



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)  
COLEGIADO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS (CCCCONT.)**

**PABLO RENAN SILVA SALUSTIANO**

**A CONTROLADORIA COMO UNIDADE ADMINISTRATIVA DE APOIO À  
GESTÃO: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE GESTORES DE TRÊS INDÚSTRIAS  
SITUADAS EM VITÓRIA DA CONQUISTA - BA**

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,

2023

**PABLO RENAN SILVA SALUSTIANO**

**A CONTROLADORIA COMO UNIDADE ADMINISTRATIVA DE APOIO À  
GESTÃO: ANÁLISE DA PERCEPCÇÃO DE GESTORES DE TRÊS INDÚSTRIAS  
SITUADAS EM VITÓRIA DA CONQUISTA - BA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Controladoria

Orientador: Prof. Dr. Manoel Antonio Oliveira Araújo

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,

2023

S172c

Salustiano, Pablo Renan Silva.

A controladoria como unidade administrativa de apoio à gestão: análise da percepção de gestores de três indústrias situadas em Vitória da Conquista - Ba. / Pablo Renan Silva Salustiano, 2023.

78f.

Orientador (a): Dr: Manoel Antonio Oliveira Araújo.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação), Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2023.

Inclui referências. F. 71 - 75

1.Contabilidade - Controladoria. 2. Controles Internos. 3. Gestão Empresarial. 4. Indústrias. I. Araújo, Manoel Antonio Oliveira. II. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. III.T.

CDD. 658.151

*Catálogo na fonte:* Juliana Teixeira de Assunção – CRB 5/1890  
UESB – Campus Vitória da Conquista – BA

**PABLO RENAN SILVA SALUSTIANO**

**A CONTROLADORIA COMO UNIDADE ADMINISTRATIVA DE APOIO À  
GESTÃO: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE GESTORES DE TRÊS INDÚSTRIAS  
SITUADAS EM VITÓRIA DA CONQUISTA - BA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Controladoria  
Orientador: Prof. Dr. Manoel Antonio Oliveira Araújo

Vitória da Conquista, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Manoel Antonio Oliveira  
Doutor em Educação-Currículo pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Professor da UESB - Orientador

---

Danilo Moreira Jabur  
Mestre em Inovação e Tecnologia pela UESC de Ilhéus - BA

---

Paulo Fernando de Oliveira Pires  
Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu de Salvador - BA

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, quero agradecer a Deus pela força e sabedoria que a mim foi dada, nos momentos de construção desse trabalho de conclusão de curso. Sem Ele e sem a proteção de Nossa Senhora Aparecida – meu refúgio em tantos momentos de aflição e angústia –, acredito que nada do que aqui está exposto teria condições de existir.

Muita gratidão aos meus pais, Creuzeni e Valmir Salustiano, pois com muita dificuldade se abdicaram dos seus próprios sonhos para que esse objetivo pessoal e profissional fosse concretizado. Apesar dos poucos recursos financeiros, sempre deixaram claro a importância dos estudos para a vida de qualquer ser humano e, por isso, não mediram esforços para que eu e minha irmã trilássemos o nosso caminho na profissão que mais nos fizessem felizes e realizados.

À minha esposa Liliane e meu filho Enrico, alicerce e fonte de amor incondicional, agradeço por estarem ao meu lado em todos os momentos. Vocês foram minha força nos momentos difíceis, minha inspiração para persistir e minha motivação para alcançar meus objetivos. Obrigado por todo o apoio, encorajamento e compreensão ao longo dessa jornada acadêmica.

Aos meus professores, mentores e orientadores, em especial Manoel Antônio e Danilo Jabur, sou grato pela dedicação e conhecimento compartilhados ao longo dessa jornada acadêmica. Suas aulas, orientações e *feedbacks* foram fundamentais para o meu crescimento e desenvolvimento como acadêmico e como pessoa. Agradeço por terem acreditado em meu potencial e por me encorajarem a superar as minhas dificuldades.

Gostaria de expressar meu profundo agradecimento a Paulo Fernando de Oliveira Pires por todo auxílio prestado.

Agradeço a todos os demais familiares, amigos e colegas que de alguma forma contribuíram para o sucesso deste trabalho. Seus incentivos, palavras de encorajamento e apoio moral foram fundamentais para que eu pudesse enfrentar os desafios e superar os obstáculos.

Por fim, agradeço a todas as pessoas que, de alguma forma, fizeram parte da minha jornada acadêmica e me ajudaram a chegar até aqui. Sou imensamente grato por ter tido a oportunidade de contar com cada um de vocês.

Obrigado de coração!

*“Tudo tem o seu tempo determinado, e há tempo para todo propósito debaixo do céu”  
(ECCLESIASTES 3:1)*

## RESUMO

Desde o século XX é contínua a necessidade das organizações em dispor de informações relevantes ao negócio, dado a complexidade da atividade empresarial e a competitividade, cada vez mais acirrada, em todos os segmentos de mercado. A Controladoria, enquanto órgão administrativo, tende a conduzir os gestores rumo a perpetuidade da organização, especialmente no que tange a otimização dos recursos necessários para a obtenção de resultados. Portanto, esta pesquisa teve como objetivo analisar percepção dos gestores de três conceituadas indústrias, situadas no Distrito Industrial dos Imborés em Vitória da Conquista - Bahia, sobre a relevância e maturidade da estrutura organizacional de Controladoria disponível ao processo de gestão industrial, sobretudo nos assuntos relacionados ao planejamento estratégico, controle de informações, gestão dos custos, orçamentos, formação de preços e otimização dos resultados. Neste sentido, a pesquisa preocupou-se em responder a seguinte questão problema: Qual a percepção dos gestores, quanto a maturidade da estrutura organizacional de Controladoria disponível ao processo de gestão industrial? O estudo foi justificado pela significância dos controles internos na eficácia da gestão empresarial, que tende a propiciar a continuidade da Empresa, e o conseqüente desenvolvimento social advindo da geração de recursos, emprego e renda. Justificou-se, também, como impulsor para o estudo de métodos de trabalhos consultivos a serem desenvolvidos por acadêmicos, autor, gestores e demais interessados. Para embasar esta pesquisa, foram citados Borinelli (2006), Padoveze (2016), Crepaldi (2017), Martins (2018), como principais autores. Quanto aos procedimentos metodológicos, caracterizou-se como um estudo de caso composto, de natureza empírica, do tipo descritivo-exploratório e teve como unidades de análise três empreendimentos industriais com atividades produtivas distintas. Para coleta de dados, foi utilizada entrevista semiestruturada cujos dados receberam tratamento qualitativo. Buscou-se, então, obter informações que permitissem afirmar, sob a ótica dos gestores, a relevância de uma estrutura organizacional de Controladoria no processo de gestão industrial, direcionando a Empresa para um caminho promissor no que diz respeito ao seu desenvolvimento estratégico e competitivo.

**Palavras-chave:** Contabilidade. Controladoria. Controles Internos. Gestão Empresarial. Indústrias.

## ABSTRACT

Since the 20th century there has been a continuous need for organizations to have relevant business information, given the complexity of business activity and the increasingly fierce competition in all market segments. The Controllershship, as an administrative authority, tends to lead managers toward the perpetuity of the organization, especially when it comes to optimizing the required resources to obtain results. Therefore, this research aimed to analyze the perception of managers of three renowned industries, located in the Industrial District of Imborés in Vitória da Conquista - Bahia, about the relevance and maturity of the organizational structure of controllership available to the industrial management process, mainly in matters related to strategic planning, information control, cost management, budgeting, pricing and optimization of results. In this sense, the research was concerned with answering the following problem question: What is the perception of managers regarding the maturity of the organizational structure of Controllershship available to the industrial management process? The study was justified by the significance of internal controls in the effectiveness of corporate management, which tends to provide the continuity of the Company, and the consequent social development arising from the generation of resources, employment and income. It was also justified as a driver for the study of methods of consultative work to be developed by academics, authors, managers and other interested parties. To support this research, Borinelli (2006), Padoveze (2016), Crepaldi (2017), Martins (2018) were cited as main authors. As for the methodological procedures, it was characterized as a compound case study, of an empirical nature, of the descriptive-exploratory type, and had as units of analysis three industrial enterprises with distinct productive activities. For data collection, semi-structured interviews were used, and the data received a qualitative treatment. The aim, then, was to obtain information that would allow us to affirm, from the managers' point of view, the relevance of a controllership organizational structure in the industrial management process, directing the Company to a promising path in terms of its strategic and competitive development.

**Keywords:** Accounting. Controllershship. Internal Controls. Corporate Management. Industries.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> – Dados demográficos de Vitória da Conquista-Ba.....	46
<b>Figura 2</b> – Dados demográficos de Vitória da Conquista-Ba.....	47

### LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Estado da Arte da temática em 2023.....	22
<b>Quadro 2</b> – Definições de Contabilidade.....	25
<b>Quadro 3</b> – Estrutura conceitual básica de Controladoria.....	32
<b>Quadro 4</b> – Métodos de Custeio mais utilizados segundo Bruni e Gomes.....	37
<b>Quadro 5</b> – Contabilidade <i>versus</i> Controladoria.....	50
<b>Quadro 6</b> – A contabilidade nas indústrias pesquisadas.....	52
<b>Quadro 7</b> – Sugestões para o saneamento dos problemas.....	54
<b>Quadro 8</b> – Perfil das Empresas X, Y e Z.....	55
<b>Quadro 9</b> – Existência de departamento de Controladoria nas Indústrias X, Y e Z.....	58
<b>Quadro 10</b> – Vantagens e desvantagens de ter um departamento de Controladoria.....	59

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	100
1.1 TEMA .....	122
1.2 OBJETIVOS .....	122
<b>1.2.1 Objetivo Geral</b> .....	133
<b>1.2.2 Objetivos Específicos</b> .....	133
1.3 PROBLEMATIZAÇÃO .....	134
<b>1.3.1 Questão Problema</b> .....	144
1.4 HIPÓTESE DA PESQUISA .....	144
1.5 JUSTIFICATIVA .....	145
1.6 RESUMO METODOLÓGICO .....	166
1.7 VISÃO GERAL .....	166
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	18
2.1 MARCO CONCEITUAL .....	18
2.2 ESTADO DA ARTE .....	18
2.3 MARCO TEÓRICO .....	233
<b>2.3.1 A evolução da ciência contábil e seus aspectos contemporâneos</b> .....	233
<b>2.3.2 Contabilidade: conceitos e importância</b> .....	255
2.4 CONTROLADORIA EMPRESARIAL: ORIGEM E DEFINIÇÕES .....	266
<b>2.4.1 A unidade administrativa Controladoria</b> .....	320
<b>2.4.2 O apoio à gestão</b> .....	342
2.4.2.1 Instrumentos de apoio à gestão empresarial utilizados pela Controladoria... 344	
<b>2.4.2.1.1 Orçamento Empresarial</b> .....	364
<b>2.4.2.1.2 Gestão operacional de custos e preços</b> .....	36
<b>2.4.2.1.3 Gestão Financeira</b> .....	420
<b>2.4.2.1.4 Sistemas de Informações Gerenciais (SIG)</b> .....	422
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	43

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	44
3.2 UNIDADES DE ANÁLISE .....	445
3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA .....	47
3.4 TRATAMENTO DOS DADOS.....	48
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS.....</b>	<b>49</b>
4.1 PERCEPÇÃO DO TEMA CONTABILIDADE E CONTROLADORIA PELOS GESTORES.....	49
4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DE CONTROLADORIA E SUAS INTERFERÊNCIAS NA GERAÇÃO DE RESULTADOS .....	55
4.3 ESTRUTURA FORMAL E PRÁTICAS DA CONTROLADORIA EM UMA INDÚSTRIA DE VITÓRIA DA CONQUISTA - BAHIA.....	60
<b>4.3.1 Apresentação da Empresa W .....</b>	<b>61</b>
4.3.1.1 Mapeamento dos processos operacionais e áreas de apoio .....	62
4.3.1.2 A Controladoria implantada como órgão administrativo: desafios e conquistas .....	65
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>69</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>71</b>
<b>APÊNDICE A .....</b>	<b>76</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Controladoria desempenha um papel fundamental na gestão de indústrias, contribuindo para a eficiência operacional, tomada de decisões estratégicas, gestão de riscos e resultados financeiros. Nesse sentido, a compreensão da importância atribuída pelos gestores a essa área estratégica é essencial para garantir a maximização do desempenho das organizações industriais.

O modelo de gestão industrial em curso, fundamentado pelo processo de transformação digital tem impulsionado enormes desafios ao processo decisório das organizações empresariais, especialmente no que diz respeito aos âmbitos tecnológico, de qualificação das pessoas e de controles internos.

Além disso, o cenário de pandemia do Coronavírus trouxe uma série de adversidades para a gestão empresarial em todo o mundo. A disseminação do vírus e as medidas de contenção adotadas, como *lockdowns* e restrições de mobilidade, impactaram significativamente nas atividades econômicas, levando a mudanças drásticas nos modelos de negócios e nas estratégias das organizações. A COVID-19 não apenas desafiou os estudos científicos acerca do combate ao vírus, mas também ressaltou a importância da gestão ágil, flexível e centrada em pessoas como forma de enfrentar crises inesperadas e assegurar a sobrevivência dos negócios em um ambiente instável e imprevisível.

Com isso, torna-se perceptível que, quanto mais abrangente e eficiente for o tratamento adotado pelas organizações, principalmente no que se refere aos aspectos de controles, maiores serão os impactos nos resultados esperados por todos os interessados no equilíbrio social, financeiro e econômico.

Sob estas perspectivas, a Controladoria apresenta-se como uma unidade administrativa de apoio a gestão empresarial, que deriva da necessidade de dispor de um sistema de informação confiável, tempestivo e capaz de subsidiar os gestores no processo decisório da entidade. Na indústria, ela pode se apresentar a partir da Contabilidade, através de uma estrutura organizada conforme a necessidade de outras áreas, o tipo e a cultura organizacional e, em alguns casos, conforme as características locais a qual ela está inserida.

Em Vitória da Conquista, por exemplo, com uma população de 370.868 habitantes em 2022, segundo fontes do Portal IBGE (2022), as indústrias desenvolvem papel fundamental no crescimento econômico da região, fomentando a economia com a geração de emprego e renda. Nesse sentido, compreender como os gestores percebem o papel desempenhado pela Controladoria, e a necessidade em dispor de uma unidade administrativa de controles na

indústria é fundamental para identificar lacunas e oportunidades de melhoria, bem como direcionar ações estratégicas que promovam a eficiência e o sucesso organizacional.

Portanto, este estudo buscou preencher essa lacuna de conhecimento ao realizar uma análise aprofundada da percepção dos gestores sobre a maturidade da estrutura organizacional de Controladoria em três conceituados empreendimentos industriais, com atividades produtivas distintas, localizadas no Distrito Industrial dos Imborés em Vitória da Conquista – Bahia. Por meio de entrevistas semiestruturadas foram coletados dados que permitiram identificar como os gestores percebem o papel da Controladoria em termos de suporte à tomada de decisões estratégicas, gestão financeira, controle de custos, gestão de riscos, e ainda como eles enxergam a necessidade em dispor de uma estrutura organizacional de Controladoria dentro da Empresa. Com isso, a questão que norteou esta pesquisa foi: Qual a percepção dos gestores, quanto à maturidade da estrutura organizacional de Controladoria disponível ao processo de gestão industrial?

A pesquisa também abordou, com o intuito de enriquecimento, o estudo sobre a implementação de uma unidade administrativa de Controladoria em uma indústria de Vitória da Conquista. Essa análise teve como objetivo evidenciar a experiência do pesquisador em relação aos desafios enfrentados e as conquistas resultante desse processo.

Diante do exposto, a presente pesquisa é de extrema relevância social, visto que a análise da percepção sobre a importância da Controladoria na gestão de indústrias, e até mesmo de outros segmentos empresariais, possibilitará compreender as principais deficiências, necessidades e expectativas da Administração. Além disso, do ponto de vista social, uma gestão baseada em boas práticas de Controladoria pode contribuir de forma significativa para o crescimento das empresas locais, promovendo a criação e a manutenção de empregos e renda.

Sob a ótica acadêmica, a pesquisa tende a contribuir com formação de novos profissionais e estimular o estudo acerca do desenvolvimento de métodos de trabalhos consultivos e de apoio nas decisões empresariais. No contexto pessoal e profissional, o estudo justifica-se em possibilitar uma análise, com características empreendedoras, acerca do cenário mercadológico local no que tange o nível de maturidade dos serviços de gestão dos processos e controles internos oferecidos e/ou implantados nas indústrias selecionadas.

Diante desses pressupostos, o desenvolvimento dessa pesquisa revela-se um tanto quanto importante nos âmbitos social, acadêmico e pessoal, pois tende a possibilitar a identificação de gargalos, pontos de melhorias e oportunidades para as três esferas supracitadas. Além disso, o trabalho tornar-se-á relevante ao desenvolvimento de novos

projetos profissionais, bem como do aprimoramento e desenvolvimento teórico do pesquisador.

Ao final, espera-se que esse estudo traga aos leitores *insights* valiosos que possam contribuir para o aprimoramento das práticas de Controladoria nas indústrias, além de fornecer subsídios para a adoção de estratégias eficazes de gestão que permitam um melhor aproveitamento dos recursos disponíveis e o alcance de resultados sustentáveis.

## 1.1 TEMA

No ambiente empresarial, a presença de uma estrutura de controladoria madura e eficiente torna-se essencial diante da complexidade das operações e aos constantes riscos inerentes às atividades. Os gestores, especialmente àqueles inseridos em ambientes industriais, conscientes dessa dinâmica de mercado, percebem a importância de contar com profissionais capacitados e sistemas adequados para monitorar e analisar os dados financeiros e operacionais da empresa. Essa percepção reflete a busca por uma gestão mais eficaz, que se baseia em informações confiáveis para identificar oportunidades, corrigir desvios e otimizar os resultados.

Nesse sentido, o estudo em questão está pautado na seguinte temática: A Controladoria como unidade administrativa de apoio à gestão industrial – análise da percepção de gestores das indústrias X, Y e Z situadas em Vitória da Conquista – Ba.

## 1.2 OBJETIVOS

Para a construção desse estudo, além da necessidade de se pensar no tema e na sua relevância, foi de igual importância a definição dos objetivos que ajudam a delimitar o escopo e a direção da pesquisa.

Para Markoni e Lakatos (2017, p.272) formular objetivos significa definir com precisão o que se deseja com o trabalho, sob o ponto de vista de dois aspectos: geral e específico:

**Geral**, relacionado à ideia central que serve de fio condutor no estudo proposto de fenômenos e eventos particulares; o objetivo geral relaciona-se com a compreensão geral do todo, vinculando-se diretamente à própria significação da tese que se propõe defender e explicar;

**Específico**, em âmbito mais restrito, compreende etapas intermediárias, que sob aspectos instrumentais, permitem o objetivo geral.

Dessa forma, o objetivo geral e os objetivos específicos executam papéis distintos, porém, complementares. Eles devem refletir sobre as metas que o autor deseja atingir com o trabalho e responder às perguntas de pesquisa ou aos problemas investigados.

Além disso, ressalta-se que ao serem redigidos, os objetivos apresentem clareza e concisão, de modo que sejam compreensíveis para os leitores e incluam uma avaliação posterior do alcance dos resultados obtidos.

Diante disso, os subcapítulos a seguir contemplarão o propósito geral da pesquisa, bem como as especificidades que guiaram o autor na definição do escopo, na seleção dos métodos e na obtenção dos resultados.

