

**FUNÇÕES DE CONTROLADORIA EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE FORTALEZA - CEARÁ**

Felipe De Almeida Araujo - UNIFOR

Paulo Roberto De Carvalho Nunes - Universidade de Fortaleza

Rubens Carlos Rodrigues - UNIFOR

Francisco Carlos Barbosa Dos Santos - USP - Universidade de São Paulo

Bruno Cals De Oliveira

**Resumo**

As micro e pequenas empresas tem grande importância para economia do Brasil, representando cerca de 30% do PIB nacional. As funções de controladoria podem ser exercidas nas empresas ainda que estas não tenham o setor institucionalizado em suas estruturas organizacionais, como é o caso das MPEs. O presente artigo relata pesquisa cujo objetivo geral é analisar como as funções de Controladoria ligadas à estratégia empresarial são exercidas nas micro e pequenas empresas localizadas na cidade de Fortaleza (CE). Para atingir o objetivo geral da pesquisa foi realizado uma revisão teórica em busca de entender previamente quais são as funções de controladoria e características dos micros e pequenos empreendimentos. Em seguida, foram definidos pressupostos a serem validados em uma pesquisa de campo, em que foram entrevistados prepostos de sete MPEs. Entre os resultados alcançados, sob da percepção dos administradores entrevistados, destaca-se que a maior parte dessas empresas não possui o setor de Controladoria, porém exerce as respectivas funções da área, principalmente aquelas ligadas às atividades contábeis e fiscais, fluxo de caixa e custeio dos produtos, serviços e mercadorias. Outras funções, porém, como auditoria das informações contábeis fiscais, análise de riscos e reportes de resultados e análise não são implementadas de forma

**Palavras-chave:** Controladoria, Micro e Pequenas Empresas, Estratégia

**Abstract**

Micro and small companies are of great importance to Brazil's economy, representing around 30% of the national GDP. Controlling functions can be performed in companies even if they do not have the sector institutionalized in their organizational structures, as is the case with MPEs. This article reports research whose general objective is to analyze how Controlling functions linked to business strategy are carried out in micro and small companies located in the city of Fortaleza (CE). To achieve the general objective of the research, a theoretical review was carried out in order to understand in advance what the controlling functions and characteristics of micro and small enterprises are. Then, assumptions were defined to be validated in a field research, in which representatives from seven MSEs were interviewed. Among the results achieved, from the perspective of the interviewed administrators, it is highlighted that most of these companies do not have a Controlling sector, but perform the respective functions in the area, mainly those linked to accounting and tax activities, cash flow and costing of products, services and merchandise. Other functions, however, such as auditing, tax accounting information, risk analysis and reporting results and analysis are not fully implemented in these businesses.

**Keywords:** Controllershship, Micro and Small Enterprises, Strategy

# FUNÇÕES DE CONTROLADORIA EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE FORTALEZA - CEARÁ

## 1. Introdução

As micro e pequenas empresas (MPE) possuem grande importância para a economia do Brasil, pois representam 30% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, sendo relevantes para a geração de empregos e arrecadação de impostos, haja vista que estas empresas têm suas operações mais enxutas, possuindo pouco espaço para demissões, de forma que, mesmo durante as crises, mantêm seu pessoal empregado. Entre os anos de 2006 e 2019, as micro e pequenas empresas foram responsáveis por gerar 13,5 milhões de empregos no Brasil, enquanto, no mesmo período, as médias e grandes empresas geraram 1,1 milhão de postos de trabalho. Quanto à arrecadação tributária, foram responsáveis por 8,4% do total de impostos arrecadado, valor vem crescendo devido ao movimento de formalização (SEBRAE, 2020).

No âmbito nacional, a microempresa e a empresa de pequeno porte são definidas pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que considera como: (i) microempresas, a entidade que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00; e (ii) empresa de pequeno porte, a que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00.

Mendonça et al (2017) reforçam a importância dos micros e pequenos empreendimentos para a economia brasileira, mas revela que os mesmos possuem uma alta taxa de mortalidade que está associada principalmente à ausência de planejamento e estratégia, que, de acordo com Coura (2018), é uma responsabilidade do setor de Controladoria, pois este setor é responsável pela elaboração da estratégia propriamente dita, ou seja, no planejamento da organização; e pelo controle, fase em que se verifica se a estratégia está sendo cumprida.

O problema de estratégia para micro e pequenas empresas não é exclusivo do Brasil. Csikósová, Čulková e Janošková (2022) relatam que pequenos negócios da Eslováquia têm problemas de gestão relacionados à implantação de controle em seus negócios, as quais foram iniciadas pela influência da chegada de multinacionais no país e, de fato, a ferramenta aplicada é uma forma de aumentar o desempenho das empresas. Porém não basta gerenciar os acontecimentos da empresa, é necessário entender as causas destes acontecimentos para que possíveis problemas sejam previstos e evitados com antecedência, melhorando a performance do empreendimento.

A Controladoria é o setor responsável pelo suporte à elaboração e implantação da estratégia, mas também no controle, acompanhando se verifica se a estratégia está sendo cumprida, se os recursos estão sendo devidamente consumidos e reportando à Administração a situação da empresa. É importante observar que a Controladoria não se trata de uma área decisória, mas sim de suporte à decisão (COURA, 2018).

Há um paradigma de que a Controladoria é um setor disponível apenas às grandes organizações, tendo sua importância desconsiderada pelas micro e pequenas empresas, apontando como maior dificuldade para implantação do setor a própria resistência dos donos (ANAGUSKO et al., 2020), pois as funções de controladoria podem ser exercidas nas empresas ainda que estas não tenham o setor institucionalizado em suas estruturas organizacionais (SÁ, CUNHA CALADO, 2021), haja vista que os benefícios advindos da Controladoria excedem os seus custos, pelo menos, a médio e longo prazo, de forma que as micro e pequenas empresas, mesmo em um cenário de escassez de recursos financeiros, devem entender que se trata de um desembolso como investimento importante para a empresa, pois os gestores fazem gestão de seus negócios de forma intuitiva, usando como recurso, para análise da situação da empresa, somente o fluxo de caixa diário, o que não é suficiente (FERNANDES, 2016).

