

FACULDADE SÃO FRANCISCO DE ASSIS
GRADUAÇÃO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Gisele Duro dos Santos

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE E DA CONTROLADORIA COMO
FERRAMENTAS NA TOMADA DE DECISÃO**

Porto Alegre

2018

Gisele Duro dos Santos

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE E DA CONTROLADORIA COMO
FERRAMENTAS NA TOMADA DE DECISÃO**

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

Orientador: Prof. Fernando Florentino da Silva

Porto Alegre

2018

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade constatar a importância da Contabilidade para organizações na tomada de decisão. O mercado com uma competição cada vez mais acirrada, as organizações precisam estar preparadas e capacitadas para permanecerem no mercado. O administrador necessita ter as informações financeiras atualizadas, objetivas e eficientes para que possa interpretar e assessorá-lo no processo de decisão. A contabilidade através das demonstrações contábeis com sua análise técnicas de apuração de índices e a Controladoria tornam-se uma grande aliada para fornecer as informações precisas aos gestores, usuários internos e externos, pois possuem ferramentas essenciais para uma visão abrangente da situação organizacional, propiciando apoio às suas decisões com maior segurança e presteza oportunizando um maior retorno dos investimentos evitando riscos desnecessários. Para que o processo obtenha o resultado satisfatório é preciso que os profissionais da contabilidade apresentem seus relatórios de um modo claro, coeso, filtrando e identificando a melhor maneira de apresentar tais informações de acordo com a necessidade de cada gestor, possibilitando a melhor utilização, propiciando um diferencial destas organizações.

Palavras-chave: Contabilidade. Informações. Decisão.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to verify the importance of Accounting for organizations in decision making. As the market with increasingly fierce competition, organizations need to be prepared and able to stay in the market. The administrator needs to have up-to-date, objective and efficient financial information so that he can interpret and advise him in the decision process. Accounting through the financial statements with their analysis indexing techniques and Controllershship become a great ally to provide accurate information to managers, internal and external users, as they have essential tools for a comprehensive view of the organizational situation, providing support to their decisions with greater security and promptness, providing a greater return on investments and avoiding unnecessary risks. In order for the process to obtain the satisfactory result it is necessary that the accounting professionals present their reports in a clear, cohesive way, filtering and identifying the best way to present such information according to the need of each manager, enabling the best use, propitiating a differential of these organizations.

Keywords: Accounting. Informations. Decision.

1 INTRODUÇÃO

Antigamente a Contabilidade era usada apenas para apurar tributos e controlar patrimônio. Eram feitas apuração de ativos, passivos e patrimônio líquido e assim mediam a riqueza do patrimônio das organizações. Atualmente as empresas procuram se aperfeiçoar para poder competir e se manter no mercado. As organizações buscam a excelência em gestão, motivo pelo qual passaram a olhar a Contabilidade como máquina propulsora para alavancar o êxito suas organizações. Este trabalho pretende apresentar o quanto é importante às organizações se valerem das ferramentas que dispõem para alcançar resultados positivos. As Demonstrações Contábeis revelam a situação financeira e econômica das organizações, a Análise das Demonstrações realiza a análise, a comparação e a mensuração e apura os índices fazendo a interpretação das demonstrações. A controladoria com suas ferramentas controlam, analisam e aperfeiçoam os resultados e buscam garantir a inteireza e confiabilidade das informações. Geram relatórios e montam estratégias para fornecerem informações essenciais para os gestores, acionistas, investidores e demais interessados para tomada de decisão. Á todo momento tomamos decisões em nossas vidas e para optarmos pela mais acertadas precisamos ter o conhecimento amplo das escolhas e das necessidades que enfrentamos no momento de decisão. Precisamos analisar todos os lados, pois uma decisão errada pode comprometer os objetivos desejados.

Segundo Marion (2006, p. 27), “os julgamentos mais importantes precisam um cuidado maior, uma análise mais profunda sobre as informações obtidas, sobre os parâmetros lógicos, pois um julgamento mal feito pode danificar r toda uma vida das organizações.”

O trabalho visa demonstrar as ferramentas mais eficazes á disposição na Contabilidade e na Controladoria, bem como, descrever estes diversos recursos para serem utilizados pelas organizações baseado nas pesquisas sobre o tema estudado.

A metodologia usada neste trabalho tem finalidade Básica o propósito de aprofundar os conhecimentos e recursos disponíveis na ciência contábil. Pesquisa Descritiva, conceituado a Contabilidade como ciência, com suas Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), DVA (Demonstração do Valor Adicionado), DMPL (Demonstração das Mutações

Patrimônio Líquido), Fluxo de Caixa. Análise das Demonstrações Contábeis bem como a Controladoria com ênfase no TDABC, Balanços Scorecard e o Coso-Controlle Interno. Demonstrando a importância da Contabilidade como apoio na tomada de decisão. Como procedimento técnico pesquisa bibliográfica detalhada com objetivo de retratar os conceitos do tema abordado tendo como fonte obras, artigos, textos de cunho científico, quanto à abordagem foi qualitativa, pois será feita uma análise dos levantamentos das pesquisas buscando os conceitos, princípios, relações e significados do tema abordado e Método Indutivo.

A pesquisa bibliográfica para Fachin (2006, p. 122) “são todas as obras escritas, bem como a matéria constituída por dados primários ou secundários que possam ser utilizados pelo pesquisador ou simplesmente pelo leitor.”

2 INTRODUÇÃO A CONTABILIDADE

Segundo Santos et. al. (2007), não se sabe o certo, quem criou ou onde iniciou a Contabilidade, mas acredita-se que surgiu com os povos primitivos com a necessidade de controlar seus rebanhos, seus patrimônios e medir suas riquezas. Recentemente em escavações em Sítio Arqueológicos do Oriente encontraram vestígios de sistema contábil utilizado por civilizações pré-históricas no período Mesolítico entre 10.000 e 5000 A.C. Com o fim da era Glacial grandes comunidades surgiram junto a terras baixa do Oriente, terras propicias para o cultivo agrícola e para criar animais. E próximo dali foram encontradas fichas de barro, materiais utilizados como sistema contábil entre 8.000 e 3000 a.c. pelas civilizações que ali viviam. Tais escavações revelaram fatos de grande relevância para contabilidade, colocando-a como o marco para criação da escrita e contagem abstrata.

“Avaliar a riqueza do homem; avaliar acréscimos ou decréscimos dessa riqueza. Como o homem naturalmente é ambicioso, a Contabilidade existe desde o inicio da civilização.” (IUDÍCIBUS, 2010, p. 30).

Segundo Ilíquidos apud Santos et al. (2007), a contabilidade avançou lentamente até o surgimento da moeda, e que na época do escambo troca simples e pura de mercadorias, os mercadores anotavam as obrigações, os direitos e os bens diante terceiros, porém se trava de um simples inventário físico sem avaliação monetária. A Contabilidade acompanhou a evolução da humanidade. Com o passar dos tempos, com o surgimento de grandes números de comércios surgiu á necessidade de maior controle de suas riquezas, então a Contabilidade apresenta-se como instrumento valioso para fornecer informações para dar suporte aos gestores.

A contabilidade é tão remota quanto o homem que pensa [...] a necessidade de acompanhar a evolução dos patrimônios foi o grande motivo para seu desenvolvimento. O surgimento do capitalismo deu impulso definitivo a esta importante disciplina, potencializando seu uso e aumentando sua eficácia. (IUDÍCIBUS, 1998, p. 29).

Santos et. al.(2007) Dizem que embora os primeiros sistemas de partidas e dobradas aparecerem com a utilização de fichas de barro na pré-história, o método foi utilizado por diversos povos principalmente na Toscana, desde o século XII, seu uso generalizado começou a somente com A Revolução Comercial, após o século

XII, difundida após a publicação da Obra “*La Summa de aritmética, geometria, proportioni et al. proportionalità et al.*”, em 1494. Escrita pelo Frei Luca Pacioli, onde dedicou um capítulo inteiro ao método de registro contábil de Partidas Dobradas, O método trata da teoria contábil de débito e crédito em para cada lançamento a crédito é lançado um débito de igual valor e vice-versa. Frei Luca Pacioli é considerado o Pai da Contabilidade.

A contabilidade avançou, ou seja, caminhou lado a lado com a evolução das civilizações ao passo que surgiam as precisões de cada época. Muitos livros foram publicados até os dias de hoje, livros os quais demonstram e afirmam evolução do pensamento contábil. A contabilidade evoluiu e tornou-se a maior colaboradora dos empresários no sentido de fundamentar e esclarecer na hora de tomada de decisão.

A Contabilidade é o grande mecanismo que assessora a administração a tomar decisões. A demonstração contábil compõe-se de técnicas que permitem a comparação e a interpretação dos demonstrativos contábeis das entidades, sendo capaz de apresentar dados pertinentes nas operações efetuadas. Neste seguimento, é imprescindível que se tenha domínio da empresa, pois as informações são sequências variáveis. Para que o analista consiga apreciá-las é necessário observá-las á conforme com as políticas da entidade. (MARION, 2004, p. 23)

2.1 Contabilidade como ciência

Segundo Schmidt (2007, p. 13), “Entende-se por ciência todo conhecimento que se deduz pela razão, portanto reflexivo, sustentado na racionalidade lógica.”

Para Trujillo Ferrari apud Santos (2007, p.13), “Ciência é um conjunto de atitudes e de atividades racionais, dirigido ao sistemático conhecimento com objetivo limitado, capaz de ser submetido à verificação.”

Megale (1990, p. 41), conceitua Ciência como “o conjunto de conhecimentos obtidos através da investigação sistemática, objetiva e empírica.”

Baseado nessas definições de ciências, segundo Bunge apud Biondi (1984), definiu a Contabilidade como uma ciência factual social, pois possui características de uma ciência social, apesar de que seus fenômenos não se fundam com os sociais, o fator social, é preeminente.

A Contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, a estímulos dos vários setores da economia. Portanto, entender a evolução das sociedades, em seus aspectos econômicos, dos usuários da informação contábil, em suas necessidades informativas, é a melhor forma de entender e definir os objetivos da Contabilidade. (IUDÍCIBUS, 1998, p. 44).

Sua natureza social reflete na preocupação com o entendimento da forma com que os indivíduos ligados à área contábil criam, modificam e interpretam os relatórios contábeis, sobre todas as quais informações para seus usuários; representa a realidade que precisa ser analisada por esse ramo do conhecimento humano. A Contabilidade caracteriza-se como ciência, por gerar conhecimento por intermédio de estudos lógicos e sistemáticos, analisando e investigando num plano abrangente, tudo relacionado com o patrimônio.

2.2 Demonstrações Contábeis como instrumento que fornece informações úteis

Segundo Ludícibus (ANO), demonstrações contábeis são relatórios que expressam de forma resumida e ordenada os fatos registrados na contabilidade, em um determinado período, as demonstrações contábeis também são conhecidos como informações financeiras.

De acordo com art. 176 da Lei das Sociedades por ações, as demonstrações financeiras deverão ser elaboradas no encerramento do exercício com base as escriturações contábeis são elas: O Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), a Demonstração das Mutações de lucros e prejuízos acumulados (DMPL) e a Demonstração do Valor Adicionado (DVA). São considerados os mais importantes às duas primeiras citadas.

Segundo Costa (2007, p. 2), “as demonstrações contábeis guarnecem uma série de dados sobre a empresa e a análise de demonstrativos é encarregada por converter esses dados em informações.”

As demonstrações contábeis revelam a situação financeira e patrimonial das entidades, tais informações servem de suporte para seus gestores definirem novos rumos, decidirem sobre novos investimentos e solicitarem novas linhas de financiamentos, sendo importante que os dados transmitidos para a contabilidade sejam confiáveis e completas para demonstrarem com transparência a real situação financeira da entidade.

Segundo o IBRACON (NPC 27), “as demonstrações contábeis são uma representação monetária estruturada da posição patrimonial e financeira, em determinada data e das transações realizadas por uma entidade no período findo nessa data.”

O objetivo das demonstrações contábeis de uso geral é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado e o fluxo financeiro de uma entidade, que são úteis para uma ampla variedade de usuários e para tomada de decisões. As demonstrações contábeis também mostram o desempenho do gerenciamento, pela administração, dos recursos que lhe são confiados.

2.3 Balanço Patrimonial como primazia das Demonstrações Contábeis

O Balanço Patrimonial faz parte de um conjunto de relatórios que compõem as demonstrações contábeis de uma entidade, e é exigida pela atual legislação societária brasileira. Os critérios para elaboração são definidos por órgãos específicos de cada país. No Brasil é o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que expede as normas gerais da contabilidade.

Conforme o ART.178/ da LEI nº 6.404/76, determina que o balanço patrimonial, tem por finalidade evidenciar, de forma qualitativa e quantitativa, a situação patrimonial e financeira da empresa e dos atos registrados na escrituração contábil.

Segundo Portal da Contabilidade, O Balanço Patrimonial é a principal Demonstração financeira existente. O Balanço Patrimonial tem por finalidade demonstrar a situação financeira e patrimonial da entidade em determinado período, normalmente no final do ano ou de um período prefixado é composto por três elementos básicos: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Sua estrutura básica, que é balanceada pela equação: $\text{Ativo} = \text{Passivo} + \text{Patrimônio Líquido}$. Conforme exigência legal, pelo menos uma vez por ano ou período pré-determinado.

A característica fundamental é sua capacidade de prestar serviços futuros à entidade que os têm, individualmente ou conjuntamente com outros ativos e fatores de produção, capazes de se transformar, direta ou indiretamente, em fluxos líquidos de entradas de caixa. (IUDÍCIBUS, 1997, p. 136).

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC 26, o Balanço Patrimonial deve apresentar as seguintes contas:

O balanço patrimonial deve apresentar, respeitada a legislação, no mínimo, as seguintes contas: (a) caixa e equivalentes de caixa; (b) clientes e outros recebíveis; (c) estoques; (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”); (e) total de ativos classificados como disponíveis para venda (Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e

ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada; (f) ativos biológicos; (g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial; (h) propriedades para investimento; (i) imobilizado; (j) intangível; (k) contas a pagar comerciais e outras; (l) provisões; (m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”); (n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro; (o) impostos diferidos ativos e passivos, como definido no Pronunciamento Técnico CPC CPC_26_R1 32; (p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31; (q) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e (r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade. (CPC 26, p. 17).

2.4 Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) trabalha em conjunto com o Balanço Patrimonial

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) foi instituída no artigo 187 da Lei nº6404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações) e tem como objetivo principal apresentar resumidamente, de forma vertical, as operações realizadas num determinado período, geralmente de doze meses, e o resultado pode ser lucro ou prejuízo. Na preparação da DRE completa obrigatória por lei é necessário retratar os grupos de receitas, despesas, lucros e impostos.

Segundo Santos et al. (2011), receitas são os aumentos do ativo que a empresa recebe ou tem direito a receber, proveniente de suas atividades normais ou acessórias, normalmente são representadas pelas vendas de mercadorias ou serviços resultam sempre em um aumento do patrimônio Líquido da entidade.

Conforme Marion (2004), a demonstração do resultado do exercício é a forma científica, perfeita, de apuração do resultado que poderá ser lucro ou prejuízo, baseando-se no regime ou princípio de competência, narrando o resultado do período, sendo impossível a sua alteração. Conforme o pronunciamento técnico CPC 26, segue:

(a) receitas; (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos; (c) lucro bruto; (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras

despesas e receitas operacionais; (e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras; (g) despesas e receitas financeiras; (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro; (i) despesa com tributos sobre o lucro; (j) resultado líquido das operações continuadas; (k) valor líquido dos seguintes itens: (i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas; (i) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada. (l) resultado líquido do período. (CPC 26, p. 24).

Segundo Santos, Schmidt e Martins (2006), esses informes são os mínimos a serem apresentadas, sendo permitido, por exemplo, manter o subtotal operacional, se a entidade assim julgar.

Segundo Iudícibus, (2010, p. 42): “São todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa.”

2.5 Demonstrações de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) a mais completa e Abrangente

Desde 2009, conforme Resolução nº 1,185 a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) passou a ter divulgação obrigatória junto com o Balanço Patrimonial e o DRE. Ela substituiu a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados.

A DMPL completa o Balanço e o DRE Por meio dela podemos acompanhar a forma de distribuição de todas as reservas e não só as geradas pelos lucros, o que oportuniza compreender com mais acerto a variação do patrimônio para cálculos dos dividendos. Nela e demonstradas todas as movimentações realizadas nas contas que representam o patrimônio líquido, no decorrer do exercício apurado.

É de muita utilidade, pois fornece a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas componentes do Patrimônio Líquido; faz clara indicação do fluxo de uma conta para outra e indica a origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição no Patrimônio Líquido durante o exercício. (INDICIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2006, p. 376).

Os administradores em posse desse recurso, ou seja, da demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, podem avaliar a verdadeira situação de suas

contas se estão equilibradas ou se há algum problema que precisa ser resolvido com urgência no exercício seguinte, colaborando para o melhor desenvolvimento de suas transações financeiras e atingirem os resultados almejados. Para que essa demonstração seja eficaz e necessário que ela transcreva uma representação fiel das mutações ocorridas no Patrimônio Líquido da entidade, que seja monitorado as transações cada recurso.

Deverá apresentar de uma forma clara, nas normas brasileiras de contabilidade, apresentando como cada recurso sofre variação no período determinado. Dessa forma podem administrar corretamente os lucros entre acionistas e gerir as reservas de maneira eficiente. Nem todas as variações alteram o Patrimônio Líquido por com seguinte e necessário qual a origem dos recursos bem como compreender a situação financeira da entidade qual a origem dos recursos bem como compreender a situação financeira da entidade.

Movimentações que afetam o Patrimônio Líquido: - lucro líquido do exercício; - aumento de capital por subscrição e integralização de novas ações; - reavaliação de ativos; - ágio cobrado na subscrição de ações e prêmio de debenture etc.; - movimentações que diminuem o patrimônio líquido; - prejuízo líquido do exercício; - aquisição de ações na própria sociedade (ações em tesouraria); - dividendos, etc. - aumento de capital por incorporação de reservas; - apropriações do lucro líquido da conta de lucros ou prejuízos acumulados para outras reservas; - compensações de prejuízos através de reservas, etc. (ASSAF NETO, 2002, p. 92).

2.6 Demonstrações do Valor Adicionado (DVA) como apuração do PIB

De acordo com a resolução nº 11.638/07, a Demonstração do Valor Adicionado – DVA passou ter sua elaboração e divulgação obrigatória no caso das Companhias abertas. O DVA tem por objetivo evidenciar de forma ordenada e sintética, a riqueza gerada pela entidade e de que forma essa riqueza foi distribuída (empregados, governo, acionista, financiadores e quanto fica retido na empresa) em um determinado período. Para montar o DVA utilizam se os dados disponíveis no DRE. É uma forma de apresentar como a empresa contribuiu para o Produto Interno Bruto (PIB). O DVA é um relatório muito útil para mensurar seu desempenho junto à sociedade na qual esta inserida, também pode servir para administração pública avaliar que tipo de benefício que a entidade pode trazer a uma comunidade a qual pretende se instalar, é utilizada como base para sindicatos fazerem comparações entre entidades de mesma natureza, podem fazer parâmetros entre valores

destinados aos empregados e da evolução da remuneração e servem para entre os governos avaliarem como seguimento contribui para a receita tributária.