### **1.2.1 Objetivo Geral**

Analisar a percepção dos gestores, quanto a maturidade da estrutura organizacional de Controladoria disponível ao processo de gestão empresarial em três conceituadas indústrias situadas no Distrito Industrial dos Imborés em Vitória da Conquista – Ba.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- Definir, através de revisões bibliográficas, o conceito, importância e aplicabilidade da Controladoria;
- Especificar os principais instrumentos de apoio à gestão empresarial utilizado pela Controladoria para identificação, mensuração e divulgação de informações relevantes às decisões assertivas;
- Identificar as principais atividades, controles internos e artefatos de Controladoria disponíveis aos gestores das indústrias;
- Realizar um estudo sobre a implantação de uma estrutura interna da Controladoria e suas contribuições para os resultados financeiros de uma empresa industrial.

## **1.3 PROBLEMATIZAÇÃO**

A problematização de uma pesquisa busca trazer à tona uma lacuna ou uma situação problemática dentro de determinado campo de estudo, que demanda uma análise mais aprofundada e a busca por respostas ou soluções. Ao problematizar, o autor realiza uma

reflexão crítica sobre o tema de pesquisa, levantando questões pertinentes e explorando diferentes perspectivas.

De acordo com Marconi e Lakatos (2017, p. 134) “O problema assim, consiste em um enunciado claro, compreensível e operacional, cujo melhor modo de solução ou é uma pesquisa, ou pode ser resolvido por meio de processos científicos.” A possibilidade de transformar o problema em uma pergunta garantirá ainda mais a sua cientificidade, pois, problemas que enunciam questões de valor não são perguntas científicas.

Portanto, a questão problema apresentada na sequência, revela-se um tanto importante no processo de conversão e delineamento dos propósitos do estudo em foco.

### **1.3.1 Questão Problema**

Qual a percepção dos gestores, quanto à maturidade da estrutura organizacional de Controladoria disponível ao processo de gestão industrial?

A proposta de formulação de uma resposta para essa questão incidirá na hipótese de pesquisa.

## **1.4 HIPÓTESE DA PESQUISA**

Esta investigação parte do pressuposto de que a Controladoria, como unidade administrativa de apoio à gestão, auxilia nos processos de gestão industrial, sobretudo nos assuntos relacionados ao planejamento estratégico, controle de informações, gestão dos custos, orçamentos, formação de preços e otimização dos resultados das empresas industriais do município de Vitória da Conquista – Ba.

Adiante, na tentativa de responder o porquê da realização desta pesquisa, seguem as justificativas de caráter acadêmico, profissional, pessoal e social.

## **1.5 JUSTIFICATIVA**

Há tempos o cenário econômico mundial, fortemente influenciado pelo que hoje conhecemos como concorrência entre os mercados, tem estimulado a formação de modelos de negócios sólidos e saudáveis financeiramente. Mas os anos de 2020 e 2021 tornaram-se de fato uma incógnita para o mundo, em vários aspectos.

Os impactos de uma crise provocada pela pandemia da COVID-19 desafiaram pessoas, organizações e sociedades a lidarem com práticas cotidianas complexas e imediatas. E sobre essa perspectiva, o mundo corporativo se viu obrigado a repensar a forma de gerir os recursos, pessoas, processos e controles que viabilizam a continuidade de suas atividades.

Nesse contexto, é evidente, que assim como muitas vidas, a pandemia ceifou quantidade significativa de negócios, isso não somente pelo fato da escassez de recursos financeiros (capacidade de liquidez), mas também, em função da deficiência no processo de gestão dessas empresas.

É de conhecimento que a eficácia de um modelo de gestão empresarial, está fundamentada em decisões ágeis e assertivas, e por estar inserida nesse contexto, a Controladoria revelou-se ao longo dos tempos (final do século XX), um campo científico que muito contribuía para um melhor desenvolvimento das empresas, pois, além de agregar na gestão econômica, se responsabiliza pelo sistema de informações gerenciais que apoiam no processo decisório.

Assim, o estudo em questão apresenta-se com extrema relevância social, em especial ao público empreendedor, visto que procurará evidenciar, sob a ótica de gestores, a importância da Controladoria no processo de planejamento estratégico, controle de informações, gestão dos custos, orçamentos, formação de preços e otimização dos resultados das empresas com atividade econômica industrial no município de Vitória da Conquista – Bahia.

A sistematização de uma estrutura gerencial, madura, pautada em processos e controles como os citados acima, dão condições para a continuidade e consolidação econômica e financeira das instituições, gerando competitividade mercadológica, emprego, renda e conseqüentemente, maior desenvolvimento social.

Para a academia, a pesquisa tende a contribuir com formação de novos profissionais e estimular o estudo acerca do desenvolvimento de métodos de trabalhos consultivos e de apoio nas decisões empresariais.

No contexto pessoal, o estudo justificou-se em possibilitar ao autor uma análise, com características empreendedoras, acerca do cenário mercadológico local, principalmente no que tange o nível de maturidade dos serviços de gestão dos processos e controles internos oferecidos e/ou implantados em empresas industriais de Vitória da Conquista. Além disso, o trabalho contribuiu significativamente para o desenvolvimento de novos projetos profissionais, bem como do aprimoramento e desenvolvimento teórico do pesquisador.

Assim, o desenvolvimento dessa pesquisa revela-se um tanto quanto importante nos âmbitos social, acadêmico e pessoal, pois possibilitou a identificação de gargalos, pontos de melhorias e oportunidades para as três esferas supracitadas.

## **1.6 RESUMO METODOLÓGICO**

Para embasar esta pesquisa, são citados Borinelli (2006), Padoveze (2016), Crepaldi (2017), Martins (2018), como principais autores que abordam a temática Controladoria. Quanto aos procedimentos metodológicos utilizados, esta pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso composto, de natureza empírica, do tipo descritivo-exploratório e teve como unidades de análise três empreendimentos industriais, com atividades produtivas distintas, situadas no Distrito Industrial dos Imborés em Vitória da Conquista - Bahia. Para coleta de dados, foi utilizada entrevista semiestruturada cujos dados receberam tratamento qualitativo.

## **1.7 VISÃO GERAL**

O estudo monográfico em análise está organizado em cinco capítulos. O primeiro é composto pela Introdução, onde o leitor poderá identificar os principais elementos a serem abordados nesse trabalho. O capítulo 1 compõe-se de algumas subdivisões onde constam: o tema; os objetivos gerais e específicos; a problematização seguida das hipóteses de pesquisa; a justificativa pelo qual foi escolhido o tema; o resumo metodológico onde está exposto os métodos e recursos utilizados para a sua elaboração e; a visão geral de como o trabalho em questão está estruturado.

O segundo capítulo, é composto pelo Referencial Teórico onde serão apresentados conceitos e discussões que serviram de base para o entendimento sobre o tema. Ele se subdivide em: 2.1 Marco conceitual; 2.2 Estado da arte; 2.3 Marco teórico; 2.3.1 A evolução da ciência contábil e seus aspectos contemporâneos; 2.3.2 Contabilidade: conceitos e importância; 2.4 Controladoria Empresarial: origem e definições; 2.4.1 A unidade administrativa Controladoria; 2.4.2 O apoio à gestão; 2.4.2.1 Instrumentos de apoio à gestão empresarial utilizados pela Controladoria; 2.4.2.1.1 Orçamento Empresarial; 2.4.2.1.2 Gestão operacional de custos e preços; 2.4.2.1.3 Gestão financeira; 2.4.2.1.4 Sistemas de informações gerenciais;

No Capítulo 3, encontra-se a Metodologia. Já no Capítulo 4, têm-se os resultados e discussões da pesquisa realizada com gestores de três conceituados estabelecimentos

industriais situadas no Distrito Industrial dos Imborés em Vitória da Conquista - Bahia. Em seguida, está o Capítulo 5, as Considerações Finais e, por fim, as Referências Bibliográficas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Ao tratar de assuntos com critérios científicos faz-se necessário que o pesquisador elabore a sistematização de conceitos básicos a fim de conhecer não somente aquilo que se quer pesquisar, mas também identificar e entender as hipóteses, os métodos e as teorias já existentes sobre o objeto de estudo.

Neste sentido, o Capítulo 2 apresentado aqui desmembra-se em tópicos auxiliares, Marco Conceitual, Estado da Arte e Marco Teórico. Essas seções são estruturadas de forma a possibilitar o embasamento teórico para um estudo consistente e confiável.

### 2.1 MARCO CONCEITUAL

Este tópico apresenta-se como uma construção lógica de conceitos e proposições que se relacionam e dão suporte ao processo de investigação.

Sob essa ótica, o marco conceitual proporciona ao pesquisador as evidências necessárias para fundamentar as suas ações, além de contribuir para a sumarização do conhecimento existente. Aos leitores, este conjunto de conceitos possibilita a inter-relação das ideias de modo a explicar e compreender o tema proposto nesta pesquisa.

Assim, conceitos, como os de contabilidade e Controladoria, são indispensáveis para a demarcação do conhecimento na temática apresentada. Isso, porque a Contabilidade, enquanto Ciência Social Aplicada promove o estudo das variações quantitativas e qualitativas ocorridas no patrimônio das organizações, e, sobretudo, fornece informações valiosas que apoiam diversos usuários nas análises de natureza econômica, financeira, físicas e de produtividade. Conforme afirma Marion (2009):

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisão. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões. (MARION, 2009, p. 24).

Outro conceito relevante para este estudo está estreitamente ligado à contabilidade, especialmente devido ao pelo dessa área do conhecimento zelar pela continuidade e progresso da empresa. A Controladoria, enquanto unidade administrativa mantém uma forte interação com diversas áreas do conhecimento, principalmente com a Ciência Contábil, visto que o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos dessa escola tende a garantir aos

gestores as informações adequadas ao processo decisório gerencial. Padoveze (2010, p.32) ratifica esse conceito ao afirmar que a Controladoria, “caracterizada como a Ciência Contábil evoluída [...] tem o papel de gestora dos recursos da empresa”.

Ao resumir os conceitos acima, torna-se evidente a inter-relação entre a contabilidade e a Controladoria. Ambos contribuem para a eficácia da gestão empresarial, seja por meio dos registros das variações patrimoniais (Contabilidade) ou pela estruturação de controles, processos, planejamento estratégico e operacional (Controladoria).

Nesse sentido, destaca-se como atividades mais relevantes da Controladoria, a manutenção e o aperfeiçoamento dos controles internos. Isso ocorre porque os controles exercem papel de extrema relevância no processo gerencial, especialmente quando este, está pautado em objetivos que envolvem a proteção de bens e direitos, obtenção de informação fidedigna, promoção da eficiência operacional e o respeito às normas e políticas da administração.

Sobre esse conceito, o *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA* (2018) define:

O controle interno compreende o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados numa empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas (AICPA, 2018).

O *Coso Internal Control – Integrated Framework (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)* complementa esse conceito ao afirmar que o controle interno é uma ferramenta de gestão eficiente, visto que “o caráter multifuncional dos controles internos reduz os riscos de a organização não atingir seus objetivos” (COSO, 2017).

Nota-se, portanto, que os controles internos fazem parte de uma das principais preocupações da administração, pois ajudam a proteger os ativos, melhoram a qualidade das informações financeiras e operacionais da organização, minimizam os riscos operacionais e facilitam o cumprimento das normatizações.

É relevante destacar que, ao abordar a eficiência nas organizações, surge um conceito adicional de grande importância, que engloba o conjunto de atividades, processos e estratégias utilizados na administração das empresas. A gestão empresarial compreende a administração dos recursos financeiros, humanos e estruturais de uma organização, com o propósito de garantir a continuidade operacional da entidade no futuro. Guerreiro (1989, p.229) reforça essa ideia ao expor que uma gestão empresarial eficaz “tem condições de conseguir a longo

prazo, o desenvolvimento da empresa e a otimização dos seus resultados” (GUERREIRO, 1989, p.229).

Ainda conforme a perspectiva de Guerreiro (1989), adotar uma gestão empresarial adequada oferece à organização as condições necessárias para manter sua competitividade e continuidade. Essa concepção revela-se de extrema importância para a construção deste estudo, uma vez que analisar os princípios e práticas da gestão empresarial utilizadas, especialmente por gestores de empresas industriais, contribuirá para o atendimento dos objetivos, e, sobretudo ajudará a compreender os desafios e as oportunidades enfrentadas por empresas desse setor.

A indústria, conforme definição proposta na 1ª edição do Novíssimo Dicionário de Economia (SANDRONI, 1999), compreende o conjunto de atividades produtivas que se caracterizam pela transformação de matérias-primas, de modo manual ou com auxílio de máquinas e ferramentas, no sentido de fabricar mercadorias. Nesse contexto, fazer a gestão empresarial das indústrias apresenta-se como um desafio devido à complexidade de seus processos. Isso ocorre porque a característica de múltiplas atividades requer uma abordagem gerencial especializada, que envolve o planejamento, a organização, a coordenação e o controle de diversos aspectos, como a cadeia de suprimentos, a produção, a qualidade e a inovação tecnológica (SANDRONI, 1999).

Pode-se afirmar, portanto, que a própria essência da atividade industrial exige dos gestores a implementação de processos e controles internos bem estabelecidos. Por isso, contar com o apoio das áreas de contabilidade e Controladoria será um diferencial para que a indústria alcance índices positivos e mantenha sua competitividade no mercado. Essas áreas desempenham um papel fundamental na gestão dos recursos, no registro preciso das transações financeiras, na elaboração de relatórios e na análise de custos, proporcionando informações confiáveis e decisões assertivas.

## **2.2 ESTADO DA ARTE**

O Estado da Arte compõe uma das partes mais importantes do trabalho científico, e tem por objetivo contextualizar o que já se tem descoberto sobre o assunto pesquisado. É um trabalho de demarcação do conhecimento construído ao longo do tempo, que leva em consideração singularidades sociais, políticas, econômicas e culturais, e que dá ao pesquisador a possibilidade de obter um panorama completo e atualizado do conhecimento disponível,

identificar lacunas a serem preenchidas e direcionar sua pesquisa de forma embasada e inovadora.

Neste estudo, o estado da arte foi construído através do mapeamento de produções acadêmicas como dissertações de mestrado, teses de doutorado, publicações em periódicos e comunicações em anais de congressos e seminários. Essa tarefa é necessária ao processo de evolução do conhecimento, principalmente no que tange aos assuntos relacionados à Contabilidade e Controladoria.

Sendo assim, o Quadro 1, apresentado a seguir, é o resultado da pluralidade de pesquisas catalogadas para a temática proposta nesse trabalho.

**Quadro 1** – Estado da Arte da temática em 2023.

TIPO	TÍTULO	AUTOR(ES)	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO	IDEIA PRINCIPAL	LINK / LUGAR	DATA DE ACESSO
Livro	Controladoria Empresarial: conceitos, ferramentas e desafios	Adriano Leal Bruni e Sônia Maria da Silva Gomes	2010	-----	-----	O livro possui como objetivo principal a discussão acerca de um conjunto de tópicos relacionados à Controladoria, área do conhecimento com importância crescente no dinâmico mundo dos negócios.	<a href="https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/5630/1/Controladoria%20empresarial.pdf">https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/5630/1/Controladoria%20empresarial.pdf</a>	22 de abril de 2023
Livro	Controladoria Avançada	Clóvis Luiz Padoveze	2005	-----	-----	O livro aborda os principais assuntos da Controladoria dentro de uma visão avançada e com temas apresentados em uma estrutura que se alinha com o processo de gestão.	Livro Físico	
Livro	Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática	Silvio Aparecido Crepaldi e Guilherme Simões Crepaldi	2017	-----	-----	O material é fruto de um projeto pedagógico-editorial que, além de enfatizar a excelência didática e doutrinária de seus textos, propicia uma fonte de consulta rápida e prática que alia o estudo dinâmico e a completa revisão de Contabilidade Gerencial para exames, concursos e para o Exame de Suficiência do CFC.	Livro Físico	
Livro	Contabilidade de Custos	Eliseu Martins	2018	-----	-----	O livro possui uma abordagem dedicada ao uso da Contabilidade de Custos como instrumento para fins gerenciais, tais como o enfoque dado à utilização das informações para as funções de planejamento e controle de custos, relacionadas ao estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de gestão.	Livro Físico	
Tese de Doutorado	Estrutura conceitual básica de Controladoria: Sistematização à luz da Teoria de Práxis	Marcio Luiz Borinelli	2006	-----	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo – FEA/USP	Neste estudo, o autor buscou desenvolver uma estrutura empírico-teórica com o objetivo de consolidar a Controladoria como ciência.	<a href="https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/publico/Tesemarcioborinelli.pdf">https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/publico/Tesemarcioborinelli.pdf</a>	25 de março de 2023
Artigo	Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro	Rogério João Lunkes, Darci Schnorrenberger e Fabrícia Silva da Rosa	2013	-----	Revista Brasileira de Gestão de Negócios	Os autores procuraram identificar e analisar as principais funções da controladoria em estudos empíricos e em obras e manuais de referência.	<a href="https://www.scielo.br/j/rbgn/a/qpNkP9SLzSCWfrZLKMxt45s/?lang=pt&amp;format=pdf">https://www.scielo.br/j/rbgn/a/qpNkP9SLzSCWfrZLKMxt45s/?lang=pt&amp;format=pdf</a>	06 de maio de 2023

Fonte: Elaborado pelo autor, 2022.

## **2.3 MARCO TEÓRICO**

Este tópico se refere ao conjunto de conceitos de diferentes níveis de abstração que orientam a forma pela qual a Controladoria e Contabilidade serão abordadas. Nesse contexto, Lakatos e Marconi (2003) afirmam que o referencial teórico permite verificar o estado do problema a ser pesquisado, sob o aspecto teórico e de outros estudos e pesquisas já realizado.

Assim, as abordagens apresentadas na sequência consistem em realizar uma revisão dos trabalhos já existentes sobre os temas supracitados, que pode estar em livros, artigos, monografias, teses, mídias eletrônicas e outros materiais cientificamente confiáveis.

### **2.3.1 A evolução da ciência contábil e seus aspectos contemporâneos**

A evolução da economia mundial nos últimos anos, intensificada por mudanças políticas, sociais e tecnológicas, provoca a administração empresarial a buscar, incessantemente, mais eficiência na gestão patrimonial das companhias. Essa inquietação evidencia a relevância da contabilidade que, enquanto ciência, torna-se responsável por investigar, interpretar e registrar os fenômenos que impactam o patrimônio de uma organização.

Fato é, que os estudos por controles patrimoniais são tão antigos quanto a própria história da civilização, e alguns teóricos afirmam que os primeiros sinais de surgimento da ciência contábil, ou contabilidade propriamente dita, foram observados por volta do ano 8.000 a.C. Henrilksen e Van Breda (2012) relatam que as primeiras civilizações usavam a contabilidade para controle de seus rebanhos e riquezas, através de registros em fichas de barro (HENRILKSEN; VAN BREDA, 2012).

Lopes Amorim (1968) apud Henrilksen e Van Breda (2012) acrescentam que a contabilidade surgiu pela necessidade de se criar processos práticos para organização e controle dos mercadores, após mostrarem que não possuíam absoluta fidelidade na realização de seus processos (LOPES AMORIM apud HENRILKSEN; VAN BREDA, 2012).

