

Faculdade São Francisco de Assis
Curso de Ciências Contábeis

Morgana Goulart da Costa

Controladoria como instrumento de gestão

Porto Alegre
2017

Morgana Goulart da Costa

Controladoria como instrumento de gestão

Artigo apresentado à Faculdade São Francisco de Assis, como parte de requisitos para obtenção de título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Fernando Florentino

Porto Alegre

2017

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu intercessor, socorro presente na hora da angústia, ao meu pai Flávio, minha mãe Vera, esposo David, irmã Vanessa, e ao meu incansável orientador Prof. Msc. Fernando.

RESUMO

O presente trabalho apresenta uma série de informações de como a Controladoria funciona e pode ajudar as empresas como ferramenta em sua gestão. A controladoria como ferramenta empresarial auxilia a planejar, controlar e encontrar soluções de permanecerem no mercado, através de dados levantados por meios de Sistemas de Informações Gerenciais, que fornecem dados que atuam e orientam os empresários a ter uma visão bem ampla nas áreas econômicas, financeiras e organizacionais da empresa. Portanto, controladoria é uma peça indispensável para que uma empresa venha obter sucesso, sabendo-se que a gestão vem como um auxílio primordial para administrar, onde seu papel também é contribuir para o crescimento no processo decisório. Portanto, nota-se que o papel da controladoria é de passar as informações relevantes para enriquecer os sistemas gerenciais, para que sejam alcançados resultados positivos dentro do mercado.

Palavras-chave: Controladoria. Sistemas de informações. Sistemas gerenciais.

ABSTRACT

This paper presents a series of information on how the Controller works and can help companies as a tool in their management. Controlling as a business tool helps to plan, control its managers and find solutions to remain in the market, through data collected by means of Management Information Systems, which provides data that act and guide entrepreneurs to have a broad vision in economic areas , Financial and organizational. Controlling, therefore, is an indispensable part of a company's success, knowing that management comes as a primary aid to manage, where its role is to contribute to growth in the decision-making process. Therefore, it is noted that the role of the controller is to pass the relevant information to enrich the business and management systems, so that positive results are achieved and achieved within the market.

Key words: Controllership. Information systems. Management systems.

SUMÁRIO DE FIGURAS

FIGURA 1 – FUNÇÕES DA CONTROLADORIA BASEADA EM TRABALHOS EMPÍRICOS	17
FIGURA 2 - PERSPECTIVAS DO BALANCED SCORECARD.....	23
FIGURA 3 - FAMÍLIA DE MEDIDAS QUANTUM.....	25
FIGURA 4 - MODELO QUANTUM.....	26
FIGURA 5 – CICLO PDCA.....	28
FIGURA 6 - PASSO A PASSO CÁLCULO EBITDA.....	30
FIGURA 7 - ESTRUTURA RESUMIDA EBITDA.....	30

LISTA DE SIGLAS

- DRE = Demonstração do Resultado do Exercício
- EVA = Economic Value Added traduzido para português como Valor Econômico Adicionado
- BSC =Balanced Scorecard
- TQM = Gestão da Qualidade Total
- EBITDA = Earnings Before Interest Rates, Taxes, Depreciation and Amortization traduzido para português como Lucro Antes do Juros, Impostos, Depreciação e Amortização

1. INTRODUÇÃO

Neste trabalho será abordada a importância da Controladoria como instrumento de gestão, desde microempresas até multinacionais. Atualmente com a crise financeira que enfrentamos e a abertura de novas empresas, que ocasiona uma concorrência maior ainda para os empresários, aumenta ainda mais a necessidade de manter uma empresa competitiva, mas para isso se faz necessária uma equação que une produtividade e eficiência; à alta lucratividade e custos menores, então essa função que antigamente era vista como suporte, toma um novo formato em nosso cotidiano, o de suma importância para existência da empresa no mercado.

Em complemento a essa definição Pereira (2001, p. 57) destaca que:

A gestão caracteriza-se pela atuação em nível interno da empresa que procura otimizar as relações recursos-operações-produtos/serviços, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que impactam nas atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais. (Pereira 2001, p. 57)

Analisando a dificuldade que tanto as empresas falam sobre como se planejar e controlar, será apresentado neste trabalho ferramentas que podem ser úteis à gestão, além de trazer melhorias e maior competitividade, são os itens abaixo:

- Modelo de decisão
- Modelo de mensuração
- Modelo de informação
- EVA (Economic Value Added)
- BSC (Balanced Scorecard)
- Modelo Quantum de Hronec
- TQM (Gestão da Qualidade Total)
- Ebitda (Lucro antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização)
- Benchmarking

A metodologia utilizada para a elaboração deste artigo foi o método científico de pesquisa exploratória que, segundo Lakatos (2006), é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Dessa forma, foram

realizadas leituras e pesquisas em livros, artigos científicos e materiais disponíveis na internet que explorassem sobre o assunto de interesse.

2. CONTROLADORIA NO BRASIL

O Brasil conheceu o processo de modernização, durante o período de instalação da indústria, quando passa a perseguir sua projeção como “potência econômica”. Furtado (2000), afirma que a expansão do comércio exterior também foi responsável por realimentar o processo acumulativo nos centros geradores de progresso tecnológico, contribuindo de forma ampla para intensificar as transformações das estruturas sociais nas áreas em que o sistema produtivo estava em rápida evolução.

Segundo Gremaud, Vasconcellos e Júnior (2011), até a década de 30, o Brasil era considerado um país agroexportador, ou seja, era um país eminentemente agrícola, sua população estava concentrada na zona rural e a produção nacional dependia fortemente da agricultura destinada ao mercado externo, sobretudo da produção e das exportações de café. Ainda segundo os autores, a partir do século XX, este modelo econômico é revertido, pela chamada industrialização por substituição de importação, que promoveu a industrialização da economia brasileira e também a forte urbanização do país.

Durante o governo de Jucelino Kubitschek (JK) (1956-1960), o desenvolvimento industrial brasileiro ganhou novos rumos, pois JK abriu a economia para o capital internacional, atraindo indústrias multinacionais. Neste período ocorreu a instalação das primeiras multinacionais no país, como Ford, General Motors e Volkswagen, montadoras de veículos.

Segundo Ribeiro (2010), no governo de JK, os resultados foram estimulantes: a indústria se expandiu, sendo a ela destinado 20,4% do investimento planejado, e a infraestrutura foi ampliada e melhorada.