A DVA evidencia quanto de riqueza uma empresa produziu, ou seja, quanto ela adicionou de valor a seus fatores de produção, e de que forma essa riqueza foi distribuída (entre empregados, governo, acionistas, financiadores de capital) e quanto ficou retido na empresa. A DVA é uma demonstração bastante útil, inclusive do ponto de vista macroeconômico, uma vez que, conceitualmente, o somatório dos valores adicionados (ou valor agregados) de um país representa, na verdade, seu Produto Interno Bruto (PIB). A DVA se divide em duas partes: geração e distribuição de valor, evidenciando desse modo se a empresa está avançando ao longo do tempo ou não. Sua estrutura para as empresas em geral, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 09 (MARION, 2012, p. 59).

2.7 Demonstrações Fluxo de Caixa- Ferramenta para medir capacidade de honrar compromissos

De acordo com a resolução 11.638/07, a demonstração do Fluxo de Caixa substitui a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) e passou a ser relatório obrigatório pela contabilidade para todas as sociedades de capital aberto ou com patrimônio líquido superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Segundo Marion (2006, p. 54), “A Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) é um dos principais relatórios contábeis para fins gerenciais.”

A DFC evidencia as modificações que ocorrem no saldo de disponibilidade (caixa e equivalentes de caixa) em um determinado período em uma entidade, através de lançamentos de pagamento e recebimento, ou seja, entra e saída de dinheiro.

“O objetivo primário da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é prover informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos, em dinheiro, de uma empresa, ocorridos durante um determinado período.” (IUDICIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2006, p. 398).

O Fluxo de caixa é a ferramenta chave para controlar a movimentação financeira da entidade. O objetivo da demonstração dos fluxos de caixa é fornecer informações relevantes sobre os recebimentos e pagamentos de uma empresa durante um período de tempo. Segue Estrutura:

Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais/Fluxos de caixa das atividades de investimento Aquisição da controlada X, líquido do caixa obtido na

aquisição/ Compra de ativo imobilizado Recebimento pela venda de equipamento Juros recebidos Dividendos recebidos/Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento/Fluxos de caixa das atividades de financiamento Recebimento pela emissão de ações Recebimento por empréstimo ao longo prazo Pagamento de passivo por arrendamento Dividendos pagos/Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento/Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa/Caixa e equivalentes de caixa no início do período Caixa e equivalentes de caixa no fim do período. (CPC 03, p. 19).

2.8 A Importância Da Análise Das Demonstrações Contábeis

A Análise das Demonstrações Contábeis, também conhecida como Análise das Demonstrações Financeiras é uma das ferramentas mais importantes para a Contabilidade de auxílio tomada de decisão. Ela realiza comparação, a mensuração e interpretação das demonstrações contábeis apuradas e divulgadas pelas organizações. Tem como objetivo extrair informações úteis e relevantes referentes à situação financeira e econômica de um período pré-estabelecido para servir de apoio e embasamento para hora da tomada de decisão.

Dizem que é tão antiga quanto à própria contabilidade, mas apareceu de uma forma mais sólida no final do século XIX, onde os banqueiros americanos passaram a exigir o Balanço Patrimonial às organizações para conseguir empréstimos e com o tempo passaram a solicitar outras demonstrações para análise para conceder crédito. (MARION, 2006).

Segundo Matarazzo (2003, p. 13), a análise de balanços "começa onde termina o trabalho do contador", pois ele é posterior aos relatórios, traduz os dados obtidos em informações acessíveis aos administradores, e de mais usuários tanto interno como externo auxiliando os administradores na tomada de decisões.

O trabalho irá apresentar um breve resumo de algumas técnicas usadas pela Análise das Demonstrações Contábeis como da Análise Horizontal e Vertical, dos Índices de Liquidez e de Endividamento, da Análise de Rentabilidade, Alavancagem, e de Capital de Giro.

De posse dos demonstrativos contábeis, tomaremos conhecimento dos resultados obtidos e de vários outros dados da empresa. Por fim, através de uma análise econômico-financeira das informações, chegaremos às conclusões mais consistentes sobre o real desempenho da empresa. (ASSAF NETO, 2002, p. 28).

2.8.1 Técnicas de Análise das Demonstrações Contábeis

A partir dos demonstrativos contábeis, o analista aplica técnicas de análise, pelas quais são extraídos índices para melhor visão da situação patrimonial da entidade. Algumas das técnicas mais utilizadas são as seguintes:

- **Análise Vertical e Horizontal:** demonstram, em percentual, de cada rubrica em relação ao total do demonstrativo, permite analisar a tendência futura com base na comparação de vários períodos e sua variação no decorrer do tempo. A ideia desta análise consiste em estabelecer um item como base e a partir daí verificar quanto cada um dos demais itens representa em relação àquele escolhido como base. (MARION, 2006);

- **Análise através de índice:** demonstram em índices de estrutura, liquidez e rentabilidade, pode se entender como o patrimônio da entidade esta estruturado, sua capacidade de pagamento, bem como o retorno do investimento. (MARION, 2006);

- **Índice de Liquidez:** utilizado para avaliar a capacidade de pagamento da empresa bem como apreciar a capacidade para saldar seus compromissos. (MARION, 2006);

- **Índice de Liquidez Corrente:** demonstram às condições das empresas efetuarem seus pagamentos a curto prazo, é calculado pela razão do Ativo Circulante pelo Passivo Circulante. (MARION, 2006);

- **Índice Liquidez Seca:** calcula a possibilidade de pagar as dívidas com o disponível e as duplicatas a receber. É calculado pela razão da diferença do Estoque e do Ativo Circulante pelo Passivo circulante. (MARION, 2006);

- **Índice de Liquidez Geral:** é a capacidade de pagamento que a empresa possui a longo prazo, considerando tudo que será revertido em dinheiro (a Curto e Longo Prazo), relacionando tudo que foi assumido como dívida (a Curto e Longo Prazo). É calculado pela razão da soma do Ativo Circulante e do Realizável a longo prazo pelo Passivo Circulante mais Passivo Não Circulante. Santos, Schmidt, Martins. (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006);

- **Índice de Liquidez Imediata:** É o índice que nos mostra o quanto possuímos imediatamente para quitar dívidas de curto prazo. É conseguido pela razão dos Disponíveis pelo Passivo Circulante. (SANTOS; SCHMIDT; FERNANDES, 2006);

- **Índice de Endividamento:** tem por objetivo de calcular a estrutura de financiamento de uma empresa. O resultado deste índice evidencia o resultado das políticas de recursos, financeira da mesma, e o financiamento do capital de giro a cada final de cada período pré-estabelecido. É obtido pela razão da soma Passivo Circulante com o Passivo Não Circulante pelo Patrimônio Líquido. (PADOVEZE, 2009);

- **Quantidade da Dívida:** o ativo é onde que se faz a aplicação dos recursos, ele é financiado tanto por capitais de terceiros (passivo circulante e passivo não circulante) quanto por capitais próprios (patrimônio líquido) que são as origens dos recursos. Através dos índices de endividamento podemos perceber o quanto a empresa utiliza de recursos próprios e também de terceiros. (MARION, 2006);

- **Qualidade da dívida:** o endividamento da empresa pode ser de curto e de longo prazo, a melhor opção, é que ela sempre possua mais obrigações á longo prazo, assim terá mais tempo para honrar seus compromissos através dos recursos obtidos ao longo do prazo. (MARION, 2006);

- **Índice de Rentabilidade:** evidenciam o quanto renderam os investimentos efetuados pela empresa. A rentabilidade é compreendida como o grau de remuneração de um negócio. Retorno é o lucro obtido pela empresa. (MARION, 2006);

- **Margem Bruta:** é importante que se compare a margem bruta da empresa com o índice médio do setor em que a empresa atua. É obtida pela razão o Lucro Bruto pela Receita Líquida. (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006);

- **Margem Operacional:** é semelhante à margem bruta, mas indica o percentual sobre as vendas líquidas após a apropriação das despesas operacionais. É obtida pela razão do Resultado Operacional Receita Bruta. (PEREZ JUNIOR; BEGANI apud MARION, 2006);

- **Margem Líquida:** representa a quanto à empresa ganha, referente às vendas que já foram realizadas. Quanto maior o resultado significa que

administração está sendo eficiente. É obtida pela razão do Lucro Líquido do Exercício e a Receita Líquida de Vendas. (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006);

- **Retorno sobre o Ativo (ROA):** O ROA é: “A comparação do resultado do exercício obtido pela empresa, em relação ao total do ativo”. (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006, p. 139). É calculado pela razão do Lucro Líquido pelo Ativo Total (média). (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006);

- **Índice de Rentabilidade do Patrimônio Líquido:** seu papel é mostrar qual a taxa pode ser comparada com a de outros rendimentos alternativos no mercado. É calculado pela razão do Lucro Líquido pelo Patrimônio Líquido. (MATARAZZO, 2010);

- **Índice do Retorno sobre Investimento:** é utilizado para mensurar o rendimento obtido com uma dada quantia de recursos. O ROI é dado pelo Lucro Operacional (antes do IR) e o Investimento Médio (Passivos Onerosos mais PL). (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006);

- **Índice de Giro Ativo:** evidencia a rotação de todos ativos da empresa indica quantas vezes a empresa girou, em um determinado período. É dado pela razão das Vendas pelo Ativo Total (média) e o cálculo da média do Ativo Total é dado pela razão da soma do Ativo Total mais o Ativo Final por 2 (dois). (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006);

- **Índice das Atividades:** demonstram como está sendo o ciclo operacional da empresa bem como o ciclo de Caixa que quanto menor, melhor para a empresa. (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006);

- **Prazo Médio de recebimento de Vendas:** este índice indica quantos dias a empresa leva em média para receber suas vendas. É obtido pela razão dos Clientes (média) pelas Vendas (média) vezes 360. (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006);

- **Prazo médio de Rotação dos Estoques:** este índice indica ao tempo no qual a empresa leva em dias para repor os seus estoques, a sua rotatividade. É obtido pela razão da Média dos Estoques pelo CMV(Custo de Mercadoria Vendida) vezes 360 (dias ano). (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006);

- **Prazo Médio de Pagamento:** evidência quantos dias a empresa leva em média para pagar os fornecedores. É obtido pela razão Fornecedores (média),

pelas Compras (média), multiplicado por 360 (dias ano). (SANTOS; SCHMIDT; MARTINS, 2006);

Como foi resumidamente exposto, a Análises das Demonstrações, possuem inúmeras técnicas para auxiliar os gestores a ter uma visão bem detalhada do momento econômico e financeiro de suas empresas.