Iudícibus, Marion e Faria (2009) relatam que em trechos da bíblia, como no livro de Jó, contém indícios que a contabilidade já existia com os povos primitivos. Acredita-se que na época de Jó eram utilizadas técnicas de memorização, denominado de período “Mnemônico”, em que a contabilização era feita em barro ou placas de argila através de símbolos, essas placas eram consideradas como relatórios. Lopes de Sá (2009) complementa que o homem utilizou da arte para evidenciar os bens patrimoniais que guardava, a contabilização era

realizada em paredes das grutas como forma de desenho e pedaços de ossos era para fazer riscos. De maneira rudimentar, a contabilidade empírica do povo primitivo tinha os desenhos como representação de qualidade do objeto e, riscos ou traços, a quantidade de objetos. No entanto, essa fase empírica mostrou-se que era só o início de um conhecimento que se tornará cada vez mais complexo (SANTOS; BARBOSA, 2022).

Apesar de antiga, nota-se que a contabilidade evoluiu de forma bastante lenta ao longo dos séculos, atingindo um nível de crescimento notório somente por volta do século XVIII, quando deixou de ser “arte” para se tornar “ciência”.

Enquanto ciência, muitos a caracterizam como uma área do conhecimento relacionada ao segmento social, uma vez que a ação humana pode gerar e alterar o fenômeno patrimonial. Ainda que inserida em uma conjuntura de sociedade capitalista, a contabilidade não está restrita a conceitos de ciência do controle patrimonial e das riquezas. Através da sua interdisciplinaridade, a contabilidade promove o diálogo entre as diversas áreas do conhecimento como a administração, o direito e a economia, de forma a reduzir as barreiras entre elas, e, sobretudo, reagir aos problemas sociais com vistas a suprir às necessidades de todos os grupos envolvidos, seja organizações de natureza pública ou privada (SANTOS; BARBOSA, 2022).

Crepaldi e Crepaldi (2017, p.2) ratifica essa informação ao expor que “a evolução da contabilidade sempre está associada ao desenvolvimento da sociedade como um todo. Esse fato tem feito que mais recentemente venha sendo considerada pertencente ao ramo da ciência social” (CREPALDI; CREPALDI, 2017, p.2).

Em contextos atuais, dado o desenvolvimento do mercado de capitais e o crescimento das organizações empresariais de sociedade anônima, tem-se a contabilidade como sendo, essencialmente, uma ciência utilizada para estudar, interpretar e registrar os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade. Sob essa ótica, a contabilidade assume papel de extrema relevância aos usuários interessados nas informações contábeis, uma vez que por meio dela os *stakeholders* (clientes, colaboradores, acionistas, sindicatos e a comunidade em geral) validam informações sobre distribuição de renda, pagamento de impostos, status do quadro social, situações de endividamento, garantias de crédito e recebimentos, entre outras.

Lopes de Sá (2009) corrobora essa definição ao afirmar que é “a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

Independente de qual classificação seja mais adequada, e apesar de ainda ser percebida no Brasil como um instrumento de apoio ao Fisco, à contabilidade tem tido cada vez mais

destaque no mundo corporativo, principalmente quando se relaciona com a evolução e perpetuação das organizações.

### 2.3.2 Contabilidade: conceitos e importância

Sendo a contabilidade uma das ciências mais antigas da humanidade, seu objetivo principal é registrar informações (econômicas, financeiras) e demonstrar as alterações do patrimônio das organizações, servindo de base e auxiliando os gestores no processo decisório sobre alocação de recursos (AMORIM, 2015). Seguindo tal raciocínio, Barros (2013) complementa que a contabilidade é a ciência social que visa ao registro e ao controle dos atos e fatos econômicos, financeiros e administrativos das entidades.

Entende-se que a Contabilidade, além de ciência social aplicada, é a técnica de registrar, interpretar, demonstrar e estudar todos os fatos que afetam o patrimônio das organizações, ou seja, seus bens, seus direitos e suas obrigações, fornecendo informações úteis para o processo decisório (AMORIM, 2015). Segundo Padoveze (2012), a Contabilidade tem por objetivo o controle do patrimônio, que é feito por meio da coleta, armazenamento e processamento das informações, ou seja, de todos os fatos contábeis que ocorrem na atividade empresarial. Portanto, compreende-se que a contabilidade é uma ferramenta de controle, a qual auxilia na tomada de decisão, tendo como objetivo principal o papel de fornecer informações físicas e econômicas (DAVID; BARBOSA, 2019).

Com base no exposto, foi elaborado o Quadro 2 abaixo, com o propósito de sintetizar as múltiplas definições existentes para a Contabilidade.

**Quadro 2:** Definições de Contabilidade.

CONCEITO	AUTOR
A Contabilidade é um sistema de processamento de informação destinado a captar e medir a essência econômica dos eventos que afetam a entidade e relata seus efeitos econômicos sobre a mesma entidade para os tomadores de decisão.	MANOBE, 1986.
A Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação necessárias à tomada de decisões sobre o patrimônio, suas variações e o resultado econômico.	FRANCO, 1997.
“A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.”.	IUDÍCIBUS E MARION (2008, p.1).
A Contabilidade é a ciência que, através de seus princípios e conceitos, registra as transações financeiras de forma que permite o controle efetivo do patrimônio de uma entidade.	SANT'ANNA, 2012.

Continua...

Contabilidade é a ciência social que visa ao registro e ao controle dos atos e fatos econômicos, financeiros e administrativos das entidades. Trata-se de um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.	BARROS, 2013.
---	---------------

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Manobe (1986); Franco (1997); Iudicibus e Marion (2008, p.1); Sant'Anna (2012); Barros (2013).

O Quadro 2 correlaciona as concepções dos diversos autores, ao passo em que caracteriza esta ciência como sendo importante instrumento para a manutenção da sociedade. As definições apresentadas revelam que a necessidade de informações precisas é tão importante para a continuidade da organização empresarial, quanto para os demais usuários das demonstrações contábeis. Em outras palavras, as informações contábeis deixaram de ser usadas, exclusivamente, por proprietários das empresas, e passaram a influenciar investidores, sindicatos, governos, credores e os diversos membros da sociedade com interesse na entidade.

#### 2.4 CONTROLADORIA EMPRESARIAL: ORIGEM E DEFINIÇÕES

Durante a Revolução Industrial no século XIX, muitas empresas passaram por processos de fusão, dando origem a grandes conglomerados empresariais com características de estrutura verticalizada, em constante expansão, organizados em departamentos e divisões distintas. Essa estrutura refletia a tendência de descentralização, que se espalhava rapidamente pelos Estados Unidos e por outros países (LUNKES et al., 2013).

No Brasil, segundo LUNKES et al. (2013), a Controladoria teve origem por volta de 1960, com a entrada de empresas multinacionais dos Estados Unidos no país. Nessa época, foi publicado o primeiro anúncio destacando a necessidade de profissionais de Controladoria com conhecimentos em princípios contábeis americanos e legislação tributária brasileira. Esse momento marcou o surgimento da Controladoria como área de atuação específica no contexto empresarial brasileiro (LUNKES et al., 2013).

Ainda sobre essa temática, Kanitz (1976), complementa que os primeiros *controllers* brasileiros foram selecionados para atuar em departamentos de contabilidade e finanças. Isso se deve ao fato de que os profissionais que atuavam nessa área possuíam uma visão abrangente do negócio e, conseqüentemente, estavam aptos a desempenhar as funções relacionadas à Controladoria, conforme observado por Schmidt e Santos (2006), citados por LUNKES et al. (2013).

Considerando os aspectos históricos apresentados anteriormente e o objetivo de consolidar o entendimento sobre o tema deste estudo, recorre-se à literatura para fornecer uma explicação sobre a Controladoria.

Muito embora seja confundida com a Contabilidade, a Controladoria na visão de Moura e Beuren (2000) consiste em uma unidade administrativa de suporte ao processo de gestão empresarial, agindo também como gestora dos sistemas de informações. Essa posição encontra respaldo no pensamento de Mosimann, Alves e Fisch (1999), ao definirem a Controladoria como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos originários das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com fim de orientá-las para a eficácia (MOSIMANN; ALVES; FISCH, 1999).

De forma similar, Borinelli (2006, p.105) define a Controladoria como sendo um “conjunto de saberes sustentados por bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relacionadas ao controle do processo de gestão organizacional” (BORINELLI, 2006, p.105).

Trilhando o mesmo caminho, Catelli (2006) enfatiza que para um entendimento adequado sobre o assunto é necessário desmembrar a Controladoria em duas vertentes. A primeira vertente, relacionada ao ramo do conhecimento apoiado pela Teoria da Contabilidade, em que é capaz de estabelecer toda a base conceitual necessária para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informação. A segunda é fundamentada pela concepção de uma unidade administrativa, que se responsabiliza por difundir o conhecimento, coordenar e conduzir a otimização do resultado global da organização. Para o autor a Controladoria não pode ser confundida com uma metodologia, ou algo do tipo “como fazer” e deve ser vista como uma área coordenadora das informações necessárias às boas práticas de gestão empresarial (CATELLI, 2006).

É evidente, portanto, que além de fornecer informações relevantes para as análises e decisões estratégicas nas organizações, o papel desempenhado pela Controladoria transcende as definições de métodos organizacionais e controle de processos. Sua missão consiste em otimizar os resultados econômicos, assegurando a continuidade da empresa por meio da integração e do comprometimento de diversas áreas. Para alcançar esse objetivo, é imprescindível que cada segmento da organização compartilhe do mesmo propósito e busque maximizar seu desempenho individual (CATELLI, 2006).

No que diz respeito à integração das áreas de responsabilidade, Catelli (2006) reforça que o alcance desses fins significa a consonância dos resultados econômicos com as metas e

condições estabelecidas em um processo de gestão em que as decisões são tomadas sob uma perspectiva sistêmica, ou seja, um modelo de gestão compartilhada onde a concepção de informações relevantes ao negócio fundamenta-se no envolvimento de diversas áreas do conhecimento, assim como dos vários setores da organização empresarial (CATELLI, 2006).

Crepaldi et al. (2017) complementa o entendimento ao citar a necessidade de controles, padrões e projeções de resultados que visam otimizar o alcance dos objetivos de uma empresa. Para o autor, o profissional atuante em Controladoria deve ser responsável por identificar, através de análises comparativas, as diferenças entre os resultados obtidos e os padrões de controles estabelecidos, uma vez que, apurando-se a os desvios tornar-se-á possível classificar as irregularidades, bem como, sugerir soluções aos gestores para uma melhor tomada de decisões (CREPALDI et al., 2017).

A percepção dos autores favorece o entendimento de que a Controladoria vai além do sistema contábil da empresa, estando intrinsecamente vinculada à estratégia organizacional. Como unidade administrativa, sua preocupação contempla a análise organizacional em todas as suas perspectivas, como a gestão da informação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento de todos os eventos que influenciam na evolução e no desempenho dos planos traçados pelos gestores. Nesse contexto, destaca-se a atuação do *Controller*, como o profissional responsável pela coordenação e gestão das informações relevantes ao crescimento contínuo da organização.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2017), o *Controller* faz parte da alta administração empresarial, desempenhando um papel ativo nos processos de planejamento e controle. Além disso, sua atuação é crucial na capacitação dos gestores, visando promover a eficiência e eficácia na gestão dos recursos disponíveis. Apesar de estar inserido na cúpula administrativa, Willson et al. apud Borinelli (2006), salienta que o *Controller* não deve ser confundido como o comandante de um navio, visto que isso é função atribuída ao principal executivo. Para o autor, o *Controller* pode ser comparado ao navegador, ou seja, àquele que fornece as informações necessárias para que o “navio” (Empresa) siga o curso adequado e atinja o porto de destino com segurança (WILLSON et al. apud BORINELLI, 2006).

Geralmente, o profissional da área de Controladoria ocupa uma posição de gestão e está subordinado à diretoria financeira. No entanto, Crepaldi e Crepaldi (2017), defendem que a abordagem mais adequada para o *Controller* é a de atuar como *Staff*. Nessa abordagem, o *Controller* é responsável por filtrar, compilar, sintetizar e analisar as informações geradas pelos diferentes departamentos, garantindo que sejam entregues às pessoas certas e no momento oportuno (CREPALDI; CREPALDI, 2017).

Para a execução de suas atribuições, é de extrema importância que o *Controller* se mantenha atualizado sobre as melhores práticas de gestão e regulamentações pertinentes aos negócios em que a empresa está inserida. Isso inclui estar familiarizado com os princípios contábeis e com as normas internacionais de contabilidade, bem como com as regulamentações fiscais e trabalhistas. Em síntese, essa combinação de habilidades e conhecimentos permite ao profissional de Controladoria exercer suas funções de maneira eficiente e contribuir para o sucesso e a sustentabilidade da empresa (CREPALDI; CREPALDI, 2017).

Considerando todas as discussões realizadas até o momento, é prudente observar a significativa relação existente entre Contabilidade, Controladoria e o profissional *Controller*, bem como a relevância dos controles internos no processo de gestão a qual a Controladoria está inserida. Nesse sentido, de acordo com o estudo de Borinelli (2006), o controle interno é reconhecido como uma das principais funções que dão forma e substância à atuação da Controladoria nas organizações empresariais. O autor recorre a Padoveze (2004, p.36) para reforçar que “cabe à Controladoria dentro de sua função de monitoramento do controle interno, avaliar permanentemente a observância de todas as etapas e procedimentos para os processos embutidos nos sistemas de informações operacionais.” (PADOVEZE, 2004, p.36).

Attie (2018) enfatiza que a definição de controle interno é muito mais abrangente do que pode ser atribuída à realidade. Segundo o autor, o sistema de controle interno deve se estender além das questões relacionadas aos departamentos de contabilidade e finanças (ATTIE, 2018).

Com base nessas definições, é possível observar que a amplitude dos conceitos relacionados ao controle interno abrange um conjunto de atividades, métodos, medidas, diretrizes, procedimentos e instrumentos adotados para direcionar, restringir, monitorar, fiscalizar, governar e validar as atividades organizacionais.

De forma complementar, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) de 1992, afirma que os controles internos abrangem o ambiente de controle da entidade, avaliação de riscos, atividades de controle, informação, comunicação e monitoramento. O Comitê também destaca que, nos casos em que a qualidade e a confiabilidade dos dados provoquem interferências no processo de gestão, é pertinente implementar controles internos, bem como outros métodos que assegurem a razoabilidade das informações (MDR, 2020).

No contexto apresentado, é de extrema importância para o avanço das atividades de gestão empresarial contar com uma unidade administrativa organizacional responsável pela

coleta, análise e interpretação abrangente de dados financeiros, fiscais, contábeis e gerenciais. Nesse sentido, no próximo subcapítulo, abordaremos as definições da Controladoria como estrutura organizacional, bem como os principais recursos utilizados por ela para enfrentar os desafios e complexidades do ambiente empresarial, com foco especial nas atividades industriais.

#### **2.4.1 A unidade administrativa Controladoria**

Dado que o tema deste estudo aborda a percepção dos gestores sobre a Controladoria como uma unidade administrativa de apoio à gestão industrial, é essencial ressaltar a relevância de identificar como as abordagens discutidas até o momento podem ser aplicadas nas organizações empresariais. Isso nos leva a refletir sobre a necessidade ou a ausência de um departamento específico na organização empresarial, conhecido como Controladoria.

Sob essa ótica tem sido muito comum a busca pelo entendimento da estrutura da Controladoria adotada pelas empresas nos últimos anos. O exemplo disso é visto no estudo de Mendes, Kruger e Lunkes (2017), cujo objetivo era identificar os fatores associados ao desenho do Sistema de Controle Gerencial. Conforme apontado pelos autores, o crescimento e a complexidade das organizações, juntamente com a expansão além das fronteiras geográficas, as relações governamentais e a diversificação das fontes de capital, destacaram a necessidade de estruturar as informações como um mecanismo essencial para o acompanhamento e apoio à gestão (MENDES; KRUGER; LUNKES, 2017).

Ao discorrer sobre essa perspectiva, Fernandes (2000, p.168) apud Borinelli (2006) justifica que “A atividade de Controladoria é o conjunto de processos organizados de uma forma lógica, mas não depende da existência de um órgão específico [...]”. Na visão de Oliveira et al. (2019) apud Mendes, Kruger e Lunkes (2017), a Controladoria, quando estruturada, tem a responsabilidade de conduzir o sistema integrado de informações de forma a atender as demandas operacionais, financeiras e contábeis das organizações.

Para Borinelli (2006), o raciocínio de Fernandes é parcialmente válido. Isso ocorre porque, segundo o autor, a Controladoria não se limita apenas a um conjunto de processos, mas sim é uma área do conhecimento que desenvolve fundamentos teóricos para apoiar a gestão empresarial. No que diz respeito à necessidade de um departamento de Controladoria, Borinelli é enfático ao afirmar que a atividade de Controladoria não depende exclusivamente da existência de uma estrutura administrativa específica, uma vez que pode ser difundida em

toda a organização, como ocorre, por exemplo, com o orçamento empresarial (BORINELLI, 2006).

No entanto, é fundamental destacar que, mesmo não sendo obrigatória na estrutura de gestão empresarial, a Controladoria desempenha um papel fundamental na consolidação das informações corporativas, como demonstrações contábeis, planejamento tributário, orçamentário, entre outros.

As proposições de Koontz, O'Donnell e Weihrich (1987) reforçam essa ideia ao afirmarem que a conquista de objetivos é viabilizada por meio de uma estrutura de papéis ou funções. Segundo eles, para que uma organização exista e tenha significado para as pessoas, é necessário ter objetivos mensuráveis, conceitos claros sobre a atividade empresarial e, igualmente importante, contar com uma área de autoridade bem definida (KOONTZ; O'DONNELL; WEIHRICH, 1987).

É evidente, portanto, que a prática da Controladoria deve ser contínua, independentemente de estar presente como uma unidade administrativa na estrutura organizacional, uma vez que envolve atividades indispensáveis a qualquer modelo de negócio. Outro aspecto importante a ser considerado nessa discussão é compreender a posição hierárquica da Controladoria, como um órgão administrativo, dentro da estrutura organizacional da entidade. Nesse contexto, ela pode ser abordada sob dois enfoques. O primeiro refere-se ao seu nível de subordinação no organograma da empresa, enquanto o segundo diz respeito às características da Controladoria no exercício de suas atividades, ou seja, se exerce autoridade de linha ou se é um órgão de apoio (*staff*).

O estudo desenvolvido por Borinelli aponta que não há um consenso na literatura quanto a essa classificação hierárquica. O autor cita Teixeira (2003, p.96) para fundamentar seu pensamento:

A pesquisa literária apresenta uma divergência entre os autores pesquisados quanto à classificação hierárquica do controller na estrutura organizacional das empresas, sendo que existe uma linha de autores que defende que o controller tem que estar classificado como órgão de assessoria ligado diretamente à alta administração (presidente) e outra corrente, que entende que o controller deve estar classificado como órgão de linha ligado diretamente ao vice-administrador (vice-presidente) (TEIXEIRA, 2003, p.96).

Müller e Beuren (2010), ao conduzirem um estudo sobre a estrutura formal e as práticas de Controladoria em empresas brasileiras, identificaram que, na maioria das empresas pesquisadas, o departamento de Controladoria foi implementado como um órgão de *staff*, ou seja, como uma unidade organizacional que desempenha atividades e funções de apoio e

assessoria (MÜLER; BEUREN, 2010). As autoras referiram-se às perspectivas de Mosimann e Fisch (1999, p.89) para fundamentar que, “a Controladoria, não poderia controlar as demais áreas, mas presta assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas”. E, de forma complementar, a ideia ressaltada no Quadro 3 do estudo proposto por Borinelli (2006) destaca, com base em outros pesquisadores, como a Controladoria pode ser estruturada hierarquicamente em uma organização empresarial.

