

RELATÓRIOS GERENCIAIS SOB UMA PERCEPÇÃO DOS GESTORES

Clarinda Rigoni (FAI)

clarindarigoni@yahoo.com.br

Marcia Borges Umpierre (UCS)

marciaumpierre2003@yahoo.com.br

Margarete Luisa Arbugeri Menegotto (UCS)

margamenegotto@hotmail.com

Fernando Williges (UCS)

williges@hotmail.com



O objetivo deste estudo foi verificar a relevância dos relatórios gerenciais para os Gestores dos diferentes setores de uma Empresa, para tanto realizou-se um estudo de caso em uma empresa do setor de metalurgia situada na região nordeste do Rio Grande do Sul. Foram feitas observações diretas por meio de visitas, e ainda pela aplicação de um instrumento de coleta de dados junto aos gerentes da empresa. Dos 6 gestores obteve-se 5 retornos, com esses instrumentos procedeu-se a verificação da percepção dos mesmos. Foi verificado ainda que informações são geradas pelo sistema de contabilidade e como essas informações são divulgadas aos gerentes. Constatou-se que algumas informações são geradas pelo sistema e outras são elaboradas de forma manual. Os resultados são apresentados por meio de relatórios impressos apresentados mensalmente e ainda por meio de reuniões mensais e uma anual. Sobre a percepção dos gestores constatou-se que entendem que as demonstrações contábeis são mais fáceis de compreender do que os relatórios gerenciais. Com isso pode-se concluir que relatórios utilizam uma linguagem baseada nas normas de contabilidade, que atendem mais as necessidades dos usuários externos, podendo assim não estarem atendendo as necessidades dos usuários internos.

Palavras-chaves: Controladoria, Relatórios Gerenciais, Evidenciação Contábil.

1 INTRODUÇÃO

A competitividade entre empresas que buscam melhores resultados gera a necessidade de buscar novos modelos de informações para que as metas sejam atingidas, grande parte dessas metas são geradas pela contabilidade gerencial, proporcionando suporte a tomada de decisões. Para muitos empresários a contabilidade ainda é vista apenas como um sistema de informações que visa atender as questões fiscais, tributárias e financeiras. E a contabilidade tem um papel mais amplo, visto que, pode e deve ser utilizada como um instrumento gerencial que gera informações por meio de registro das operações da organização, elabora relatórios que mensurem os resultados e fornece informações necessárias para a tomada de decisões empresariais no processo de gestão.

Sendo assim, a controladoria tem papel relevante no desenvolvimento de relatórios gerenciais, pois busca fatos ocorridos no passado, e no presente permite projetar e auxiliar o futuro de uma forma mais consistente. Beuren e Moura (2000, p.60) descrevem que a controladoria exerce forte influência sobre a “administração, rumo à decisões lógicas e compatíveis com os objetivos da organização, ou seja, ela possui a função de fazer com que os recursos disponíveis sejam aplicados para a otimização dos resultados da empresa”.

As informações devem estar contidas em relatórios que permitam aos diversos gestores maior segurança em suas ações, pois podem auxiliá-los no processo interno, permitindo realizar verificações e ajustes na forma como setor de trabalho, como redução de custos e buscando novos clientes. Nesse sentido, para obter resultados esperados entende-se que os relatórios podem permitir aos diversos gestores um planejamento eficiente auxiliando-os para a análise e comparar o planejado com o realizado. Diante do exposto acima o presente estudo buscou verificar a relevância dos relatórios gerenciais para os Gestores dos diferentes setores de uma Empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLADORIA

A controladoria surgiu no início do século XX nos Estados Unidos, com o objetivo de controlar todos os negócios das empresas, tendo sido seu desenvolvimento atribuído a três fatores: verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações. O estudo da controladoria, segundo Almeida, Parisi, e Pereira *apud Catelli* (1999, p.370) não pode ser visto como um método, voltado ao como fazer, por trata-se de uma unidade administrativa que “é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos sistemas de informações – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzem à otimização do resultado global da organização.” Almeida, Parisi, e Pereira *apud Catelli* (1999) apresentam os objetivos da controladoria, que são: coordenar esforços visando a sinergia das ações; participar de forma ativa do processo de planejamento; interagir no apoio as áreas operacionais; induzir as melhores decisões para a empresa como um todo; e apresentar credibilidade, presunção e motivação.

Conforme Peres, Pestana e Franco (1997, p.37) a controladoria tem as seguintes funções

No **planejamento estratégico**, cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa. No **planejamento operacional**, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento no sistema de informações atual, integrando-o para a otimização das análises. No **controle**, cabe ao *controller* exercer a função de perito ou juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade).

Já Kanitz *apud* Peres, Pestana e Franco (1999, p.37) citam as funções da controladoria de suporte ao processo de gestão, que podem ser resumidas em:

- Informação – compreende os sistemas contábeis – financeiros – gerenciais.
- Motivação – refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento.
- Coordenação – visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos. O *controller* toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções.
- Avaliação – interpretar fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processo, por atividade etc.
- Planejamento – assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetos.
- Acompanhamento – verifica a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisá-los (os planos).

Resumidamente verifica-se que as funções da controladoria identificam as fases do processo de planejamento, controle e processo de gestão, fornecendo informações para o cumprimento da missão, otimização dos resultados

econômicos, operacionais, financeiros e patrimoniais da empresa, visando garantir sua continuidade. A controladoria participa com idéias responsabiliza-se pelo processo de gestão da empresa, auxiliando na tomada de decisão.

2.2 MODELO DE GESTÃO

O termo gestão, deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerenciar, administrar, mas ao aprofundar-se no conceito existem várias maneiras a ser definidas, assim segundo Figueiredo, Caggiano (1997, p.30) “Modelo de gestão pode ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas a traduzem o conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais subsistemas empresariais.” O Quadro 1 apresenta um a relação existente entre as crenças, princípios e normas.

Crenças, Princípios e Normas	
Crenças	Os funcionários são o maior ativo da empresa
Princípios	As pessoas devem ser lideradas e a liderança deve criar um ambiente favorável para o desempenho das pessoas
Normas	Os gestores devem levar em consideração as idéias dos membros de suas equipes, através de reuniões formais e informais periódicas

Quadro 1: Crenças, Princípios e Normas

Fonte: Nascimento e Reginato, (2007, p. 43).