“Uma vez calculados os índices e comparados com padrões, pode-se, fazer primeiro uma avaliação individual de cada índice, depois uma avaliação conjunta e, assim, avaliar-se a empresa e sua administração.” (MATARAZZO, 2003, p. 190).

3 FUNDAMENTOS DA CONTROLADORIA

A origem da Controladoria esta relacionada com a Revolução Industrial e os principais fatores responsáveis pelo início da Controladoria foram: o aumento em tamanho e complexidade das organizações, a globalização física das empresas percebidas em meados do Século XX, o crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias e o aumento no número de fontes de capital. Com estas mudanças surgiram às necessidades das organizações melhorarem as checagens das demonstrações contábeis para seu o controle interno. Por conseguinte surge um novo ramo de conhecimento a Controladoria. As organizações passaram a ter mais responsabilidades como a de controlar os ativos, envolvendo todas as movimentações financeiras, estoques e ativos imobilizados. A controladoria tem como reponsabilidade a criação de controles das contas á pagar e a receber e acompanhamento de níveis de débito e créditos de todas as movimentações, Segundo Santos, Schimdt e Martins (2014).

Segundo Osman (1993, p. 96) apud Santos et al. (2014):

A controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, como fim de orientá-las para eficácia.

3.1 A Controladoria com ferramenta estratégica de apoio na gestão

A controladoria tem como função identificar, mensurar, gerar informações de eventos econômicos sintetizando as informações obtidas pelas demonstrações

contábeis, com intuito de controlar. Ela participa ativamente da formulação de estratégias. Atualmente vem acontecendo mudanças significativas economicamente e financeiramente e a Controladoria se vale da evolução tecnológica para melhor atender as entidades que buscam informações sistêmicas de suas condições financeiras atualizadas e coesas para encarar o mercado de forma competitiva. Desse modo a controladoria torna-se um departamento da empresa responsável de gerir, facilitar e fornecer tais informações para os demais departamentos. (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, através da coordenação dos esforços dos gestores das áreas. (ALVES; FISH; MOSIMANN, 1993, p. 81).

Para que o Departamento da Controladoria obtenha os resultados positivos esperados e para que organizações possam utilizar com segurança as informações fornecidas. Deverá ter como regente um profissional qualificado, que recebe o nome de *Controller*. Este profissional exerce uma função bem mais completa que um profissional contábil, pois precisa ter um conhecimento mais abrangente, deve entender de planejamento, tecnologia, ser motivador, saber administrar conflitos, conhecer muito bem a entidade, deve interagir com todos de mais departamentos das organizações. Sua função é analisar, interpretar e divulgar os relatórios contábeis, bem como criar estratégias para reduzir custos e maximizar o lucro. (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

O conhecimento geral das operações da empresa, além de permitir ao controller o melhor exercício, requer dele que exerça ascendência sobre os outros profissionais, no sentido de possibilitar ser por estes procurado, quando necessitarem de apoio para à tomada de decisão que possa afetar a empresa como um todo. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010 apud SCHMIDT et al., 2014, p. 143).

A controladoria tem forte influência no desenvolvimento e alavancagem das organizações, por isso é considerada de grande importância. Tem como função aperfeiçoar os resultados e através de informações seguras e confiáveis atua como apoio aos gestores auxiliando na tomada de decisão alcançando assim a eficácia das organizações. Ela atua em todos os setores das organizações agregando e

sintetizando os dados fornecidos. Aplicando suas técnicas para gerar informações confiáveis que facilitam a gestão. A Controladoria utiliza-se de várias ferramentas entre elas se destacam em modelo de gestão de custos TDABC, função de controle Coso, o EVA (Valor Econômico Agregado), o Modelo de Balanced Scorecard, o Ebtida, O TQW (gestão de qualidade total) entre outros. (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, através da coordenação dos esforços dos gestores das áreas (ALVES; FISH; MOSIMANN, 1993 apud SCHMIDT, 2014, p. 81).

3.2 Controle interno - COSO - (Comitê das Organizações Patrocinadoras)

Segundo Schimidt et. al (2014), dentro da tomada de decisão, a função do controle, talvez seja a mais crítica para a Controladoria, pois neste processo, o *Controller* começa a exercer as atividades pertinentes a de consultor ficando com a responsabilidade pelo monitoramento, e acompanhamento dos planos e para avaliar o desempenho da entidade.

“Uma entidade necessita ser controlada, isto é, os dispositivos que assegurem que ela siga na direção pretendida por seus executivos devem estar operantes.” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002, p. 27).

Dois fatores contribuem para veracidade de tal informação, a primeira é que a controladoria não conta apenas com as demonstrações contábeis, mas também de todos os relatórios gerados pelos diversos setores das organizações, e o segundo é que a controladoria necessita de sistemas informatizados, alimentados com dados pelos diversos controles das organizações, por isso que a contabilidade estruturada totalmente de ações de pessoas que trabalham em todos os setores das organizações. Por tanto a afirmação que o *controller* agrega as atribuições de consultor, pois tem como atribuição reunir, acompanhar, analisar, bem como implantar estratégias para melhorar práticas de controle para posteriormente transmitir as informações para usuários e gestores para auxílio na tomada de decisão. (GARCIA apud SCHMIDT, 2014).

Um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias - eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; conformidade com leis e regulamentos cabíveis. (COSO, 2013, p. 13).

O método de Controle proposto pelo COSO, Comitê das Organizações Patrocinadoras (2013) teve ampla aceitação passou a ser aplicado no mundo todo. Reconhecido como modelo de estrutura implantação e o desenvolvimento do controle interno para avaliar sua eficácia. Para que se tenha uma visão da organização em sua totalidade é preciso que seja implantado em todos os setores o controle interno. Uma vez implantado precisa constantemente ser avaliado, observado o *feedback* resultante, Precisam analisar se os resultados obtidos estão atingindo os resultados e se são suficientes para qual foram implantados. (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

O Controle interno é tido como um sistema central das organizações, alimentado por informações dos diversos departamentos que dela compõe. Tem como função gerar, lapidar e julgar os dados a ela fornecido às quais servirão de apoio aos administradores, aos gestores na tomada de decisão. (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014, p. 33).

Demonstrando assim o valor do Setor de Controle Interno para a Controladoria. O controle interno deve ter capacidade de garantir informações confiáveis, com veracidade, integridade para que se tornem importantes ferramentas utilizadas pelas organizações.

“Controle Interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.” (IAI do BRASIL E PWC BRASIL, 2013, p.6).

Segundo o Instituto dos Auditores Internos do Brasil e a PWC Brasil (2013, p. 2), o COSO, Comitê das Organizações Patrocinadoras, (2013) o processo de controle interno esta subdividido em cinco elementos se são interligados entre si e acreditam que se desenvolvidos corretamente garantem a eficiência e eficácia do setor e com isso podem gerar informações mais confiáveis garantindo a veracidade das informações transmitidas para a controladoria, colaborando para que as organizações obtenham um ótimo desempenho. Os cinco elementos que compõe o controle interno são: Ambiente de Controle; Avaliação e Gerenciamento de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação e Monitoramento.

1. Ambiente de Controle: Reflete o nível de comprometimento das pessoas com as organizações, retrata o ambiente de controle o quanto os outros profissionais da entidade estão envolvidos e que maneira elas entendem sua efetividade, suas responsabilidades, limites de autoridade e sua competência e consciência de que estão fazendo o que é certo do jeito certo. Localiza aspectos comportamentais dos funcionários da entidade, comportamentos éticos e morais para atingir objetivos das organizações.

O ambiente de controle como a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle. Ou seja: os funcionários sabem o que deve ser feito? Se sim, eles sabem como fazê-lo? Se sim, eles querem fazê-lo? A resposta não a quaisquer dessas perguntas é um indicativo de comprometimento do ambiente de controle. (FERREIRA, 2002, p. 6).

2. Avaliação e Gerenciamento dos Riscos: Cabe à controladoria fazer avaliação e ao setor de auditoria interna outra própria dos riscos e confrontá-las, embora seja uma reponsabilidade de toda administração. Segundo Duarte e Júnior (2005) apud Schmidt (2014), o conceito de risco para uma entidade, deve ser multidimensional, pois cobre, “quatro grandes grupos” que são:

- Risco de mercado: depende diretamente do comportamento do preço dos ativos de uma organização diante das condições de mercado;
- Risco operacional: esse está relacionado a possíveis perdas como resultado de sistemas e/ou controles inadequados, falhas de gerenciamento e erros humanos;
- Risco de crédito: estão relacionados a possíveis perda quando os credores não cumpre seus compromissos. As perdas relacionadas aos recursos não recebidos;
- Risco Legal: a possíveis perdas quando um contratado não pode ser legalmente amparado. Devem ser consideradas perdas por documentação insuficiente, insolência, ilegalidade, falta de representatividade e/ou autoridade por parte de um negociante etc.

A existência e o bom funcionamento de um sistema de controle, devidamente auditado, podem evitar à empresa elevados custos com fraudes, erros e omissões, pois um gestor munido de um bom controle interno possui maior probabilidade de acertar continuamente o processo decisório e atingir a eficácia almejada. (CREPALDI, 2008, p. 66).