**Quadro 3:** Estrutura conceitual básica de Controladoria.

AUTORES	SUBORDINAÇÃO DA CONTROLADORIA
Kanitz (1976, p.6), Yosshikawa (1997, p.24), Santos (2004, p.148) e Donnelly (1981, p.14)	Presidência / CEO ( <i>chief executive officer</i> )
Hassler e Harlan (1958, p.1)	Presidência ou Vice-Presidência de Finanças
Padoveze (2004, p.32)	Diretoria ou Vice- Presidência Administrativa e Financeira
Tung (1993, p.6), Horngren <i>et al.</i> (2004, p.15) e Sheumann (1999, p.34)	Vice-Presidência de Finanças / CEO ( <i>chief executive officer</i> )
Santos (2004, p.174)	Conselho de Administração

Fonte: BORINELLI, 2006.

Levando em consideração o panorama apresentado no Quadro 3, fica evidente que, mesmo não havendo um consenso em relação ao nível de hierarquia, as abordagens anteriores enfatizam que a Controladoria está intimamente ligada à alta administração corporativa.

Dessa forma, ao considerar as diversas possibilidades de posicionamento estrutural abordadas neste tópico, é essencial compreender que, ao implementar a Controladoria como um órgão ou departamento, tenha-se a missão e os objetivos dessa área do conhecimento alinhados com os interesses e necessidades da empresa. É com base nessa concepção de eficácia organizacional e convergência com os interesses corporativos que abordar-se-á, no próximo subcapítulo, o apoio da Controladoria na gestão Empresarial.

#### 2.4.2 O apoio à gestão

Após a análise das definições e dos diversos aspectos teóricos propostos pela literatura sobre o tema em questão, é importante enfatizar o papel da Controladoria no desenvolvimento das atividades gerenciais e, principalmente, no processo decisório das organizações.

Levando em consideração que o uso de informações coerentes, precisas e atualizadas auxilia os gestores a tomar decisões assertivas, fica evidente a importância da Controladoria como um elemento essencial para o sucesso das transações econômicas de empresas em geral.

Sob essa perspectiva, Crepaldi et al. (2017, p.40) ratifica que é de responsabilidade da Controladoria:

[...] a veracidade das informações e garantir os dados em exames que são importantes e imprescindíveis na continuidade da organização, fazendo o melhor uso dos recursos disponíveis, de acordo com os materiais coletados. Não significa que dará a solução perfeita, mas buscará o melhor caminho a seguir para decisão empresarial (CREPALDI et al., 2017, p.40).

O autor afirma também, que a Controladoria adota uma filosofia de atuação que envolve coordenar esforços para alcançar sinergia nas ações, participar ativamente no processo de planejamento, integrar e apoiar as áreas operacionais, e induzir as melhores decisões para a empresa, entre outros aspectos. Para ele, é através desses mecanismos, que os gestores conseguem estabelecer os rumos a serem seguidos em cada organização (CREPALDI, 2017). No entanto, para que isso seja possível, é essencial que todos os membros da equipe estejam envolvidos na definição de seus respectivos papéis, a fim de alcançar os objetivos da empresa perante o mercado.

Corroborando essa visão, Oliveira et al. (2000), Oliveira (2006) e Padoveze (2016) compartilham a ideia de que as modernas abordagens conceituais sobre gestão enfatizam ações que transitam na eficiência e na eficácia da Controladoria, a qual deve estar capacitada para organizar e reportar dados e informações relevantes às decisões dos gestores.

De um modo geral, a Controladoria desempenha um papel ímpar ao fornecer suporte à gestão empresarial por meio de suas funções e atividades. Isso inclui o planejamento orçamentário, a proteção dos ativos, o controle de custos, o cumprimento dos requisitos legais, bem como a execução, monitoramento e avaliação do desempenho operacional. No entanto, para que isso seja efetivo, é crucial que as atividades de controle organizacional estejam relacionadas com a capacidade da empresa em integrar seus gestores e suas respectivas áreas. A habilidade dos gestores em seus campos de atuação contribui significativamente para a tomada de decisões gerenciais (CATELLI, 2006).

Nesse contexto, dar-se ênfase a aplicabilidade de instrumentos apropriados para a obtenção de dados precisos e atualizados sobre as atividades de Controladoria. Esses instrumentos englobam desde o planejamento orçamentário até a estruturação de sistemas de informação gerencial, e devem ser capazes de coletar, processar e evidenciar informações relevantes em todos os níveis hierárquicos da organização. No próximo subtópico, discutiremos os principais instrumentos de apoio à gestão empresarial utilizados pela

Controladoria. Essa discussão reforça a importância dessa área do conhecimento ser estruturada como uma unidade administrativa de apoio aos gestores das indústrias pesquisadas, conforme a linha de pensamento proposta neste estudo.

#### 2.4.2.1 Instrumentos de apoio à gestão empresarial utilizados pela Controladoria

Como já exposto, este estudo assume que a Controladoria, estabelecida como um órgão administrativo e baseada em atividades de controle, mensuração e análise gerencial, exerce um papel fundamental para a eficiência e otimização dos resultados das empresas. Nesse contexto, ao cumprir suas responsabilidades, especialmente no que diz respeito a mensuração e evidenciação de aspectos econômicos, a Controladoria precisa adotar métodos e empregar instrumentos que facilitem essas tarefas.

Por essa razão, este estudo procurou detalhar os principais recursos de suporte à gestão empresarial utilizada pela Controladoria, os quais propiciam condições para a identificação, mensuração e divulgação de informações pertinentes ao processo de decisão nas empresas.

Ressalta-se que na literatura existem diversos métodos e ferramentas utilizados pela Controladoria, conforme evidenciado no quadro de artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria apresentado no estudo realizado por Borinelli (2006). No entanto, este trabalho se propõe a apresentar de forma sucinta quatro dos instrumentos mais relevantes e tradicionais para o apoio à gestão. São eles: orçamento, gestão operacional de custos e preços, gestão financeira e os sistemas de informações gerenciais.

##### **2.4.2.1.1 Orçamento Empresarial**

O orçamento empresarial é amplamente empregado como uma ferramenta de suporte à gestão em organizações empresariais de variados tamanhos, setores e regiões ao redor do mundo. Sua elaboração constitui uma das principais atividades relacionadas à prática de Controladoria, devido à estreita relação que o orçamento mantém com as diferentes etapas do processo de gestão, e principalmente por ser considerada como uma “bússola” para os gestores na busca por eficiência da gestão de recursos.

Para Crepaldi e Crepaldi (2017), o orçamento caracteriza-se pelo resumo dos planos de uma empresa, em que cada departamento (comercial, produção, distribuição, financeiro, entre outros.) fixam metas específicas que culminam na elaboração do orçamento do resultado e do fluxo de caixa projetado (CREPALDI; CREPALDI, 2017).

Borinelli (2006) complementa ao definir o orçamento como sendo o processo organizacional de quantificação, detalhada, dos planos empresariais em termos de recursos a serem consumidos e produzidos na forma de custos, despesas, receitas, resultados e investimentos, para ser utilizado como direcionador das atividades dos membros da organização e, posteriormente, como elemento de controle (BORINELLI, 2006).

Além de possibilitar a projeção de resultados futuros e estabelecer planos de ação para alcançar as expectativas dos gestores, o orçamento é, também, uma importante ferramenta de controle dos resultados econômicos e financeiro. Padoveze (2005, p. 173) ratifica que: “o orçamento também é o instrumento por excelência que permite uma atuação de controle no seu mais amplo sentido, ou seja, o controle antecedente, o controle concomitante e o controle subsequente” (PADOVEZE, 2005).

Para Brookson (2000) o plano orçamentário permite controlar as atividades da empresa por comparação com o planejamento original, fazendo ajuste onde necessário. Dessa forma, ao desenvolver o planejamento orçamentário, é crucial ter conhecimento das projeções e disponibilidade dos recursos econômicos (capital, materiais, mão de obra), bem como suas alocações correspondentes no plano (BROOKSON, 2000).

A visão de Borinelli (2016, p.152) converge com essa ideia, ao afirmar que o orçamento “é o processo de especificar os recursos que serão consumidos para a realização dos planos, bem como os resultados que serão gerados” (BORINELLI, 2016). De acordo com o autor, a Controladoria desempenha um papel de coordenação na construção do orçamento, trabalhando em conjunto com a alta administração para estabelecer premissas e diretrizes com base nos planos estratégicos, táticos e operacionais. Nesse contexto, as métricas definidas no plano orçamentário constituem a base para as posteriores análises críticas quanto aos resultados financeiros obtidos (BORINELLI, 2016).

De um modo geral, essas análises ocorrem através do confronto dos resultados obtidos, evidenciados nas demonstrações contábeis, com os objetivos e expectativas da diretoria. A gestão, subsidiada por informações contábeis e por outras ferramentas de Controladoria investiga as variações do orçamento a fim de identificar possíveis causas que possam influenciar no desempenho dos indicadores econômico-financeiros (liquidez, endividamento, lucratividade, rentabilidade, etc.).

Além disso, a gestão orçamentaria, através do comparativo com exercícios anteriores permite aos gestores traçar planos de ação que possibilitem readequar o orçamento às expectativas da empresa. Em resumo, o orçamento, como uma das ferramentas utilizada pela Controladoria ocupa posição de destaque no Sistema de Controle Gerencial (SIG), pois

possibilita a quantificação de fenômenos, estabelece metas, permite a análise de desvios e correções necessárias, sendo muito utilizado como uma ferramenta de diagnóstico (BORINELLI, 2016).

Considerando o exposto, é essencial ressaltar que, para o êxito da gestão orçamentária, é fundamental incorporar a missão e os objetivos da empresa à sua cultura organizacional, de forma que os gestores de todas as áreas de responsabilidade se comprometam com a execução do plano.

#### ***2.4.2.1.2 Gestão operacional de custos e preços***

A administração de custos e preços tem exigido cada vez mais atenção dos gestores, principalmente devido ao fato de que as demandas do mercado e à globalização da economia impulsionam a concorrência acirrada. Para os gestores, o cenário é bastante desafiador visto que a gestão estratégica dos custos de produção e a delimitação de um preço de venda competitivo são fundamentais para garantir as margens de lucro adequadas ao equilíbrio econômico e financeiro.

Na indústria, por exemplo, onde o valor final do produto é formado por diversos componentes, como as matérias-primas, mão-de-obra, utilização de máquinas, energia etc., o entendimento acerca da influência do custo na fixação do valor pelo qual o produto será comercializado torna-se extremamente benéfico ao processo de geração de valor. Nesse sentido, considera-se necessário recorrer à literatura como forma de aprofundar conhecimento sobre os custos e sua relação com a formação dos preços de vendas.

Segundo a perspectiva de Martins (2018, p.10), o termo "custo" pode ser conceituado da seguinte forma:

O Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplo: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo de matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda (MARTINS, 2018, p.10).

Alinhando-se a essa perspectiva, Marion e Osni (2011, p.48) destacam que a terminologia do custo possui um significado abrangente, mas, em resumo, os autores o

definem como a "soma dos gastos com bens e serviços utilizados ou consumidos na produção de outros bens" (MARION; OSNI, 2011).

Tendo em vista que o custo está intrinsecamente ligado aos recursos utilizados na produção de outros bens, é justificável a preocupação dos gestores em buscar estratégias que reduzam os sacrifícios monetários empregados ao longo do processo produtivo. Isso ocorre porque uma gestão eficiente de custos possibilita a obtenção de vantagens significativas no mercado, especialmente no que se refere à definição dos preços de venda. Resumidamente, quanto menor for o custo de produção, melhores serão as estratégias de precificação que podem ser adotadas no mercado (MARTINS, 2018).

Nessa perspectiva, a literatura em Contabilidade Gerencial e Gestão de Custos desempenham papel significativo ao contribuir para aprimorar o desempenho das empresas e promover a gestão eficaz. O Quadro 4 apresenta uma visão resumida de Bruni e Gomes (2010) acerca das definições e características dos principais métodos de custeio utilizados atualmente: Custeio por Absorção, Custeio Pleno, Custeio Variável e Custeio ABC (*Activity Based Costing*).

**Quadro 4:** Métodos de Custeio mais utilizados segundo Bruni e Gomes.

<b>Método de Custeio</b>	<b>Definição</b>	<b>Características</b>
Custeio por Absorção	No custeio por absorção todos os custos diretos ou indiretos, isto é, todos os custos ligados à produção são acumulados como custos do processo e acrescentados ao valor do serviço final.	Único modelo aceito pela Legislação brasileira de Imposto de Renda; Não distingue claramente, custos fixos de variáveis.
Custeio Pleno	No Método de Custeio Pleno, todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos (produto ou serviços) de custeio, com base em rateios.	Muito conhecido com RKW; Muito utilizado na área da saúde;
Custeio Variável	No custeio variável, somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços, uma vez que os custos fixos são considerados despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado.	Também chamado de custeio marginal ou custeio direto; É geralmente utilizado para fins gerenciais, como ferramenta de auxílio à gestão na tomada de decisões.
Custeio ABC ( <i>Activity Based Costing</i> )	Como um sistema de custeio divulgado recentemente, especialmente no Brasil, o sistema de custeio baseado em atividades, ABC, é um custeio por absorção, mas o objeto de custeio não é o produto, e sim as atividades envolvidas na produção do produto ou na prestação de algum serviço.	Relaciona a causa existente entre os geradores de custos e atividades; É adequado para organizações complexas, como as hospitalares.

Fonte: BRUNI; GOMES, 2010.

Segundo os autores o método de custeio é utilizado para determinar o custo unitário de um produto fabricado. E nesse contexto cada método, com as suas respectivas peculiaridades

são aplicados de acordo com o tipo de negócio e as características da produção. Portanto, a escolha do método mais adequado depende do contexto e das necessidades específicas de cada empresa (BRUNI; GOMES, 2010).

Todavia, é importante ressaltar que o custeio por absorção é considerado o método mais tradicional, uma vez que é o único aceito pela legislação brasileira do imposto de renda. Conhecendo esses conceitos, fica evidente que a gestão operacional de custos influencia diretamente na fixação do preço de venda de um produto ou serviço. Assim, quando os custos de produção aumentam, é comum que as empresas busquem repassar parcialmente ou em sua totalidade a variação dos custos para o preço de comercialização. Em contrapartida, se os custos são reduzidos, a empresa pode optar por manter o preço atual ou até mesmo reduzi-lo como forma de obter vantagem competitiva. Isso pode estimular o aumento da demanda e, conseqüentemente, impulsionar o volume de vendas (BRUNI; GOMES, 2010).

Sobre a fixação do preço de venda, sabe-se que a Revolução Industrial ocorrida entre os séculos XVIII e XIX, motivada pela introdução da máquina a vapor promoveu a produção em larga escala, e conseqüentemente, o comércio e o mercado passaram a assumir novas características. Nesse período, observou-se um aumento da concorrência entre as empresas e, como resultado, surgiram preocupações em relação aos preços das mercadorias (MARTINS, 2018).

Esse advento industrial provocou mudanças na delimitação dos preços dos produtos. Martins (2018, p.04) diz o seguinte sobre o assunto: “[...] tornou-se mais complexa a função do Contador que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques [...]. Agora, era preciso incorporar no preço das mercadorias o custo com matéria-prima para confecção, os gastos com máquinas, energia e ainda, as despesas com pessoal (funcionários).” (MARTINS, 2018).

Em sua obra sobre Contabilidade de Custos, o mesmo autor citado anteriormente reforça que a adequada administração do preço de venda em uma organização empresarial necessita de informações que vão além do simples conhecimento sobre o custo do produto. Para ele “[...] essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços dos produtos dos concorrentes, os preços dos produtos substitutos, [...].” (MARTINS, 2018, p.205).

Para Vieira (2008, p.69) a cúpula administrativa precisa dar total atenção ao processo de formação dos preços de venda “dado à importância que o assunto representa, inclusive em termos de obtenção de resultados, grau de retorno do investimento, fatia de mercado desejada pela empresa e demais fatores de caráter empresarial.”. Já para Santos (2000, p.106) apud

Vieira (2008, p.72) o cálculo do preço de venda deve levar a um valor: “a) que traga à empresa a maximização dos lucros; b) pelo qual seja possível manter a qualidade, atender aos anseios do mercado àquele preço determinado; c) que melhor aproveite os níveis de produção.”. Por isso, diversos parâmetros precisam ser considerados (SANTOS, 2000 apud VIEIRA, 2008).

Os argumentos de Hinterhuber (2008a) apud Souza (2018, p.38) é que o método de precificação baseado nos custos, leva em consideração “[..] os custos dos produtos e dos serviços. Uma vez que o custo seja determinado, é adicionado uma margem que deriva no preço de venda.”. Embora esse método seja utilizado por diversas empresas, existem muitas contestações principalmente porque, o volume de vendas vai depender também do valor a ser pago pelos consumidores (HINTERHUBER, 2008a apud SOUZA, 2018).

Sobre o método de precificação baseado no mercado, ou seja, na concorrência, Shipley e Jobber (2001) apud Souza (2018, p. 39) diz que: “diversas fontes de informação podem ser utilizadas para a obtenção dos preços dos concorrentes, como por exemplo, propagandas, clientes, distribuidores, feiras de negócios, entre outros.”. Assim, determinada instituição pode aplicar o mesmo preço da concorrência ou então, realizada algumas diferenciações (SHIPLEY; JOBBER, 2001 apud SOUZA, 2018).

No entanto, analisar o preço da concorrência para fixar o preço de um determinado produto e/ou serviço, como forma de comparação pode apresentar algumas dificuldades, pois, existem inúmeros preços aplicados sobre o mesmo produto em diferentes instituições e ainda, esses mesmos produtos por muitas vezes, sofrem descontos ou passam por rebates, o que pode influenciar o seu valor real.

Observando, pois, os aspectos relacionados à definição e manutenção do preço de vendas ficam fáceis para entender que essas atividades, apesar de estarem intimamente relacionados com a gestão estratégica de custos, precisam estar associadas a outros fatores como, a experiência e o bom-senso dos gestores, bem como a adequação das políticas de negócios levando em consideração as circunstâncias internas e externas, atuais e futuras.

Para que isso aconteça, é fundamental que a administração empresarial demonstre um conhecimento abrangente sobre os valores, posições e condições do ambiente em que a empresa está inserida. Além disso, é essencial que não se limite apenas às perspectivas atuais, mas também busque compreender o que está por vir no futuro.

### **2.4.2.1.3 Gestão financeira**

A utilização da Controladoria como uma ferramenta de gestão tem sido demonstrada nas discussões propostas até o momento como uma forma viável de permitir que as empresas desenvolvam um planejamento adequado de suas atividades e, assim, tomem as decisões corretas em relação aos aspectos operacionais, econômicos e financeiros.

Padoveze (2010, p.38) assim classifica esses três aspectos empresariais:

Os aspectos operacionais dizem respeito à quantidade, execução e qualidade. Os aspectos financeiros relacionam-se com a questão dos juros e prazos de pagamento e recebimento. Os aspectos econômicos dizem respeito à mensuração em termos de unidades monetárias dos recursos consumidos e produtos gerados pela atividade empresarial (PADOVEZE, 2010, p.38).

Como visto, no âmbito dos aspectos financeiros, a economia globalizada demanda pelo departamento financeiro, responsável pelo controle e gerenciamento dos recursos econômicos essenciais para a sustentabilidade da empresa, não apenas o domínio das técnicas tradicionais de gestão financeira, mas também um conhecimento aprofundado do ambiente em que o negócio está inserido.