Ainda segundo Ribeiro (2010) O crescimento econômico brasileiro no período de 1957-1961 foi de 8,2% ao ano, resultando em um aumento de 5,1% ao ano na renda per capita. 44 De acordo com esses fatores, com a chegada das multinacionais no Brasil, as empresas passaram a depender cada vez mais de informações adequadas que permitissem o acompanhamento e o controle de todas

as operações desenvolvidas. Além disso, precisavam também de relatórios que apoiassem a tomada de decisão eficaz.

Segundo Siqueira e Soltelinho (2001), no Brasil a controladoria, surge na década de 1960, em função do crescimento da participação da indústria na matriz produtiva brasileira. Além disso, Siqueira e Soltelinho (2001) afirmam que a participação na economia brasileira de empresas multinacionais foi o pano de fundo para o surgimento da Controladoria no Brasil, pois através dessa participação, foi aplicada a cultura da controladoria trazida pelas empresas norte-americanas. Com o acirramento da competição, as empresas nacionais foram obrigadas a se reestruturar e, conseqüentemente, o aumento da competitividade exigiu a formação de novos profissionais que assegurassem o controle da organização.

No Brasil, a função do controller emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país, aproximadamente no século XIX. Na época, profissionais destas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis aos responsáveis por essa área, com vistas ao desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas, segundo BEUREN, 2002, p. 20. Segundo Kanitz (1976, p.5) “Os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa.”.

Por muitos anos, a função da contabilidade consistiu em processar um conjunto básico de operações, registrá-los e convertê-los em demonstrações financeiras no final do mês. Em seu surgimento, o papel desempenhado pela controladoria era voltado especificamente para a função contábil, pois os primeiros controladores eram os chefes da contabilidade, responsáveis por manter os arquivos financeiros formais da empresa.

2.1 Controladoria

Segundo Mosimann (1999), a Controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumento contábil. Porém, vejo a mesma como uma ciência contábil evoluída, onde houve um então um alargamento no campo de atuação contábil fazendo com que surgisse a área que se denomina controladoria, mas que para mim surgiu como uma expansão da contabilidade. Como o próprio nome já diz, controladoria é o departamento controlador dentro de uma organização. A necessidade de ser criado um departamento responsável apenas pelo controle está cada vez crescendo mais e se tornando mais fundamental, pois como apontam dados do IBGE 48,2% das empresas brasileiras encerram suas atividades após três anos da sua abertura, ou seja, elas não exercem de fato um controle rígido sobre suas atividades onde são estabelecidos planejamentos e vistorias sobre a execução desses planejamentos, por exemplo. Se houvessem departamentos nessas empresas focados em controlar seus setores financeiros, a probabilidade desses negócios permanecerem em execução seria numa escala bem maior. De fato a controladoria existe para auxiliar o empresário na sua tomada de decisões, para que sejam as mais assertivas possíveis.

Identificado onde a Controladoria está posicionada no mundo das ciências, é válido descrever e abordar a inter-relação entre a Controladoria e as demais ciências. Mosimann e Fisch (1999), já diziam que a Controladoria é oriunda das seguintes ciências: Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade. Porém, ele apenas cita não chegando a oferecer nenhuma argumentação teórica em relação a esse assunto, que ofereça algum tipo de base para o aprofundamento do estudo. Porém, Borinelli (2006) vai mais longe, cita e explicita cada relação existente. Segundo ele, a Controladoria tem interface com a Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia, conforme abaixo:

- Contabilidade: encontra-se no fato de utilizar conceitos contábeis para identificar, classificar, registrar e sumarizar as transações e eventos decorrentes das operações

de uma entidade. Essa sistemática irá produzir informações que serão utilizadas pela Controladoria para o controle do processo de gestão organizacional, ou seja, a Contabilidade fornece a matéria-prima para Controladoria;

- Administração: está no fato de que os conceitos de gestão presentes na Administração são empregados pela Controladoria para balizar os conhecimentos teóricos dos quais se utilizará para o controle do processo de gestão organizacional. Além disso, pode-se adicionar a concepção de que a Administração é uma área do saber que se ocupa, dentre outras coisas, da gestão dos recursos econômicos. Recursos estes que são mensurados, avaliados e controlados pela Controladoria, de forma que a gestão possa geri-los eficiente e eficazmente;

- Economia: há uma interface com a Controladoria devido à economia extrair o conceito de valor econômico, elemento essencial para avaliação dos ativos da empresa e na apuração de resultados, os quais são importantes pelo fato de exercer controle sobre o processo de gestão organizacional. Além disso, pode-se evidenciar a Economia na Controladoria quando a última usa em suas bases teóricas conceitos econômicos para mensurar: os recursos utilizados, os bens produzidos e distribuídos, as necessidades e a renda;

- Direito: a interface ocorre na medida em que a Controladoria tem que conhecer e respeitar as relações jurídicas nas quais a organização está inserida, ou seja, deve levar em consideração as regras de conduta e organização emanadas do Direito. Desta forma, verifica-se que a Controladoria tem interface com, praticamente, todos os ramos do direito: Direito Comercial, Direito do Trabalho, Direito Civil, Direito Mercantil, Direito Tributário, dentre outros.

- Estatística: a ligação ocorre na medida em que a Controladoria exerce o controle no processo de gestão organizacional, ela recorrerá para buscar conceitos relativos à coleta, organização, descrição, análise e interpretação de dados que servirão para estudar, medir, quantitativamente, os fenômenos relacionados a tal controle. Além disso, para a Controladoria subsidiar para estudos de alternativas de decisões e para organização de processos ou sistemas de avaliação de desempenho, ela necessita de conceitos e instrumentos da Estatística;

- Matemática: a relação se dá na medida em que fornece conceitos relativos a símbolos, métodos e valores numéricos para a base conceitual da Controladoria

principalmente no controle de gestão onde são usadas quantificações físicas e monetárias;

- Psicologia: a interface ocorre na medida em que a Controladoria inserir em suas bases conceituais elementos que norteiem o entendimento de como se decide e do efeito comportamental das respectivas decisões;
- Sociologia: a relação ocorre na medida em que a Controladoria precisa entender como a sociedade se organiza para poder oferecer seus subsídios, diversos tipos de informações, à luz dessa forma de organização.