De acordo com o Quadro 1 os funcionários são o recurso mais valioso dentro da organização, além disso tem-se como princípio que as pessoas devem se lideradas e que estas devem estar em um ambiente que favoreça o seu desempenho, assim como cabe aos gestores estimular e considerar as idéias de todos os membros de sua equipe.

Segundo Parisi *apud Catelli* (1999), os valores e crenças dos principais líderes da organização, traduzidos em princípios, formam o modelo de gestão da empresa. Portanto, o modelo de gestão encontra-se presente em todas as etapas da gestão, promovendo a integração entre os elementos da organização.

Conforme, Nascimento e Reginato, (2006) as características são influenciadas pelas crenças e valores dos proprietários e dos principais executivos da empresa, que ajudam a formar o modelo de gestão.

As principais características do modelo de gestão são as seguintes: formação da cultura organizacional; determinação de autoridade e responsabilidade; estabelecimento da forma de comunicação e informação; e estabelecimento dos critérios de avaliação de desempenho. Nascimento e Reginato (2006, p. 47-48) apresentam as características gerais do modelo de gestão, conforme segue:

Conduta, postura das pessoas; Moral e das expectativas das pessoas; Comprometimento das pessoas com a organização; Forma como a influência dos grupos informais resultantes da integração das pessoas atingirá os resultados da empresas; Determinação de responsabilidade e autoridade e de como esta determinação desenvolve, influencia e distribui o poder dentro da empresa; Sistemas de informações e seu fluxo interno; Critérios de avaliação de desempenho das áreas da organização e das pessoas.

O objetivo do modelo de gestão e fazer com que o processo aconteça de acordo com as crenças e valores, deve-se definir características que atendam as necessidades da empresa, proporcionando o desenvolvimento da organização, com base nos recursos disponíveis para o alcance das metas.

2.3 MODELO DE DECISÃO

Modelo de decisão é uma definição de como vão ser combinados cursos de ação das decisões. (FIGUEIRDO; CAGGIANO, 1997). Nascimento e Reginato (2006, P. 50) complementam ao descrever que este “orienta e facilita ação organizacional no sentido de fazer com que a empresa alcance os seus objetivos.” O modelo de decisão para que seja bem executado deve ser composto pelas fases de planejamento, execução e controle, pois são tomadas decisões em todas essas fases do processo de gestão (CATELLI, 1999). O Autor apresenta como essas fases são compostas:

Planejamento: Caracterização de necessidade de decisão ou definição do problema, Formulação de objetivo e das alternativas de ação, Obtenção de informações relevantes, necessárias as alternativas de solução, Avaliação e classificação das alternativas em termos de contribuição para o alcance do objetivo, Escolher a melhor alternativa de ação. **Execução:** Implementação da alternativa escolhida (ação) e **Controle:** Avaliação dos resultados, Implementação de medidas corretivas (CATELLI, 1999, p.119-120).

Entende-se que o modelo de decisão define as responsabilidades dos gestores nas fases de planejamento, execução e controle. Atua como instrumento de apoio, possibilitando a escolha das alternativas que atendam os

objetivos da empresa. Assim, a não definição de um modelo de gestão pode levar a tomada de decisões que não estão de acordo com os objetivos da empresa.

2.4 MODELO DE INFORMAÇÃO

A Controladoria deve dispor de informações eficientes, assegurando os gestores nos controles operacionais e relatórios gerenciais, na qual ela possa avaliar o desempenho das atividades dentro da organização. Figueiredo e Caggiano (1997, p.34) descrevem que:

O modelo de informação tem como objetivo principal a adequação do sistema de informação ao processo decisório, fornecendo informações cujas tendências sejam levar as decisões ótimas com relação ao resultado econômico, fazendo com que os gestores, entre as várias alternativas, selecionem aquela que otimizará o resultado. Entre as várias alternativas que os gestores irão selecionar estarão as de redução de custos, aumento de receitas, aumento do lucro e eficácias.

Diante disso, para que os sistemas de informações possam auxiliar os Gestores e os executivos, devem estar inter-relacionados, entre os sistemas, onde o Sistema de Gerenciamento de Informações (SIG) gera informações para o Sistema de Apoio a Decisão (SAD) e ao Sistema de Apoio ao Executivo (SIE). O SIG foi desenvolvido para fornecer informações gerenciais integradas, para o nível executivo de uma empresa (NASCIMENTO; REGINATO, 2007). Entende-se com isto, que esse sistema repassa as informações aos gestores e executivos de uma forma mais objetiva, para auxiliá-los na tomada de decisão. O SAD fornece informações aos gestores para o processo de tomada de decisão, conforme (SPRAGUE *apud* NASCIMENTO; REGINATO, 2006, p. 68) esse sistema deve:

Servir de apoio ao processo decisório, com ênfase em decisões não estruturadas ou semi-estruturadas. Servir de apoio ao processo decisório de gerentes, ajudando na integração dos níveis quando apropriado. Servir de apoio tanto para decisões interdependentes, quanto para decisões independentes. Servir de apoio em todas as fases do processo decisório (inteligência, elaboração, escolha). Servir de apoio em diversos processos de tomadas de decisões; Ser de fácil utilização.

O SAD retrata a cultura organizacional, servindo para atender as necessidades do usuário, ou seja, orientando para a tomada de decisão, é flexível para analisar os problemas e oportunidades, pode-se dizer que é um sistema que fornece alternativas em que pode seguir. O SIE de acordo com Nascimento e Reginato (2007, p.69) necessita “estar integrado às bases de dados dos sistemas operacionais, por meio de uma interface com os demais sistemas, bem como com as demais áreas da empresa, [...]”. Dessa forma, alguns pontos para aplicação do SIE são ressaltados por Pechuán *apud* Nascimento e Reginato (2007, p. 69), conforme segue:

Realinhamento de prioridade, que sincroniza as prioridades da alta direção com as das demais áreas organizacionais. Integração da área responsável pelo sistema de informação com o restante dos centros de decisão da organização. Geração de iniciativas para os executivos, oferecendo condições para os mesmos acessarem e controlarem os dados. Gerenciamento da arquitetura dos dados; Status menor, visto que a elaboração e entrega de informação são automatizadas resultado em nivelamento das áreas hierárquicas. Aumento de controle, pois com as informações necessárias o executivo consegue comunicar com todos os níveis da empresas.