Diante do exposto, esta pesquisa será desenvolvida para responder o problema: Como as funções de Controladoria ligadas à estratégia empresarial são exercidas nas micro e pequenas

empresas localizadas na cidade de Fortaleza - Ceará? Para isso, o objetivo consiste em analisar como as funções de Controladoria ligadas à estratégia empresarial são exercidas nas micro e pequenas empresas localizadas na cidade de Fortaleza – Ceará, para tal foi realizada uma pesquisa amostral, não estratificada e por acessibilidade, com as micro e pequenas empresas de Fortaleza, atuantes no comércio, indústria e serviços. Os pressupostos e os objetivos específicos relacionados a serem avaliados durante a pesquisa estão demonstrados no Quadro 01.

Quadro 01 – Objetivos específicos e pressupostos.

<b>Objetivos Específicos</b>	<b>Referencial Teórico</b>	<b>Pressupostos</b>
1. Descrever a realidade organizacional referente às funções de controladoria exercidas nas MPes localizadas na cidade de Fortaleza.	De acordo com Anagusko <i>et al.</i> (2020), a controladoria é comumente tida como um recurso disponível apenas às grandes empresas, tendo sua importância desconsiderada pela MPes.	1. As MPes localizadas na cidade de Fortaleza não implementam o setor de Controladoria em suas estruturas e não exercem as correspondentes funções.
2. Conhecer as principais dificuldades ou limitações e as facilidades para implementação e exercício das funções de controladoria por parte das MPes localizadas em Fortaleza.	Segundo o BNB (2022) é característica das MPes a forte presença dos proprietários nos negócios e poder decisório centralizado; Consoante Anagusko <i>et al.</i> (2020), a resistência do gestor é o maior empecilho para se implantar a área de controladoria nos pequenos negócios.	2. A alta gestão das MPes localizadas em Fortaleza é centralizadora no que diz respeito às funções de controladoria.
3. Entender a relação entre a clareza das informações que a alta gestão das MPes de Fortaleza possui para execução da estratégia e o nível de exercício das funções de Controladoria implementadas por essas empresas;	Segundo Borges (2020), os conceitos da teoria da comunicação podem ser utilizados para melhorar a qualidade das informações contábeis no processo de comunicação contábil, sendo que quando maior a sua compreensibilidade, maior será a qualidade da comunicação.	3. A clareza das informações que a alta gestão das MPes localizadas em Fortaleza possui para tomada de decisão está diretamente relacionada ao exercício das funções de controladoria nessas empresas.
4. Analisar os elementos e características comuns referentes às funções de Controladoria exercidas pelas MPes localizadas em Fortaleza.	Segundo Piasentini <i>et al.</i> (2022), as micro e pequenas empresas têm em seu proprietário, muitas vezes, o único tomador de decisão do negócio, sendo que a falta de conhecimento de gestão do mesmo, faz com que estas decisões, por muitas vezes, sejam baseadas em pontos de vista pessoais e subjetivos. O que influencia a mortalidade são fatores associados preponderantemente a natureza estratégica.	4. As funções de controladoria referentes a informações gerenciais são exercidas pela alta gestão das MPes localizadas em Fortaleza, e as relativas a obrigações fiscais são terceirizadas.

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

## 2. Fundamentação Teórica

As MPes possuem algumas características peculiares. De acordo com o BNB (2022), estes empreendimentos possuem: baixa intensidade de capital; alta taxa de natalidade e de mortalidade; forte presença dos proprietários, sócios e membros da família como mão de obra ocupada nos negócios; contratação direta de mão de obra; utilização de mão de obra não qualificada ou semiquificada; baixo investimento em inovação tecnológica; poder decisório centralizado; maior dificuldade de acesso ao financiamento de capital de giro; registros contábeis pouco adequados; relação de complementaridade e subordinação com as empresas de grande porte; estreito vínculo entre os proprietários e as empresas, não se distinguindo, principalmente em termos contábeis e financeiros, pessoa física e pessoa jurídica.

Piasentini *et al.* (2022) verificaram que entre as principais causas para a mortalidade precoce das micro e pequenas empresas da cidade de Palmas (PR) estava a falta de um

planejamento adequado de negócios, e que estas empresas têm em seu proprietário, muitas vezes, o único tomador de decisão do negócio, sendo que a falta de conhecimento de gestão do mesmo, faz com que estas decisões, por muitas vezes, sejam baseadas em pontos de vista pessoais e subjetivos, influenciando na mortalidade destes pequenos negócios são fatores associados preponderantemente à natureza estratégica.

A elaboração e implantação da estratégia é o melhor caminho para gestão da empresa. Para isso, primeiramente é necessário o planejamento estratégico, que é o processo em que se decidem: os caminhos que a organização pretende seguir e respectivos volumes de recursos que serão aplicados; seguido do orçamento que irá projetar os gastos e receitas para um período específico, geralmente de um ano, além de segregar estes recursos por centro de responsabilidade; depois, a execução do plano, que consiste na etapa em que os executivos, no decorrer do ano cumprem parcialmente ou integralmente o plano estratégico traçado; e, a etapa de avaliação, em que é feito o acompanhamento do orçado versus realizado (COURA, 2018).

A Controladoria tem como responsabilidade o fornecimento de importantes subsídios para tomada de decisão das organizações, fazendo do setor uma ferramenta de grande relevância para as atividades organizacionais. Devido ao suporte dado à gestão e ao fornecimento de dados que são úteis aos processos decisórios da organização, a área de controladoria é considerada uma das mais importantes de todo o ambiente organizacional (CONDUTA, 2021).