Segundo Oliveira (1998, p.19), um setor de controladoria bem organizado é capaz de melhorar o desempenho dos gestores e da eficácia e eficiência das unidades através de atividades como o monitoramento dos controles gerenciais e apontamento de possíveis deficiências em setores específicos. Com as deficiências encontradas fica mais fácil para cada setor isolar o problema e criar medidas preventivas para sanar o mesmo:

Os modernos conceitos de administração e gerência entendem, por sua vez, que uma controladoria eficiente e eficaz deve estar capacitada a organizar e reportar dados e informações relevantes e exercer uma força capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade. (OLIVEIRA, 1998, p.19)

Segundo Mosimann e Fisch (1999) o processo de controle abrange as seguintes atividades:

- a) Estabelecimentos de objetivos, metas e padrões que refletem em procedimentos, normas de conduta, ética profissional e normas de trabalho, devendo estar sempre relacionados com a perfeita compreensão do resultado desejado;
- b) Observação do desempenho de forma sistêmica e coerente com os objetivos, metas e padrões estabelecidos, selecionando-se o que medir e como medir, com o intuito de alimentar o sistema de informações com dados referentes às atividades realizadas;
- c) Comparação do desempenho real com o esperado, desde que haja limites determinados dentro dos quais essa variação pode ser aceita como normal ou excepcional e emissão de relatórios de desempenho pelo sistema de informações, contendo as metas e os padrões fixados, os dados sobre as atividades realizadas e as respectivas variações entre o planejado, padrão de execução e o realizado;

- d) Comunicação do desempenho com as alternativas de ação em decorrência de variações relevantes. A eficácia das ações depende de requisitos que devem ser preenchidos pelos os relatórios enquanto instrumentos de comunicação, como: compreensão e aceitação dos gestores que os utilizam e daqueles cujos resultados estão sendo analisados; capacidade de antecipar relatar desvios em tempo, para permitir ação corretiva antes que desvios mais sérios possam ocorrer; flexibilidade para permanecer compatível com as mudanças do ambiente organizacional.
- e) Ações corretivas correspondentes às medidas ou providências adotadas para eliminar os desvios significativos detectados nos relatórios de desempenho. Esta atividade tem um papel fundamental, pois sem ela o controle torna-se um exercício sem substância. A ação corretiva pode levar à alteração dos padrões ou mesmo das metas de resultados estabelecidos para determinado período;
- f) Acompanhamento da ação corretiva, pois um bom sistema de controle permite localizar possíveis dificuldades ou mostrar tendências significativas para o futuro. Essas informações alimentarão o processo de planejamento do próximo ciclo decisório.

Segundo Mosimann e Fisch (1999), o controle do sistema empresa visa salvaguardar o patrimônio e definir o rumo da empresa, garantindo sua continuidade e o cumprimento de sua missão. Para tanto necessita da definição de metas e padrões.

Nakagawa (1993) destaca alguns perigos da formalização de controles a serem exercidos, como:

- a) O perigo de que as regras se tornem mais importantes que, os próprios objetivos, para cuja consecução elas devem contribuir;
- b) As regras se convertem em segurança para alguns tipos de empregados. No entanto, como muitos valorizam a liberdade individual, possa entendê-la como uma verdadeira camisa – de força;
- c) A adoção excessiva de normas que acarretem consequências negativas para as pessoas da organização;
- d) A preocupação excessiva com a rigidez no cumprimento das regras, levando as pessoas da organização a um grau exagerado de conservadorismo e tecnicismo; e
- e) A formalização tende a ser menor nos níveis mais altos da organização

Litterer (1970) corrobora destacando os seguintes fatores que podem comprometer a eficácia do controle:

- a) A falta de comprometimento do sistema;
- b) Discrepâncias de tempo;
- c) Distorções em comunicação;
- d) Detalhamento do sistema.

2.2 Funções de Controladoria

Sobre as funções de controladoria, Lunkes e Schnorrenberger (2009) afirmam que existe uma conformidade em relação à importância da controladoria como agente de pensar no futuro das organizações (planejamento) e de monitorar e corrigir a rota (controle).

Para Schmidt, Santos e Martins (2014, p.22) é quase inviável definir exatas funções de controladoria, entretanto citam como principais as seguintes:

- estabelecer, manter e sistematizar um integrado plano de operação consciente com os objetivos da companhia (missão);
- gerenciamento do risco operacional por meio da administração dos sistemas de controles internos;
- preparação, análise e interpretação do que será disponibilizado no sistema de informações que servirá como base para os administradores, no processo de tomada de decisão e supervisão à preparação das demonstrações externas que servirão de reporte para o governo, acionistas, instituições financeiras, fornecedores e público em geral;
- desenvolver, estabelecer e manter sistemas de contabilidade societária, de custos e gerencial para todos os níveis da companhia, incluindo corporação, divisões, fábricas e unidades para registro das atividades para adequado controle interno e com suficiente flexibilidade para fornecer informações necessárias para administração e controle dos negócios;
- supervisionar impostos federais, estaduais, locais e interestaduais, incluindo o relacionamento com os agentes e autoridades governamentais; manter um relacionamento com os agentes e autoridades governamentais; manter um relacionamento apropriado com auditores internos e externos; instituir programas de seguro, cobertura e provisões; desenvolver e , manter sistemas e procedimentos; supervisionar as funções de tesouraria; instituir programas de relações com investidores e financiadores etc. (Schmidt, Santos e Martins, 2014, p.22)

Para Horváth (2006), o pressuposto de pesquisa a ser empregado deverá ser capaz de captar as principais características da função da controladoria da forma como ela é percebida na prática. Mas ele deverá ser suficientemente flexível para comportar novos conhecimentos e sugestões de composição para a função da

controladoria, sendo que os progressos desta devem ser integráveis na prática. Ou seja, as constatações práticas fornecem indicações que facilitam a seleção de pressupostos científicos adequados.

Para entender melhor essa sistemática, na sequência são apresentadas as funções da controladoria baseados em obras de manuais de referência dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. A figura 1 apresenta as relações observadas entre as funções da controladoria extraídas de trabalhos teóricos, ou seja, obras e manuais de referencia na área.

FIGURA 1 – Funções da Controladoria baseada em trabalhos empíricos

Pesquisas 	
---	--

Fonte: (Lunkes et al. 2009).

Conforme breve análise demonstrada na figura 1, constata-se que, no Brasil, 100% dos pesquisadores analisados, julgam que o planejamento é a função mais relevante da controladoria. Nos Estados Unidos e na Alemanha, esta é a opinião de 80% dos estudiosos da área. Em relação à função de controle, percebe-se que na Alemanha, ela é considerada fundamental na gestão dos negócios, por 100% das obras. Por seu turno, no Brasil e nos Estados Unidos, esta função é julgada relevante por 80% e 70% das obras, respectivamente.