Diante do exposto, o SIGs e SIE fornecem informações estratégicas para executivos e gestores e o SAD que recebe informações do SIG para após fornecer informações para a tomada de decisões.

2.5 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

Evidenciação contábil (*Disclosure*) “está ligada aos objetivos da Contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários” (IUDÍCIBUS, 2004, p. 123). Nesse sentido, as empresas podem adotar diferentes tipos de evidenciação, mas devem fornecer informações com qualidade, sendo um dos papéis da contabilidade de gerar as informações para atender a vários tipos de usuários, sejam eles internos ou externos. Os dados registrados são transformados em relatórios e a partir desses pode-se verificar a situações econômicas, financeiras e patrimoniais da empresa. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 511) observam que um dos principais objetivos de divulgação é fornecer informações para a tomada de decisão, mas para conseguir a divulgação apropriada, é preciso responder três questionamentos: A quem deve ser divulgada a informação? Qual a finalidade da informação? Quanta informação deve ser divulgada?

O objetivo da contabilidade pode ser feito na base de duas abordagens, a primeira, é de fornecer informações usuários, independente de sua natureza, para atender todos os tipos de usuário, e a segunda é de disponibilizar informações para cada tipo de usuário (IUDÍCIBUS, 2004). Entende-se esta segunda abordagem não se restringe apenas aos limites da empresa, mas também ao grande número de usuários da informação contábil, os quais sejam.

2.5.1 Formas de Evidenciação

Visando atender as demandas dos usuários por informações diferenciadas, são apresentadas as formas de evidenciação utilizadas pelas empresas.

Hendriksen e Van Breda (1999)	Iudicibus (2004)
Formato e disposição das demonstrações formais	Forma e apresentação das Demonstrações Contábeis
Terminologia e apresentações detalhadas	
Informações entre parênteses	Informação entre parênteses
Notas Explicativas	Notas Explicativas
Demonstrações e quadros complementares	Quadros e demonstrativos Suplementares
Comentários no Parecer de Auditoria	Comentários do auditor
Carta do Presidente do Conselho de Administração	Relatório de Administração

Quadro2: Formas de Evidenciação

Fonte: Umpierre (2010, p.35).

Conforme os autores, as empresas podem trabalhar com diferentes formas de evidenciação, sempre levando em consideração que devem fornecer informações em quantidade e qualidade que atenda as necessidades dos usuários. De acordo com AICPA-American Of Certified Public Accountants *apud* Iudicibus (2004, p. 117) “os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário, a fim de não torná-los enganosos”. Ou seja, os demonstrativos contábeis devem apresentar informações de forma clara e que não gerem dúvidas aos usuários. Os mesmos não devem ter conter nem excessos nem falta de informações, e sim apenas o necessário que atenda as necessidades dos usuários. Outro fator importante que com relação a evidenciação contábil é que os profissionais devem sempre estar atentos a relevância das informações que vão ser divulgadas, não pode deixar de considerar o tempo hábil para a sua geração e divulgação, pois isso pode impactar diretamente na tomada de decisão do usuário.

2.5.2 Características das Informações Contábeis

Em março de 2008, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), divulgou os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas aos usuários. Dentre esses conceitos destacam-se as características qualitativas, como sendo os atributos que tomam as demonstrações contábeis úteis. Nesse tópico são nominadas essas características, cujo detalhamento é (CPC, 2008): Compreensibilidade; Relevância; Materialidade; Confiabilidade; Representação Adequada; Primazia da Essência sobre a Forma; Neutralidade; Prudência; Integridade; e Comparabilidade. A estrutura conceitual das demonstrações contábeis foi desenvolvida para definir conceitos que norteiam a estruturação das mesmas. Neste sentido, para que as informações contábeis sejam confiáveis e de boa qualidade, as características supracitadas devem ser consideradas pelos profissionais no momento em que geram as informações.

Essas características não podem ser consideradas como normas, uma vez que apenas declaram os fatores que o profissional deve ponderar no momento da elaboração das demonstrações e informações contábeis. Sendo assim o julgamento desse profissional torna-se fundamental para que partes dessas características sejam refletidas nas demonstrações. Neste mesmo pronunciamento do CPC, é abordada a questão da subjetividade responsável do contador na geração das informações contábeis, com isso entende-se que uma mesma informação pode sofrer interpretações diferentes. Pois, um profissional pode ter uma visão diferente da de outro, mas se ambos levarem em consideração as características qualitativas da informação contábil existirá diferenças, mas não serão tão discrepantes.

2.6 DEMONSTRATIVOS EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO

Ao final de cada exercício as empresas divulgam um conjunto de relatórios contábeis, também denominados de demonstrações contábeis, estas têm como objetivo divulgar as informações contábeis de uma empresa, aos interessados. A Lei 6.404/76 consolidada, trata das questões relativas às Sociedades por Ações, e estabelece no art.176, que as empresas devem elaborar e publicar ao fim de cada exercício as seguintes demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial – BP; Demonstração do Resultado do Exercício – DRE; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL; Demonstração de Lucro e Prejuízos Acumulados – DLPA,

Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC, Demonstração do Valor Adicionado – DVA, Notas Explicativas e o Relatório da Administração.

No Brasil o relatório de administração é exigido pela Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades Anônimas. No entanto, para as companhias abertas, a Comissão dos Valores Mobiliários (CVM) que é responsável pela orientação dos procedimentos, que publicou o Parecer de Orientação CVM nº 15/87, citando alguns itens que podem ser publicados neste documento, atendendo assim às necessidades dos usuários. Sendo eles: a) Descrição dos negócios, produtos e serviços; b) Comentários sobre a conjuntura econômica geral; c) Recursos humanos; d) Investimentos; e) Pesquisa e desenvolvimento; f) Novos produtos e serviços; g) Proteção ao meio-ambiente; h) Reformulações administrativas; i) Investimentos em controladas e coligadas; j) Direitos dos acionistas e dados de mercado; k) Perspectivas e planos para o exercício em curso e os futuros.

Para Iudicibus *et. al.* (2010, p. 717) o Relatório da Administração “representa um necessário e importante complemento das demonstrações contábeis publicadas por uma empresa, em termos de permitir o fornecimento de dados e informações adicionais que sejam úteis aos usuários em seu julgamento e processo de tomada de decisões”.