Segundo Sá e Amorim (2017), controller é a alcunha do profissional que atua na Controladoria e desenvolve determinadas competências específicas da área, sendo o responsável por desenvolver atividades práticas aliadas à gestão, medir as informações, definir os objetivos, planejar, executar e controlar. Entretanto, suas atividades dependerão, em grande parte, do modelo de gestão de cada empresa, conforme as correspondentes especificidades e definições. Ainda que muitas empresas não tenham o setor de Controladoria instituído em sua estrutura organizacional, executam rotinas de controle e gestão e o controller, que nem sempre recebe esta denominação, é o profissional que tem essa responsabilidade. Por fim, para Sá e Amorim (2017), o processo de controle e de gestão é determinante para o sucesso ou fracasso das micro e pequenas empresas.

O controller deve ter entre suas atribuições: reunir e operar informações e projetar sistemas de controle; preparar demonstrações e relatórios financeiros e não financeiros; preparar e analisar relatórios de desempenho, auxiliando os gerentes na interpretação dos mesmos; analisar programas e propostas de orçamento, bem como consolidar os planos dos diversos setores da empresa no orçamento anual; supervisionar os procedimentos contábeis e das auditorias das informações; e desenvolver a capacidade do pessoal de sua área e participar do aperfeiçoamento do pessoal de nível gerencial em assuntos relativos à função de controladoria (COURA, 2018).

De acordo com Anagusko et al. (2020), a Controladoria é comumente tida como um recurso disponível apenas às grandes empresas, tendo sua importância desconsiderada nas MPEs, principalmente nas fases iniciais da empresa. Porém, os processos atrelados ao setor estão disponíveis e são viáveis também para as MPEs, ainda que os benefícios advindos da efetiva implantação do setor não sejam tão evidentes ou imediatamente percebidos pelos gestores, principalmente por aqueles que veem na Controladoria apenas despesa, em vez de uma área estratégia para a organização. A maior dificuldade encontrada para se implantar a área de Controladoria nos pequenos negócios vem justamente da resistência dos gestores.

Mendes et al. (2017) apontam que, quanto maior a percepção da importância dos controles gerenciais por parte do gestor, mais propensa estará a empresa a formalizar o setor de Controladoria em sua estrutura, para geração de informações de apoio ao processo decisório, sendo é importante entender que as empresas desenham seus sistemas de controles e definem sua própria estrutura de Controladoria, existindo diversas possibilidades, inclusive de ser um único departamento com o controle feito pela ação de um único profissional, o controller.

Torres et al (2019), ao estudarem a relação das MPE's da cidade do Rio de Janeiro com a contabilidade, identificou que esses negócios optam por manter a contabilidade fora da empresa, sendo o principal motivo a falta de conhecimento do assunto por parte dos gestores e como forma de redução de custos para a empresa. Porém, os micros e pequenos empresários relatam no estudo que os contadores não atendem as expectativas referentes ao apoio na gestão dos respectivos negócios. Para esses empreendedores, falta muito para que os contadores alcancem o perfil desejado por eles. Entre os fatores que ficam a desejar está a necessidade de o contador prestar uma consultoria para os seus clientes, compreendendo um conhecimento mais aprofundado destes negócios, o que permitiria oferecer informações mais estratégicas e uma orientação mais personalizada no processo de decisão.

A terceirização da Controladoria é uma alternativa para ganho de eficiência na implantação do setor nas pequenas empresas. Embora ainda possa haver resistência em contratar um serviço que em tese pode ser realizado pelo proprietário e administrador da empresa. As MPEs acabam se limitando a contratar os serviços ligados às obrigações fiscais, considerados indispensáveis e geralmente exercidos por contabilidade terceirizada, enquanto os serviços da Contabilidade Gerencial, como fornecimento de informações mais estratégicas, são considerados dispensáveis (ANAGUSKO et al., 2020).

Quanto aos pequenos empreendedores que buscam assessoria para seus negócios, Tacchino (2023) relata que há um desafio por parte do assessor: convencer os proprietários de pararem de trabalhar dentro da operação, executando tarefas, e começar a trabalhar mais na parte estratégica do negócio. Porém, ao reiterar a importância de informações confiáveis e precisas, pode-se começar a mudança de mentalidade destes proprietários para a de um CFO, ajudando-os assim a controlar as finanças de seus negócios. O assessor pode conectá-los com recursos para ajudá-los a crescer seus negócios e entender o que está por vir. Por fim, pode encontrar e avaliar ferramentas e modelos online que deverão ser utilizados pela empresa, quando o assessor não estiver mais para ajudar no planejamento do futuro dos negócios.

Desta forma, não é possível distinguir geração de caixa e acumulação de lucro, o que compromete a tomada de decisão estratégica. Deste modo, vê-se a necessidade do auxílio de um profissional especializado para fazer, de forma mais aprofundada, a análise econômico-financeira da empresa. Esta pessoa é o profissional de controladoria, que dará apoio também no suporte às questões de ordem administrativa para ajudar as empresas a prever riscos e aproveitar oportunidades oriundas do ambiente externo.

Alves (2017) afirma que, para que uma organização garanta integridade e confiabilidade das suas ações, é primordial a implementação de um sistema de controle interno. Este controle auxilia na definição de como e quando os métodos deverão ser aplicados e permite constatar erros ou desvios, para que eles possam ser ajustados de forma tempestiva, além de assegurar a credibilidade das informações transmitidas pelo Sistema de Informações Contábeis (SIC).

O SIC é um sistema de informação, utilizado nas organizações, que coleta informações de diversos subsistemas e as divulga a quem interessar, cuja finalidade principal consiste em auxiliar os gestores na gestão dos recursos, para que por meio do uso adequado dos recursos disponíveis, a empresa consiga atingir suas metas. Para a utilização correta do SIC, é necessário que dois sistemas estejam relacionados: o sistema de informação de apoio às operações e o sistema de informação de apoio à gestão (ALVES, 2017).

