



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**RENAN TAVARES FRAPOLLI CHAVES**

A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA  
ESTRATÉGICA

RIO DE JANEIRO  
2021

RENAN TAVARES FRAPOLLI CHAVES

A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA  
ESTRATÉGICA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Administração e Ciências  
Contábeis da Universidade Federal do Rio de  
Janeiro, como parte dos requisitos necessários  
à obtenção do grau de bacharel em Ciências  
Contábeis

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Maria Cecília de Carvalho Chaves

Rio de Janeiro  
2021

RENAN TAVARES FRAPOLLI CHAVES

A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA  
ESTRATÉGICA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Administração e Ciências  
Contábeis da Universidade Federal do Rio de  
Janeiro, como parte dos requisitos necessários  
à obtenção do grau de bacharel em Ciências  
Contábeis

Aprovada em

\_\_\_\_\_  
(Maria Cecília de Carvalho Chaves, Doutora e Universidade Federal do Rio de Janeiro)

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

## **RESUMO**

O presente estudo tem por objetivo geral avaliar a controladoria como ferramenta de gestão empresarial integrada. Nesse contexto, a Controladoria mostra-se como ferramenta de governança relevante, pois, a partir dela, o usuário interno ou externo, consegue obter uma perspectiva mais clara do negócio e de conseqüentemente, elaborar um planejamento e controle eficaz na entidade. Este trabalho foi realizado com intuito de conceituar a controladoria, demonstrando o seu papel como ferramenta de gestão e controle de custos, abordando, também, o planejamento financeiro e assinalando suas ferramentas fundamentais. Sob o enfoque da gestão empresarial, observou-se o processo de gestão e avaliação de desempenho e a integração dos sistemas de informações gerenciais para tomadas de decisões assertivas. Este estudo será concebido através de uma pesquisa bibliográfica em diversas publicações e documentos legais que abordem a temática em questão. Esta pesquisa foi elaborada a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, entre outros.

**PALAVRAS-CHAVE:** Controladoria. Gestão. Empresarial

## **ABSTRACT**

The present study intends as a general objective to evaluate controllership as an integrated business management tool. In this context, Controllership is shown to be a relevant management tool because, through the way information is made available to the user, whether internal or external, they are able to obtain a clearer perspective of the business and, consequently, develop a planning and effective control over the entity. This work was carried out through the collection of bibliographic data, conceptualizing controllership, demonstrating its role as a cost management and control tool, dealing with financial planning and control and pointing out its fundamental tools. From the perspective of business management, the performance management and evaluation process and the integration of management information systems for assertive decision making were observed. This study will be conceived through a bibliographic search in several publications and legal documents that address the theme in question. This type of research is carried out from the survey of theoretical references already analyzed, and published by written and electronic means, such as books, scientific articles, among others.

**KEYWORDS:** Controllership. Management. Business

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 ORIGEM DA CONTROLADORIA .....	8
2.1 Origem da Controladoria no contexto brasileiro .....	10
2.1.1 Principais conceitos e definições relacionados à controladoria.....	11
2.2 Funcionamento da controladoria e características.....	12
2.3 Origem do <i>Controller</i> .....	15
2.4 Missão e Papel da Controladoria .....	16
3 FUNÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA .....	18
3.1 A controladoria como órgão administrativo .....	19
4 A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO EMPRESARIAL.....	21
4.1 Planejamento .....	22
4.2 Elaboração do plano .....	23
4.3 Planejamento Orçamentário .....	24
4.4 Controle .....	25
4.5 Controle Interno.....	27
4.6 Processo de gestão .....	28
4.7 Controle Gerencial.....	29
4.8 Gestão estratégica das informações .....	30
4.9 Enterprise Resource Planning (ERP).....	31
5 CONTROLADORIA NA AVALIAÇÃO DE RESULTADOS E DESEMPENHOS .....	32
5.1 Balanced Scorecard (BSC) .....	34
CONCLUSÃO.....	37

## 1 INTRODUÇÃO

Desde sua origem, a contabilidade tem como função avaliar a riqueza do homem e das organizações. As informações contábeis publicadas pelas empresas possuem diversos formatos de acordo com a necessidade do usuário da informação para decisão e controle (KASSAI, 2002).