E o CPC (2009) descreve que este tem como finalidade descrever e explicar as características principais do desempenho e da posição financeira e patrimonial da entidade e ainda as principais incertezas às quais está sujeita. Não destaca a sua obrigatoriedade, pois nem todas as empresas são obrigadas a apresentá-lo, essa é uma exigência apenas para as companhias de capital aberto.

2.7 RELATÓRIOS GERENCIAIS

No processo de gestão, as informações são integradas e repassadas ao processo decisório, sob forma de relatórios, tabelas, devendo ser elaborados de forma clara e precisa. Os gestores devem buscar informações em todas as fontes possíveis, de modo que estas possam trazer o resultado esperado, em meio a muitas fontes de informações estão os relatórios gerenciais. Hendriksen e Van Breda (1999) salientam que se as empresas soubessem com maior exatidão qual é a informação utilizada, pelos seus usuários poderiam projetar relatórios financeiros de maneira mais específica, visando facilitar a tomada de decisões. Uma das dificuldades é que muitos gestores, não sabem que tipos de informações necessitam para melhorar o desenvolvimento das suas atividades.

Segundo Tung (1973, p.390), define que é por meio das informações que os empresários conseguem administrar suas empresas, os relatórios são elaborados para atender aos usuários e: “calcular o lucro e as vantagens obtidas em relação aos planos estabelecidos; melhor controlar as operações correntes e tomar as decisões necessárias; avaliar o desempenho por área, responsabilidade, etc; fornecer bases para o planejamento futuro”.

Os relatórios podem ser classificados em dois tipos: “os que a administração deve ter sempre em mãos e os que são elaborados quando solicitados,” e devem seguir um programa de trabalho para atender às necessidades da empresa, Tung (1973) descreve que esta deve: Fornecer à cúpula administrativa informações econômico-financeiras sobre as operações da empresa; Alertar em tempo hábil os desvios ocorridos sobre os planos; Estar interligado às áreas comerciais e de produção para acompanhamento dos planos de ação; Manter-se informado sobre todos os acontecimentos externos à empresa; Melhorar os sistemas de relatórios com reuniões seminários com outras áreas da empresa e entidades externas; e Manter contato pessoal com outros departamentos para melhor esclarecer os fatos relatados. Sendo assim, os relatórios são divididos em dois tipos: relatórios exigidos pelo fisco e relatórios gerenciais. Os exigidos pelo fisco apresentam uma estrutura padronizada de acordo com normas e regulamentos impostos pelo Governo, Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários e outros, utilizando-se da contabilidade financeira como base das informações. Já os relatórios gerenciais atendem às necessidades dos gestores. Não existindo um modelo padrão, eles são confeccionados de acordo com as necessidades e características de cada empresa.

Conforme Tung (1973), entre os diversos relatórios para usos gerenciais, pode-se citar os seguintes: Listagem de Duplicatas a Receber, por idade de vencimento e dias de atraso, estoques, Listagem de despesas de Custos Operacionais, Contas a pagar por vencimento, movimento de Caixa, orçamento e controle de Imobilizado.

Não existe um modelo padrão, eles são confeccionados de acordo com as necessidades e características de cada empresa, podem variar de uma empresa para a outra, é são preparados com a finalidade de divulgar todas as informações necessárias para os gestores nas tomadas de decisões e acompanhamento de suas atividades.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método pode ser entendido como um conjunto de atividades que permite alcançar conhecimentos e o caminho a ser seguido, nessa pesquisa foi utilizado o método dedutivo, que conforme Collis e Hussey (2005) utiliza-se de uma estrutura conceitual e teórica já desenvolvida, e que é por meio de uma observação empírica. Sendo assim, parte-se de casos gerais a partir de inferências gerais para casos particulares. Nesta pesquisa utilizou-se o método dedutivo, visto que a partir das teorias da divulgação buscou-se conhecer as necessidades dos gestores com relação às informações contábeis.

Quanto ao objetivo a pesquisa classifica-se como descritiva, que acordo com Gil (2002), tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno. Desta forma procurou-se conhecer as necessidades dos gestores da empresa, possibilitando assim obter melhores os relatórios emitidos pela contabilidade e pela controladoria. Já quanto a natureza trata-se de uma pesquisa Aplicada, pois de acordo com Silva e Menezes (2001, p.20) “visa gerar conhecimentos voltados à solução de problemas específicos e envolve verdades e interesses locais.” Sendo assim, procurou-se conhecer a percepção dos gestores sobre os relatórios gerenciais no intuito de verificar se estes são documentos importantes para a tomada de decisões.

Foi realizado um estudo de caso que, segundo Yin (2002, p.21) o estudo de caso “permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real- tais ciclos de vida individuais, processos organizacionais, administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de alguns setores.” Para tanto a realização deste estudo de caso permitiu conhecer a estruturação, forma de divulgação, bem como a percepção dos gestores no que trata dos relatórios gerenciais. E quanto a abordagem do problema esta pesquisa é classificada com qualitativa, pois buscou-se conhecer as necessidades dos gestores na utilização das informações contábeis. Richardson *apud* Beuren (2006, p. 91) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Gil (1999) define população ou universo como sendo o conjunto de elementos que possuem determinadas características. Para tanto a população estudada nessa pesquisa foi empresas do ramo metalúrgico, cuja principal atividade e de Pós Metálicos, utilizados em indústrias e outros. Para a amostra da pesquisa estudou-se uma empresa que foi fundada na década de 90, no Rio Grande do Sul. Que possui 98 funcionários e trabalha com a missão de “oferecer soluções em gerenciamento de serviços orientados para o mercado, através de contínua inovação tecnologia, agregando valor ao negócio e preservando o meio ambiente” O aprimoramento constante dos serviços, através de soluções modernas e de projetos específicos, identificados com as necessidades dos clientes, fez estender a atuação para diferentes regiões do país, oferecendo aos parceiros, a qualidade e a segurança de um atendimento personalizado. Foi escolhida essa empresa por ter um conhecimento maior, e acesso aos dados reais, já que o Gerente responsável autorizou usar esses dados para a pesquisa.

3.3 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

O objeto de estudo desta pesquisa foi relatórios gerenciais, para isso estes foram coletado junto a empresa no intuito de conhecer a estruturação e permitir a análise para a construção do instrumento de coleta de dados que foi utilizado no levantamento. Para este levantamento o instrumento de coleta dados foi elaborado com de questões fechadas. Segundo Beuren (2006, p 131) “As questões fechadas apresentam aos respondentes um conjunto de alternativas de respostas para que seja escolhida a melhor evidencia a situação ou ponto de vista do respondente”.