De acordo com Alves (2017), para o sistema de informações contábeis, a relação custo x benefício é um critério importante a ser avaliado. Sendo assim, o profissional responsável por planejar, implementar e interpretar tal sistema deverá sempre considerar que o benefício de ter dados, processo e informações deverá superar os custos de obtê-los e implementá-los. Dessa forma, é necessário um esforço para que haja equilíbrio entre o custo de um controle e o benefício fruto deste controle. Tais custos e benefícios podem ter caráter econômico, comportamental, psicológico ou financeiro.

Com o avanço da tecnologia e com o aumento do acesso à informação, a economia passou a estar em constante transformação, inclusive com surgimento de novos negócios. Destarte, as empresas, para se manterem competitivas, passam a ter o desafio de processar esse alto volume informação, fazendo com que profissionais da Contabilidade meramente tecnicistas percam espaço, sendo exigido deles novas habilidades e conhecimento (MOTA, 2014).

### 3. Metodologia

Marconi e Lakatos (2022) definem a pesquisa de campo como a investigação realizada no próprio local em que ocorrem os fenômenos estudados, com o objetivo de obter conhecimento sobre o problema para o qual se procura a resposta ou mesmo descobrir novos fenômenos no ambiente pesquisado. Quanto ao tipo da pesquisa de campo, o presente estudo é classificado como exploratório.

Em 2022, segundo dados da JUCEC (2022), a cidade de Fortaleza possuía mais de 122 mil micro e pequenas empresas ativas, somando um total de mais de R\$5,65 bilhões de investimento. Devido às restrições decorrentes da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), não foi possível obter nomes, telefones ou endereços de representantes das MPEs por meio de acesso às bases de dados de instituições que prestam suporte a essas empresas, o que dificultou o procedimento para definição da amostra da pesquisa.

Desta forma, tal definição ocorreu a partir da acessibilidade dos pesquisadores a sete MPEs que atuam na cidade de Fortaleza, em função de sua rede relacionamentos profissionais. Assim, foram realizados contatos diretos com prepostos dessas sete MPEs que concordaram em disponibilizar seus meios de acesso e participarem da pesquisa, observando três critérios de inclusão: (1) ser instituída e em funcionamento na cidade de Fortaleza, Ceará; (2) ser definida como micro ou pequena empresa, conforme Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e, para as empresas de serviços, (3) não se tratar de profissional autônomo.

Destaque-se que o procedimento de definição de amostra por meio de acessibilidade ocorre quando o pesquisador coleta os dados de sua pesquisa na forma em que há mais facilidade de acesso aos elementos investigados, sendo mais executado em pesquisas de natureza qualitativa ou exploratória (BEUREN, 2006). As empresas serão doravante denominadas empresas A, B, C, D, E, F e G, conforme Quadro 2.

Quadro 2 - Aspectos Gerais das Empresas Pesquisadas

<b>Empresas</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>F</b>	<b>G</b>
Porte da empresa	Micro	Micro	Pequena	Pequena	Micro	Pequena	Micro
Idade da empresa	15 anos	15 anos	4 anos	23 anos	9 meses	12 anos	1 ano
Ramo de atividade	Indústria	Comércio	Comércio	Serviço	Comércio	Serviço	Comércio
Mercado de atuação	Alimentos saudáveis	Materiais de Limpeza	Fast Food	Infantil	Alimentos artesanais	Contact center	Alimentos saudáveis
Quantidade de funcionários	2	5	8	80	1	50	5
Nível de escolaridade do(s) gestor(es)	Superior completo	Ensino médio completo	Superior completo	Superior completo/ Mestrado incompleto	Superior incompleto	Pós graduação completa/ Mestrado incompleto	Pós graduação completa

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A coleta de dados desta pesquisa foi feita junto aos participantes por meio de entrevista. Para tal, foi elaborado um roteiro de entrevista com questões referentes à empresa pesquisada relativamente a aspectos mais gerais – faixa de faturamento anual, ramo de atividade, idade da empresa, quantidade de funcionários – e a aspectos mais específicos da pesquisa – estes ligados diretamente aos objetivos específicos e pressupostos visando validá-los ou refutá-los.

No bloco de perguntas específicas, para investigar se as funções de controladoria são ou não exercidas nas micro e pequenas empresas estudadas, pela ótica do entrevistado, foi elaborado um questionário, com cinco possíveis níveis de respostas, com base nos estudos desenvolvidos por Rensis Likert, em 1932, que ficaram conhecidos como Escala Likert.

Por se tratar de uma investigação interpretativa, em que os entrevistados, representantes das micro e pequenas empresas disponibilizam a informação de acordo com sua percepção, a presente pesquisa é classificada como qualitativa, sendo que os dados obtidos por meio das entrevistas foram objeto de análise de conteúdo.

Para identificação do que é mais relevante no contexto desta pesquisa, foi feita uma nuvem de palavras a partir das transcrições das sete entrevistas realizadas com as micro e pequenas empresas de Fortaleza. Os áudios gravados das entrevistas foram transcritos por meio da plataforma Riverdise e, com a transcrição, foi utilizado software online do Wordclouds para criação da nuvem de palavras.

Os participantes desta pesquisa foram informados do caráter voluntário da sua participação, da garantia de anonimato das respostas dadas e do respeito às diretrizes éticas que regem a pesquisa com seres humanos. Todas as perguntas e procedimentos executados obedeceram às determinações éticas e normativas contempladas nas Resoluções 196/1996 e 304/2000 do Conselho Nacional de Saúde (CNS), que trata da ética em pesquisas envolvendo seres humanos.

#### **4. Análise dos Resultados**

Após realização das entrevistas na pesquisa de campo, identificou-se que, entre as empresas pesquisadas, somente a C possui em sua estrutura organizacional o setor de Controladoria, sendo representado por uma colaboradora. Desta forma, a primeira parte do pressuposto 1, de que “as MPEs localizadas na cidade de Fortaleza não implementam o setor de Controladoria em suas estruturas e não exercem as funções correspondentes” não é totalmente verdadeira.