- Contábil - Atividades relativas ao desenvolvimento da contabilidade financeira: gerenciar atividades de contabilidade, realizar o processamento contábil etc.
- Gerencial Estratégica - Prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão como um todo.
- Custos - Registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização.
- Tributária - Contabilidade Tributária: atender as exigências legais.
- Proteção e Controle dos Ativos - Prover proteção aos ativos: selecionar, analisar e contratar opções de seguro.
- Controle Interno - Estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos.
- Controle de Riscos - Identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os riscos envolvidos no negócio.
- Gestão da Informação - Conceber modelos de informações e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais de custos, gerenciais e estratégicas.
- Outras - Auditoria, tesouraria, processo de gestão e controle interno.

2.3 Controladoria como instrumento de gestão

Com todos os avanços que o mundo tem atingido em nosso cotidiano, seja em tecnologia, política, ou economicamente falando, se torna notória a necessidade de um responsável na tomada de decisões corretas dentro das organizações, que as levem ao sucesso, de forma que baixem o custo e elevem o lucro, por exemplo, e é nesse ponto que entra a controladoria como instrumento de gestão.

Segundo Schmidt, Santos e Martins (2014), é importante o papel da controladoria no processo decisório, para entender como ocorrem as decisões em uma entidade e como a controladoria contribui para a eficácia da gestão empresarial.

O papel da controladoria na elaboração do planejamento de uma entidade está direcionado, inicialmente para a sistematização do processo de elaboração do plano, ou seja, é encargo da controladoria fazer com que o

plano seja criado, porém não é de sua responsabilidade a definição do curso predeterminado de ação para uma entidade. Essa função é exercida pelo executivo e não pelo controller. (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p. 60).

Schmidt e Santos (2006, p.34), em sua obra, retratam que “O modelo de gestão tem seu input na identificação das crenças e valores dos controladores da entidade; estes vetores geram a missão, e esta fundamenta a concepção do modelo que será operacionalizado”. Ainda segundo os autores, o modelo de gestão será substanciado no processo de decisão dos gestores da entidade, e este modelo pode ser dividido em três principais submodelos:

- a) modelo de decisão;
- b) modelo de mensuração;
- c) modelo de informação.

2.3.1 Modelo de Decisão

Segundo Figueiredo e Caggiano (2008, p.17) “Modelo de decisão é uma definição de como vão ser combinados cursos de ações para que determinado estado da natureza seja alcançado, é um molde para escolher a alternativa a ser objetivada.”.

O modelo de decisão tem como objetivo alcançar a otimização dos resultados em termos de empresa e de departamentos, ou áreas. Do ponto de vista de Schmidt e Santos (2006), a controladoria é responsável por gerar as informações necessárias para que a decisão tomada seja a mais correta possível, porém o controller não atua diretamente como decisor nesse processo. Uma vez tomada a decisão, a controladoria se insere, atuando como agente de avaliação no atingimento da missão da empresa.

2.3.2 Modelo de Mensuração

Segundo Schmidt e Santos (2006, p. 36) “Talvez a maior dificuldade enfrentada pela maioria das entidades seja a correta mensuração de suas informações.”

A mensuração é a atribuição de números aos objetivos e eventos em conformidade com alguma regra; a relevância e significância da mensuração dependem da perfeita correspondência entre os sistemas relacionados (NAKAGAWA, 2007). A mensuração depende do modelo de decisão para o qual se propõe, pois existem diversas variáveis a serem consideradas na determinação dos modelos de mensuração.

A precisão e fidedignidade de um sistema de mensuração estão condicionadas à estabilidade da medida de mensuração, levando-se em conta a possibilidade de transformação quando deparamos com unidades de mensuração diversas em realidades que queremos comparar. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p.19).

2.3.3 Modelo de Informação

O modelo de informação tem como objetivo principal a adequação do sistema informacional ao processo de tomada de decisão, fornecendo informações que auxiliem os gestores a tomarem decisões que conduzam a empresa ao atingimento de sua missão.

O propósito básico da informação é habilitar a organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis nos quais se inserem: pessoas, materiais, equipamentos, tecnologias, dinheiro, além da própria informação. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p. 18).

Através de inúmeras ferramentas a Controladoria busca processar, analisar e disponibilizar ao nível gerencial e estratégico das organizações, informações de cunho relevante, que servirão como base na geração de relatórios e extração de indicadores, que entre outros itens avalia o desempenho das empresas. Nesse sentido, Schmidt, Santos e Martins (2014) acreditam que a eficácia da gestão está diretamente relacionada à capacidade do gestor em determinar estratégias, desdobrá-las nos níveis operacionais, como também estipular um sistema de

acompanhamento sustentando em indicadores de desempenho vinculados aos objetivos estratégicos.

Dentre as ferramentas citadas acima, as mais utilizadas dentro das organizações atualmente são:

- EVA (Economic Value Added)
- BSC (Balanced Scorecard)
- Quantum de Hronec
- TQM (Gestão da Qualidade Total)
- EBITDA
- Benchmarking

2.3.4 EVA (Economic Value Added)

Este método foi criado por Joel Stern e G. Bennet Stewart III no início de 1990. A ideia central desse método é o valor econômico agregado, que já havia sido analisado em períodos anteriores por meio dos princípios financeiros. Porém, ele trouxe a aplicação prática de trabalhos teóricos que já haviam sido desenvolvidos na área financeira.

Conforme Schmidt, Santos e Martins (2014, p.111):

O EVA é um sistema de gestão financeira que mede o retorno que capitais próprios e de terceiros proporcionam aos seus proprietários. Ele mede a diferença entre retorno sobre o capital de uma empresa e o custo desse capital. (Schmidt, Santos e Martins 2014, p.111)

Para Ehrbar (1999, p.1):

Em seu nível mais básico, o EVA, uma sigla para valor econômico agregado, é uma medida de desempenho empresarial que difere da maioria das demais ao incluir uma cobrança sobre o lucro pelo de todo o capital que uma empresa utiliza. (Ehrbar 1999, p.1)

De acordo com o que coloca Ehrbar (1999) apud Schmidt e Martins (2014, p.112), maximizar a riqueza dos acionistas é a melhor maneira de servir eficazmente aos interesses de longo prazo de todos os interessados da organização. O porquê disso é simples: de todos eles – Cliente, Governo, Funcionários, Credores,

Fornecedores e Acionistas-, é este que recebe por último. Então ao maximizar a riqueza do acionista, significa que todos os demais “atores” já foram atendidos.