O Instrumento de coleta de dados, denominado nesta pesquisa como questionário se utiliza de dados de forma ordenada, deve ser claro e objetivo, permitindo que respondente possa preenchê-lo sem a presença do pesquisador. Diante disso, o questionário foi aplicado aos gerentes dos departamentos que estão contidos no organograma da empresa (Figura 1). Os dados compilados permitiram a comparação entre os indivíduos que participaram desta pesquisa conseguindo assim verificar como estes gestores avaliam os relatórios gerenciais. Porém para que fosse possível analisar de forma mais completa as informações sobre os relatórios gerenciais, realizou-se a técnica de observação direta, que de acordo com Marconi e Lakatos (2008) é uma técnica utiliza os sentidos sensoriais, visando obter de determinadas informações, não consiste apenas em ouvir e ver, mas ainda em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar. Além disso, realizou-se uma entrevista com o *Controller* da empresa para conhecer como é o processo de divulgação dessas informações.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DA EMPRESA

A empresa estudada é do segmento Metalurgia e esta localizada na região nordeste do Rio Grande do Sul, foi pioneira na América Latina na produção de peças em aço com alta precisão pelo processo *MIM* (*Metal Injection Molding*) está presente em diversos segmentos de mercado no Brasil e no exterior, desde a sua fundação na década de 90. A Figura 2 apresenta os países com quem a empresa comercializa. Dentre os países que a empresa comercializa seus produtos estão os Estados Unidos da América e o México na América do Norte, a Alemanha e a Itália na Europa, e a Argentina e Brasil na América do Sul. No mercado externo a empresa comercializa 15% do seu faturamento, e o restante é gerado pelo mercado interno. A estrutura administrativa da empresa da empresa é estruturada conforme mostra a Figura 1.

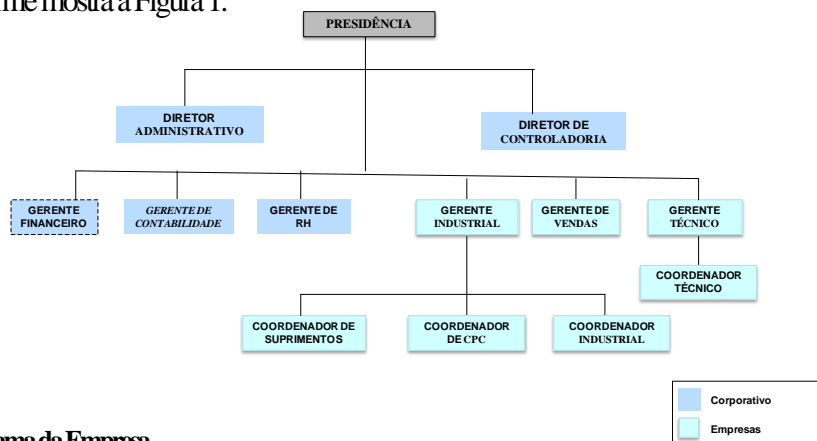


Figura 1: Organograma da Empresa

Ao analisar o organograma da empresa, verifica-se que parte da sua administração pertence a controladora, visto que trata-se de um grupo econômico de empresas, porém a empresa estudada, para que possa gerir seus processos e produtos necessita das informações geradas pelos departamentos de gestão que estão subordinados a controladora. Da mesma forma que os gerentes de produção, de vendas e técnico prestam conta de suas atividades aos diretores administrativo, de controladoria e a presidência. É importante destacar que cada gerência tem a sua responsabilidade bem definida, porém para que os processos funcionem de forma sistêmica, a empresa procura fazer pelo menos uma reunião mensal, onde são abordados os assuntos gerais da empresa, e apresentação dos resultados do mês. Porém, sempre que é visto a necessidade de realização de outras reuniões os gerentes são chamados para que os possíveis problemas possam ser sanados.

4.2 INFORMAÇÕES OBTIDAS PELO SISTEMA CONTÁBIL

O sistema de informações contábeis da controladora é um ERP (*Enterprise Resource Planning*), onde as informações são fornecidas ao departamento de contabilidade por todos os demais departamentos de todas as empresas do grupo econômico. Essas informações quando chegam a contabilidade são individualizadas por empresa, para que se possa ter a contabilidade de cada empresa que pertence ao grupo econômico, e ainda a contabilidade consolidada. Para o presente estudo, os dados analisado estão focados apenas na empresa analisada, uma vez que se for tratado de forma global, o trabalho poderia apresentar distorções.

Com relação as informações que podem obtidas por meio do sistema contábil, destaca-se as seguintes: Informações sobre folha de pagamento; Informações sobre contas a pagar; Informações sobre contas a receber; Informações fiscais; Informações sobre custos; Informações financeiras; Balanço Patrimonial; e Demonstração do Resultado. Essas informações são todas geradas pelo ERP, e são oriundas de todas as empresas do grupo econômico, porém quando são necessárias outras informações, são geradas de forma manual, em planilhas eletrônicas, baseadas nas informações que são extraídas do *software*. Além das demonstrações contábeis e financeiras, são gerados ainda alguns indicadores econômicos, que são utilizados pelos gerentes para a análise dos resultados do período.

4.3 ESTRUTURAÇÃO DOS RELATÓRIOS

4.3.1 Estruturação do Orçamento

O orçamento é uma forma de planejamento para o ano seguinte, onde constam as ações a serem desenvolvidas, bem como as projeções de resultados desejados. Na empresa estudada o orçamento começa a ser

estruturado no mês de outubro de cada ano, junto aos gestores de cada setor, com base nas informações do ano corrente e das perspectivas de mercado são definidas as despesas, já as receitas são definidas em uma reunião que participam além dos gestores, os representantes comerciais, que estão localizados nos pontos de venda da empresa; com isso permite-se que possam ser consideradas as informações do mercado, baseadas em contratos firmados, ou seja, as vendas realizadas, e ainda a realização de futuros contratos.

Após a definição do orçamento pelos setores, é realizada uma convenção onde são apresentadas as propostas que foram elaboradas anteriormente para avaliação, nesse evento estão presentes todos os gestores das empresas que compõem o grupo econômico. Nas propostas orçamentárias devem constar não apenas os gastos e as receitas previstas para o ano seguinte, mas também as possibilidades de novos investimentos, como: aumento capacidade produtiva se for necessário, aumento de imobilizado, contratação e possíveis aumentos salariais dos funcionários.

