresas de grande porte da cidade de Uberlândia**. 2012. Disponível em: https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos07/1149_1149_Artigo2_Controladoria_Seget_Autores.pdf. Acesso em: 04 dez 2018.

PEREZ JUNIOR, J. H. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

PEREIRA, Marco Antonio Carvalho. **Palestra**. 2018. Disponível em: <http://www.marco.eng.br/>. Acesso em: 25 jan 2019.

SCHMIDT, Paulo **Fundamentos de controladoria**. 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

SEBRAE. **Pesquisa sobre Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil - 2014**.

SEBRAE, **A importância de avaliar**. 2017. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/tipos-de-avaliacao-de-desempenho,bab3438af1c92410VgnVCM100000b272010aRCRD>. Acesso em: 04 abr 2019.

SERRA, Fernando Ribeiro et al. **Gestão estratégica: conceitos e casos / Fernando Ribeiro Serra ... [et al.]**. – São Paulo: Atlas, 2014.

SILOS, Carolina Rodrigues.; BECKERT NETO, Alfredo. **A importância da controladoria nas pequenas empresas**. 2015. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/arquivos/2017/5/art20170511-04.pdf>. Acesso em: 26 out 2018.

VERAS, Amanda.; KICH, Mara; CUNHA, Adriano. **Controladoria em micro e pequenas empresas**: um estudo de caso aplicado na região da grande Florianópolis. RAC - Revista de Administração e Contabilidade. Ano 15, n. 30, p. 74-91, jul./dez. 2016.

WAHLMANN, Gabriela Christina. **Um estudo exploratório sobre a atividade de controladoria nas microempresas na cidade de Ubatuba**. Monografia de Mestrado em Ciências Contábeis. Faculdades Integradas Módulo. Caraguatatuba. São Paulo: 2003.