Na visão de Crepaldi e Crepaldi (2017, p.14) fazer a gestão financeira com responsabilidade é pressuposto para a continuidade da entidade, visto que “sem dinheiro, fatalmente uma empresa não consegue sobreviver por muito tempo”. Sob essa perspectiva, a gestão financeira preocupa-se com a administração das entradas e saídas de recursos monetários decorrentes das atividades operacionais da empresa. Nesse sentido, as decisões financeiras podem ser influenciadas por diversos fatores, como o grau de incerteza e risco operacional e financeiro presentes no mercado em que a empresa está inserida. Portanto, torna-se necessário que a entidade disponha de controles eficazes para gerir os recursos disponíveis, incluindo a gestão de contas a receber e a pagar, o gerenciamento do capital de giro, bem como as contratações e negociações de crédito bancário (CREPALDI; CREPALDI, 2017).

A gestão do capital de giro está diretamente ligada à saúde financeira da organização. Em outras palavras, quando a empresa enfrenta falta de recursos financeiros para cobrir as despesas operacionais, é muito provável que exista alguma deficiência administrativa. Esse fato é claramente evidenciado em um estudo realizado por Macedo (2020) sobre a importância das questões de capital de giro na gestão das micro e pequenas empresas (MPE) no Brasil.

Conforme apontado pelos autores, o capital de giro desempenha um papel significativo no desempenho operacional das empresas, representando geralmente mais da metade dos ativos investidos. Além disso, destacam que a importância e o montante do capital de giro são influenciados por vários fatores, como o volume de vendas, contas a receber, sazonalidade das atividades comerciais, avanços tecnológicos e fatores cíclicos da economia, como recessões, entre outros (MACEDO, 2020).

Crepaldi e Crepaldi (2017, p.550) definem que o capital de giro “é a soma dos recursos aplicados no caixa, bancos, estoques e valores a receber de clientes.”. Nesse contexto, ele faz uma relação do capital de giro com a gestão das contas a receber, ao inferir que quanto mais longo for o prazo concedido ao cliente e maior o número de parcelas acordadas na venda, maior será a necessidade da empresa em dispor de recursos financeiros para cumprir os compromissos assumidos com terceiros (contas a pagar), enquanto o valor das vendas ainda não estiver disponível (CREPALDI; CREPALDI, 2017).

Em outro posicionamento, Santos (2001) apud Macedo (2020), destaca que as contas a receber de uma empresa refletem a confiabilidade dos clientes no que diz respeito à concessão de crédito. Todavia o autor reforça que ideal para a empresa é estabelecer uma política de concessão de crédito que mantenha um nível adequado de contas a receber com vistas a minimizar os custos de manutenção do crédito, bem como a redução da inadimplência (SANTOS, 2001 apud MACEDO, 2020).

Outro fato importante que mantém relação direta com a gestão das contas a receber e o capital de giro, diz respeito à necessidade de contratações e negociações de crédito bancário. O estudo de Macedo (2010) ressalta que a falta de capital de giro e a não consideração dessas insuficiências podem levar a empresa à falência, e ainda faz um alerta sobre o financiamento de capital de giro a qualquer custo (MACEDO, 2020).

Os autores baseiam-se no texto de Santos (2001) para explicar que muitas empresas recorrem a empréstimos com custos significativamente elevados para suprir a falta de capital. E destacam, também, que a busca excessiva por crédito bancário resolve um problema imediato de caixa, mas acarreta outras dificuldades, como a liquidação da dívida (MACEDO, 2020).

Considerando, portanto, os aspectos discutidos neste tópico, sugere-se que, para manter reservas financeiras adequadas e evitar a escassez de recursos no negócio, os gestores adotem medidas que visem controlar a inadimplência, reduzir os custos operacionais, estender os prazos de pagamento e, principalmente, encurtar o ciclo operacional da empresa. No

contexto da indústria, objeto de estudo deste trabalho, quanto menores forem os tempos de produção e venda, menor será a necessidade de capital de giro.

#### ***2.4.2.1.4 Sistemas de Informações Gerenciais (SIG)***

A Controladoria utiliza os Sistemas de Informações Gerenciais (SIG) como ferramenta de assessoria aos diversos gestores (das áreas comerciais, industrial, recursos humanos, financeira etc.) no processo de mensuração e apoio às decisões. A obra de Crepaldi e Crepaldi (2017) ratifica essa visão e destaca que um sistema de informações é composto por subsistemas inter-relacionados que têm como objetivo coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações relevantes para o processo gerencial. Para os autores, a “informação pode ser capaz de fazer a diferença em uma decisão, ainda que para alguns usuários decidam não a levá-la em consideração” (CREPALDI; CREPALDI, 2017, p.550).

Alinhado a essa mesma linha de pensamento, Oliveira et al. (2011) afirma que todo o sistema de informações é composto de um conjunto de funções e processos, que estão interligados, logicamente, de modo a permitir o planejamento, a coordenação e o controle das atividades organizacionais. Esses autores afirmam que as práticas de Controladoria dependem da existência de um sistema específico que realize a coleta, análise, classificação e divulgação das informações úteis no processo decisório das corporações (OLIVEIRA et al., 2011).

Os sistemas de informação têm sido uma presença constante, de uma forma ou de outra, nas empresas ao longo do tempo. No entanto, foi com o surgimento da computação eletrônica que deu origem um novo conceito de gestão da informação. Trata-se do chamado Sistema de Informações Gerenciais (SIG), a qual tornou possível, acompanhar a velocidade e a integração das informações do atual mundo de negócios, marcada pela maciça utilização das tecnologias de informação (PADOVEZE, 2016).

Levando em consideração a importância das informações para as operações comerciais, os Sistemas de Informações Gerenciais (SIGs) têm demonstrado cada vez mais o potencial de combinar dados precisos sobre os processos organizacionais com procedimentos analíticos rigorosos. Isso resulta em decisões muito mais acertadas do que aquelas baseadas apenas no julgamento de executivos experientes (PADOVEZE, 2016).

Todavia, é importante destacar que, para que um sistema de informações gerenciais possa proporcionar melhorias no desempenho da empresa, é fundamental que seus dados sejam de qualidade e transmitidos de forma completa e objetiva, permitindo um perfeito entendimento do significado correto e de sua origem.

### 3 METODOLOGIA

Desde os primórdios da humanidade, o homem buscou explicações que pudessem ser satisfatórias sobre a natureza, ou seja, deseja-se compreender os fenômenos naturais e assim, deixar de ser um “refém” desses fenômenos de forma a poder criar ferramentas e meios de dominá-los.

Nesse período, segundo Marconi e Lakatos (2017, p. 79); “O conhecimento mítico voltou-se à explicação desses fenômenos, atribuindo-os a entidades de caráter sobrenatural. [...]” Ou seja, a “verdade” das coisas passou a ser explicada, por exemplo, através da observação das chuvas, do sol, da lua, entre outros.

Além das observações naturais, a religião também passou a ser utilizada como fonte de explicação dos fenômenos naturais, utilizavam-se principalmente os deuses, mas, esse caráter sagrado não comportava a criticidade das coisas: “O caráter sagrado das leis, da verdade, do conhecimento, como explicações sobre o homem e o universo, determina uma aceitação não crítica de tudo o que acontece, deslocando o foco das atenções para a explicação da natureza da divindade” (MARCONI; LAKATOS, 2017, p. 80).

Com o passar dos tempos, o conhecimento filosófico foi incorporado a todas essas premissas anteriores como forma racional de explicação da realidade. Hoje, busca-se a relação de todos esses fenômenos com o conhecimento e comprovação científica e, essa interação, foi a responsável pelos diversos métodos de pesquisa que temos hoje.

Logo, segundo Fonseca (2002), *methodos* está relacionado com a organização, e *logos*, com o estudo sistemático, pesquisa e investigação. Logo, metodologia pode ser definida como o estudo da organização, do caminho a ser percorrido para realizar uma pesquisa ou fazer ciência. Diante do exposto, este capítulo descreve os procedimentos metodológicos desenvolvidos nesta pesquisa, cujo objetivo geral analisar a percepção dos gestores, quanto à necessidade da estruturação organizacional da Controladoria para o aprimoramento do processo de gestão empresarial em três conceituadas indústrias situadas no Distrito Industrial dos Imborés em Vitória da Conquista – Bahia. Assim sendo, destacam-se as características da pesquisa, a descrição das unidades de análise, os instrumentos de coleta e a forma com que os dados obtidos foram tratados.

### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A natureza desta pesquisa é empírica, pois pressupõe a comprovação prática através de diversos métodos sejam de observação ou experimentação em determinado contexto com o objetivo de colher dados em campo (CAVALINI, 2016). Pode-se dizer que a pesquisa empírica é a extração de dados por meio de fontes diretas que conhecem, vivenciam ou possuem conhecimento sobre um determinado tema, fato ou situação, o qual poderão conduzir para uma alteração ou contribuição profunda a respeito do conteúdo, de modo a melhorar e enriquecer a construção do conhecimento (DEMO, 2000).

A determinação do caráter de um trabalho de pesquisa é imprescindível para a compreensão de onde se pretende chegar. Gil (2002) classifica as pesquisas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. Este trabalho é, portanto, do tipo descritivo-exploratório.

O tipo descritivo tem como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 1999). Vergara (2000) complementa que esse tipo de pesquisa expõe as características de determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza.

A pesquisa se deu de forma exploratória devido ao fato de não se ter muitos estudos acadêmicos e regionais nessa área e no *locus* da investigação. Com o advento e evolução da tecnologia, faz-se necessário acompanhar os avanços, explorar as ferramentas e inserir, no planejamento estratégico organizacional, formas de otimizar processos dentro das organizações, sobretudo, industriais. Conforme Gil (2002, p.41), “as pesquisas exploratórias têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. Segundo Malhotra (2001), a pesquisa exploratória é usada em casos nos quais é necessário definir o problema com maior precisão, tendo como objetivo prover critérios e compreensão.

O trabalho de campo, portanto, adotou a estratégia de estudo de caso múltiplo, por se tratar de mais de uma unidade de análise. Conforme explica Yin (2001), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo mais específico e detalhista dos fatos objetos de investigação, permitindo um amplo e pormenorizado conhecimento da realidade e dos fenômenos pesquisados.

### 3.2 UNIDADES DE ANÁLISE

Considerando que uma das razões fundamentais deste estudo reside na influência que as boas práticas de Controladoria exercem sobre o processo de gestão empresarial e, por consequência, na economia local, torna-se relevante ressaltar a importância desses modelos de negócio para a economia da cidade de Vitória da Conquista, por meio da contextualização das unidades de análise.

Conforme mencionado anteriormente, a pesquisa de campo proposta neste estudo abrangeu uma investigação sobre a maturidade da estrutura organizacional de Controladoria, sob a perspectiva dos gestores de três renomadas indústrias localizadas no município de Vitória da Conquista, Bahia. Além disso, também foi realizado um estudo em uma indústria situada nesse mesmo município, que já possui uma unidade administrativa de Controladoria devidamente estruturada e consolidada.

Para este tópico, destacaremos apenas as três empresas cujos gestores foram entrevistados. E por preocupações relacionadas à proteção dos dados sensíveis optamos por denominá-las como "Empresa X", "Empresa Y" e "Empresa Z".

A Empresa X é uma indústria, instalada em Vitória da Conquista, e que há 7 anos dedica-se em oferecer soluções em embalagens plásticas, incluindo sacolas, sacos, filmes plásticos e outros itens personalizados.

A Empresa Y, por sua vez, faz parte um grupo Empresarial, especializado na fabricação de Poliestireno Expandido (EPS) com sede no Estado de Minas Gerais, e que estrategicamente instalou uma unidade fabril em Vitória da Conquista, na Bahia, para atender as demandas das áreas industriais, da construção civil, isolamento térmico, automotivo, ar-condicionado, embalagens e soluções em EPS para acondicionamento de alimentos, produtos de laboratórios, supermercados, pescados entre outros.

Por fim, a Empresa Z é uma empresa sediada em Vitória da Conquista que se dedica à fabricação de estofados, cama box e colchões, completando o conjunto das unidades de análises.

Tendo em vista que Vitória da Conquista é o elemento comum entre as empresas mencionadas neste estudo, é relevante ressaltar as características e a representatividade desse município para a economia do estado da Bahia. A cidade que está localizada a 509 Km de Salvador, é a maior do sudoeste baiano e a terceira maior do estado com 370.868 pessoas, conforme o Censo 2022 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2022).

**Figura 1:** Dados demográficos de Vitória da Conquista-Ba.

Fonte: IBGE, 2022.

Nos últimos anos, impulsionado pelo crescimento de vários setores da economia, a região tem se evidenciado como um importante centro gerador de empregos e fonte de renda, proporcionando inúmeras oportunidades para a sociedade. De acordo com dados recentes do Governo Federal publicados nos "Painéis do Mapa de Empresas", o município registrou, em 5 de julho de 2023, a presença de 39.725 empresas ativas. Esse número representa aproximadamente 4% do total de empresas em atividade no estado da Bahia, abrangendo uma variedade de empreendimentos, desde microempresas até empresas de pequeno porte e outras categorias.

Além disso, a situação em que diz respeito ao emprego é bastante positiva. Os dados provenientes do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) revelaram que, até o final de maio de 2023, havia 72.820 pessoas empregadas em Vitória da Conquista, conforme ilustrado na Figura 2:

**Figura 2:** Dados demográficos de Vitória da Conquista-Ba.

Fonte: Portal Novo CAGED, 2023.

Nesse contexto, destaca-se a importância do setor industrial para a economia local. Esse segmento representa aproximadamente 6% do total de empresas instaladas no município e é responsável pela manutenção de cerca de 16.395 mil empregos, de acordo com informações emitidas no Portal GOV e no Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), respectivamente, neste ano.

### 3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA

A coleta dos dados se deu por meio de entrevista semiestruturada desenvolvida com os gestores de cada indústria pesquisada. O roteiro se constituiu em questões de múltipla escolha e de perguntas e respostas, onde essa última foi gravada através de um aparelho celular com o consentimento do entrevistado. A entrevista, por sua vez, é uma técnica de coleta de dados “em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formulam perguntas com o objetivo de obtenção de dados que lhe interessam à investigação” (GIL, 2008, p.109).

Em relação aos dados secundários, esta pesquisa buscou fontes atualizadas, assim como consagradas no âmbito científico, por meio de artigos, teses, dissertações e livros disponíveis em endereços eletrônicos com credibilidade acadêmica, além de autores

renomados na área da Controladoria. Foram utilizados também documentos disponibilizados pelas indústrias pesquisadas, visando buscar dados concretos e históricos de cada uma.

### **3.4 TRATAMENTO DOS DADOS**

Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa a qual, de acordo com Silva e Menezes (2005), considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, ou seja, a realidade do universo pode ser interpretada de diferentes maneiras, devido à subjetividade inerente ao indivíduo e não pode ser quantificada. Dessa maneira, a pesquisa foi realizada por meio da avaliação do que representa, com o que contribui e o que faz as ferramentas de controladoria, analisando suas funcionalidades, vantagens e limitações dentro das indústrias.

Os dados obtidos através das entrevistas foram transcritos para serem analisados e interpretados em um documento *Word*, do Pacote *Office* da *Microsoft* 2010, através das percepções da pesquisadora e pesquisado. Deste modo, muito embora o tratamento tenha sido qualitativo, nos casos possíveis, deu-se tratamento quantitativo descritivo simples.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Antes de qualquer discussão acerca do assunto em estudo, é necessário conhecer o perfil de quem compõe a pesquisa, de forma a analisar, com mais precisão, os resultados obtidos. Assim sendo, baseando-se nos dados coletados através das entrevistas junto aos três gestores, verifica-se que o gênero feminino se destaca na liderança, conforme é possível observar na Tabela 1.

**Tabela 1:** Perfil dos gestores.

<b>Gênero:</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
Masculino	1	33,33
Feminino	2	66,67
<b>Faixa Etária:</b>		
29 a 35 anos	1	33,33
36 a 42 anos	2	66,67
<b>Escolaridade:</b>		
Superior Completo	2	66,67
Superior Incompleto	1	33,33
<b>Cargo/Função:</b>		
Gerente Administrativo	2	66,67
Gerente Geral	1	33,33
<b>Tempo de empresa:</b>		
Menos de 1 ano	1	33,33
1 a 5 anos	1	33,33
6 a 10 anos	1	33,33

Fonte: Elaborado pelo autor, 2023.

Os resultados destacam o domínio do gênero feminino, o que contribui para a evidência de que as mulheres estão conquistando cada vez mais espaço no cenário empresarial, e, sobretudo, no seguimento industrial. É importante ressaltar que os participantes convidados a responder o instrumento de coleta foram aqueles que exercem funções de gerência, o que reforça a tendência de empoderamento feminino nesse contexto empresarial. Essa representatividade crescente das mulheres em funções de destaque demonstra a quebra de preconceitos e uma evolução significativa no campo da igualdade de gênero no mundo dos negócios.

Quanto à faixa etária dos participantes, observa-se que dois deles possuem idades entre 36 e 42 anos, enquanto um participante se enquadra na faixa etária de 29 a 35 anos. A

diferença etária dos indivíduos possibilita uma visão mais abrangente do modelo de gestão, considerando as particularidades e experiências de cada geração.

É possível observar uma variação significativa no tempo de atuação dos entrevistados à frente da gestão das empresas. Nota-se que um dos gestores possui menos de 1 ano de atuação, outro tem de 1 a 5 anos de experiência, enquanto um terceiro possui um período de atuação entre 6 e 10 anos. Essa diversidade de tempo de atuação traz perspectivas diferentes e pode influenciar nas estratégias e decisões adotadas por cada gestor.

Por fim, destaca-se que apenas um dos gestores possui formação educacional superior incompleta. Os outros dois são graduados em áreas correlatas, o que lhes fornece conhecimentos básicos sobre as práticas de Controladoria. Um deles possui formação em Ciências Contábeis o que o capacita a lidar com aspectos contábeis e financeiros, enquanto o outro possui administração com ênfase em produção e gestão de pessoas, o que lhe confere habilidades nas atividades de gestão operacional e de equipes.

#### 4.1 PERCEPÇÃO DO TEMA CONTABILIDADE E CONTROLADORIA PELOS GESTORES

A Contabilidade e a Controladoria possuem uma relação intrínseca e determinam objetivos comuns. Ambas lidam com informações econômico-financeiras e desempenham um papel estratégico ao fornecerem informações relevantes para as decisões dos gestores. No entanto, é importante ressaltar que existem diferenças em suas origens.

Com base nesse entendimento, o quadro a seguir foi elaborado por meio da consolidação das respostas relacionadas às perguntas 7 (Bloco 2 - Contabilidade) e 11 (Bloco 3 - Controladoria) com o objetivo de identificar a percepção dos entrevistados em relação ao conhecimento e compreensão dessas duas áreas

**Quadro 5:** Contabilidade *versus* Controladoria.

<b>Gestor</b>	<b>Contabilidade</b>	<b>Controladoria</b>
Gestor da Empresa X	O objetivo da Contabilidade no meu ponto de vista, para as organizações, é justamente através de todos os relatórios e informações que são passadas pela empresa, elaborar demonstrações contábeis que possam ajudar a tomar todas as decisões corretas no âmbito das informações que foram prestadas e assim, tornar o negócio mais rentável.	O que eu entendo sobre Controladoria, essa área ela está muito relacionada, como a palavra já fala né, a controlar. Ela entra com o papel de controlar todos os processos, dos departamentos da empresa, analisando o que pode ser melhorado.

Continua...