Essa convenção é finalizada com uma proposta orçamentária do grupo econômico para o ano seguinte, porém, para que essa proposta seja efetivada, no mês de dezembro é apresentada aos acionistas da controladora. Os acionistas fazem a avaliação e podem aprová-lo na sua integralidade como ainda aprovar com ressalvas, uma vez que podem constar na proposta orçamentária itens que os mesmo não concordam.

4.3.2 Relatórios Impressos (Report)

Os relatórios que são apresentados aos usuários internos da empresa são gerados pelos setores de contabilidade e controladoria, uma vez por mês, e são entregues aos gestores no 5º dia útil de cada mês.

Esses relatórios têm o objetivo de apresentar o resultado do período, sendo que alguns são gerados pelo sistema e outros são elaborados de manual com base em informações que constam no sistema.

São exemplos de relatório entregues aos gestores: Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado; Variações Patrimoniais; Variações de Resultados; Relação do Orçado com o Realizado; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração do Valor Adicionado; EBITDA – Lucro Antes do Juros Impostos, Depreciação e Amortização; Fluxo de Caixa; Clientes a Receber; Aplicações Financeiras; Imobilizado; Intangível; Financiamentos; Contingências; Segmentação de Vendas; Relatórios de Despesas; Relatório de Custos; e Relatórios de Impostos sobre o Lucro. Os relatórios acima listados são elaborados de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, sendo que, esses relatórios são utilizados ainda pela auditoria independente. Para os acionistas são apresentados as mesmas informações, porém em outra estruturação de relatórios.

Por meio da observação dos relatórios que são entregues aos gestores, permite verificar que os mesmos contêm muitas informações, sendo que, algumas delas podem nem vir a ser utilizadas pelos usuários internos, uma vez que contêm informações que não são de interesse dos mesmos, sendo mais de interesse para os acionistas e demais usuários externos. São relatórios que por serem elaborados de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, podem vir a apresentar uma linguagem não própria para gestores de setores como de produção, de vendas, da área técnica, etc. A apresentação dos resultados mensais é realizada no sexto dia útil de cada mês, ou seja, nessa reunião são apresentados os resultados do mês anterior. A preparação para a reunião começa a ser feita no momento em que a controladoria emita os relatórios o item 4.3.2, e disponibiliza para todos os gestores da empresa. Após o recebimento desses relatórios os gestores têm a responsabilidade de analisar as informações para posterior discussão junto aos demais gestores. Além das informações que são encaminhadas pela controladoria aos gestores, são apresentadas para os mesmo na reunião de apresentação as seguintes informações: Análise da carteira de vendas mercado interno e externo; Análise do desempenho industrial; Análise de consumo; Revisão do orçamento; e Plano de investimentos. Das apresentações realizadas junto aos gestores, além das mensais, uma vez por ano são apresentados os resultados obtidos no ano anterior. Essa reunião ocorre no mês de fevereiro, logo após o término da realização da auditoria externa na contabilidade. Nessa reunião são apresentadas e discutidas os relatório contidos no item 4.3.2, de forma impressa; as informações apresentadas em forma de apresentação, do consolidado do ano; e ainda são feitas as seguintes análises: Análise de desempenho do exercício; Possibilidade de novos investimentos; e Estratégia a serem adotadas à obtenção novos clientes.

4.4 PERCEPÇÃO DOS GESTORES COM RELAÇÃO OS RELATÓRIOS GERENCIAIS

No intuito de conhecer o perfil dos respondentes foram solicitadas algumas informações como: função na empresa; tempo em que está na empresa; tempo de experiência na função; tempo de experiência na função dentro da empresa; formação; área da graduação e da pós-graduação.

Baseado nessas informações obteve-se os seguintes resultados:

- a) **Tempo de Experiência:** por meio da Tabela 1 são evidenciados o tempo em que os gestores estão na empresa, assim como o tempo que os mesmos trabalham nesta função, e ainda se essa experiência na função foi adquirida dentro da empresa ou se já trabalhavam na mesma função em outras empresas.

Tabela 1: Tempo de Experiência dos Respondentes

Função na Empresa	Tempo Empresa	Tempo Experiencia	Tempo empresa função
Gerente Financeiro	16	20	16
Gerente Industrial	23	15	15
Gerente de RH	23	12	12
Gerente Contabil	16	19	16

Verificou-se que a média de tempo que os gestores trabalham na empresa é de 19 anos, o que pode-se deduzir que é uma empresa que procura manter os funcionários por um bom período, com isso tendo uma baixa rotatividade, pelo menos no que tange a gerência.

Sobre o tempo de atuação como gerente, a média foi de 12,2 anos, demonstrando que os gerentes provavelmente começaram a trabalhar na empresa em outras funções e foram promovidos, apenas o gerente financeiro foi contratado já nesta função, uma vez que apresenta tempo de experiência maior do que de atuação na empresa.

- b) **Formação dos Gerentes:** visando conhecer as áreas de formação dos gerentes foram solicitados aos mesmos que declarassem se possuíam graduação e pós-graduação e em que área. Esses dados são apresentados no Quadro 4.

Função na empresa	Área Graduação	Área Pós-Graduação
Gerente Financeiro	Economia	Não Possui
Gerente Industrial	Engenharia	Gestão Empresarial e Engenharia de Segurança no Trabalho
Gerente de RH	Recursos Humanos	Recursos Humanos
Gerente Contabil	Contabilidade	controladoria
Gerente de Vendas	Administração	Marketing

Quadro 3: Formação dos Gerentes

Ao observar o Quadro 3, verifica-se que apenas o gerente financeiro não possui pós-graduação, e isso ocorre em função de o mesmo ter declarado que o curso de graduação está em andamento.

Outra informação que se pode extrair dos dados levantados na pesquisa é que a formação dos gerentes é correlata a área em que atuam o que permite que os conhecimentos estejam alinhados com o trabalho que desempenham. O mesmo ocorre com relação os cursos de pós-graduação, onde, por exemplo, o gerente de vendas que é formado em administração, tem uma especialização em *marketing*.