Ao ser perguntado se a Empresa A já implantou o setor de Controladoria em sua estrutura, a entrevistada responde: “ainda não, dentro da organização não tem a parte de Controladoria, porém eu trabalho com terceirização de serviço”. Ademais, referente aos pequenos negócios exercerem as funções típicas da Controladoria, foi verificado que, na percepção dos administradores, a maioria destas atividades são exercidas por suas empresas, reforçando a refutação do pressuposto 1.

Vale observar que, conforme o Quadro 3 - Nível de Implementação das Funções de Controladoria nas MPEs, a única instituição a possuir o setor de Controladoria em sua estrutura, a empresa C, foi a única em que o administrador percebeu o maior nível de implementação – nível de 1 a 5 – para todas as funções pesquisadas.

Ainda referente ao resultado evidenciado no Quadro 3, foi calculada a média simples do nível de implementação das funções de controladoria por empresa, por função e geral. Utilizando a função “formatação condicional/ escala de cor” do Excel, conseguiu-se destacar na coluna “Média” as funções com maior e menor nível de implementação nos micros e pequenos empreendimentos, variando das cores verde para vermelho, respectivamente.

Desta forma, foi identificado que as funções (h) atividades tributárias, (g) atividades contábeis, (b) custeio dos produtos, serviços ou mercadoria e (f) análise e projeção de fluxo de caixa são as funções implementadas em maior nível pelas micro e pequenas empresas. Com isso, é confirmado o que Sá e Cunha Calado (2021) verificaram em seu estudo de caso, de que as funções de Controladoria podem ser exercidas em uma entidade sem necessariamente esta possuir o respectivo setor implementado.

Quadro 3 - Nível de Implementação das Funções de Controladoria

Funções de Controladoria	Empresas							Média
	A	B	C	D	E	F	G	
a) Orçamento empresarial	4	1	5	5	5	4	5	4,1
b) Custeio dos produtos, serviços ou mercadoria	5	5	5	5	5	4	5	4,9
c) Análise de riscos	4	1	5	4	5	1	5	3,6
d) Planejamento estratégico	5	2	5	4	5	4	5	4,3
e) Reporte de resultados e análises	2	2	5	2	5	4	5	3,6
f) Análise e projeção de fluxo de caixa	4	5	5	4	5	5	5	4,7
g) Atividades contábeis	4	5	5	5	5	5	5	4,9
h) Atividades tributárias (fiscal)	5	5	5	5	5	5	5	5,0
i) Auditoria das informações contábeis-fiscais	4	1	5	4	2	1	1	2,6
j) Tecnologia da Informação e Comunicação	5	5	5	1	5	5	3	4,1
<b>Média geral</b>	<b>4,2</b>	<b>3,2</b>	<b>5,0</b>	<b>3,9</b>	<b>4,7</b>	<b>3,8</b>	<b>4,4</b>	<b>4,2</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Fernandes (2016) já havia identificado que as micro e pequenas empresas usavam como recurso de gestão a análise de fluxo de caixa em suas atividades, ainda que de forma insuficiente para análise geral da empresa. Anagusko et al. (2020) afirmou que estas instituições exercem as funções de atividades contábeis e fiscais, consideradas indispensáveis a qualquer empresa. No entanto, com o resultado desta pesquisa, pode-se verificar que as micro e pequenas empresas também fazem as atividades de custeio dos seus produtos, serviços e mercadorias.

Neste sentido, os micros e pequenos empreendedores mostraram preocupação com custos e com a precificação nas vendas. O representante da empresa G, ao ser perguntado se tinha conhecimento sobre o custo dos seus produtos e respectiva margem, respondeu: “Perfeitamente. Tem uma planilha, que foi até de uma consultoria do Sebrae, que a gente ‘inputa’ os valores que a gente gasta e consegue por cada produto saber qual foi a margem realizada”. Já os entrevistados das empresas D e E esclareceram que usam um sistema operacional (tecnologia da informação) para a referida atividade.

Quanto ao uso de sistema operacional, o entrevistado E revelou que é o recurso principal para exercer as funções pesquisadas em sua empresa e que lhe atende de forma satisfatória. Tanto que, mesmo com apenas 1 funcionário, em sua percepção, somente a atividade de auditoria contábil-fiscal não é exercida no nível 5 em sua empresa. As demais, inclusive atividades de reporte e análise, foram avaliadas com o nível máximo de implantação.

A representante da empresa A considera que o fato de se tratar de uma startup contribui para que as funções de controladoria exploradas na pesquisa sejam implementadas em sua empresa, pois houve a necessidade de apresentação de um plano de negócio mais bem detalhado para captação de financiamentos e a empresa participou de programas de aceleração de empresas. A presente pesquisa não explorou os impactos relacionados ao fato de as micro e pequenas empresas pesquisadas serem uma startup, constituindo-se como oportunidade para futuras pesquisas a serem desenvolvidas.

Por outro lado, as funções (i) Auditoria das informações contábeis-fiscais, (e) reporte de resultados e análises e (c) análises de riscos foram as atividades não implementadas ou implementadas em menor nível pelas organizações pesquisadas.

Ao pesquisar sobre as principais dificuldades das micro e pequenas empresas para exercerem as funções de controladoria, seis das sete empresas pesquisadas citaram questões relacionadas a pessoal, principalmente associadas a encontrar profissionais qualificados. As empresas F e G acrescentaram também a questão do orçamento para contratar o pessoal e demais recursos necessários à execução das funções abordadas no estudo. O entrevistado da

empresa C entrou no mérito da alta rotatividade dos profissionais. Ao ser perguntado qual a maior dificuldade para implementação das funções de controladoria, o mesmo respondeu:

a implantação do sistema. O mais difícil da empresa. Porque precisa ter treinamento, ver o estoque, treinamento de gestão, treinamento de caixa. Para o sistema funcionar plenamente, todos os setores tem que estar bem alinhados, entendeu? (...) nesse mercado de comida a rotatividade é muito alta de funcionário, então a gente fica em um eterno treinamento.