Gestor da Empresa Y	Buscar o que for melhor com relação à Contabilidade, para as empresas.	Na minha opinião é controlar alguma coisa, nesse caso, a empresa, significa acompanhar de perto, ter controle de tudo aquilo que está saindo, está comprando, que está entrando.
Gestor da Empresa Z	Verificar patrimônios, direitos e obrigações, e com isso, estruturar e consolidar o desenvolvimento de resultados.	Setor que atua em uma análise e controle geral da empresa.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2023.

Conforme observado no Quadro 5, as definições apresentadas pelos gestores se assemelham e se complementam mutuamente. Em resumo, evidenciam que a Contabilidade é responsável por gerenciar o patrimônio das organizações, enquanto a Controladoria é responsável pelo controle dos processos. No entanto, é importante destacar que a Controladoria vai além das definições dos métodos organizacionais e do controle dos processos.

Sobre isso Catelli (2006) afirma ser função da Controladoria otimizar os resultados econômicos da empresa visando garantir a sua continuidade no mercado através da integração e empenho de diversas áreas.

Por outro lado, a Contabilidade é reconhecida como a ciência que tem como objetivo estudar as variações quantitativas e qualitativas que ocorreram no patrimônio da empresa durante um determinado período, servindo de base para auxiliar os gestores no processo decisório sobre alocação de recursos. Partindo desses pedidos, as perguntas 8 e 9, vinculadas ao Bloco 2 - Contabilidade, buscaram compreender a percepção dos gestores em relação ao suporte oferecido pelos serviços contábeis nas questões gerenciais do negócio, bem como identificar as principais dificuldades enfrentadas pelos gestores no que diz respeito à prestação de serviços contábeis. As respostas para a essas perguntas fornecem informações valiosas que possibilitam identificar as áreas que exigem maior atenção e melhorias nos serviços contábeis oferecidos.

O resultado dessa análise foi resumido no Quadro 6, conforme apresentado abaixo:

**Quadro 6:** A contabilidade nas indústrias pesquisadas.

<b>Gestor</b>	<b>Na sua percepção, os serviços de Contabilidade disponíveis para a empresa, atendem as demandas gerenciais do negócio? Justifique sua resposta.</b>	<b>Repetições ou incidências</b>	<b>Parágrafo Síntese</b>	<b>Tópico de Análise</b>
Gestor da Empresa X	Na minha opinião, hoje, o serviço disponível na empresa que eu atuo não é realizado da forma como deveria. As informações passadas para a Contabilidade não são processadas em tempo hábil.  Por não saberem a rotina da empresa acabam por não dar o suporte contábil como deveria. Isso reflete nos Relatórios Gerenciais.	As informações não chegam em tempo hábil; Não sabem sobre o dia a dia da empresa;	A Contabilidade não atua da maneira como deveria atuar.	Prestação de serviços contábeis.
Gestor da Empresa Y	Todo corporativo da nossa empresa se concentra em Belo Horizonte. Hoje não tenho uma equipe técnica que me dê esse suporte aqui em Vitória da Conquista. Nesse sentido, as informações da Contabilidade acabam não sendo claras.			
Gestor da Empresa Z	Parcialmente.			
<b>Gestor</b>	<b>Quais as principais dificuldades e/ou desafios enfrentados na empresa que estão relacionadas à Contabilidade?</b>	<b>Repetições ou incidências</b>	<b>Parágrafo Síntese</b>	<b>Tópico de Análise</b>
Gestor da Empresa X	Hoje, as dificuldades enfrentadas pela empresa com relação à Contabilidade são: a falta de conhecimento sobre o dia a dia da empresa (a Contabilidade apenas realiza o preenchimento de informações necessárias nos sistemas para assim gerar a documentação contábil) e a rotatividade dos funcionários da Contabilidade (isso implica na “quebra” da linha de raciocínio sobre a empresa).	A Contabilidade não passa informações claras;  A Contabilidade não conhece o dia a dia da empresa	Orientações mais claras seriam primordiais para o pleno exercício da Contabilidade	Dificuldades encontradas na relação empresa <i>versus</i> contabilidade .
Gestor da Empresa Y	Passar informações mais claras, principalmente sobre o regime de tributação que varia de Estado para Estado. Assim, seria possível orientarmos ainda mais os nossos clientes.			
Gestor da Empresa Z	Ausência de tecnologia.			

Fonte: Elaborado pelo autor, 2023.

Ao analisar as respostas atendidas no Quadro 6, podemos constatar que uma das principais carências apontadas pelos gestores está na interatividade entre os serviços de contabilidade e a empresa. Dois dos gerenciadores destacaram que a prestação dos serviços contábeis é insatisfatória em termos de suporte ao processo gerencial.

O gerente da Empresa X expressa veementemente sua recusa ao mencionar que a equipe responsável pelos serviços contábeis, atualmente terceirizada e operando fora das dependências da empresa, não possui conhecimento da rotina interna da empresa.

O gestor da Empresa Y enfatiza que a ausência de suporte de serviços contábeis no local de trabalho se torna um obstáculo para o processo decisório, uma vez que "as informações contábeis não são claras". Por outro lado, o gestor da Empresa Y indica de forma mais suave que os serviços contábeis atendem parcialmente às necessidades gerenciais da empresa em que atua. Além disso, ele identifica a falta de tecnologia como um dos principais agravantes nessa relação.

As percepções dos gestores, acima expostas, em maioria contrariam o pensamento de Crepaldi e Crepaldi (2017) sobre o assunto. Para o autor a Contabilidade, é interdisciplinar, ou seja, promove o diálogo entre as diversas áreas do conhecimento de forma a reduzir as barreiras entre elas, e, sobretudo, reagir aos problemas sociais com vistas a suprir às necessidades de todos os grupos envolvidos, seja organizações de natureza pública ou privada.

Ao relacionar os problemas identificados na análise das questões 8 e 9 do roteiro de entrevista com a problemática central abordada neste estudo, surge uma nova questão: não seria viável para as empresas questão implantar uma estrutura organizacional de Controladoria?

Essa indagação surge a partir do pressuposto de que a prestação de serviços contábeis fora das dependências da empresa dificulta a interação e o conhecimento dos envolvidos no processo. Por exemplo, como uma equipe de contabilidade pode compreender os processos internos da empresa se eles não estão presentes no local? Como é possível identificar os riscos inerentes às operações estando afastados do ambiente do negócio? E como tornar as informações contábeis relevantes ao processo de gestão acessível e oportunas?

Outra questão relevante surge com base na justificativa apresentada pelo gestor da Empresa Z, a fim de contemplar as principais dificuldades no processo. De acordo com o gestor, os principais problemas na relação entre os serviços contábeis e a empresa decorrem da "ausência de tecnologia".

Esta é uma situação crítica, considerando que vivemos em uma era cada vez mais digitalizada, com uma gestão cada vez mais informatizada, inclusive com o suporte da inteligência artificial. Nesse contexto, perceber a persistência da "falta de tecnologia" é praticamente retroceder no tempo, é regredir em vez de evoluir. O que está faltando ou o que é necessário para que os processos operacionais, financeiros, contábeis e até mesmo a interação entre as áreas de responsabilidade sejam mais informatizados? Além disso, como a resistência a essa "evolução" pode afetar o crescimento da empresa?

Com base nas indagações mencionadas anteriormente, a décima pergunta, evidenciada no Quadro 7 busca entender o que os gestores acreditam que devem ser feitos para resolver ou, pelo menos, reduzir esses problemas. E as respostas foram claras: treinamento e tecnologia

**Quadro 7:** Sugestões para o saneamento dos problemas.

<b>Gestor</b>	<b>Na sua opinião, o que poderia ser feito para sanar essas dificuldades?</b>	<b>Repetições ou incidências</b>	<b>Parágrafo Síntese</b>	<b>Tópico de Análise</b>
Gestor da Empresa X	A Contabilidade precisa realizar cursos de capacitação para que seus funcionários entendam como funciona cada processo, sejam eles fiscais ou tributários. Dessa forma, poder-se-á atuar de forma mais completa e assertiva.	Informações mais claras.	A realização de treinamentos para os funcionários seria relevante para a ampliação do conhecimento	A importância dos cursos de capacitação para os funcionários de uma empresa.
Gestor da Empresa Y	Ter um treinamento com clareza para que cada cliente possa usufruir dos seus benefícios e direitos que na verdade ele mesmo tem.			
Gestor da Empresa Z	Introdução gradativa da tecnologia.			

Fonte: Elaborado pelo autor, 2023.

É evidente, necessário e urgente acompanhar a evolução do mercado, tanto em termos das políticas de negócios quanto no aspecto tecnológico. Nesse contexto, é crucial investir na otimização de processos, capacitação de pessoas e infraestrutura de tecnologia, pois à medida que a digitalização avança, simplificando tarefas, aprimorando análises e garantindo a confiabilidade das informações, o modelo de gestão se torna mais eficiente e aumenta as possibilidades de sucesso da organização.

Portanto, tomando como base a tese "Impacto das novas tecnologias de informação e análise de dados nas empresas e nos profissionais de Controladoria e finanças" (SILVA,

2019), desenvolvida na Fundação Getúlio Vargas, fica evidente que a integração da tecnologia requer e mantém os gestores, profissionais de Contabilidade, Controladoria e outras áreas correlatas, habilidades adicionais além do domínio técnico como por exemplo, uma visão de negócios mais ampla, compreensão da estratégia da empresa e capacidade de interpretar dados e informações.

#### 4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DE CONTROLADORIA E SUAS INTERFERÊNCIAS NA GERAÇÃO DE RESULTADOS

No processo de gestão empresarial, os controles, normatizações, extração de dados, e as análises das projeções desempenham um papel fundamental no apoio à tomada de decisões, auxiliando em níveis estratégicos, táticos e operacionais. É a integração desses elementos que permite estreitar o canal de comunicação, produzir informações relevantes, oportunas e acompanhadas, e, acima de tudo, auxiliar a alta administração nas decisões sobre o negócio. Para compreender como esse processo é realizado nas indústrias pesquisadas, iniciamos identificando o perfil das empresas, conforme demonstrado no Quadro 8 a seguir:

**Quadro 8:** Perfil das Empresas X, Y e Z.

<b>Questões</b>	<b>Empresa X</b>	<b>Empresa Y</b>	<b>Empresa Z</b>
Tempo de atuação no mercado:	7 anos	18 anos	32 anos
Modelo de gestão adotado:	Centralizada	Meritocrática	Centralizada
Quantidade de colaboradores:	10 a 99	Mais de 500	100 a 499
Porte da indústria:	Médio Porte	Grande Porte	Médio Porte

Fonte: Elaborado pelo autor, 2023.

Com base nos dados obtidos nas entrevistas e apresentados no Quadro 8, é possível observar que a "Empresa Z" é a indústria com maior tempo de atuação no mercado, totalizando 32 anos de existência. No entanto, de forma surpreendente, ao ser questionado sobre as principais ações de controles internos existentes na empresa o gestor afirma não estarem bem definidos e que a indústria não adota de forma efetiva as tecnologias disponíveis para apoiar suas atividades internas. Por outro lado, a Empresa X com menor tempo de atuação no mercado (7 anos), já dispõe de controle internos vinculados ao processo de escrituração fiscal e acompanhamento do teto de gastos.

Observando esse contexto, a Empresa Y mostra sinais mais evidentes de possuir controles internos com as práticas de Controladoria e gestão empresarial. O gestor menciona, por exemplo, as certificações das normas ISO 9001, que estabelecem diretrizes e requisitos

para a implementação de um sistema de gestão da qualidade, e ISO 14001, que estabelecem diretrizes e requisitos para a implementação de um sistema de gestão ambiental. A ISO (International Organization for Standardization) é uma das maiores organizações do mundo responsável pelo desenvolvimento de padrões internacionais.

Mesmo sabendo das dificuldades em manter controles adequados ao modelo de gestão e seguimento industrial, os gestores concordam de forma unânime que os controles internos são essenciais para o funcionamento e a gestão dos negócios. O gestor da Empresa X, por exemplo, contribui para a hipótese deste estudo ao afirmar que “a indústria trabalha hoje com produtividade tentando o menor custo para assim ter uma margem melhor de lucro, ela tem que de fato ter um controle interno bem amarrado para que assim ela consiga seu objetivo final que é obter o lucro”. A Empresa Z, por meio de seu gerente, também reforça esse pensamento ao destacar que os controles internos facilitam a gestão e aprimoram o direcionamento das funções. O gestor da Empresa Y conceitua os controles internos como sendo “padrões feitos a partir daquilo que deu certo” e salienta que poucas empresas se preocupam em manter os padrões em consonância com as políticas corporativas.

Também foi questionado a quem ou a qual setor os controles internos estão subordinados. As respostas remetem ao entendimento de Borinelli (2006) de que as práticas de Controladoria não dependem exclusivamente da existência de uma estrutura administrativa específica, pois podem ser difundidas em toda a organização. Nesse sentido, os gestores concordam e afirmam que os controles estão difundidos por todos os setores e que a definição ocorre em conjunto com os líderes e gestores de cada área de responsabilidade.

Ao questioná-los se as informações e os controles internos disponíveis são suficientes para estabelecer objetivos e auxiliar na análise da gestão industrial, o gestor da Empresa X afirma que existem controles internos, mas reconhece a necessidade de aprimorá-los, especialmente devido ao crescimento recente da empresa nos últimos anos.

O gerente da Empresa Y afirma que sim. No entanto, ele ressalta que isso está condicionado à responsabilidade com que as pessoas envolvidas no processo tratam as normatizações e os padrões seguidos pela organização. Segundo ele, "se a pessoa cumprir o padrão estabelecido de forma correta, o resultado será mais rápido e eficiente." Segundo o gestor da Empresa Z, a conquista desse objetivo será viável somente após a implementação das boas práticas de gestão, incluindo ações de controles internos, como ele destaca que ainda estão em andamento.

Os gestores também foram questionados sobre a estrutura dos sistemas de informação presentes nas indústrias em que atuam. A gestão da informação compõe as práticas usadas

para coletar, armazenar, organizar e utilizar os dados que circulam pela empresa todos os dias. E nesse âmbito, a Empresa X fez um recente investimento na aquisição de um novo ERP (*Enterprise Resource Planning*) como forma de integrar as diversas áreas da indústria, com vistas a obter informações mais precisas e fidedignas. De acordo com o gerente da Empresa X, mesmo que o processo esteja no início, já é possível perceber a clareza que o ERP fornece aos diversos setores da empresa.

O gerente da Empresa Y também afirma que possui um ERP, no qual todas as unidades do grupo empresarial estão interligadas. Segundo ele, os dados são coletados e processados dentro do mesmo sistema, porém são armazenados em bases de dados distintas. Por outro lado, a gestão da Empresa Z ainda não vivencia essa realidade, pois, segundo o gestor, a estrutura necessária ainda está em déficit e aguarda implantação.

Ainda sobre os sistemas de gestão da informação, quando questionados sobre as possibilidades que os sistemas oferecem ao processo de gestão operacional de custos e preços, do orçamento empresarial e da gestão financeira da indústria, os gestores das duas Empresas com menor tempo de atuação no mercado garantiram ser eficientes. O gestor da Empresa X, por exemplo cita que atualmente já possível visualizar e monitorar as variações de custos das matérias primas, o que antes da implantação do novo ERP era impossível.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o gerente da Empresa Y acrescenta que a diretoria da indústria é capaz de visualizar, em tempo hábil, a produtividade da empresa, o faturamento diário detalhado por mix de produtos, além de ter acesso às programações de uso da capacidade de produção instalada em cada uma das unidades fabris. Enquanto isso, a Empresa Y, enfrentando as dificuldades de controles mencionadas anteriormente, ainda não possui sistemas de gerenciamento das informações, mas espera em breve poder contar com essas facilidades para administrar de forma mais eficiente os recursos.

A entrevista prosseguiu com um questionamento sobre a disponibilidade de métodos e/ou ferramentas que auxiliam na manutenção da conformidade legal, tais como, o atendimento à legislação tributária, trabalhista, contábil e atendimento ao Fisco.

De acordo com o responsável pela gestão da Empresa X, a indústria possui em cada uma das áreas - fiscal, contábil e trabalhista – pessoas que trabalham em parceria com o escritório de contabilidade para garantir a conformidade legal e o atendimento das exigências em vigor. O gestor da Empresa Y, por sua vez, mencionou que há esse cuidado, mas nos modelos de gestão atuais, a manutenção e os controles dessas áreas estão centralizados na unidade corporativa em Belo Horizonte, MG. A gestão da Empresa Y informou que não

possui esses controles nas instalações da empresa, mas afirmou que todas as atividades de caráter legal são realizadas por um escritório de contabilidade, que é um serviço externo.

Outro quesito levantado na entrevista está relacionado com a forma a como a empresa escolhe gerir processos e pessoas. Nas Indústrias X e Z o modelo de gestão adotado é o centralizado, ou seja, as decisões são concentradas no líder. E na Indústria Y a meritocrática, no qual é avaliado desempenho e performance de cada pessoa e dado o seu referido reconhecimento profissional – que se explica, também, por ser uma empresa de grande porte. Nesse aspecto, fica evidente que empresas que acompanham a evolução do mercado e se adaptam às mudanças, como a Indústria Y, não adotam mais o modelo de gestão centralizador. Elas reconhecem que há pessoas com diferentes opiniões, formações, culturas e experiências que podem contribuir significativamente para o desenvolvimento do negócio, em vez de dependerem exclusivamente de uma única "cabeça pensante".

É importante ressaltar que atualmente o foco está nas pessoas, pois são elas que impulsionam a transformação dos negócios. Quando as pessoas estão bem treinadas, motivadas e se sentindo valorizadas em seu ambiente de trabalho, os resultados surgem, o negócio evolui e a transformação acontece.

A entrevista continua aprofundando-se e as últimas perguntas do Bloco 4 - Estrutura Organizacional questionam a perspectiva dos gestores em relação à presença de uma unidade administrativa de Controladoria nas indústrias em que trabalham, e as resposta são ilustradas no Quadro 9:

**Quadro 9:** Existência de departamento de Controladoria nas Indústrias X, Y e Z.

<b>Ordem</b>	<b>Caso não exista, você vê a necessidade de estruturação de um departamento de Controladoria na indústria? Justifique.</b>	<b>Repetições ou incidências</b>	<b>Parágrafo Síntese</b>	<b>Tópico de Análise</b>
Gestor da Empresa X	Não temos. Sim, pelo fato de, onde existe um <i>controller</i> dentro da indústria, ele consegue tirar informação em cada setor minuciosamente e assim, filtrar todas essas e passar para o responsável pela tomada de decisão, no caso o proprietário. Tendo esse suporte dentro da empresa, a mesma não fica dependendo apenas das informações passadas pela Contabilidade.	<i>Controller.</i>	A importância do <i>controller</i> para o desenvolvimento das atividades empresariais.	Existe a necessidade de um departamento de Controladori a dentro das indústrias?
Gestor da Empresa Y	Temos. Em algumas empresas já existem. Do grupo hoje é centrado na matriz e o que existe lá, atende a minha filial aqui em Conquista.			
Gestor da Empresa Z	Não temos. Sim. Toda empresa teria essa necessidade.			

Fonte: Elaborado pelo autor, 2022.

Conforme discutido anteriormente, percebe-se que a Controladoria, como uma unidade administrativa, pode não estar consolidada como uma estrutura organizacional nas empresas desta entrevista. Essa suposição é confirmada pelas respostas relacionadas à questão 27, e evidenciado no quadro acima, em que apenas a Empresa Y indica ter uma estrutura formal de Controladoria, ou seja, um departamento de Controladoria devidamente consolidado e sob a gestão de um *Controller*. No entanto, é importante ressaltar que essa estrutura pertence ao grupo empresarial e não está sediada em Vitória da Conquista.