3. As Atividades de Controle: Destaca-se como sendo de importante entendimento para o gerenciador os controles internos das organizações. As atividades de controle, segundo Ferreira, Valente e Asato (2002) são aquelas executadas a tempo e maneira adequados, permitindo a redução ou administração dos riscos. Atividades de prevenção ou de detecção e as principais são:

- **Alçadas (prevenção):** São as atribuições dada a determinado colaborador. Autorizando quanto à possibilidade deste de validar valores ou representar posições em nome da instituição;

- **Autorização (prevenção):** As gestões definem as atividades e transações que precisam ser efetivadas de forma manual ou eletrônica a um supervisor pra ser analisada. Isso implica na verificação e validação das atividades ou transações com objetivo de assegurar que as mesmas estejam conformes às políticas e metodologia estabelecidas pela entidade;

- **Conciliação (detecção):** Neste processo pegam-se a mesma informação confrontam com dados oriundos de bases diferentes e aplicam-se as ações corretivas, se forem necessárias;

- **Revisão de desempenho (detecção):** A controladoria deverá realizar o acompanhamento de uma atividade para mensurar a sua eficácia de adequação ou em prol das metas traçadas e aos *benchmarks*, assim como estar sempre atento o mercado, de forma a prevenir e não permitir que as alterações que venham influenciar negativamente a entidade;

- **Segurança física (prevenção e detecção):** É considerado o melhor controle para proteger ativos, trata-se de criar controles focados nos valores, de uma entidade, buscando proteção contra uso, compra ou venda não autorizados. refere-se no controle acessos, entrada e saída de empregados e materiais;

- **Segregação de funções (prevenção):** Este controle deve antecipar a divisão entre atribuições de autorização, aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa tenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

- **Sistemas informatizados (prevenção e detecção):** controles internos criados por intermédio de sistemas informatizados dividem-se em:

- **Controles gerais:** presume-se que exista controle interno nos centros de processamento de dados, controles na aquisição, desenvolvimento e manutenção de

sistema;

- **Controles aplicativos:** são focados nos sistemas das empresas, que têm por finalidade de assegurar a de garantir a integridade e veracidade dos dados e transações;

• **Normatização Interna (prevenção):** A controladoria ira deliberar, formalmente normas internas que consideram necessárias ao funcionamento da entidade elas devem ser de fácil acesso para os funcionários. As normas devem definir responsabilidades, políticas das organizações, fluxos operacionais, funções e procedimentos;

4. Informação e Comunicação: a comunicação é a demanda de informações dentro de uma organização, entendendo demanda ocorre em todas as direções. Para captação de dados a comunicação pode ser formal ou informal. Formal se dá por intermédio de sistemas informatizados ou simples reuniões de grupos de trabalho e são importantes para conseguir informações precisas importantes ao acompanhamento das metas operacionais e conformidades das mesmas. A comunicação informal é conseguida através de encontro com clientes, fornecedores, autoridades e empregados.

O processo de comunicação é primordial para o bom funcionamento dos controles e devem ser transmitidas á toda entidade. As informações coletadas, de maneira formal ou informal, de fontes internas e externas, devem ser identificadas, capturadas, analisadas quanto à sua confiabilidade e relevância, devem ser processadas e comunicadas às pessoas que necessitam de maneira adequada. (FERREIRA, 2002, p. 11).

5. Monitoramento: é o processo que avalia no decorrer do tempo o desempenho do controle interno. Sendo um ótimo instrumento para mensurar, avaliando se são eficientes ou não. Esse processo é realizado pelo acompanhamento das atividades ou por apreciações pontuais, como a autoavaliação, revisões circunstanciais e auditoria interna. Cada um dos cinco componentes de controle deve ser avaliado antes de formar uma opinião, com objetivo emitir as informações com veracidade e segurança do sistema de controle interno de uma entidade, ou se corre riscos identificados, mensurados e minimizados. (COSO, 2006).

Para Ghermann (2005), todos os tipos de organizações implantaram controles internos para alcançar diferentes objetivos, como por exemplo, servir de base se

adequar a conformidade da Lei, implantar projetos de Governança Corporativa e buscam certificação por órgão acreditador, ou objetivos específicos. Ainda Gherman (2005, p. 3), diz que “o grande desafio das instituições é a busca da solução ideal para o método de gestão de riscos, como que seja um pilar valioso para o processo maior de governança Corporativa.”

ERM (*Enterprise Risk Management Framework*), Gestão de Riscos Corporativos, conhecido como COSO2 veio para complementar à versão inicial do COSO. Para Euso apud COSO (2013), o COSO2 está direcionado as entidades que buscam a preservação da geração de valor organizacional. Processo conduzido pelo Conselho de Administração, diretoria e demais empregados onde são aplicadas estratégias que permitem identificar qualquer situação capaz de afetá-la e administrar os riscos da forma que possibilite garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.

Com esse novo contexto de Gerenciamento de Risco Organizacional, os componentes passaram a serem os seguintes: Ambiente Interno, fixação de Objetivos, Identificação de eventos, Avaliação de Riscos, Resposta de Riscos, Atividades de Controle, Informações e Comunicações e monitoramento (os três últimos componentes já existiam com essa denominação no COSO inicial);

6. Fixação de Objetivos: A administração estabelece seus propósitos que almejados e fixa seus objetivos estratégicos. Mas toda organizações passam por situações adversas de riscos, que originaram de elementos internos e externos. É necessário que haja um objetivo pré-estabelecido para identificação do evento, à avaliação de risco, à resposta de risco. Os objetivos precisam ser apreciados com apetite a risco para que administração possa identificar e avaliar e analisar quanto á realização do mesmo, bem como aplicar medidas adequadas para administra-los. Possibilitando maior veracidade para atingir os objetivos desejados.

7. Ambiente Interno: É considerada como alicerce para os demais tópicos da gestão de riscos das organizações, sua capacidade e desenvolvimento pessoal, ou seja, a filosofia administrativa para gestão de riscos. A parte critica do ambiente interno é o Conselho administrativo, pois tem uma grande influencia a ele cabe atribuir á organização, desenvolvimento dos funcionários e a ele cabe à delegação de responsabilidades elaboração, execução de seus propósitos.

8. Identificação de Eventos: Ao detectar incidentes ou eventos ocasionadas por elementos internos e externos que de influenciam na implantação ou

concretização dos objetivos. A administração deve analisar se há incertezas, se esses eventos podem afetar de forma positiva ou negativa para organização. Os eventos positivos representam oportunidades e os negativos representam riscos, onde devem ser analisadas todas as variáveis e necessitam de resposta dos gestores. Para que não gerem impactos que comprometam o sucesso das organizações.

9. Avaliação de Riscos: o controle da avaliação de risco da entidade permite que reflita até a onde os eventos em potencial poderá afetar a concretização de seus objetivos. A administração mensura esses eventos sob dois pontos de vista probabilidade e impactos e geralmente se valem de ferramentas como métodos quantitativos e qualitativos e sua análise feita isoladamente e por categoria em toda organização, sendo análise desses impactos se positivos ou negativos.

10. Resposta a Riscos: Logo após tomar consciência dos riscos pertinentes revelados na avaliação de riscos, é determinada a posição dos administradores diante a esses riscos. Que exprimem suas respostas que podem ser evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos. Ao deliberar a resposta referente aos eventos deverá avaliar o efeito de sua resposta sobre a probabilidade de ocorrência e impacto de risco, avaliar o custo beneficia de criar uma resposta que conserve os riscos residuais no nível com o apetite a riscos desejados pela organização.

Os demais elementos já haviam sido considerados do COSO inicial.

3.3 Benefícios do Método COSO e suas limitações

O COSO (1992), através dos controles internos busca proporcionar as entidades uma ferramenta de ajuda para atingimento da missão e que contribua para alcançar a eficiência da gestão. O controle interno é um processo que facilita o alcance dos objetivos de economia e eficiência e o sucesso das transações, a confiabilidade das demonstrações contábeis e nas conformidades (*compliance*) com as normas legais, como implícito nos conceitos do COSO (1992) e do Comitê de Basileia (BCBS, 1998).

Suponha-se que uma entidade que implante controle interno e seja pertinente consiga alcançar seus objetivos estratégicos e operacionais, mas nem sempre é assim poderá ocorrer um evento incontrolável, uma falha ou um incidente.

Segundo o COSO (2007), a aplicação dos objetivos pode sofrer limitações pertinentes aos procedimentos administrativos, tais como: avaliação humana na tomada de decisão, conspiração de dois ou mais indivíduos neutralizando os controles e ao associar às resposta a riscos a consideração de custo/benefício. Além do mais, é preciso ponderar que o risco é eminente e que os objetivos definidos para ele pode se alterar conforme o evento a ser enfrentado.

Apesar de suas limitações, a metodologia COSO (2007), garante que as organizações administrem seus processos, e permitem que seja identificado qualquer evento que venha a surgir nos controles monitorados e que possa ser avaliado e corrigido caso necessite. Sendo assim para que haja uma gestão eficiente e eficaz no que se refere aos riscos das entidades, é necessária a colaboração de todas as pessoas envolvidas na execução correta das atividades internas e externas, pois estas ações contribuem positivamente os resultados do gerenciamento dos riscos operacionais das organizações.

3.4 Gestão estratégica de Custos (Centro de Custos) ênfase TDABC (Custeio Baseado em atividades e tempo).

A contabilidade de custos surgiu com a Revolução Industrial, se originou da contabilidade financeira, sua função inicialmente era de fornecer elementos para mensuração dos estoques e apuração do resultado, nos últimos anos passou a ter duas funções bem importantes na contabilidade gerencial a primeira função e fornecer dados de custos como apoio ao controle e a segunda para tomada de decisão.

De acordo com Oliveira et al. (2012), Contabilidade de Custos há tempos deixou de ser uma simples ferramenta para valorar estoques. Com os avanços desta área e com o aperfeiçoamento da apuração de custos, a Contabilidade de Custos passou a ter um papel essencial dentro das organizações, contribuindo com informações para a contabilidade gerencial e para o processo decisório.