Nesse contexto, a Controladoria atua como ferramenta de gestão e controle de custos relevante, pois, através da forma com que as informações são dispostas ao usuário, seja ele interno, como os administradores e empregados em geral, ou externos, como o Governo, acionistas e financiadores em geral é possível obter uma perspectiva mais clara do negócio e de modo consequente, elaborar um planejamento e controle eficaz na entidade.

O presente estudo trata do papel da controladoria como instrumento de gestão, instrumento este que é utilizado para a análise de desempenho. É nesse sentido que este trabalho se torna oportuno, pois, “a contabilidade é fonte de informação para aferição do desempenho econômico das empresas” (KASSAI, 2002).

Aqui, a seguinte questão foi investigada: Qual é o papel que a controladoria desempenha e quais são as suas ferramentas de gestão empresarial integrada?

Com este propósito, este estudo teve por objetivos específicos: conceituar controladoria; abordar o papel da Controladoria, conceituar o processo de gestão empresarial, assinalar ferramentas fundamentais para gestão via controladoria e verificar a avaliação de resultado e desempenho pela controladoria na formulação dos objetivos organizacionais.

Com o cenário empresarial atual, representado por um ambiente altamente competitivo, é muito importante o estudo das ferramentas utilizadas pela controladoria, para suprir informações para usuários internos e externos.

Informações contábeis e financeiras têm sido incluídas em modelos de avaliação de desempenho em conjunto com variáveis operacionais para estudo da eficiência operacional das empresas. (KASSAI, 2002, p.15).

Com isto, este estudo se justifica, pois, torna-se relevante para evidenciar a importância da controladoria como ferramenta de gestão, pois estas servirão de medida basilar para medir o desempenho organizacional.

Para isso, foi feita uma pesquisa teórica sobre a controladoria como ferramenta de gestão. Este estudo foi concebido através de uma pesquisa bibliográfica em diversas publicações e documentos legais que abordem a temática em questão.

## 2 ORIGEM DA CONTROLADORIA

A controladoria surgiu por conta da necessidade de fazer com que a contabilidade evoluísse, no momento em que esta, além de fazer o registro dos fatos e obrigações fiscais, se tornou parte integrante da gestão das instituições, por meio de releituras dos relatórios contábeis, salientando através de dados relevantes para a continuidade da instituição e, se fundamentando nestes relatórios, elaborar adequados planejamentos.

Segundo Beuren (2002), a origem da controladoria está associada diretamente com a evolução vivenciada pelas organizações no decorrer da Revolução Industrial do século XVIII, mesmo já existindo alguns registros anteriores de procedimentos associados à controladoria. Naquele momento as empresas puderam crescer em tamanho físico e, também, em faturamento, resultando então em uma dificuldade para as suas administrações. Por conta desta realidade, encontrou-se ainda a necessidade de um apoio mais direto da contabilidade nas gestões das instituições. Após isso, já no século XIX e no começo do século XX, derivado ainda da diversificação e expansão geográfica das entidades, o que criou uma maior complexidade de suas atividades, necessitou-se então de ultrapassar novos desafios e uma procura de melhoria para a controladoria se adequar as novas maneiras de gerir as instituições.

Desta forma, com um relevante avanço desta referida função, pôde então nascer nas organizações privadas, assim como a General Electric e General Motors, no início do século XX. O seu objetivo mais relevante era proporcionar um controle centralizado e seguro dentro das grandes instituições, nascendo então as filiais de grandes empresas que se espalharam em diferentes países. Através da evolução da controladoria nasceu ainda o Controller, que pode ser entendido como aquele que faz o controle dos gastos dentro das organizações e tende a comandar o departamento de controladoria. Pode-se ver ainda que *“a primeira indústria que estabeleceu a posição de controller foi a “General Electric Company”, em 1892”* (BEUREN, 2002, p. 20).