4.4.2 Demonstrações Contábeis

A segunda parte do instrumento de coleta de dados tratou das demonstrações contábeis, o intuito desse tema foi o de verificar a percepção dos gestores com relação às demonstrações. A Tabela 2 apresenta os resultados.

Tabela 2: Sobre as Demonstrações Contábeis

1 - Sobre as Demonstrações Contábeis	1	2	3	4	5	Total
1.1 São de fácil compreensão	1	3	0	1	0	5
1.2 A DRE é a Demonstração mais importante	1	4	0	0	0	5
1.3 O prazo de apresentação das Demonstrações é adequado	1	2	0	1	1	5

Por meio da Tabela 2 verifica-se que a maioria dos gestores concorda que as demonstrações contábeis são de fácil compreensão, porém é importante destacar que o gerente financeiro foi o único de declarou que concorda plenamente, já o gerente de RH discordou dessa afirmação. Esta discordância pode ser creditada fato de que as informações apresentadas nas demonstrações contábeis não apresentarem informações de interesse da área.

4.4.3 Relatórios Gerenciais

Para verificar a percepção dos gerentes sobre os relatórios gerenciais foram apresentadas algumas afirmações onde os gestores puderam apresentar sua concordância ou discordância. A Tabela 3 apresenta os resultados.

Tabela 3: Sobre os Relatórios Gerenciais

2 - Sobre os Relatórios Gerenciais	1	2	3	4	5	Total
2.1 São de fácil compreensão	0	2	0	3	0	5
2.2 A linguagem apresentada é adequada	1	3	1	0	0	5
2.3 Apresenta mais informações qualitativas	0	3	0	2	0	5
2.4 Apresenta mais informações quantitativas	2	2	1	0	0	5
2.5 São mais importantes do que as Demonstrações Contábeis Tradicionais	0	3	1	1	0	5

Por meio da Tabela 3, verificou-se que 3 gestores discordam que estes relatórios são de fácil compreensão, apenas os gestores financeiros e de vendas entendem de forma diferente. Porém com relação a afirmação sobre a linguagem utilizada nestes relatórios o gerente financeiro concorda plenamente, já para o gerente contábil a linguagem apresentada é vista de forma indiferente. Foi ainda, apresentado aos gestores afirmações que tratam da quantidade de informações qualitativas e quantitativas que os relatórios apresentam. Sobre as informações qualitativas a percepção de 3 gestores é de que nestes relatórios elas aparecem de forma mais predominante, porém os gestores de Recursos Humanos e de Vendas entendem de forma diferente. Essa forma diferente de percepção pode ser entendida como o grau de interesse dos gestores sobre as informações contidas nos relatórios, pois pode-se supor que para esses últimos gestores citados as informações que os mesmos venham a utilizar sejam mais de forma quantitativa.

Isso pode ser confirmado quando analisada a tempo a afirmação de que as informações quantitativas são predominantes nos relatórios gerenciais, pois o gestor financeiro concorda plenamente, já para o gestor de RH, apresentou-se indiferente. Essa declaração de indiferença do gerente de RH não apresenta uma coerência com a resposta dada na afirmação anterior, o que pode-se entender que os relatórios gerenciais podem não estar atendo as necessidades informacionais dessa área. Outra afirmação apresentada sobre os relatórios gerenciais é se esse são mais importantes que as Demonstrações contábeis tradicionais. Dos 5 gestores, 3 concordam, porém para o gerente industrial é indiferente, ou seja, para ele os relatórios não são mais importante que as demonstrações, pode-se supor que ambos possuem a mesma relevância. Já o gerente contábil discordou dessa afirmação, sendo assim entende-se que para esse gerente as informações contábeis são mais importantes. Esse entendimento do gerente contábil pode ser creditado ao fato de o mesmo trabalhar na elaboração dessas demonstrações e com isso para ter o entendimento que as mesmas são mais relevantes.

4.4.4 Reuniões de Apresentação dos Resultados

Sobre a forma de apresentação dos resultados da empresa foi apresentado aos gestores afirmações, no intuito de conhecer como os mesmos entendem a forma utilizada pela empresa. As apresentações dos resultados são feitas em reuniões mensais (para apresentação dos resultados mensais) e reunião anual (para apresentação dos resultados anuais). Para conhecer a percepção dos gestores sobre as mesmas, apresenta-se a Tabela 4.

Tabela 4: Sobre as Reuniões de Apresentação de Resultados

3 - Sobre as Reuniões de Apresentação dos Resultados	1	2	3	4	5	Total
3.1 São realizadas com uma boa periodicidade	1	4	0	0	0	5
3.2 A linguagem utilizada é adequada	0	4	1	0	0	5
3.3 O material utilizado é adequado	0	3	2	0	0	5
3.4 São proveitosas	0	1	3	1	0	5

A primeira afirmação foi com relação a periodicidade em que as reuniões são realizadas, e no entendimento dos gestores, são realizadas com uma boa periodicidade, porém o gerente de vendas tem o entendimento e concordou plenamente que essas reuniões são realizadas com uma boa periodicidade.

Sobre a linguagem utilizada nessas reuniões 4 gestores concordam que a linguagem é adequada, já para o gerente industrial a linguagem utilizada é indiferente. Com isso pode-se supor que ou ele entenderia qualquer forma de linguagem que fosse utilizada, ou que essas reuniões não apresentam tanta relevância.

Foi feita ainda a afirmação de que o material utilizado nessas reuniões é adequado, e ao analisar as respostas dos gestores, verificou-se que apenas os gerentes industrial e contábil, declaram que é indiferente o tipo de material apresentado nessas reuniões. Com relação ao aproveitamento dessas reuniões, apenas o gerente financeiro entende que as mesmas são proveitosas, para o gerente de vendas tem o entendimento contrário, e para os demais gerentes a realização dessas reuniões são indiferentes. Sendo assim, pode-se entender que deve existir algum fator nessas reuniões que não está deixando os gestores satisfeitos, que poderia ser, o tempo de realização das mesmas, discussão de problemas que não conseguem ser solucionados, etc. Esse fato deve ser analisado pelo setor de controladoria, pois essas reuniões podem não estar atendendo as necessidades dos gestores.

4.4.5 Relação do seu Departamento com a Controladoria

Como os relatórios gerenciais são elaborados pelo setor de controladoria, tomou-se importante conhecer a percepção dos gestores sobre o seu relacionamento com a controladoria. Para tanto foram apresentadas 4 afirmações, e os resultados podem ser conferidos por meio da Tabela 5.