A gestão estratégica de custos preconiza a utilização de informações de custos para apoio ao processo de gestão estratégica. Nesse aspecto, torna-se indispensável que a contabilidade forneça ou coloque à disposição do gestor informações de custos de relevância estratégica que possam dar suporte às decisões tomadas na empresa capazes de comprometer sua vantagem competitiva em relação aos competidores. (SANTOS; SCHMIDT; PINHEIRO, 2006, p. 70).

Crepaldi (2002, p. 13), define contabilidade de custos como: “Uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem como função de gerar informações precisas e rápidas para a administração.”

Contabilidade de custos é o processo ordenado de usar os princípios da Contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos gerados pela produção e de distribuição, tanto por unidade, quanto pelo total, para um, ou para todos os produtos fabricados, ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções dos negócios, com o objetivo de obter operação eficiente, econômica e lucrativa. (GALLORO & ASSOCIADOS IBRACON, 2000).

As principais tarefas da Contabilidade de Custo é reunir de maneira diferente os dados dos registros contábeis para melhor utilização da administração, controlar as operações e estoques, estabelecer padrões de orçamento, comparar custo real e custo orçado, tomada de decisão, formação de preços, determinar as quantidades produzidas, avaliar qual a melhor escolha do produto a produzir em fim decisão de comprar e fabricar. Galloro & Associados. (IBRACON, 2000).

Segundo Martins (2009), nos dias de hoje uma das mais importantes e mais nova tarefas da Contabilidade de Custos se referem controle e decisão.

3.5 TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*), como apuração dos Custos

A controladoria deve sempre atenta às novas ferramentas para facilitar o momento de decisão dos gestores. Na busca da criação de valor e atingimento da missão da entidade. Ela se vale de ferramentas como TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*), traduzindo Custeio Baseado em Atividade e Tempo. Esta ferramenta representa um poderoso instrumento de ligação entre o planejamento, a execução e o controle de custos por atividades buscando um processo seguro e eficaz de gestão. (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014). O custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) é uma versão aperfeiçoada do Método de custeio ABC (Custeio baseado em atividades).

A metodologia de custeio ABC (custeio Baseado em Atividade), teve início, nos anos 80, com a finalidade de responder á todas às dificuldades existentes nos métodos tradicionais, referentes ao direcionamento dos custos indiretos aos produtos. (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

O método apresentou algumas dificuldades e restrições e foi pouco utilizado pelas entidades.

Baseado nesta problemática o método TDABC (Custeio Baseado em Atividade e Tempo) foi desenvolvido em 1997, por Steven Anderson e implantado em algumas empresas. Em 2001, juntos com o professor Robert Kaplan, Anderson aperfeiçoou esta metodologia. Buscando resolver as restrições encontradas no ABC (Custo Baseado em atividades), como os processos de entrevistas e busca de dados que são caros e demorados, os dados não são objetivos, são de difícil aceitação, o armazenamento, o processo e não se adaptava às novas situações. (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Conforme Schmidt (2017), o método TDABC (Custeio Baseado em Atividade e Tempo), surgiu com objetivo de oferecer informações pertinentes, concisas, confiáveis das operações usualmente realizadas pelas organizações. Permitem aos gestores conseguirem informações importantes a respeito dos custos e rentabilidade de maneira rápida e com baixos custos.

De acordo com Schmidt, Santos e Martins (2014, p. 9), “o sistema baseado em atividades e tempo vem para simplificar o método de custeio, pois permitem que a distribuição dos custos dos recursos seja feita por meio dos objetos de custos (pedidos, produtos e clientes)”. É indicado, particularmente, para organizações que estão em fase de aumento de seus custos, de despesas indiretas de serviços e produtos diversos.

O TDABC parte do princípio da distribuição dos custos indiretos por unidade de tempo de capacidade e o tempo necessário para realizar uma operação ou atividade, ou seja, apresentando de forma mais coerente os custos aos produtos. (KAPLAN; ANDERSON, 2004 apud SCHMIDT et al., 2014).

Souza et al. (2008, p. 5) esclarecem que no método TDABC, “utiliza-se das equações de tempo que resultam do reconhecimento das atividades que referem ao processo que se quer estimar, também é necessário mensurar o tempo, como direcionador de custo de cada atividade”. Em relação aos direcionadores Kaplan e Cooper (1998), citam sua classificação em três tipos:

1. **Direcionadores de transação:** Destina-se a quantidade das operações que se repetem;

2. **Direcionadores de duração:** Destina-se ao tempo de realização de umas atividades, em função do produto ou serviço;

3. **Direcionadores de intensidade:** Destina-se a quantidade de recursos que será preciso para realizar a atividades.

Este modelo de Custeio foi sustentado e defendido por Karplan e Anderson (2007), o sistema TDABC apresenta uma série de vantagens por ser um método mais simplificado, de fácil implementação e atualização de acordo com as necessidades, mais rápido o aperfeiçoamento de um modelo exato, possibilitam que se extraiam dados de relevância das operações, oportuniza comparativos a capacidade fornecida e a utilizada, o melhor aproveitamento dos dados coletados, propicia melhor visão quando a eficiência dos processos bem como da utilização da capacidade, utilizando qualidades específicas dos pedidos, com uso da tecnologia e com sistemas informatizados, facilita uma informação mais abrangente no âmbito empresarial, possui uma manutenção rápida e de baixo custo e pode ser aplicada em diversos setores de empresas, acrescenta elementos novos na equação do tempo, depende menos de pessoas para alimentar, calcular, legitimar e transmitir os resultados e reduz o tempo de processamento em comparação ao ABC.

Percebe-se que existem poucas publicações que tratam do Método de Custeio TDABC, e segundo os autores, que embora sejam poucas as considerações de referentes às vantagens feitas por Kaplan e Anderson (2007), são de fato comprovadas na aplicação do método.

3.6 Balanço Scorecard: Como sistema de alinhamento estratégico e controle

O trabalho visa apresentar, O *Balanced Scorecard (BSC)*, traduzindo significa algo como, “Indicadores Balanceados de Desempenho”, como medida de desempenho para mensurar a eficiência da empresa uma abordagem de um curso de ações para o futuro sustentado por modelo de gestão. O BSC é um conjunto de indicadores que proporcionam aos administradores terem uma visão da empresa sob vários pontos de vista ao mesmo tempo, avaliando a capacidade da empresa de traduzir e implementar estratégias alinhando seus conceitos como instrumentos para toma de decisão. A aplicação deste sistema possibilita a clareza dos resultados esperados, o comprometimento com o desempenho envolvimento e participação. (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

Soares (2001), lembra que foi dentro do grupo de estudo intitulado, “Medindo a Performance nas Organizações do Futuro”, formado em 1990, e tinha como presidente David Norton e Robert Kaplan consultor acadêmico, que foi desenvolvido *Balanced Scorecard*. E que o mesmo foi criado com objetivo de incrementar um conjunto de medidas de desempenho, tendo em vista que, a gestão baseada apenas nas medidas financeiras estavam obsoletas e prejudicavam a capacidade da empresa criar valor econômico futuro. (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

Já Bastos, Proença e Fernandes (2001), dizem que no decorrer da década houve diversas proposições as quais Norton e Kaplan, apoderaram-se dessas diversas proposições e oportunidades, publicam em um livro (1997), a proposição do *Balanced Scorecard*, um *framework* para os indicadores de desempenho compósito por diferentes percepções financeiras, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

O *Balanced Scorecard* é baseado em quatro perspectivas, que são: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Juntas, elas formam um conjunto coeso e interdependente, com seus objetivos e indicadores se inter-relacionando e formando um fluxo ou diagrama de causa e efeito que se inicia na perspectiva do aprendizado e crescimento e termina na perspectiva financeira. (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 89).

As Quatro perspectivas:

- **Perspectiva Financeira:** Destina-se a medir e avaliar resultados dos negócios quando ao que ele proporciona quando o que precisa pra crescer e desenvolver, os indicadores considerados são o retorno sobre investimento, a lucratividade, a cadeia agregação de valor, o aumento de receitas entre outros relacionados ao financeiro, a satisfação dos acionistas e de como vê em á organização em fim questões que envolvem probabilidades de melhorar rentabilidade dos seus investimentos;

- **Perspectiva de Clientes:** Refere-se à visão de que cliente tem da empresa e de como a empresa pode suprir as necessidades de sua clientela para atingir o grau de satisfação à preocupação se refere ao tempo, da qualidade, do desempenho e do serviço. Entre os indicadores considerados essências para esta perspectiva, estão à ação referente ao de mercado, as compras, fidelidade, retenção e satisfação do cliente;

- **Perspectiva Processos Internos:** Responde questões referentes aos

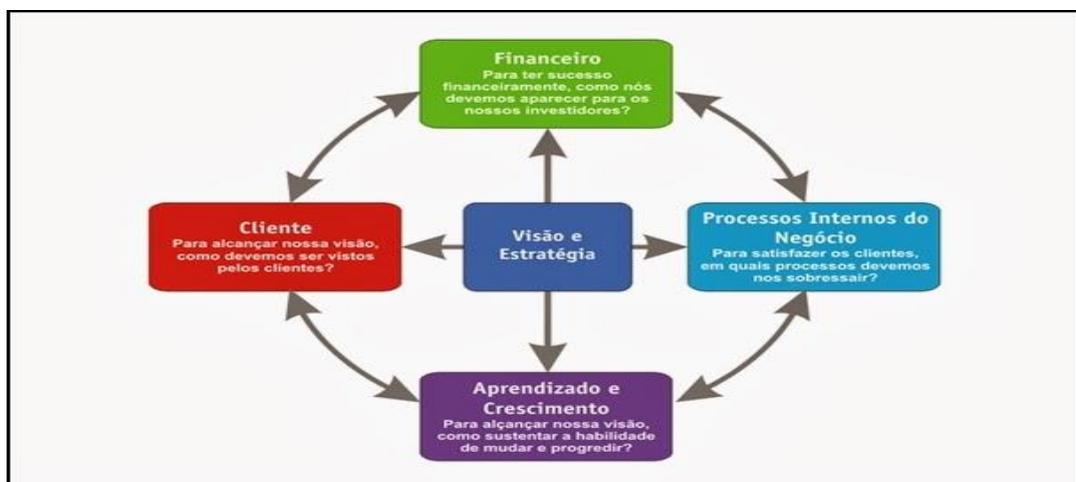
processos críticos para a identificação de existência de produto com problemas, se cumprido prazo de entrega previsto e investir na inovação de produtos ou serviços, deve ser aplicada após as duas primeiras, pois oferecem as orientações para seus objetivos. São as várias atividades efetivadas dentro da empresa que proporcionam a realização desde a constatação das necessidades até a satisfação. O aperfeiçoamento desta perspectiva hoje é o indicador do sucesso no amanhã.