De acordo com, Schmidt et al (2014), com o decorrer da Revolução Industrial<sup>1</sup>, a Controladoria desenvolveu-se, pois neste período ocorreu o aperfeiçoamento dos meios sociais e de produção. Para o autor, há quatro fatores que podem ser considerados como principais para a origem da controladoria. São eles:

- Aumento em tamanho e complexidade das organizações;

---

<sup>1</sup> Revolução no aspecto tecnológico, ocorrido na Inglaterra no século XVIII. (FERNANDES, Cláudio. Revolução Industrial. Disponível em: < <http://historiadomundo.uol.com.br/idade-moderna/revolucao-industrial.htm>> Publicado em: 22/09/2014. Acessado em 2020.



- Globalização física das empresas;
- Crescimento nas relações governamentais com negócios nas companhias;
- Aumento no número de fontes de capital.

Inicialmente, cabe destacar que com a Revolução Industrial, a natureza dos negócios e a forma como era realizada a produção foi alterada. Até então, a produção era realizada por manufatura através de pequenos artesãos e passou a haver uma grande produção, utilizando insumos como o ferro e se utilizando serviços de companhias como as de água e eletricidade. Com isto, as fábricas cresceram, aumentou-se a produção e a demanda pela produção. Esses fatores associados conceberam a utilidade na elaboração de novos métodos de administração e controle.

Com o aumento da necessidade de fontes de capital, e a partir da quebra da Bolsa de Valores em Nova York em 1929, ocorreu uma necessidade de demonstrar ao usuário externo maior qualidade e confiabilidade. “O Projeto New Deal do Presidente Franklin D. Roosevelt, implementado por meio do Securities Act de 1933, aumentou substancialmente o poder do governo sobre a flutuação das ações e dos títulos emitidos.” (SCHMIDT et al, 2014, p. 02)

Nesse mesmo sentido, Martins (2005) afirma que a Controladoria surgiu como um setor, no século XX, nas grandes empresas Norte Americanas com o intuito de realizar um controle apurado na própria empresa ou em suas subsidiárias, pois as empresas estavam fundindo e a concorrência aumentando.

A ampliação da indústria e o crescimento da complexibilidade das atividades fez com que a Contabilidade fornecesse dados mais exatos, adequados e desenvolvidos cientificamente (SCHMIDT, 2006).

No contexto europeu, pode-se verificar o seguinte:

Quando Adam Smith estabeleceu os rudimentos do liberalismo econômico, já há três séculos os contadores aconselhavam os banqueiros venezianos, a nobreza europeia e os mercadores aventureiros, no controle econômico de seus investimentos. (PETERS, 2004, p.03)

Souza (2015) diz que, com o advento da Revolução Industrial, “A controladoria [...] surgiu da necessidade de gerir de forma eficaz as novas organizações com toda a sua complexidade, de forma a preservar seu desempenho econômico” (*apud* BOUQUIN, 2011, p.02)<sup>2</sup>.

De acordo com Ricardino (2005), as empresas da Inglaterra já registravam em seus

---

<sup>2</sup> BOUQUIN, Henri. **Que sais-je?:** les fondements du contrôle de gestion. Paris: Presses Universitaires de France, 2011

relatórios de auditoria em nota de rodapé, a comparação entre o rendimento da colheita com a quantidade de grãos plantados.

Já na Alemanha, Souza (2015) retrata que “no final da década de 1960, controladores eram normalmente encontrados só em filiais alemãs de empresas norte-americanas”. (WEBER; SCHAFFER, 2008, p. 8)<sup>3</sup>

Sendo assim, o desenvolvimento da Controladoria no começo do século XX, apontam a existência de três elementos, que são estes: verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das empresas, tendo ainda uma conseqüente elevação da complexidade das atividades realizadas pela profissão.

No século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais (BEUREN 2002, p. 20).