Conforme Stewart (1990) apud Nascimento e Reginato (2009), o cálculo do Eva pode ser feito da seguinte forma:

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - \text{Custo do Capital}$$

Onde, NOPAT é o lucro operacional líquido após impostos.

Apesar de todas as vantagens apresentadas até aqui, é importante ressaltar que é vista como desvantagem a questão deste método enfatizar tanto a questão do lucro, desconsiderando assim outros objetivos e visões da empresa, que não deixam de ser de grande valor e importância para permanência da vida econômica da mesma no mercado.

2.3.5 BSC (Balanced Scorecard)

Esse método foi apresentado em 1996, pelos professores de Harvard Business School, Robert S. Kaplan e David P. Norton, os quais divulgaram a proposta como um novo modelo de avaliação de desempenho e gerenciamento da estratégia das empresas. A ideia partiu da análise de as empresas fixam metas estratégicas, mas não chegam a realizar um acompanhamento diário na realização das mesmas, assim não chegam em suas conclusões.

Para Kaplan e Norton (1997), o BSC incrementa as medidas financeiras de desempenho que já existem com medidas que fomentam o desempenho futuro, utilizando os objetivos oriundos da visão e da estratégia operacional. OS objetivos da ferramenta possuem quatro perspectivas que constroem a estrutura do Balanced Scorecard:

- **Financeira** - Avalia a lucratividade da estratégia, afinal, sem dinheiro não dá para fazer (quase) nada. Essa perspectiva olha fluxo de caixa, retorno de investimento, payback etc. De forma geral, pode-se dizer que ela é a “linguagem comum” entre o acionista e o administrador do negócio.

- **Clientes** – Avalia de forma numérica a relação com os clientes. Estão satisfeitos com as entregas? Estão comprando mais? Tem novas necessidades? A qualidade está boa? O desempenho está adequado?
- **Processos Internos** – Mede como os processos internos estão suportando as demais perspectivas, afinal, os processos da empresa devem suportar suas estratégias. Se a empresa preza pela rapidez, os processos devem ser rápidos; se preza pela qualidade, muitas avaliações devem ser feitas; se preza pela eficiência operacional, então todos os empregados devem estar focados nisso.
- **Aprendizagem e Crescimento** – Essa perspectiva tem o “olho na sustentabilidade”, ela observa que capacidades a empresa deve ter para suportar as demais áreas. Pense comigo, como posso fazer um bom atendimento ao cliente se não tiver equipamentos, se o ponto de vendas estiver longe demais do cliente ou se as pessoas não forem treinadas adequadamente?

FIGURA 2 – Perspectivas do Balanced Scorecard



Fonte: (Adaptado de Kaplan e Norton 1997)

Portanto, conforme a figura 2 apresenta, para um bom funcionamento do BSC fica claro que é necessário o entendimento de todos de como os processos da empresa contribuem para os objetivos primários dela. Não basta medir a empresa sob uma única ótica, mas por um conjunto adequado de indicadores que reflitam a organização de forma dinâmica e integrada, com sua meta, objetivo e estratégia.

2.3.6 Modelo Quantum de Hronec

Este modelo foi originado em 1994, através do livro Sinais Vitais escrito por Steven M. Hronec, onde afirmou que as medidas de desempenho devem ser originárias da missão e são os sinais vitais da organização, reforçando também a importância do processo de comunicação para o sucesso da implantação de um sistema que meça o desempenho, necessitando o entendimento dos conceitos e objetivos da empresa.

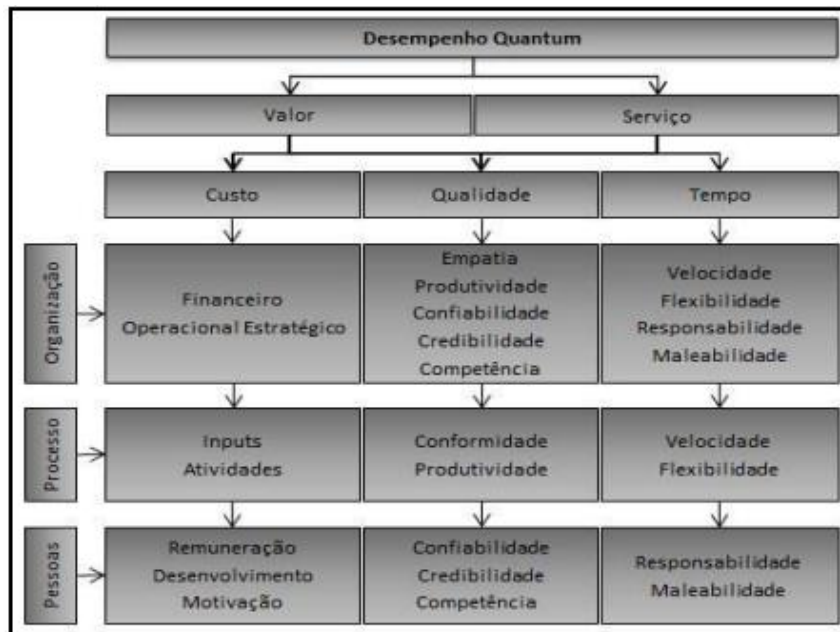
Hronec (1994, p. 9), afirma que “as pessoas comportam-se de acordo com o modo como são avaliadas”. Portanto, é importante que elas tenham entendimento quanto à sua contribuição para a visão, missão e estratégia da empresa tendo em vista que as medidas de desempenho derivam dessas declarações. Ainda nesse contexto, o autor acrescenta que “[...] a primeira regra da medição de desempenho é: atingir 100% de entendimento em toda a empresa dos conceitos e objetivos” (HRONEC, 1994 p.6).

Nesse sentido, Hronec (1994, p.4) observa que:

[...] a maioria das empresas não mede as coisas certas da maneira certa, o que significa que as medidas tradicionais usadas pelas organizações [...] não são apropriadas. Na verdade, elas não são incorretas, apenas incompletas. Cada uma dessas medidas aborda apenas uma parte de uma questão, quase sempre muito pequena. E quando analisadas separadamente, essas medidas poderão fazer com que a organização concentre-se nas coisas erradas. (Hronec, 1994, p.4)

O modelo sugere uma matriz quantum de medição de desempenho, fazendo cruzamento das categorias de medidas de desempenho (custo, qualidade e tempo) com os três níveis de mobilização das mesmas (organização, processo e humano). Os relacionamentos, entre as medidas mencionadas na imagem abaixo.