- **Perspectiva Aprendizado e Crescimento:** servem como a base para o atingimento dos objetivos das demais perspectivas. Descrevem como tecnologia, pessoas e clima da organização se vê em para suportar a estratégia. Identifica qual a capacidade que a empresa precisa ter para criar valor para acionistas e clientes. Alguns indicadores considerados importantes: nível de satisfação, rotação, participação, qualificação e treinamento das pessoas envolvidas com as organizações, com sugestões quanto á diminuição de custos ou aumento de receitas. O crescimento refere-se a como a empresa deve inovar, aperfeiçoar, aprender para atingirem seus objetivos estratégicos.

Conforme Bastos, Proença e Fernandes (2001), relatam que os administradores com o uso do *Balanced Scorecard* como medida para mensurar o desempenho, observam os objetivos estratégicos da empresa com maior facilidade em um núcleo adequado de medidas de desempenho, enquadradas nas quatro perspectivas.

A Figura 1 ilustra a Perspectiva do *Balanced Scorecard*.

Figura 1: Estrutura das Perspectivas do *Balanced Scorecard* (BSC)



Fonte: Kaplan e Norton (1997) adaptado pela autora.

Segundo, Kaplan e Norton (1997), a função do administrador nas organizações é muito complexa sendo necessário que o administrador tenha uma visão do comportamento da empresa sob quatro perspectivas, para que tenha respostas a quatro questões básicas. Essas quatro perspectivas quando integradas possibilitam uma ampla visão da situação e futura do desempenho do negócio, gerando equilíbrio entre as seguintes questões: Metas de curto e de longo prazo; Indicadores financeiros e não financeiros; Mensuração de externo (acionistas, clientes) e interno (processos internos de negócio, inovação, aprendizado); mensuração de resultado de esforços passados e impulsores de desempenho futuro.

Segundo os autores Monteiro, Castro e Prochnik (2003, p. 3), “as empresas inovadoras utilizam o *Balanced Scorecard* para administrar a estratégia em longo prazo, bem como viabilizar os processos gerenciais críticos.”

Para Kaplan e Norton (1997), o êxito da estratégia da empresa ou implantação independe da ferramenta BSC, atua apenas como fator motivador dos princípios da formação da empresa. Seu valor está no potencial de visão e de comunicação e a estratégia por meio de indicadores de desempenho, que resultaram de objetivos estratégicos e metas que interagem em meio a uma estrutura lógica de causa e efeito. “Cada indicador do *Scorecard* se converte em parte integrante de uma cadeia ideológica de causa e efeito que conecta os resultados almejados da estratégia com os vetores que induzirão a essas consequências.” (KAPLAN; NORTON, 2001, p. 81).

Bastos, Proença e Fernandes (2001), ilustram como o *Balanced Scorecard* pode ser visto como um sistema de gestão estratégica. Como demonstrado na Figura 2.

Figura 2: Ilustra como o *Balanced Scorecard* como um sistema de gestão estratégica



Fonte: Portal da administração

Estas ações se resumem em:

- Esclarecimento a tradução da visão estratégica: a partir da visão estratégica das organizações que originam os objetivos estratégicos. São definidos indicadores para cada objetivo com metas alinhadas às perspectivas este conjunto de objetivos e indicadores e devem ser aceitos por todos os envolvidos na administração das empresas. Os objetivos devem ser expostos em diagramas que transcreva a relação de causa efeito em todas as perspectivas de negócio da empresa (mapa estratégico). Todos os objetivos devem apresentar indicadores de desempenho para que fique simples e de fácil avaliação em todos os níveis e para que a análise seja objetiva. (KALLÁS; RIBEIRO, (2008);

- Comunicação e vinculação: Proporciona aos administradores comunicar e vincular os objetivos á medidas estratégicas. O BSC possibilita a comunicação dos administradores de forma adequada e segura que em todo âmbito empresarial entendam seus objetivos estratégicos de longo prazo e que os objetivos tanto individuais como setoriais estejam alinhados entre si. (PADOVEZE, (2007);

- Planejamento e estabelecimento de metas: Nesta fase os autos executivos estabelecem sua metas almeçadas e o planejamento para cumprir suas finalidades deveram garantir que os objetivos em curso de ações para o futuro sejam vinculados a ações criam o comprometimento de todos envolvidos com todos os setores da entidade. (KAPLAN; NORTON, (1997);

- Feedback e aprendizado estratégico: Nesta fase é feita avaliação de como a empresa, seus departamentos, individualmente se empenharam de fato para alcançar os objetivos analisando a estratégia aplicada. “O feedback e o processo de revisão de foco concentram-se no fato de a empresa, seus departamentos ou seus empregados, isoladamente, terem alcançado suas metas financeiras orçadas”, avaliando a estratégia adotada. (PADOVEZE, 2007, p. 122).

“O BSC ajuda na comunicação dos objetivos e medidas estratégicas, no planejamento e estabelecimento de metas e alinhamento de iniciativas, proporcionando melhoria no feedback e aprendizado.” (HIKAGE; CARVALHO; LAURINDO, 2003, p. 3).

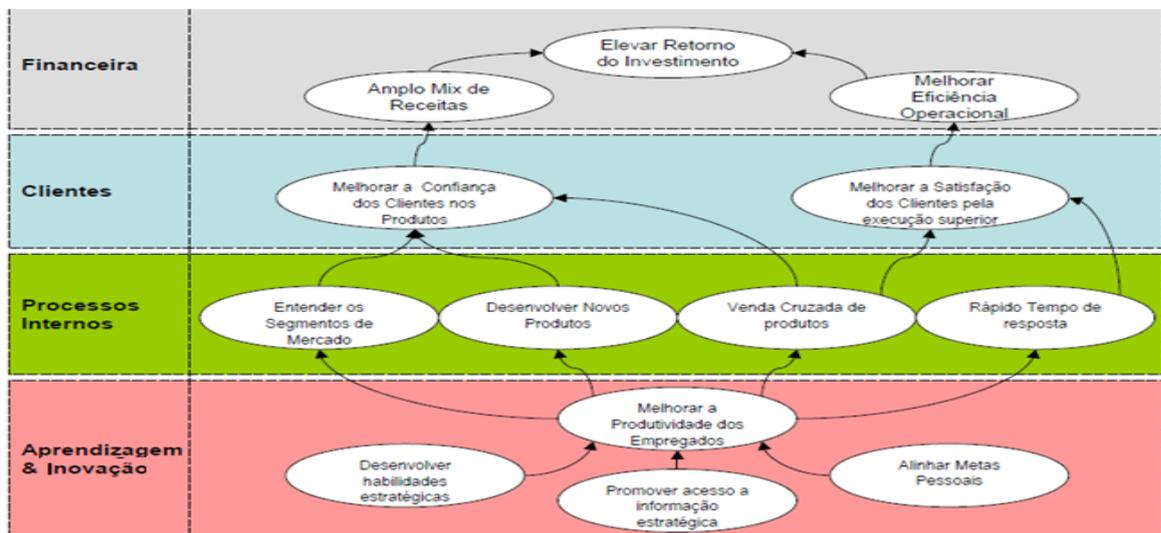
Para Campos (1998), o Balanced Scorecard pode ser aplicado em qualquer empresa independe do tamanho ou ramo de atividade, embora devam levar em consideração as características de cada empresa e de cada setor de atividade, portanto não a possibilidade de haver dois Balanced Scorecard iguais.

“BSC é um sistema de gestão estratégica que utiliza indicadores financeiros e não financeiros, esclarecendo relações de causa e efeito entre esses indicadores através de mapas estratégicos.” (MONTEIRO; CASTRO; PROCHNIK, 2003, p. 3).

Kaplan e Norton, (2004), preocupados em aperfeiçoar o método defendido por eles lançaram um livro sob o título “Mapas Estratégicos-*Balanced Scorecard*: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis”, onde demonstram a importância da elaboração de Mapas Estratégicos (descrição sistêmica da inter-relação entre perspectivas, metas e indicadores) para aplicação adequada do sistema nas organizações.

O Mapa estratégico é a demonstração do fluxo que transcreve a estratégia da organização. É constituído por um conjunto de objetivos estratégicos ligados por relações de causa e efeito, diluídos em 4 (quatro) perspectivas da missão da organização. Segundo Kaplan e Norton (1997), a elaboração do mapa estratégico é um processo que requer análise do curso das ações com uma visão futura da uma empresa e deve estar envolvido a missão, visão e objetivos gerais. Salientam que antes da elaboração desse mapa, devem ser considerados diversos fatores, como a política e estratégia organizacional.

Figura 3: Mapa Estratégico do BSC



Fonte: Porter, 1995.

De acordo com Grebin (2004, p. 21), “o mapa estratégico do *Balanced Scorecard* mostra como a estratégia liga os ativos intangíveis a processos que criam valor”. Ainda segundo Grebin (2004, p. 21), “a construção do mapa força a

organização a esclarecer a lógica de como e para quem ela criará valor.”