Tabela 5: Sobre a relação do seu Departamento com a Controladoria

4 - Sobre a Relação do seu Departamento com a Controladoria	1	2	3	4	5	Total
4.1 As dúvidas são sempre esclarecidas	0	3	1	1	0	5
4.2 Recebo retorno <i>feedback</i> das atividades que meu departamento realiza	0	4	1	0	0	5
4.3 O tempo de <i>feedback</i> é muito bom	0	1	2	2	0	5
4.4 A relação com o <i>Controller</i> é boa	2	3	0	0	0	5

A afirmação de que as dúvidas dos demais departamentos são sempre esclarecidas pela controladoria, apresentou a concordância de 3 gestores, porém o gerente de contábil não apresentou concordância nem discordância, já o gerente de vendas discorda. Sobre o *feedback* das atividades dos departamentos apenas o gerente contábil demonstrou-se indiferente, já os demais entendem que há sim um retorno das atividades realizadas pelo seu departamento por parte da controladoria. Porém o tempo de retorno não é considerado satisfatório pelos gerentes, uma vez que apenas o gerente de RH apresentou concordância com a afirmação, já os gerentes financeiros e de vendas apresentam um entendimento contrário. Neste sentido, pode-se entender que ou o setor de RH não se utiliza tanto dessas informações, que entende que o prazo de apresentações é satisfatório, ou os demais setores necessitam das informações em um tempo mais hábil. Quando foram questionados sobre a relação com o *controller*, todos os gerentes concordaram ter uma boa relação, porém os gerentes financeiro e industrial concordaram plenamente, o que pode-se supor que estes últimos podem ter uma relação mais próxima ou ainda que tenham menos contato.

Ao finalizar a análise dos dados obtido junto aos gestores da empresa, pode-se verificar que o relacionamento entre os departamentos de contabilidade e controladoria não está alinhado, pois o gerente da contabilidade declarou-se indiferente com relação a maioria das afirmações sobre a relação com a controladoria. Esse fato chama a atenção em função de que são os setores mais próximos e que deveriam trabalhar de forma conjunta, porém não foi o que se percebeu, por meio do instrumento de coleta de dados.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo teve como objetivo verificar a relevância dos relatórios gerenciais para os Gestores dos diferentes setores de uma Empresa, sendo assim, foi necessário conhecer as informações que são geradas pelo sistema contábil, como são estruturados dos relatórios gerenciais e ainda conhecer a percepção dos Gestores com relação a estes relatórios. Com relação as informações geradas pelo sistema contábil, constatou-se que são geradas automaticamente pelo sistema de ERP, são individualizadas por empresas do grupo econômico. Dentre as informações geradas verificou-se que apenas o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício são geradas pelo sistema, as demais demonstrações são elaboradas manualmente pelo setor de controladoria.

Sobre a estruturação e forma de apresentação dos relatórios gerenciais, averiguou-se que o setor de controladoria elabora mensalmente relatórios que são disponibilizados no quinto dia útil de cada mês aos gestores das áreas, porém estes relatórios não possuem uma linguagem gerencial, uma vez que estão configurados de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade que visam atender os usuários externos.

No que tange a apresentação dos resultados aos gerentes, verificou-se que são realizadas reuniões mensais, a ainda uma anual para apresentação dos resultados do período. São realizadas ainda reuniões para a elaboração do planejamento orçamentário, que é feita com todos os gerentes e representantes comerciais. Ao verificar a percepção dos gestores sobre os relatórios gerenciais, a pesquisa mostrou que o tempo de médio de experiência na empresa é de 19 anos, porém na função a média baixou para 12,2, isso evidencia a empresa possui uma política de manutenção e promoção dos funcionários. Constatou-se que os gerentes possuem formação correlata com área que atuam. Sobre a percepção dos gestores com relação às demonstrações contábeis, os mesmos declaram que estas são de fácil compreensão, já quanto abordados sobre os relatórios gerenciais o resultado foi ao contrário, visto que 3 dos 5 respondentes declaram que estes relatórios são de difícil compreensão.

Outro ponto destacado, foi a percepção dos gestores com relação as reuniões de apresentação de resultados, onde verificou-se que para os mesmos que estas que não são proveitosa, visto que 3 dos 5 respondentes declaram serem indiferentes. Porém a relação dos gerentes com o departamento de controladoria é boa, visto que os todos os gerentes concordaram com essa afirmação. O mesmo ocorre com relação ao *feedback*, e ainda que as dúvidas dos gerentes são sempre esclarecidas pelo setor de controladoria. Baseado nessas constatações pode-se concluir que a percepção dos gerentes sobre os relatórios gerenciais não foi positiva, mas esse fato deve ser analisado de forma mais ampla, uma vez que autores como Hendriksen e Van Breda (1999) e Tung (1973) declaram que estes relatório devem possuir uma linguagem que atendam as necessidades dos gestores, como constatado na pesquisa os relatórios utilizam como base as normas de contabilidade, porém a linguagem esta mais focada para os usuários externos, o que pode levar a essa certa falta de compreensão sobre os relatórios gerenciais.

REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços**: um enfoque econômico-financeiro. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- BRASIL. **Lei das Sociedades por Ações**, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Consolidada. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em 26 de julho de 2010.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. Revista Brasileira de Contabilidade, a 21, n 126, p.59-67, nov./dez., 2000.
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2006.
- CPC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf. Acesso em 12 de junho de 2010.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997
- GIL, Carlos Antonio. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de, **Teoria da Contabilidade**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004
- MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- NASCIMENTO, Auster Moreira e REGINATO, Luciane. **Controladoria**: Um Enfoque na Eficácia Organizacional. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PEREZ JUNIOR, José Hemandes; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra Franco. **Controladoria de Gestão**: teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- REA, Louis M., PARKER, Richard A. **Metodologia de Pesquisa**: Do Planejamento à Execução. São Paulo: Thomson Learning, 2002
- SILVA, Edena Lúcia da; MENESES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 3 ed. Florianópolis: LED/UFSC, 2001.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de controladoria no mercado brasileiro- do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP**, São Paulo, v 16, n 27, p. 66 - 77, set./dez., 2001.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 3 ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1973.

UMPIERRE, Marcia Borges. **Informações Contábeis Voluntárias e as Recomendações de Investimento em Ações**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2010.

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