Sob outra perspectiva, ao serem indagados sobre quais as principais facilidades que as MPE's viam em implementar estas funções, as empresas B e G responderam que não havia nada de facilidade. Conforme o entrevistado da empresa B, “tudo é difícil mesmo, infelizmente”. Já o representante da empresa C indicou que embora a implantação do sistema seja a maior dificuldade, quando ele está “rodando direito”, torna-se a maior facilidade. A entrevistada da empresa D explicou que devido terem poucos serviços que são prestados em seu negócio, não há muita complexidade para fazer a gestão. E a representante da empresa E considerou a centralização das informações na mão da gestão como um facilitador. Já a administradora da empresa A considera que a postura da alta gestão tem grande importância para implementações das funções de controladoria, podendo ser ela o maior empecilho ou o maior facilitador para implementação destas funções, “muitas vezes existe o dono e ele não está com muita vontade de desenvolver o trabalho dentro (da empresa), às vezes ele não está a fim de contratar um profissional porque ele acha desnecessário”, comenta.

Quando perguntados sobre as decisões estratégicas serem ou não tratadas de forma centralizada, somente as empresas A e C indicaram que não e na empresa F existem decisões que são tomadas de forma centralizadas e outras de forma descentralizadas. Nas demais empresas são todas centralizadas, embora os entrevistados das empresas E e G revelem que buscam apoio externo com amigos que trabalham no mesmo mercado ou, às vezes, com a própria contabilidade terceirizada. O entrevistado da empresa B relata que em sua empresa ninguém participa e nem tem o interesse em participar das tomadas de decisões estratégicas do empreendimento. Com isso é confirmado de forma parcial a característica padrão apontada pelo BNB (2022), de que a centralização das decisões na mão dos proprietários é uma característica das micro e pequenas empresas. Anagusko et al. (2020) também comenta que, como as micro e pequenas empresas não possuem um setor de Controladoria interno, as funções de caráter gerencial são concentradas na mão da alta gestão.

Por outro lado, o gestor da empresa C informa que “senta junto com seus colaboradores” para discutir questões estratégicas e a gestora da empresa A relata que tanto para as funções de caráter gerencial quanto as obrigações contábil-fiscais são realizadas pelos profissionais da microempresa com apoio de empresas terceirizadas. A entrevistada relatou: “eu não trabalho mais sozinha, para mim, não é o meu destino mais. Quer dizer, na verdade, nunca foi. Eu tenho um time de pessoas por trás de mim de bons profissionais, de ponta (...) hoje os resultados que tenho do meu negócio é por conta dessas pessoas.”, deixando claro que o sucesso da empresa é atribuído ao apoio que ela tem na administração da empresa.

Diante do exposto, entende-se que o pressuposto 2: “a alta gestão das MPEs localizadas em Fortaleza é centralizadora no que diz respeito às funções de controladoria” foi parcialmente validado, visto que houve algumas exceções.

Foi visto que a comunicação é um recurso das empresas utilizados pelos gestores para tomada de decisões mais assertivas, ajudando a empresa a atingir melhor eficiência, conforme Alves (2017). E que a qualidade da comunicação é medida por meio do receptor da informação comunicada, conforme Mota (2014).

Ao investigar a relação entre a clareza das informações que os micros e pequenos empreendedores possuem e as funções de controladoria que suas empresas exercem, verificou-se que estão diretamente relacionadas. Com isso, foi validado o pressuposto 3: “a clareza das

informações que a alta gestão das MPEs localizadas em Fortaleza possui para tomada de decisão está diretamente relacionada ao exercício das funções de controladoria nessas empresas”.

Ao ser perguntada se as empresas tomavam decisões baseadas em informações claras e bem definidas, quatro delas disseram que sim e as outras três responderam que de forma parcial. Estas foram as empresas D, F e G. A representante da empresa D respondeu: “é mais intuição, a gente vai sentindo e vai fazendo com o que a gente tem de experiência (...) toma decisão também baseada em pesquisas do cliente”. E a empresa G relata que tem informações, porém tem dificuldade em saber se as informações são precisas, visto que a empresa está no início e precisam ainda formar uma base de dados. A empresa E relata que tem informações através de pesquisas na internet e que também conta com as informações do sistema, mas ressalta a importância de estar sempre alimentando para ter exatidão nas informações.

Referente à função de orçamento, a empresa B foi a única que respondeu que não o fazia. E ao ser perguntada se tinha uma visão clara dos resultados esperados para o futuro, respondeu:

Não, não. Deixo a vida me levar. Porque se o cara ficar muito vidrado em números, em metas, o cara fica muito bitolado (...) eu deixo aqui uma coisa mais leve de trabalhar. Eu já tenho meu determinado resultado, que é uma coisa boa para mim (...) ‘Como eu faço pra bater meta no final do mês? Como que eu faço pra chegar naquele cliente?’ aí você pensa muito em coisas assim e acaba deixando o hoje mal feito.

Por outro lado, a entrevistada da empresa A, que implementa a função de orçamento, ao ser perguntada se a alta gestão tinha visão clara para os próximos 12 meses, comentou que tinha uma visão clara além disso, “eu fiz planejamento para 18 meses”, comentou.

Todos os entrevistados relataram ter pleno conhecimento dos custos e margens dos produtos, serviços e mercadorias vendidas por suas empresas, o que está diretamente relacionado à execução das funções de custeio. Para a função de fluxo de caixa, seis empresas relatam ter entendimento das variações de caixa. Porém, o representante da empresa G relata que é um desafio negociar prazos de pagamento com fornecedores, e atribui isso a não ter tanta credibilidade por ser microempresa, além de estar no começo das operações.