Nas Empresas X e Z, é consensual a opinião de que a presença de uma unidade administrativa de Controladoria é importante para o processo de gestão empresarial. O gestor da Empresa X reforça esse pensamento ao destacar a importância de ter um departamento de Controladoria na indústria, pois ela “consegue tirar informação de cada setor minuciosamente e assim, filtrar todas essas e passar para o responsável pela tomada de decisão”.

Ao analisar as respostas fornecidas nas perguntas dos Blocos 3 e 4, relacionadas à Controladoria e à estrutura organizacional, respectivamente, observe-se uma considerável conformidade e convergência entre entrevistados. Todos concordam sobre a importância dos controles internos no setor industrial, reconhecem as deficiências existentes e consideram necessário contar com o suporte de um departamento de Controladoria que proporcione condições para uma gestão mais eficiente. No entanto, levanta-se a questão do por que apenas a Empresa Y optou por investir nessa estrutura de controladoria, enquanto as demais empresas não o fizeram.

Essa é uma questão que pode estar relacionada a aspectos culturais da região em que a empresa está localizada, ao modelo de gestão adotado pelos sócios ou até mesmo a questões de natureza econômico-financeira. No entanto, essa é uma indagação que pode ser explorada em estudos futuros sobre o tema.

Em complemento as respostas evidenciadas na questão 27, o Quadro 10 traz as percepções sobre as vantagens e desvantagens de ter um departamento de Controladoria presente na indústria.

**Quadro 10:** Vantagens e desvantagens de ter um departamento de Controladoria.

<b>Quais as vantagens e desvantagens de ter um departamento de Controladoria presente na indústria?</b>		
<b>Gestor/Indústria</b>	<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
Gestor da Empresa X	A vantagem de existir um departamento de Controladoria dentro da indústria é pelo fato de conseguir informações de forma mais hábil para tomar qualquer decisão dentro de qualquer setor e dentro de qualquer processo.	Uma desvantagem que pode ocorrer é que, as informações obtidas pelo <i>Controller</i> não agradar o proprietário da empresa, mesmo que elas sejam reais.

Continua...

Gestor da Empresa Y	As informações que a pessoa tem ao seu dispor. Quanto mais bem informado ele tiver, será melhor o resultado.	Não seguir o padrão pré-definido pela empresa.
Gestor da Empresa Z	Segurança das informações financeiras da organização.	Falta de conhecimento geral limitando assim os recursos disponíveis para atuação.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2022.

As principais vantagens ditas pelos gestores apresentadas no Quadro 10 são: informações em tempo hábil para tomadas de decisões; informações mais precisas que gerem resultados; segurança das informações. Como desvantagens, trazem: possível insatisfação do dono; não seguir os padrões pré-definidos pela empresa; falta de conhecimento.

Em relação à falta de conhecimento, o gerente da Empresa Z expressa à opinião de que a ausência de um conhecimento generalizado sobre Controladoria limita e dificulta a implantação de uma unidade administrativa. Todavia é prudente compreender que é um ato de coragem dar o primeiro passo, pois ele impulsiona em direção aos objetivos, sejam eles pessoais, profissionais ou relacionados à administração empresarial.

Frente ao panorama político, social e econômico atual, é aconselhável substituir a termo “custo” por “investimento”, conforme destacado pelo gestor da Empresa Z em sua entrevista. O gestor da Empresa Y reforça essa ideia ao afirmar que um dos diferenciais da Empresa Y é o fato de ser a única no setor a possuir certificação ISO. Isso nos leva à conclusão de que a melhor abordagem para lidar com as dificuldades é realizar o que as outras empresas não fazem, destacando-se como um diferencial.

Portanto, é importante lembrar que mesmo diante de desafios, é fundamental que as empresas estejam sempre em movimento, buscando o crescimento, aprimoramento e expansão. Aqueles que compreendem a importância da agilidade e da atualização contínua estão mais tolerantes a se destacar e prosperar em um ambiente empresarial em constante transformação.

#### 4.3 ESTRUTURA FORMAL E PRÁTICAS DA CONTROLADORIA EM UMA INDÚSTRIA DE VITÓRIA DA CONQUISTA-BA

Este subtópico compreende um estudo de caso de uma empresa do setor industrial, sendo justificado pela necessidade de compreender a importância da Controladoria como uma

unidade administrativa estruturada para fornecer apoio e informações gerenciais à Administração.

Trata-se de um tópico conciso, que complementa as entrevistas realizadas com outras empresas industriais e tem como objetivo destacar a experiência do pesquisador em relação aos desafios e conquistas decorrentes da implementação das práticas de Controladoria e, conseqüentemente, da sua estruturação como uma unidade administrativa na indústria em questão.

Optamos por atribuir um nome diferente à empresa em questão, denominando-a de "Empresa W", devido a questões de privacidade e confidencialidade. Essa medida visa proteger a identidade da empresa e preservar suas informações sensíveis, garantindo que os dados e detalhes do estudo de caso sejam tratados de forma adequada e segura. Dessa forma, podemos discutir as práticas e experiências da Empresa W sem comprometer sua reputação ou divulgar informações sensíveis que possam prejudicar sua posição no mercado.

#### **4.3.1 Apresentação da Empresa W**

A Empresa W analisada neste estudo de caso está situada na cidade de Vitória da Conquista, no estado da Bahia e foi estabelecida em 2008 com o propósito de se especializar e atender os setores moveleiro, colchoeiro e calçadista por meio da produção e fornecimento de espumas industriais de poliuretano.

Para o melhor entendimento, as espumas industriais de poliuretano são materiais versáteis e amplamente utilizados na indústria devido às suas propriedades físicas e químicas. Elas são produzidas a partir de uma reação química entre polióis (compostos orgânicos contendo múltiplos grupos hidroxila) e isocianatos (compostos orgânicos contendo grupos isocianato), que resulta em uma estrutura de células abertas ou fechadas, conferindo às espumas de poliuretano características como leveza, flexibilidade, isolamento térmico, amortecimento de impacto e resistência química. Devido à sua versatilidade e propriedades desejáveis, as espumas de poliuretano são amplamente empregadas em diversos setores industriais, contribuindo para o conforto, segurança e eficiência de muitos produtos.

Em 2011, a Empresa W surpreendeu ao lançar o travesseiro da NASA no Nordeste, se tornando a pioneira na região a produzir este produto. O termo "travesseiro NASA" é comumente utilizado para se referir a travesseiros de espuma viscoelástica, também conhecida como espuma de memória. Essa tecnologia foi originalmente desenvolvida pela NASA na década de 1960 para melhorar o conforto e a segurança dos astronautas durante as missões

espaciais. É importante ressaltar que termo faz referência comercial e não indica necessariamente que o produto foi desenvolvido ou utilizado pela NASA.

Em 2015, a Empresa W tomou a decisão de expandir seu negócio e passou a produzir uma linha própria de colchões. Desde então, a empresa tem se estabelecido em diversos segmentos e faz parte do cotidiano dos consumidores em diferentes momentos do dia a dia. Seus produtos estão presentes em setores como calçados, confecções, estofados, colchões, travesseiros, colchonetes, poltronas, cadeiras e limpeza doméstica, atendendo às necessidades dos clientes em várias áreas.

Com o notável crescimento dos negócios nos últimos anos, a Empresa W tem focado seus investimentos na modernização de sua planta industrial. Por meio da aquisição de máquinas, equipamentos, veículos, softwares e outras tecnologias, a empresa busca aprimorar seus processos produtivos. Essa iniciativa tem como objetivo principal otimizar a eficiência e a qualidade na fabricação de seus produtos, acompanhando as demandas do mercado e proporcionando uma experiência aprimorada aos clientes.

Atualmente, a organização emprega aproximadamente 270 profissionais, entre empregos diretos e indiretos, distribuídos em diversas áreas. Trata-se de equipe multifuncional e diversificada um papel fundamental nas áreas produtivas, comerciais, administrativas, de manutenção industrial, segurança, tecnologia da informação e distribuição.

Após as considerações iniciais, o próximo tópico abordará o mapeamento dos processos e áreas de apoio presentes na empresa, estabelecendo uma relação entre os setores e as diversas práticas de controladoria. Esse mapeamento permitirá uma compreensão mais aprofundada das atividades realizadas em cada área, bem como identificará como a Controladoria desempenha um papel de suporte e direcionamento nessas áreas. Dessa forma, será possível visualizar de maneira clara e integrada como a Controladoria contribui para a eficiência e o sucesso da empresa em cada um dos seus setores.

#### 4.3.1.1 Mapeamento dos processos operacionais e áreas de apoio

A Empresa W adota processos internos bem estruturados, visando otimizar o controle e a qualidade de seus produtos e serviços em todas as etapas do processo. O foco principal é a agilidade e o cumprimento dos prazos estabelecidos para atender tanto os clientes internos quanto externos.

A seguir, serão apresentados breves históricos dos setores operacionais e de apoio da empresa, destacando seus respectivos processos, sendo eles: Comercial, Produção,

Pesquisa e Desenvolvimento, Manutenção Industrial, Tecnologia da Informação, Compras e Suprimentos, Gestão de Pessoas, Contabilidade e Fiscal e o Financeiro.

A área comercial desempenha um papel fundamental na Empresa W, sendo considerado um dos setores mais importantes. É composta por uma equipe de representantes comerciais e profissionais de vendas internas, responsáveis por definir estratégias de conversão de vendas, retenção de clientes e impulsionar o crescimento da organização. Essa área é essencial para estabelecer parcerias comerciais, identificar oportunidades de mercado e garantir a satisfação dos clientes. Em parceria com os departamentos de Controladoria, Pesquisa e Desenvolvimento desenvolve um trabalho de análise mercadológica, onde a lançamento de novos produtos está condicionado a viabilidade de custos e preços de vendas.

O setor produtivo destaca-se como área de maior empregabilidade na Empresa W atualmente. E por esse motivo exige dos gestores atenção redobrada no que diz respeito a gestão de custos, redução de riscos e otimização dos resultados. Afinal de contas, é lá que estão sendo fabricados os produtos que serão oferecidos aos clientes. A Controladoria, em parceria com as áreas de Engenharia de Produção, desempenha um papel significativo no que diz respeito aos aspectos produtivos e aos custos operacionais. Essa parceria tem promovido à avaliação dos indicadores de desempenho operacional, bem como a implantação de outros controles que possibilitem garantir, a redução dos custos de produção, a eficiência na alocação de recursos e o aumento da rentabilidade da empresa.

A área de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) desempenha um papel crucial na captação de dados e informações sobre o mercado, clientes, tecnologias, inovação e tendências. Trabalhando em conjunto com as equipes de marketing e vendas, ela é responsável por obter e analisar essas informações para auxiliar nas decisões estratégicas. Além disso, mantém uma estreita relação com o setor de inspeção, garantindo a validação da qualidade dos produtos fabricados e o cumprimento das exigências legais impostas no processo de certificação do INMETRO. Junto com a Controladoria, os setores de Qualidade e P&D vêm desenvolvendo atividades de análise dos indicadores, além da implantação de processos e ferramentas de gestão para os diversos setores da organização.

O setor de manutenção industrial é considerado um dos pilares responsáveis pelo atingimento dos objetivos e expectativas da gestão produtiva e industrial. Afinal, para que o processo produtivo ocorra sem surpresas indesejáveis é necessário garantir o bom funcionamento das máquinas e equipamentos, por meio de um conjunto de procedimentos previamente mapeados. Aqui a Controladoria exerce papel de assessoria ao gestor de manutenção industrial, através da identificação de gargalos, bem como na mensuração dos

gastos com materiais empregados nas atividades do setor.

O departamento de Tecnologia da Informação (TI) desempenha um papel de extrema relevância na Empresa W, sendo responsável por garantir a criação e implementação de soluções tecnológicas que possibilita a segurança das informações, bem como a infraestrutura necessária para o pleno funcionamento da organização. Nesse contexto, o apoio do gestor de tecnologia da informação tem ajudado a Controladoria na inovação e otimização de diversas tarefas e controles que antes eram manuais, demoradas e custosas, resultando em informações mais confiáveis, tempestivas e precisas.

O departamento de compras da Empresa W desempenha um papel abrangente que vai além da simples aquisição de produtos. É por meio dessa área que se busca identificar a melhor forma de realizar as compras de materiais e insumos, garantindo que o processo de produção não seja sobrecarregado ou interrompido. Na indústria em questão, o departamento de compras mantém uma relação estreita com a Controladoria e o Almoxarifado, especialmente no que diz respeito ao controle e gestão dos custos de estoque.

Na Empresa W, o setor de Gestão de Pessoas essa é uma área dedicada à gestão do capital humano, denominada de "Gestão e Gente". Ela desempenha um papel fundamental na garantia de que a empresa conte com talentos qualificados e engajados, além de coordenar os processos burocráticos e as relações trabalhistas dentro da organização. Nos últimos anos, a Controladoria tem desempenhado um papel ativo nessa área, especialmente devido à necessidade de informações precisas sobre os gastos com colaboradores, bem como preocupada em garantir o cumprimento integral das exigências legais e trabalhistas. A colaboração entre a Controladoria e a área de Gestão e Pessoas é essencial para assegurar o alinhamento entre as estratégias de recursos humanos e os objetivos organizacionais.

O setor fiscal é responsável pelas atividades de escrituração e gerenciamento das obrigações tributárias. Em colaboração com o setor de contabilidade, esse setor produz as informações mais relevantes para o processo de tomada de decisão na empresa. São por meio do processamento de dados realizado por essas duas áreas que surgem as informações que a Controladoria utiliza para assessorar as decisões dos gestores. A parceria entre o setor fiscal, o setor de contabilidade e a Controladoria é essencial para garantir a precisão e a conformidade das informações fiscais e tributárias, bem como para fornecer uma base sólida para o planejamento e a gestão financeira da empresa.

A expansão dos negócios levou a reestruturação do setor financeiro na Empresa W que atualmente encontra-se segregadas em três importantes funções: contas a pagar e a receber, análise de crédito e cobranças. Nesse sentido, é essa área que se responsabiliza

pelos pagamentos de credores, gestão dos recursos e alocação em fundos de investimentos, além dos registros dos movimentos de entradas e saídas dos recursos monetários.

#### 4.3.1.2 A Controladoria implantada como órgão administrativo: desafios e conquistas

Para a abordagem desse tópico, é necessário compreender os motivos que levaram à decisão da Diretoria de estabelecer um departamento de Controladoria, bem como as principais dificuldades e resistências enfrentadas. Além disso, é importante destacar as conquistas comemoradas até o presente momento e discutir as expectativas para os próximos anos.

Conforme mencionado anteriormente, a Empresa W estabeleceu uma posição significativa no mercado devido a sua dedicação à qualidade, inovação e excelência em seus produtos. E com o crescimento contínuo da organização, surgiu a demanda por uma área de apoio que pudesse desempenhar um papel no aprimoramento e fortalecimento da gestão industrial. Nesse contexto a estrutura organizacional da Controladoria foi oficialmente estabelecida em meados de outubro de 2018, com o objetivo inicial de aprimorar e padronizar os processos de produção de informações contábeis e gerenciais, além de fortalecer os controles e reduzir os riscos associados às diversas atividades operacionais da empresa.

Outro motivo que influenciou a decisão está associado ao modelo de gestão implementado em outras empresas pertencentes a um dos sócios. Esse modelo, que até então não existia na Empresa W, enfatiza a estruturação das informações contábeis por departamentos proporcionando aos gerentes e à Administração a capacidade de analisar as despesas, custos e investimentos em cada área de responsabilidade de forma mais precisa. Essa foi uma das maiores dificuldades enfrentadas pela Controladoria durante o processo implantação.

Durante essa etapa, os centros de custos da Empresa foram organizados, levando em consideração a maturidade da organização em termos de tecnologia e processos, além do conhecimento dos participantes envolvidos nas diversas áreas da Empresa. Os centros de custos são considerados uma estrutura departamental da organização empresarial, onde cada gerente pode analisar e controlar as despesas relacionadas a uma área, projeto ou atividade específica. De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.472), um centro de custos corresponde a um "segmento de negócio cujo gerente tem controle sobre os custos, mas não sobre as receitas ou os investimentos em ativos operacionais".

O autor menciona áreas como finanças, contabilidade, administração geral, gestão de pessoas e processos fabris como exemplos de centros de custos. Segundo ele, espera-se que cada gestor seja capaz de reduzir os custos em suas respectivas áreas de responsabilidade, ao mesmo tempo mantenha o nível de qualidade nos produtos e serviços exigidos pela empresa.

Na primeira fase, a Controladoria mapeou e estabeleceu a primeira estrutura dos centros de custos, considerando quatro macros setores: Administração, Comercial, Produção e Logística. Essa definição serviu como base para a delimitação do Novo Plano de Contas Contábeis utilizado a partir de 2019.

Posteriormente, foi necessário implementar a cultura de alocação de custos por rateios, o que acarretou em dois grandes desafios: o primeiro estava relacionado às restrições do sistema de gestão empresarial (ERP - *Enterprise Resource Planning*) disponível naquele momento para processar as informações. O segundo desafio estava ligado à resistência das pessoas em se envolverem nessa nova fase de gestão.

Essa fase foi marcada, ainda, por uma readequação nos processos de escrituração fiscal, contábil e trabalhista. Foi em 2019, que a Administração optou por adotar o Lucro Real como regime de apuração de seus impostos federais. Em síntese, o Lucro Real consiste na regra geral para a apuração do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica. Trata-se de um regime de apuração complexo, que exige controles internos ajustados para manter uma escrituração contábil completa, precisa e em conformidade com a legislação tributária nacional.

Para atender as exigências fiscais e contábeis, bem como aprimorar os controles internos da empresa, a Controladoria empreendeu esforços para consolidar e centralizar as bases de dados existentes naquele momento, visando garantir maior confiabilidade das informações. Embora o sistema de informações gerenciais já fizesse parte do contexto da entidade, as informações descentralizadas poderiam comprometer o processo de gestão em algum momento.

Outro momento importante nesse processo de estruturação da Controladoria se deu nos anos de 2020 e 2021. Esses anos foram marcados por um contexto triste para a humanidade, pois foi nesse período que o mundo vivenciou uma das maiores pandemias já registrada. A pandemia da COVID-19 trouxe uma série de desafios para a gestão empresarial em todo o mundo, e o Brasil não foi exceção. De acordo com a lista de atividades divulgada pela Secretaria Especial de Produtividade, Emprego e Produtividade do Ministério da Economia (Sepec/ME), publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 15/09/2020, diversas empresas, especialmente aquelas ligadas a produções artísticas,

serviços de transporte, serviços de alimentação e hospedagem, foram afetadas pelo decreto de calamidade pública emitido no país.

Ao contrário dos segmentos mencionados na lista da Sepec/ME, a atividade industrial da Empresa W registou um crescimento significativo. Acredita-se que, devido ao isolamento social adotado como medidas de proteção contra o vírus às pessoas passaram a buscar produtos que oferecessem maior conforto e bem-estar, uma vez que o mundo inteiro estava preocupado em ficar em casa. Além disso, acredita-se que o auxílio emergencial disponibilizado pelo governo brasileiro durante o período da pandemia impulsionou o mercado, favorecendo o crescimento da Empresa W.

A realidade é que o aumento significativo no volume de vendas causou um crescimento em cascata em diferentes setores da Empresa. Como resultado, a equipe de colaboradores praticamente duplicou, o processo produtivo passou a operar em dois turnos de trabalho, e área responsável pela distribuição dos produtos precisou se adaptar a essa nova demanda, e tudo isso exigiu o apoio massivo da unidade de Controladoria na gestão dos recursos, processos e controles.