FIGURA 3 – Família de medidas Quantum



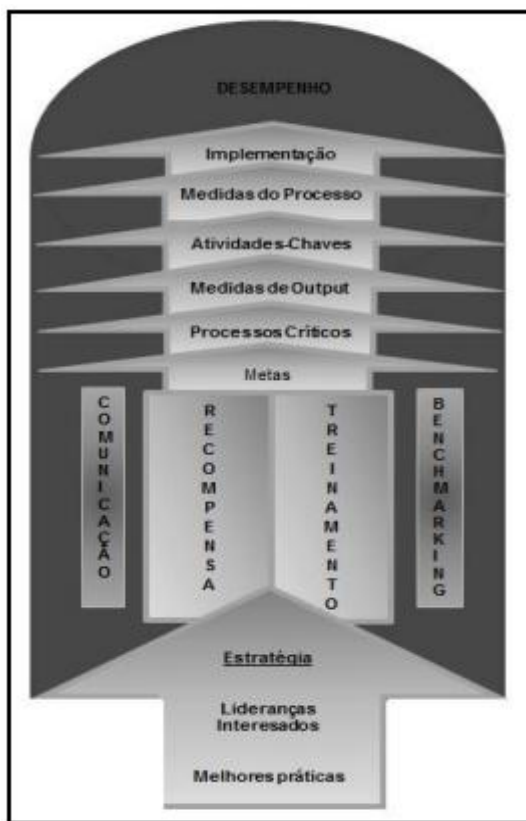
Fonte: (Adaptado de Hronec 1994)

Pelo enfoque de Hronec (1994), de acordo com a figura 3, o modelo Quantum de Medição de Desempenho é o nível de realização para aperfeiçoar o valor (relacionamento entre qualidade e custo da empresa com seus clientes) e o serviço (relação entre tempo e qualidade da organização com os seus clientes) da organização para os interessados.

Além disso, a meta da organização deve ser a otimização geral, não apenas de um departamento ou função específica. Para o autor, a medição de desempenho é um processo, e não um acontecimento, portanto sugere a utilização do Modelo quantum de medição de desempenho, como mostra abaixo.

Os primeiros elementos do modelo são os chamados geradores, isto é, direcionadores do sistema de desempenho. Portanto, no modelo de Hronec, os geradores provocam rupturas entre a organização, e suas regras ajudam a definir os alvos, proporcionando mudanças e economizando recursos para a empresa.

FIGURA 4 – Modelo Quantum



Fonte: (Adaptado de Hronec 1994)

Como é notório na figura 4, os facilitadores dão apoio a implementação das Medidas de Desempenho por meio da comunicação, o processo em si define o entendimento dos processos críticos da organização. Quanto a melhoria contínua forma um ciclo para proporcionar feedback a organização a fim de estabelecer novas metas para ajuste da estratégia (HRONEC, 1994).

Analisando o modelo proposto pelo autor, quando uma organização apresenta um grande valor para seus clientes, significa que esta possui a base competitiva em custo e qualidade. Dessa mesma forma, se o nível de satisfação dos clientes em relação aos serviços oferecidos, é bom, significa que a organização é forte em qualidade e tempo.

2.3.7 TQM (Gestão da Qualidade Total)

O conceito de administração da qualidade total, foi inicialmente introduzida por Feigenbaum em 1957, quando preparou a primeira edição de seu livro Total quality control. Mesmo sendo inicialmente publicado nos Estado Unidos, foram os japoneses que colocaram o conceito em prática e popularizaram a sigla TQM. Outros autores precursores da qualidade com abordagens amplamente conhecidas são; Deming, Juran, Ishikawa, Tagushi e Crosby.

Esta forma de gerência é formada por um conjunto de procedimentos, ferramentas e métodos que focam que as empresas obtenham qualidade em toda a cadeia de processos a fim de propiciar satisfação ao cliente.

Conforme Deming, citado por Slack et al (1999), sua filosofia é que a qualidade e produtividade aumentam com a diminuição da variabilidade no processo. Para isso, a gestão da qualidade para atender e satisfazer as necessidades do cliente deve envolver todos os elementos que tiveram alguma participação, direta ou indireta, em sua produção.

A estabilidade na produção em termos de qualidade é determinante para confiabilidade no processo. A empresa precisa desenvolver seus processos com eficiência para que seja gerada a qualidade desejada.

Conforme Paladini (2000):

De todos os componentes operacionais das organizações que sofreram alterações por força de adoção do conceito de qualidade total, o que registrou o impacto mais visível foi a gestão da qualidade no processo. (Paladini 2000)

A concepção atual das organizações está fundamentada nos processos, que necessitam ser executados com alta performance, atendendo assim aos requisitos de seus clientes internos e externos com produtos e serviços de qualidade.

Para essa melhoria no processo por meio da qualidade, as ferramentas da qualidade são um conjunto de técnicas para a análise do sistema produtivo e avaliação de seu desempenho.

A qualidade no processo se dá por meio da melhoria da produção. A melhoria no desempenho de qualquer operação só será possível se for mensurado. É

necessária a criação de indicadores de desempenho nos cinco objetivos da produção; qualidade, velocidade, confiabilidade, flexibilidade e custos. Esses indicadores devem ser estabelecidos em relação a um padrão.

Tais dimensões podem ser medidas através de itens de controles gerais, conforme abaixo:

- Qualidade: qualidade do produto/serviço, número de reclamações, fração de produtos/serviços defeituosos/
- Custo: custo unitário do produto/serviço. Sem esquecer os custos de compra e de recrutamento e seleção, por exemplo, pois o preço deve refletir a qualidade, e deve-se cobrar pelo valor agregado;
- Entrega: índices de atrasos, local errado e quantidade errada;
- Moral: *turn-over*, absenteísmo, causas trabalhistas, reclamações;
- Segurança: número de acidentes com equipes e clientes, bem como a gravidade de tais acidentes.

O controle do processo é exercido através do ciclo PDCA (*Plan-Do-Check-Action*), composto por quatro bases básicas: planejar, executar, verificar e atuar, conforme figura 5.

FIGURA 5 – Ciclo Plan, Do, Check, Action (PDCA)



Fonte: (Adaptado de Hosotani 1992)

2.3.8 Ebitda

Originário da década de 70 no EUA, o EBITA (Earnings Before Interest Rates, Taxes, Depreciation and Amortization) – traduzido para português Lucro Antes do Juros, Impostos, Depreciação e Amortização – é um indicador financeiro muito usado nas demonstrações financeiros. Através dele, é possível verificar o potencial da empresa para a geração de caixa operacional.