Quanto à função de análise de risco, foi visto que nem todas as empresas pesquisadas a exercessem. Além disso, entre as empresas que implementam a função, houve algumas em que seus representantes relataram que não faz parte da rotina da empresa fazer tal análise, porém foi feita antes de abrir o negócio, é o caso das empresas A e G. Por outro lado, os micros e pequenos empresários apontaram o que eles consideram como maior risco para os seus negócios. Entre estes riscos, foram citados: concorrência, falta de caixa, sazonalidade de vendas e dos custos de insumos.

Por fim, verificou-se que a maioria das empresas entrevistadas possuem contabilidade 100% terceirizada, e somente as empresas A e F são mistas, ou seja, têm parte das atividades contábeis exercidas por uma terceirizada e parte exercida internamente. Isto está de acordo com a pesquisa de Torres et al (2019) nas micro e pequenas empresas do Rio de Janeiro, em que foi identificado que esses negócios optam por manter a contabilidade fora da empresa. Além disso, as empresas A e C relataram que as funções estratégicas são tomadas de forma descentralizada.

Com isso o pressuposto 4: “As funções de controladoria referentes a informações gerenciais são exercidas pela alta gestão das MPEs localizadas em Fortaleza, e as relativas a obrigações fiscais são terceirizadas” é validado de forma parcial.

Para identificar o que é mais relevante no contexto de funções de controladoria em micro e pequenas empresas em Fortaleza, foi elaborada a nuvem de palavra visualizada na Figura 1, a partir da transcrição das entrevistas realizadas.



Com efeito, foi verificado que a maioria das micro e pequenas empresas pesquisadas não possui setor de Controladoria. No entanto, exercem as respectivas funções de controladoria, principalmente aquelas relacionadas às (1) atividades contábeis; (2) atividades fiscais, e também as funções ligadas a estratégia; (3) análise de fluxo de caixa e (4) custeio dos produtos, mercadorias e serviços. Pode-se concluir, para fins de sugestão aos micros e pequenos empresários, que estas quatro funções de controladoria são as funções mínimas que devem ser exercidas pelo micro e pequeno empreendimento.

Por outro lado, funções como análise de riscos, reportes de resultados e auditoria das informações contábeis-fiscais não são plenamente exercidas pelos micros e pequenos empreendimentos pesquisados.

A maior dificuldade encontrada pelas empresas pesquisadas para exercer de forma plena as funções de controladoria referem-se a pessoal, principalmente em questão de qualificação dos profissionais, seguido do custo desses profissionais para os micros e pequenos negócios. Mas, apesar das dificuldades encontradas para implementação dessas funções, algumas dessas empresas têm algumas facilidades, como a pouca variedade de serviços prestados e pouca complexidade na operação dos negócios.

De forma geral, os empreendedores pesquisados tomam decisões estratégicas baseadas em informações claras e bem definidas. Para isso, contam com o apoio de sistemas de tecnologia da informação para darem suporte no tratamento de dados e geração das informações. Ademais, realizam pesquisas na internet, contam com feedbacks de clientes e contratam assessorias externas. As empresas pesquisadas possuem contabilidade externa, tratando de assuntos contábeis e fiscais. Mas, em algumas das empresas, parte dessas funções são exercidas de forma mista (contabilidade terceirizada e parte de forma interna).

Quanto às funções de controladoria ligadas à estratégia, na maior parte das micro e pequenas empresas pesquisadas são exercidas de forma centralizada na figura do gestor. Vale ressaltar que este gestor, em todas as empresas pesquisadas é também o proprietário do empreendimento. Porém, algumas organizações exercem essas funções de forma descentralizada. Para estas empresas é clara a participação dos demais profissionais na construção da estratégia.

É importante evidenciar as limitações deste estudo: o conteúdo obtido na pesquisa de campo se deu através da percepção dos entrevistados, podendo não refletir a situação real dos empreendimentos. Além disso, o estudo não entrou no mérito do mercado ou ramo em que a micro e pequena empresa atua ou se a empresa é ou não uma startup.

Portanto, recomenda-se para futuras pesquisas: pesquisa sobre como o fato de ser uma startup influencia as micro e pequenas empresas a implementarem funções de controladoria ligadas à estratégia; o desenvolvimento de um modelo de Controladoria que atenda as micro e pequenas empresas considerando suas peculiaridades, como recursos financeiros mais limitados e operações mais enxutas.

De todo modo, entende-se que o resultado desta pesquisa contribuiu para o preenchimento da lacuna identificada no campo da ciência relativamente às funções de controladoria no âmbito das micro e pequenas empresas que atuam no Brasil.

## Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE STARTUPS <<https://abstartups.com.br/vocabulario-de-startups/>>, Acesso em 07/05/2023, 2023.

ALVES, A. **Controladoria avançada [recurso eletrônico]** / Aline Alves, Cláudia dos Santos Farias ; revisão técnica: Lilian Martins. – Porto Alegre : SAGAH, 2017.

ANAGUSKO, L. H.; ARAKI, M. E.; MOSER, E. M. Implantação da Controladoria em Micro e Pequenas Empresas no Brasil: O que Considerar? **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 14, n. 1, p. 59-78, 2020. Disponível em: <https://www.cc.faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RMPE/article/view/1256> Acesso em 24 de fevereiro de 2023.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. Ilse Maria Beuren organizadora e colaboradora; colaboradores André Andrade Lonaray, Fabiano Maury Raupp, Marco Aurélio Batista de Sousa, Romualdo Douglas Colauto e Rosimere Alves de Bona Porton. São Paulo, SP: Atlas, 2006.

BNB <[https://www.bnb.gov.br/s482-space/bitstream/123456789/1167/1/2022\\_INET\\_01.pdf](https://www.bnb.gov.br/s482-space/bitstream/123456789/1167/1/2022_INET_01.pdf)> Acesso em 29/10/2022, 2022.