Houve a necessidade de desenvolver ferramentas, relatórios e métricas para avaliar o desempenho operacional e financeiro da Empresa. Além disso, foi preciso implementar novos controles internos com o objetivo de mitigar falhas, reduzir os riscos operacionais, como inadimplências, questões legais e trabalhistas.

Diante do exposto fica evidente que a evolução se mostrou importante e necessária! Atualmente, a Empresa W emprega aproximadamente 270 colaboradores e continua contribuindo para a geração de empregos e renda no município de Vitória da Conquista. Além disso, através de um modelo de gestão descentralizada, com informações integradas, a administração dos recursos e dos processos tem se tornando mais eficientes.

É importante ressaltar que os sistemas de informações gerenciais atuais oferecem à Controladoria uma maior flexibilidade, confiança e liberdade para produzir informações relevantes no processo de análise e tomadas de decisões pelos gestores e pela Diretoria. O que antes era uma limitação, agora se tornou um dos grandes diferenciais alcançados pela Empresa W.

A expectativa é que em um futuro muito próximo, a Controladoria consiga concretizar a implantação do plano orçamentário da instituição, dando a possibilidade de aprimorar a gestão nas diversas áreas da empresa. Para isso, o ano de 2023 contou com a reestruturação dos centros de custos estabelecidos anteriormente. A proposta é que com a maturidade adquirida nos últimos anos possa-se desenvolver estratégias que reduzam os

custos operacionais e maximizem a rentabilidade de Empresa.

Com base em toda essa abordagem, pode-se afirmar que a Controladoria é sim, uma unidade administrativa sólida e atuante na Empresa W. Tem desempenhado um papel fundamental no desenvolvimento geral da organização e acima de tudo subsidiado à cúpula administrativa com informações de caráter contábil, financeira e operacional. Além disso, é responsável pelo desenvolvimento e mensuração dos indicadores de desempenho nas áreas comerciais, produtivas, de custos e despesas, e também pela gestão dos controles internos da entidade.

Conforme mencionado anteriormente, o estudo do caso realizado na Empresa W serve como um complemento para compreender as contribuições da Controladoria no processo de gestão empresarial, e não visa realizar análises comparativas com os dados obtidos nas entrevistas semiestruturadas. A seguir, serão apresentados os elementos metodológicos utilizados na elaboração deste trabalho, seguidos pela apresentação dos dados obtidos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, foi possível analisar a percepção dos gestores em relação à maturidade da estrutura organizacional da Controladoria disponível ao processo de gestão empresarial em três conceituadas indústrias localizadas no Distrito Industrial dos Imborés, em Vitória da Conquista, Bahia. Além disso, o estudo incluiu a apresentação de um *case* que teve como objetivo destacar a experiência do pesquisador em relação aos desafios e conquistas resultantes da implementação da estrutura organizacional de Controladoria em uma indústria especializada na fabricação de espumas de poliuretano e produtos de conforto e bem-estar, também localizada em Vitória da Conquista, Bahia.

Ao longo da pesquisa, constatou-se a representatividade da presença das mulheres em cargos de destaque, especialmente em estabelecimentos industriais, onde a presença masculina ainda é predominante. Isso demonstra a quebra de preconceitos e uma evolução significativa no campo da igualdade de gênero no mundo dos negócios. Adicionalmente, verificou-se que os participantes da pesquisa possuem idades compreendidas entre 29 e 42 anos, o que proporciona uma perspectiva abrangente do modelo de gestão, levando em consideração as particularidades e experiências de cada geração.

Os resultados da pesquisa revelaram que a Controladoria, mesmo não estando consolidada em uma estrutura administrativa específica, e em níveis de maturidade distintos, é percebida como um facilitador na identificação de oportunidades de melhoria, na redução de custos e na maximização dos resultados financeiros. Os gestores confirmaram a hipótese proposta neste estudo ao reconhecerem a importância de contar com profissionais qualificados nessa área e, principalmente, destacaram a necessidade de as indústrias do setor dispor de uma estrutura organizacional de Controladoria devidamente estruturada em suas instalações, que apoie a Administração com informações precisas e relevantes para as decisões estratégicas.

Entretanto, foram identificadas algumas limitações durante o estudo, como a resistência à mudança por parte de alguns gestores, especialmente em relação à adoção de novas tecnologias. Esses obstáculos podem afetar a efetividade da implementação de práticas de gestão empresariais mais avançadas nessas indústrias, e, principalmente, podem ter influência na continuidade dos negócios diante de um cenário de mercado tão competitivo e dinâmico.

O estudo possibilitou, também, compreender a percepção dos gestores em relação à carência de serviços contábeis direcionados para o apoio gerencial. Os gestores apresentaram críticas construtivas em relação à qualidade dos serviços atualmente oferecidos, justificando

que a equipe responsável pela prestação dos serviços contábeis possui pouco conhecimento das rotinas das empresas, o que, juntamente com a falta de interação, tem contribuído para essa percepção negativa.

Em paralelo aos dados obtidos nesta pesquisa junto aos gestores das Empresas X, Y e Z, este estudo apresentou o caso da Empresa W, com o intuito de destacar a experiência do pesquisador em relação aos desafios e conquistas decorrentes da implementação e práticas de controladoria, assim como sua estruturação como uma unidade administrativa de suporte à gestão. Atualmente, a Empresa W possui processos internos bem estabelecidos, visando aprimorar o controle das atividades e a qualidade dos produtos e serviços em todas as etapas. O principal foco é a agilidade e o cumprimento dos prazos estabelecidos, a fim de atender tanto os clientes internos quanto externos.

Considerando a significativa importância da Controladoria para o aprimoramento e fortalecimento da gestão industrial, pesquisas futuras podem se dedicar a investigar os motivos pelos quais as empresas locais não investem na implementação de uma unidade administrativa de Controladoria. Além disso, explorar outras perspectivas e setores nos quais as práticas de Controladoria possam ser úteis pode ser outra linha de pesquisa relevante a ser seguida.

Em suma é possível afirmar que os objetivos dessa pesquisa foram completamente atendidos. Com a análise e interpretação dos dados ficou evidente que a estruturação organizacional da controladoria, apesar de árdua e exigente contribui significativamente para o aprimoramento do processo de gestão empresarial. Cabe ressaltar que a sua implementação pode trazer benefícios expressivos para o processo decisório, assim como aumento da eficiência operacional e o alcance de resultados financeiro. É proposto, portanto, que tanto os empreendedores do setor de serviços contábeis quanto os profissionais envolvidos no meio acadêmico adotem ações mais efetivas que possibilite elevar o conceito da prestação de serviços contábeis e permita que os gestores reconheçam a importância desse aspecto, incentivando-os a investir nos recursos necessários para fortalecer a Contabilidade e a Controladoria em suas organizações.

## REFERÊNCIAS

- AICPA. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados. Conceito de controle interno. [2023] Portal de Auditoria, 2023. Disponível em: <<https://portaldeauditoria.com.br/conceito-de-controle-interno/>>. Acesso em: 15 dez. 2022.
- AMORIM, D. F. B. A importância da contabilidade gerencial para a gestão dos negócios. Revista Científica Semana Acadêmica, Fortaleza, n.78, 2015. Disponível em: <[https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo\\_contabilidade\\_gerencial\\_0.pdf](https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_contabilidade_gerencial_0.pdf)>. Acesso em: 27 mar. 2023.
- ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 2018.
- BARROS, M. **Contabilidade Geral**. [Apostila digital]. Fundação Sérgio Conte. IDEPAC, 2013. Disponível em: <[https://www.academia.edu/19972303/Apostila\\_de\\_contabilidade\\_mauricio\\_barros](https://www.academia.edu/19972303/Apostila_de_contabilidade_mauricio_barros)>. Acesso em: 03 mar. 2023.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/publico/Tesemarcioborinelli.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2023.
- BROOKSON, S. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.
- BRUNI, A. L.; GOMES, S. M. S. **Controladoria Empresarial**: conceitos, ferramentas e desafios. 22 ed. Salvador: EDUFBA, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/5630/1/Controladoria%20empresarial.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2023.
- CAVALINI, M. **Pesquisa Teórica e Pesquisa Empírica**. Portal Experimentando Métodos, 2016. Disponível em: <<http://www.midia.uff.br/metodologia/?p=169694>>. Acesso em: 14 nov. 2022.
- CAGED. **Portal de Informações do Novo CAGED**. [2023]. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNWl5NWl0ODEtYmZiYy00Mjg3LTkzNWUtY2UyYjIwMDElYWI2IiwidCI6IjNIYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9&pageName=ReportSectionb52b07ec3b5f3ac6c749>>. Acesso em: 05 abr. 2023.
- CATELLI, A. **Controladoria**: uma Abordagem da Gestão Econômica GECON, São Paulo: Atlas S.a, 2006.
- COSO. Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway. **Gerenciamento de Riscos Corporativos**: integrado com estratégia e performance. O Instituto de Auditores Internos: IIA traduzido por PWC, 2017. Disponível em: <[https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/74040/1/Coso\\_portugues\\_versao\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/74040/1/Coso_portugues_versao_2017.pdf)>. Acesso em: 16 dez. 2022.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas S.a, 2017.

DAVID, F. C.; BARBOSA, E. A. A história da contabilidade: origem e evolução. **Repositório Digital da UniEvangélica**, Goiás, 2019. Disponível em: <<http://repositorio.aee.edu.br/bitstream/aee/10731/1/ARTIGO.%20FERNANDA.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2022.

DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, H. **Contabilidade Geral**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

GARRISON, R. H; NOREEN, E. W; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002. Disponível em: <[https://professores.faccat.br/moodle/pluginfile.php/13410/mod\\_resource/content/1/como\\_elaborar\\_projeto\\_de\\_pesquisa\\_-\\_antonio\\_carlos\\_gil.pdf](https://professores.faccat.br/moodle/pluginfile.php/13410/mod_resource/content/1/como_elaborar_projeto_de_pesquisa_-_antonio_carlos_gil.pdf)>, Acesso em: 04 out. 2022.

\_\_\_\_\_. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <<https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9nicas-de-pesquisa-social.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2022.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual do sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. 1989. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989. Disponível em: <<https://repositorio.usp.br/item/000731163>>. Acesso em: 08 set. 2022.

HENRILKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. [2022]. **Cidades e Estados**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados.html>>. Acesso em: 04 mar. 2023.

\_\_\_\_\_. [2022] **Cidades e Estados: Vitória da Conquista**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/ba/vitoria-da-conquista.html>>. Acesso em: 05 mar. 2023.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Curso de contabilidade para não contadores**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; FARIA, A. C. **Introdução à teoria da contabilidade para graduação**. São Paulo, Atlas, 2009.

KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KOONTZ; H. O'DONNELL, C.; WEHRICH, H. **Administração: organização, planejamento e controle**. 14 ed. São Paulo: Pioneira, 1987.

LOPES DE SÁ, A. **Controladoria e contabilidade aplicada à administração**. Curitiba: Juruá, 2009.

LUNKES, R. J. et al. **Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro**. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, São Paulo, v.15, n.47, 2013, p.283-299. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rbgn/a/qpNkP9SLzSCWfrZLKMxt45s/?lang=pt&format=pdf>>. Acesso em: 21 jun. 2023.

MACEDO, L. C. **Contabilidade Gerencial Consultiva: análise bibliométrica das publicações no Brasil e no mundo**. 2020. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Tocantins, Palmas, 2020. Disponível em: <<https://repositorio.uft.edu.br/bitstream/11612/3274/1/Leonardo%20Costa%20de%20Mac%203%AAo-%20TCC.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2023.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MONOBE, M. **Contribuição à mensuração e contabilização do goodwill não adquirido**. 1986. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1986. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25102021-114450/pt-br.php>>. Acesso em: 07 abr. 2023.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003. Disponível em: <[http://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy\\_of\\_historia-i/historia-ii/china-e-india](http://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india)>. Acesso em: 25 nov. 2022.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2009 b.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MENDES, A. C. A.; KRUGER, S. D.; LUNKES, R. J. Características da estrutura de controladoria: um estudo empírico em empresas do oeste catarinense. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v.28, n.2, 20147. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4658>>. Acesso em: 08 abr. 2023.

MDR. MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL. **Manual de Gestão de Riscos, Controles internos e Integridade**. 1 ed. Brasília, 2020. Disponível em: <[https://www.gov.br/mdr/pt-br/aceso-a-informacao/governanca/MANUALDEINTEGRIDADEGESTAODERISCOSECONTROLESINTERNOSMDR\\_V9F.pdf](https://www.gov.br/mdr/pt-br/aceso-a-informacao/governanca/MANUALDEINTEGRIDADEGESTAODERISCOSECONTROLESINTERNOSMDR_V9F.pdf)>. Acesso em: 15 dez. 2022.

MOURA, V.M.; BEUREN, I.M. **O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial**. Revista Brasileira de Contabilidade, n.126, 2000.

MOSIMANN, C. P. e FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MÜLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura Formal e Práticas da Controladoria em Empresas Familiares Brasileiras. **Revista Gestão e Regionalidade**, v.26, n.76, Blumenau, 2010. Disponível em: <[https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista\\_gestao/article/view/177](https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/177)>. Acesso em: 24 fev. 2023.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. **Introdução a contabilidade**. São Paulo: Futura, 2011.

PADOVEZE, C. L. **Introdução a Contabilidade com abordagem para não contadores**. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

\_\_\_\_\_. **Controladoria Estratégica e Operacional**. 3 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

\_\_\_\_\_. **Controladoria Avançada**. 1 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

\_\_\_\_\_. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SANDRONI, P. **Novíssimo dicionário de Economia**. São Paulo: Best Seller, 1999. Disponível em: <[http://www2.fct.unesp.br/docentes/geo/magaldi/GEO\\_ECONOMICA\\_2019/dicionario-de-economia-sandroni.pdf](http://www2.fct.unesp.br/docentes/geo/magaldi/GEO_ECONOMICA_2019/dicionario-de-economia-sandroni.pdf)>. Acesso em: 02 mar. 2023.

SANT'ANNA, R. O. **Contabilidade Gerencial**. [Apostila digital]. Disponível em: <<http://www.unisa.br/conteudos/6402/f1603556549/apostila/apostila.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2023.

SANTOS, L. T. S.; BARBOSA, E. A. **A história da contabilidade: origem e evolução**. **Repositório Digital da UniEvangélica**, Goiás, 2022. Disponível em: <<http://repositorio.aee.edu.br/bitstream/aee/10747/1/TCC%20leticia%2002.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2022.

SCHMIT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. 2. ed. Florianópolis: UFSC, 2001.

SOUZA, A. A. **A abordagem do valor na formação do preço de venda: um estudo no ambiente business-to-business brasileiro.** 2018. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-17082018-101408/publico/CorrigidoAlyson.pdf>>. Acesso em: 02 mar. 2023.

TEIXEIRA, O. C. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações.** 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

VERGARA, S. C. **Gestão com pessoas e subjetividades.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2013. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/revcienso/article/viewFile/2929/2288>>. Acesso em: 22 out. 2022.

VIEIRA, E. P. **Custos e Formação do preço de venda.** Rio Grande do Sul: Unijuí, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

## APÊNDICE A

### ROTEIRO DE ENTREVISTA

Prezado(a) Diretor(a)/Gerente, a presente entrevista tematizada A Controladoria como unidade administrativa de apoio à gestão: análise da percepção de Gestores de três Indústrias situadas em Vitória da Conquista - Bahia, é parte integrante do Trabalho de Conclusão de Curso que tem por finalidade a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis do graduando Pablo Renan Silva Salustiano, na Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, sob orientação do Prof.º. Dr. Manoel Antonio Oliveira Araújo. Ressalta-se que, as informações aqui obtidas serão utilizadas, exclusivamente, para fins acadêmicos.

#### BLOCO 1 – PERFIL DO ENTREVISTADO

1. Qual a sua faixa etária?

- 22 a 28 anos     29 a 35 anos  
 36 a 42 anos     43 a 49 anos  
 50 a 56 anos     Acima de 56 anos

2. Qual o seu gênero?

- Masculino     Feminino     Outro     Prefiro não informar

3. Você é natural de qual cidade?

4. Qual a sua escolaridade?

- Ensino Fundamental Completo  
 Ensino Médio Completo  
 Ensino Técnico  
 Superior Incompleto  
 Superior Completo  
 Pós-graduação  
 Mestrado  
 Doutorado  
 Pós-doutorado

5. Qual o cargo / função você desempenha na empresa?

6. Há quanto tempo você ocupa essa função na empresa?

- Menos de 1 ano     1 a 5 anos  
 6 a 10 anos     11 a 15 anos  
 16 a 20 anos     21 a 25 anos  
 26 a 30 anos     Mais de 30 anos

#### BLOCO 2 – CONTABILIDADE

7. Para você, qual o objetivo da contabilidade nas organizações empresariais?

8. Na sua percepção, os serviços de Contabilidade disponíveis para a empresa, atendem as demandas gerenciais do negócio? Justifique sua resposta.

9. Quais as principais dificuldades e/ou desafios enfrentados na empresa que estão relacionadas à Contabilidade?

10. Na sua opinião, o que poderia ser feito para sanar essas dificuldades?

### **BLOCO 3 – CONTROLADORIA**

11. O que você entende por Controladoria?

12. Para você, de que forma ocorre a interação entre a Contabilidade e a Controladoria?

13. Qual o seu entendimento sobre a importância dos controles internos na gestão da indústria?

14. A quem (departamento ou cargo) você atribui a responsabilidade pela determinação dos controles internos?

15. Para você, como os controles internos podem impactar nos resultados da empresa? Exemplifique.

16. Atualmente, quais as principais ações de controles internos fazem parte do modelo de gestão industrial em que você atua?

17. As informações e controles internos disponíveis são suficientes para traçar os objetivos e auxiliar no processo de análise da gestão industrial? Justifique.

18. Como é estruturado o sistema de gestão da informação (coleta, armazenamento e gestão de dados) na indústria em que você atua?

19. Essa estrutura possibilita hoje, tomar decisões assertivas acerca da gestão operacional de custos e preços, do orçamento empresarial e da gestão financeira da indústria que você atua? Exemplifique.

20. Como a controladoria ajuda nos procedimentos de auditoria realizados dentro da indústria?

21. A indústria dispõe de métodos e/ou ferramentas que auxiliam na manutenção da conformidade legal, tais como, o atendimento à legislação tributária, trabalhista, contábil e atendimento ao Fisco? Comente.

### **BLOCO 4 – ESTRUTURA ORGANIZACIONAL**

22. Há quanto tempo à indústria atua no mercado?

23. Os fundadores da indústria são de qual região do país?

- 24.** Qual o modelo de gestão adotado pela indústria (democrática, meritocrática, centralizadora)?
- 25.** Qual a quantidade de colaboradores vinculados à empresa atualmente?  
( ) 10 a 99 colaboradores ( ) 100 a 499 colaboradores ( ) 500 ou mais colaboradores
- 26.** Você considera a indústria:  
( ) Pequeno Porte ( ) Médio Porte ( x ) Grande Porte
- 27.** Caso não exista, você vê a necessidade de estruturação de um departamento de controladoria na indústria? Justifique.
- 28.** Na sua opinião, quais as vantagens e desvantagens de ter um departamento de controladoria presente na indústria?
- 29.** Você considera um diferencial frente à sua concorrência no que diz respeito ter uma estrutura de controladoria (formal ou informal) presente na empresa que subsidie as tomadas de decisão? Comente.
- 30.** Quais as expectativas para o futuro da empresa no que tange aos aspectos financeiros, processos internos, e participação no mercado?