Da Implantação do *Balanced Scorecard*, para que ela seja adequada precisam obedecer a quatro etapas que se obedecidas proporcionarão aos gestores uma ferramenta útil que irá ajuda-los a alcançar os objetivos:

1. Definição da arquitetura de indicadores;
2. Consenso em função dos objetivos estratégicos;
3. Escolha e elaboração dos Indicadores;
4. Elaboração do Plano de Implementação.

Quanto aos benefícios, Kaplan e Norton (1997), o *BSC* é basicamente um mecanismo para a implementação da estratégia, não para sua formulação [...] qualquer que seja a abordagem utilizada [...] para a formulação de sua estratégia, o *BSC* oferecerá um mecanismo valioso para a tradução dessa estratégia em objetivos, medidas e metas específicas.

4 CONCLUSÃO

Ao final deste trabalho, percebe-se que o objetivo proposto foi alcançado, pois se pôde demonstrar os recursos disponíveis na Contabilidade e Controladoria para que as organizações possam tomar decisões mais acertadas. A valorosa contribuição da Contabilidade e da Controladoria para auxiliar no processo de tomada de decisão através de pesquisa bibliográfica realizada do assunto abordado. Partindo da história da Contabilidade que teve com o início com os povos antigos quanto à necessidade de acompanhar a evolução dos patrimônios e seu desenvolvimento com o surgimento do capitalismo que e impulsionou seu uso e aumento de sua eficácia. Analisou-se e observou-se a Contabilidade como Ciência Social onde se evidenciou que ela descomplica o processo de entendimento estabelecido por círculos de interesses que necessitam de informações seguras e avaliadas conforme os métodos e práticas que precisam ser interpretados, entendidos e utilizados com segurança devida, proporcionadas por suas demandas de trabalho e investigação científica. Ela serve como dispositivo de mediação e medição interage sob aspectos quantitativos e qualitativos.

Apresentou-se as Demonstrações Contábeis que são um conjunto de relatórios que revelam a situação econômica e patrimonial das entidades ao longo do período. Como: o Balanço Patrimonial que evidencia a situação patrimonial, financeira na forma quantitativa e qualitativa. DRE que evidencia de forma científica, perfeita, a apuração do resultado que poderá ser lucro ou prejuízo. ADMPL que completa o Balanço e o DRE e por meio dela podemos acompanhar a forma de distribuição de todas as reservas e não só as geradas pelos lucros, a variação do patrimônio para cálculos dos dividendos, no decorrer do período apurado. O DVA que utiliza dos dados disponíveis no DRE, e evidencia a forma de apresentar como a empresa contribuiu para o Produto Interno Bruto (PIB), bem como mensurar seu desempenho junto à sociedade na qual esta inserida, também pode servir para administração pública avaliar que tipo de benefício que a entidade pode trazer a uma comunidade a qual pretende se instalar e o Fluxo de caixa o evidencia as movimentações financeiras referentes a pagamentos e recebimentos no período apurado.

Apresenta-se a Análise das demonstrações que permite que as organizações tenham uma visão ampla do passado, presente e futuro do negócio organizacional. As informações devidamente analisadas servem dar suporte e auxiliar os gestores a definem novas metas, novos investimentos e solicitarem novas linhas de crédito. As

apurações dos índices permitem às instituições de crédito avaliarem e identificarem será haverá riscos nas transações, sendo de grande importância para avaliação de concessão de crédito.

A apresentou-se também a Controladoria a aplicação de suas ferramentas como: o Controle Interno exerce o papel de Sistema Central das organizações que tem como função gerar, lapidar, julgar os dados á ela fornecido por todos os departamentos das organizações bem como elaborar estratégias para alavancar os objetivos ou para soluções de eventos que por ventura surgirem. As informações resultantes desde processos auxiliaram na Tomada de decisão. A Contabilidade de Custo que reuni de maneira diferentes os dados e registros contábeis com o intuito de controlar estoques, estabelecer padrões de orçamento, formação de preço entre outras tantas e oferece diversos Métodos de Controles de Custos entre eles destacados. TDABC através dele pode se definir qual o melhor produtor a ser fabricado, mensurar o custo do produto com exatidão, calcular a ociosidade em relação os produtos produzidos. Entre os Modelos de Avaliação de Desempenho deu-se ênfase ao BSC que se trata de um conjunto de indicadores que proporcionam aos administradores terem uma visão da empresa sob vários pontos de vista ao mesmo tempo, avaliando a capacidade da empresa de traduzir e programar estratégias alinhando seus conceitos como instrumentos para toma de decisão.

Ao longo do trabalho pode-se perceber que as organizações precisam planejar acompanhar, ter um controle eficiente sobre todas suas operações para alcançarem o atingimento de suas metas. A pesquisa disponibilizou inúmeras ferramentas, que sendo usadas de maneira adequada, com a responsabilidade e o comprometimento de todos envolvidos com organizações, tornam-se armas poderosas para combater riscos e prejuízos por decisões equivocadas. As metodologias pesquisadas podem ser implementadas em todas as empresas independente de tamanho ou ramo de atividade para orientar o processo de gestão.

Os gestores podem dispor de todos os instrumentos contábeis e de todos os recursos que eles oferecem para extraírem informações rápidas, confiáveis e relevantes que possam trazer benefícios aos seus usuários, como melhorar seus controles e encontrar os direcionadores que irão norteá-los no processo decisório. Garantindo assim sua permanência no mercado, eficácia e excelência na gestão. Cabe ressaltar que a implantação ou elaboração destes recursos devem estar de acordo com as políticas, visão e metas estabelecidas pela organização, bem como em conformidades com a lei.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert N.; GAVINDARAJAN, V. **Sistema de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços**. São Paulo: Atlas, 2002.

BASTOS, Alexandre Luiz Souza; PROENÇA, Adriano; FERNANDES, Amarildo da Cruz. **Mais que orientar, ensinar**. XXI ENEGEP – 2001. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/164764484/Bastos-Proenca-Fernandes-Mais-Que-Orientar-Ensinar-XXI-ENEGEP-2001>>. Acesso em: 29 maio 2018.

CAMPOS, José Antonio. **Cenário balanceado**: painel de Indicadores para gestão estratégica dos negócios. São Paulo: Aquariana, 1998.

CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. **Planejamento estratégico**: fundamentos e aplicações. Campus /Elsevier, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE DO BRASIL. Resolução n. 750. Brasília, 1993.

COSO - *Committee of Sponsoring organization of the Treadway Commission* Controle Interno – Estrutura Integrada, maio, 1992, 2006, 2007 e 2013.

COSTA, Eliezer Arantes da. **Gestão estratégica**: da empresa que temos para a empresa que queremos. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de Contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERREIRA, Luiz Eduardo Alves. VALENTE, Alceu Norberto. ASATO, Fernando. **Auditoria interna segundo COSO**. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional-coso>. Acessado em: 25 abr. 2018.

GHERMAN, M. **Controle internos buscando a solução adequada**. Disponível em <<http://www.moduloriskmanager.com.br/artigos.htm>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

GREBIN, J. (NOME) A. **Empresa saúde-RS**: estudo de caso: o painel de pilotagem para utilização do Balanced Scorecard como ferramenta de efetiva implantação da estratégia empresarial. Dissertação (Mestrado em Administração) – UFRGS, Porto Alegre, 2004.

HIKAGE, O. K.; CARVALHO, M. M.; LAURINDO, F. J. B. Praticando o processo de implementação estratégica utilizando o Balanced Scorecard. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 23., 2003, Ouro Preto, MG. **Anais...** Ouro Preto, MG: UFOP, 2003. 1 Cd-Rom.

IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Normas Internacionais de Contabilidade**. São Paulo, 2001. NPC Nº 27. Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npc27>>. Acesso em: 15 maio 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Análise de balanços**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Contabilidade introdutória**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; et al. Manual **de Contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KALLÁS, D.; RIBEIRO, F. **Balanced Scorecard (BSC)**: conceitos gerais. Disponível em: <<http://www.kcd.com.br/downloads.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert Samuel; NORTON, David P. A **Estratégia em ação**: balanced scorecard. 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. How Strategy Maps Frame an Organization's Objectives. **Financial Executive**, v. 20, 2004.

_____. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management - Part I. **Accounting Horizons**, v. 15, n. 1, p. 87-104, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade empresarial**. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**: abordagem clássica e gerencial. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGALE, Januário. **Classificação das ciências**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MONTEIRO, P. R. A.; CASTRO, A. R.; PROCHNICK, V. **A Mensuração do desempenho ambiental no Balanced Scorecard e o caso da Shell**. VII Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente. FGV/USP, 2003.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO Luciane. **Controladoria instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de; et al. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 30.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.

PORTAL DA CONTABILIDADE. **Cálculo e análise dos índices de liquidez**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/indices-de-liquidez.htm>>. Acesso em: 23 abr. 2018.

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 03. **Demonstrações do fluxo de caixa**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/183_CPC_03_R2_rev%2010.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

_____. CPC09. **Demonstração do valor adicionado**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/175_CPC_09.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2018.

_____. CPC26. **Apresentação das demonstrações contábeis**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2009.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2018.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, José Luiz dos; et al. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; MARTINS, Marco Antonio. **Fundamentos de análise das Demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz; MARTINS, Marco Antonio. **Manual de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2014.

SCHIMIT, Florentino. **Material didático: controladoria** Faculdade São Francisco de Assis, 2017.

SOARES, Cristina Ristori Dias. **Desenvolvimento de uma sistemática de elaboração do Balanced Scorecard para pequenas empresas**. Monografia (Pós-Graduação em Engenharia de Alimentos). – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2001.

SOUZA, Antônio Artur de; et al. **Análise da Satisfação de Usuários de Sistemas de Informações Contábeis**: VI simpósio de gestão e estratégia em negócios. Rio de Janeiro: Seropédica, 2008.