BORGES, G. de F., RECH, I. J., FONSECA, A. N. Contribuições da Teoria da Comunicação para o Ambiente de Evidenciação de Informações Financeiras, *Rev. FSA*, Teresina, v. 17, n. 11, art. 7, p. 149-164, nov. 2020. <http://dx.doi.org/10.12819/2020.17.11.7>

BRASIL. **Lei Complementar 123/06**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)> Acesso em 06 janeiro de 2021.

CONDUTA, L. F. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Platos Soluções Educacionais S.A., 2021.

COURA, B. **Controladoria**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2018.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto [recurso eletrônico] / John W. Creswell, J. David Creswell ; tradução: Sandra Maria Mallmann da Rosa ; revisão técnica: Dirceu da Silva. 5. ed. – Porto Alegre: Penso, 2021.

CSIKÓSOVÁ, A., ČULKOVÁ, K, JANOŠKOVÁ, M. Controlling Tools Use in Business Processes Management, *TEM Journal*. v. 11, n 1, p. 356-366, February 2022. <http://dx.doi.org/10.18421/TEM111-45>

FEIJÓ, A. M., VICENTE, E. F. R., PETRI, S. M. O uso das escalas likert nas pesquisas de contabilidade, *RGO - Revista Gestão Organizacional*, Chapecó, v. 13, n. 1, p. 27-41, jan./abr. 2020. <http://dx.doi.org/10.22277/rgo.v13i1.5112>

FERREIRA, L. F. F.; Oliva, F. L.; SANTOS, S. A.; GRISI, C. C. H; LIMA, A.C. Análise quantitativa sobre a mortalidade precoce de micro e pequenas empresas da cidade de São Paulo. *GESTÃO & PRODUÇÃO (UFSCAR. IMPRESSO)*, v. 19, p. 811-823, 2012. <https://doi.org/10.1590/S0104-530X2012000400011>

FERNANDES, A. M., GALVÃO, P. R. A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas: um estudo da viabilidade e da relação custo benefício, *REVISTA DE TECNOLOGIA APLICADA*, v.5, n.1, Jan-Abr 2016, p.3-16, 2016. Disponível em: <https://www.cc.faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RTA/article/view/904/448>

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisas**. [2.Reimpr.]. – 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

JUCEC <<https://www.jucec.ce.gov.br/dados/>> Acesso em 29/10/2022, 2022

MARCONI, M. de A. Lakatos, **E.V. Fundamentos de metodologia científica**. atualização da edição João Bosco Medeiros - 9. ed. - [Reimpr.]. - São Paulo: Atlas, 2022.

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

MENDONÇA, S. A. T. de; RUZZÃO, A.P. de A.; SANTOS, J. E. dos; AZADINHO, L. Z. O Planejamento Estratégico como Ferramenta: Um Estudo sobre a Eficiência das Micro e Pequenas Empresas Brasileiras. - **Administração de Empresas em Revista**. 2017, Vol. 16 Issue 17, p50-68. 19p., 2017. Disponível em:

<<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/admrevista/article/view/2195>>. Acesso em: 02 out. 2023.

MOTA, A.; COELHO, A., QUEIROZ, L. "Teorias da Informação" e Teoria da Contabilidade: contribuição para tratamento da informação contábil. In: **XIV Congresso USP Contabilidade e Controladoria**. São Paulo. 2014.

PIASENTINI, E.; SILVA, G.; MARTINS, M. W. L.; LEITE, M. Possíveis Causas Da Mortalidade Precoce De Microemprededo-Res Individuais E Micro E Pequenas Empresas. **Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão – RBC&G**, v.11, n.20, p. 147-159, jun. 2022.

SÁ, C. B. de. CUNHA CALLADO, A. L, Funções da controladoria: um estudo realizado em uma rede varejista de supermercados **REMIPE - Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco**, [S. l.], v. 7, n. 1, p. 26–45, 2021.

<https://doi.org/10.21574/remipe.v7i1.303>

SÁ, E. G. L.; AMORIM, T. N. G. F. Principais Competências Exigidas aos Profissionais da Área de Controladoria em Empresas Comerciais da Região Metropolitana de Recife. **Reuna**, v. 22, n. 2, p. 44-65, 2017.

SEBRAE <<https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2020/04/Relat%C3%B3rio-Participa%C3%A7%C3%A3o-mpe-pib-Na.pdf>>, Acesso em 29/10/2022, 2020

SEBRAE

<[https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/CE/Anexos/CE\\_Ebook\\_Acoes\\_Municipais\\_20.pdf](https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/CE/Anexos/CE_Ebook_Acoes_Municipais_20.pdf)> , Acesso em 29/10/2022, 2020

SEBRAE < <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/qual-a-diferenca-entre-mei-e-profissional-autonomo,71560d01760f1710VgnVCM1000004c00210aRCRD#:~:text=O%20conceito%20de%20profissional%20aut%C3%B4nomo,riscos%20inerentes%20ao%20seu%20trabalho.>>, Acesso em 17/06/2023

TACCHINO, K. How Planners Can Help Small-Business Owners with Financials. **Journal of Financial Service Professionals**, v. 77, n. 1, 2023.

TORRES, G. V., GOUVEIA, T. M. de O. A., KAMLOT, D. Avaliação da qualidade da prestação de serviços de contabilidade para micro e pequenas empresas do município do Rio de Janeiro, **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 24, n.3, p. 26 - p. 46, set./dez., 2019

VILELA, R. B.; RIBEIRO, A.; BATISTA, N. A. Nuvem de palavras como ferramenta de análise de conteúdo: Uma aplicação aos desafios do mestrado profissional em ensino na saúde. **Millenium**, n. 11, p. 29-36, 2020. <https://doi.org/10.29352/mill0211.03.00230>