Para Frezatti (2007,p.13),o conceito de EBITDA [...] é um indicador a partir da demonstração de resultado da organização em que os juros ,as despesas financeiras, o imposto de renda e a contribuição social ,a depreciação e a amortização são expurgados e a pretensão é que se obtenha uma aproximação com o fluxo de caixa operacional.

A utilização deste método ganha importância, porque analisar apenas o resultado final da empresa (lucro ou prejuízo) muitas vezes tem sido insuficiente para avaliar se real desempenho em um dado período, já que muitas vezes é influenciado por fatores difíceis de serem mensurados.

FIGURA 6 – Passo a passo para cálculo do EBITDA

PASSO 1	
Antes de obter o Lucro Operacional Líquido, devemos calcular as Despesas Operacionais.	Fórmula: $\text{Despesas Operacionais} = \text{Despesas com Vendas} + \text{Despesas Gerais} + \text{Despesas Administrativas} - (\text{Depreciação} + \text{Amortização})$
PASSO 2	
Após o cálculo das Despesas Operacionais, chega-se ao Lucro Operacional Líquido.	Fórmula: $\text{Lucro Operacional Líquido} = \text{Receita Operacional Líquida} - (\text{Custos das Mercadorias Vendidas} + \text{Despesas Operacionais} + \text{Despesas Financeiras Líquidas})$
PASSO 3	
Antes de calcular o EBITDA, devemos considerar tanto a Depreciação como a Amortização (ambas decorrentes das Despesas Operacionais e/ou dos Custos das Mercadorias Vendidas). Por fim, devemos somá-las ao Lucro Operacional Líquido já obtido na fórmula anterior.	
PASSO 4	
À Depreciação e à Amortização somam-se os Juros e o Lucro Operacional Líquido (antes do Imposto de Renda e Despesas Financeiras).	
PASSO 5	
Por fim, após proceder aos cálculos acima, chegamos à fórmula para o cálculo do EBITDA.	Fórmula: $\text{EBITDA} = \text{Lucro Operacional Líquido (antes do Imposto de Renda e Despesas Financeiras)} + \text{Depreciação} + \text{Amortização}$

Fonte: (Adaptado de Frezatti 2007)

Na figura 6, temos detalhamento de cada passo para cálculo do EBITDA, já na figura a seguir (figura 7), será apresentada a fórmula resumidamente para que se aplique e efetue o cálculo de forma mais básica, para quem já possui um entendimento consistente de cada item que será mencionado.

FIGURA 7 – Estrutura Resumida EBITDA

(=) Lucro Operacional Antes dos Impostos (+) Depreciação (+) Amortização (+) Juros decorrentes de empréstimos/financiamentos (=) EBITDA

Fonte: (Adaptado de Frezatti 2007)

O EBITDA pode ser utilizado para comparação entre empresas quanto à eficiência dentro de um mesmo tipo de mercado. Além disso, pode ser usado para comparar duas ou mais unidades de negócios de uma mesma empresa. Porém, quando utilizado, deve se apropriar de outros indicadores de desempenho mutuamente, para que o resultado seja eficaz.

2.3.9 Benchmarking

Em tradução livre, pode ser traduzido como “ponto de referência”. Trata-se um minucioso processo de pesquisa que permite aos gestores compararem produtos, práticas empresariais, serviços ou metodologias usadas pelos rivais, absorvendo algumas características para alçarem um nível de superioridade gerencial ou operacional.

Conforme Camp (1998) Benchmarking é um processo de pesquisa, de aprendizado, onde se identifica as melhores práticas e se projeta o desempenho futuro.

Spendolini (1994) destaca que o método envolve diversas ações que definem problemas e/ou oportunidades, mede desempenho próprio e do concorrente, desenvolve conclusões com base nas informações coletadas, estimula a mudança organizacional e o aperfeiçoamento e deve ser contínuo.

Existe a separação de alguns tipos de Benchmarking. Cada um é definido pelo “alvo” ou “objeto” da atividade, são os seguintes:

Benchmarking interno: busca pelas melhores práticas adotadas dentro da própria empresa (filiais-modelo, departamentos que desenvolvem metodologias inovadoras, etc);

Benchmarking competitivo: nesse formato, o foco é a análise minuciosa das práticas da concorrência, visando superá-las. É difícil de ser efetuada, tendo em vista que as empresas não costumam “vazar” seus segredos tão facilmente aos rivais;

Benchmarking funcional: nesse caso, o que é comparado é o processo de trabalho entre as organizações, ainda que a comparação esteja sendo feita com organizações de segmentos diferentes;

Benchmarking de cooperação: duas empresas estabelecem uma parceria, compartilhando informações de seus processos. Também ocorre quando uma empresa “modelo” abre as portas de alguns processos para o aprendizado de outra. Isso pode ocorrer quando duas companhias têm distintos pontos de excelência ou quando uma delas permite o conhecimento de outra por razão de prestígio, notoriedade, etc.

Para que seja implantado nas organizações e empresas, é necessário passar por algumas etapas, são elas:

- Análise interna: avaliação minuciosa dos processos internos e práticas empresariais. Entender primeiro o que somos para compreender como melhoramos;
- Identificar as empresas “de excelência”: pesquisa inicial para conhecer os grandes players do mercado;
- Definir métodos e estratégias para captura de dados: como o segredo dessas grandes empresas chegará até a sua organização. Parcerias e convênios podem ser algumas das saídas;
- Análise de mercado: conhecer as melhores práticas da concorrência dentro do que precisa ser melhorado;
- Identificação de lacunas de desempenho: etapa de comparação, propriamente dita;
- Projeção de níveis de desempenho futuro para fechamento das lacunas identificadas: quais as metas para melhoria de processos e qual prazo de alcance;
- Implementação de ações específicas de adaptação;
- Retroação: reavaliação contínua, sempre tomando por base os melhores do momento.

As vantagens principais deste método são:

- Melhorar o conhecimento que a organização tem de si mesma;
- Aprimorar seus processos e práticas empresariais para chegar o mais próximo possível da “perfeição”;

- Motivar sua equipe para alcançar objetivos realizáveis, já atingidos por outras empresas;
- Ganhar maior conhecimento do mercado;
- Aprender com os campeões;
- Buscar redução de custos, aumento na produtividade e ampliação na margem de lucro, etc.

As desvantagens deste método são:

- Deve-se tomar cuidado para adequar as metodologias e práticas observadas ao contexto da empresa. Somente transpor (copiar) sistemas, pura e simplesmente, com certeza conduzirá a empresa a resultados nulos;
- Benchmarking interno possui campo de visão limitado;
- Um eventual excesso de foco na concorrência pode fazer a empresa perder sua própria identidade. Deve-se ter, portanto, o cuidado de adaptar o que for melhor, sem perder suas características mais marcantes.

3. CONCLUSÃO

A gestão de uma empresa é realizada por todas as suas áreas, sendo um ato contínuo de tomada de decisões. Essa obtenção de decisões pode ser facilitada e fundamentada, tornando assim a margem de erros mais baixa, desde que seja implantada na empresa uma área específica para se responsabilizar por esse processo, o de controladoria. Contudo, a implantação da mesma, requer uma mudança cultural no processo de gestão organizacional, porque é preciso que todos se adaptem a nova filosofia para ser bem sucedida.

Apesar de ser considerada um segmento de administração ou de contabilidade, recebendo justamente a nomenclatura de Controladoria administrativa ou Controladoria Contábil, as duas acabam ficando sob o comando de um único gestor, chamado de *controller*. A metodologia da controladoria é baseada no processo de controle. Na prática, ela se desenvolve por meio de padrões de qualidade que devem ser previamente estabelecidos, sempre a partir do planejamento e do orçamento da sua empresa. E todos os colaboradores devem estar envolvidos, desde os níveis mais altos até os operacionais. Desta forma, a controladoria poderá prestar contribuições importantes ao progresso da sua organização, possibilitando o equilíbrio diante das dificuldades existentes no ambiente operacional.

O processo geralmente tem início pela estruturação de operações contábeis, financeiras e das áreas de apoio. Na sequência, cuida-se do custo integrado à contabilidade, da formação de preço de venda e, por fim, de tudo o que contribuir para que você tome as decisões mais acertadas: orçamento empresarial, controle matricial de custos e despesas fixas, fluxo de caixa prospectivo, soluções financeiras e de captação de recursos, análise do desempenho por negócio, etc.

Desta forma, a controladoria poderá definir os padrões de controle, e projetar os resultados com enfoque nos seus objetivos. E deve fazer isso de modo a eliminar qualquer risco de excesso, desperdício ou roubo. Assim, o controller vai elaborar uma análise comparativa entre os resultados e os padrões de controle estabelecidos. Por meio destes procedimentos, conseguirá observar os desvios - ou

seja, a diferença entre os resultados e os padrões. Após a verificação dos desvios, elaborase uma análise da relevância, a fim de apurar se estes desvios comprometem os seus objetivos.

Deste modo espera-se que com este trabalho que não apenas os interessados pela contabilidade visualizem as vantagens pela adoção da controladoria, mesmo que não sejam obrigados a tal, bem como entender quais as melhorias provocadas por ela são benéficas em qualquer que seja a empresa. Enfim, que o presente artigo venha elucidar a todos a grande importância em manter-se atualizado, a fim de informar, tomar decisões, com presteza a fim de obter um diferencial neste mercado cada vez mais competitivo.

REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M. **O papel da controladoria no processo de gestão.** In: SCHMIDT, P. Controladoria- Agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORINELLI, Márcio L. **Estrutura Básica Conceitual de Controladoria:** Sistematização à luz da teoria e da prática. São Paulo: FEA/USP, 2006. Tese do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CAMP, Roberto C. **Benchmarking:** o caminho da qualidade total. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

CARMELITO, Ricardo. **TQM (Total Quality Management),** a melhoria no processo. Disponível em
< <http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/tqm-total-quality-management-a-melhoria-no-processo/26608/> >. Acesso em 05 mai. 2017

EHRBAR, Al. **EVA – Valor Econômico Agregado:** A Verdadeira Chave Para A Criação De Riqueza. Rio De Janeiro: Qualitymark Ed, 1999.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, C. P. **Controladoria:** Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FREZATTI, Fabio. **Orçamento Empresarial:** Planejamento e Controle Gerencial. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FURTADO, Celso. **Introdução ao desenvolvimento:** enfoque histórico estrutural. 3ª ed., São Paulo: Paz e Terra, 2000.

GREMAUD, A. P.; VASCONCELLOS, M.A.S.; TONETO JR., R.. **Economia Brasileira Contemporânea**. São Paulo: Ed. Atlas, 2011.

HORVÁTH, Péter. **Controlling**. 10a. Ed. München: Verlag Vahlen. 2006

HOSOTANI, Katsuya. **The QC problem solving approach: solving workspace problems the japanese way**. Tokio: 3A Corporation, 1992.

HRONEC, Steven. M.; ANDERSEN, Arthur. **Sinais vitais: usando medidas de desempenho da qualidade, tempo e custo para traçar a rota para o futuro de sua empresa**. SãoPaulo: Makron Books, 1994.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: Teoria e Estudo de Casos**. Sao Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, R. S. e NORTON, D.P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LAKATOS, E .M.; MARCONI, M. A. **Técnicas de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas. 2006.

LITTERER, J. **Análise das organizações**. São Paulo: Atlas, 1970.

MARTINELLO, Daniela. **Gestão Estratégica**. Disponível em <<http://dspace.unesc.net/handle/1/477>>. Acesso em: 11 jun. 2017.

MOSIMANN, C. P. Sílvia. **Controladoria – seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 2009.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: Seu Papel na Administração de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria** – Conceitos, Sistemas, Implementação. São Paulo, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

PALADINI, Edson Pacheco. **Gestão da qualidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L.; Benedicto, G. C. (2003). **Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão**. Anais do Encontro Nacional dos Programas de Pós - Graduação em Administração. Atibaia, SP, Brasil, 27.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional** – conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

PEREIRA, Carlos Alberto. **Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia**. In: Controladoria: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 2001. p. 57

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos da Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; MARTINS, Marco Antônio dos Santos. **Avaliação de empresas: foco na análise de desempenho para o usuário interno**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHNORRENBURGER, D.; LUNKES, R. J. **Controladoria: Na Coordenação dos Sistemas de Gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. **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, setembro/dezembro 2001.

SLACK, Nigel; CHAMBERS, Stuart; HARLAND, Christine; et al. **Administração da Produção.** São Paulo: Atlas, 1999.

SOUZA, Cristina. **A Evolução da Controladoria.** Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/149351/000999994.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10 mai. 2017.

SPENDOLINI, Michael J. **Benchmarking.** São Paulo: Amacom, 1994.

STEWART, R. **Cost Estimating.** New York: John Wiley&Sons, 1990.

YOSHITAKE, Mariano. **Funções do Controller:** Conceitos e aplicações de controle gerencial. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1982.

.