Desta forma, como as instituições apresentavam um abundante crescimento em todo território, passaram então a se expandir para o Brasil com as organizações multinacionais norte-americanas, mandando muitos profissionais com o intuito de ensinar as teorias e práticas contábeis e a implementação de um sistema de informações com a capacidade de atender as inúmeras empresas por aqui, conservando assim o controle operacional destas empresas (BEUREN, 2002, p. 22).

Neste sentido, foi então que a Controladoria passou a se colocar em um lugar de maior destaque dentro do mundo dos negócios, a medida em que a controladoria evoluía dentro das organizações, ela também precisava cada vez mais de indivíduos de maior responsabilidade para atuar no referido departamento.

## 2.1 Origem da Controladoria no contexto brasileiro

Segundo Gremaud, Vasconcellos e Júnior (2014), uma das características da economia brasileira até o período da República Velha, foi a caracterização de uma economia agroexportadora, que dependia de enviar produtos que eram produzidos no país para outros países, gerando o que foi chamado de “ciclos da economia brasileira”. O Brasil teve como principais ciclos: os do açúcar, do ouro e do café. Ainda segundo os autores, na década de 30, com a crise da Bolsa de Valores de Nova York, ocorreu uma forte queda nos preços e na

---

<sup>3</sup> WEBER, Jurgen; SCHAFFER, Utz. **Introduction to controlling**. Stuttgart: Ed. Schaffer-Poeschel. 2008. Disponível em: <http://www.book2look.com/vBook.aspx?id=978-3-7910-2759-3> . Acesso em: 2020.

demanda pelo café, a balança de pagamentos brasileiros entrou em crise, devido à queda na exportação a balança de capital passou a ser negativa. Com isto, a determinação do nível de renda deixa de ser o mercado externo e passa a ser a atividade voltada ao mercado interno o que é chamado de “deslocamento do centro dinâmico da economia brasileira”. Os autores apontam que com o deslocamento do centro dinâmico da economia brasileira, ocorreu uma mudança na agenda de importações, aumentando a importação de bens de capital e diminuindo bens de consumo leves, iniciando então o processo de substituição de importações:

Já no período de 1956 a 1960, o então Presidente da República Juscelino Kubitschek adotou o Plano de Metas, na qual “o principal objetivo do plano era estabelecer as bases de uma economia industrial madura no país” (GREMAUD; VASCONCELLOS; JÚNIOR, 2014, p.365) e, com isto, atrairia capital estrangeiro para o país.

Dado essa conjuntura, Siqueira e Soltelinho (2001), citam que no Brasil, a controladoria surge na década de 1960, em função do crescimento da participação da indústria na matriz produtiva brasileira. Somado a isso, 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.

### **2.1.1 Principais conceitos e definições relacionados à controladoria**

Pode-se compreender a controladoria como aquele departamento que se responsabiliza pela organização, avaliação e armazenamento das informações da empresa, com a intenção de proporcionar conhecimentos importantes para os responsáveis por tomar decisões, sendo capaz de exercer influência sobre as mesmas, sendo então incessante o monitoramento sobre as atividades e o desempenho de todos os outros departamentos.

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) Como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa;
- b) Como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências (MOSSIMANN, ALVES e FISCH, 1993 p. 10).

Desta forma, a missão da Controladoria caracteriza-se por assegurar a existência de um apoio aos gestores através de informações relevantes com o objetivo de garantir a maximização dos resultados da instituição, em outras palavras, diminuir os custos e melhorar as margens de

lucros. Se associando relevantemente à procura da eficiência da empresa através da viabilização da gestão financeira, controle e planejamento de operações.

Basicamente a controladoria é responsável pelo sistema de informações contábil gerencial da empresa, e sua missão é assegurar o resultado da companhia. Para tanto ela deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento (PADOVEZE, 2002, p.124).

Assim, a contabilidade e a controladoria devem ser diferenciadas, onde a controladoria é capaz de ser entendida como um ramo ou a própria evolução da contabilidade, apresentando maior globalização das ações, o seu papel é o de reler os relatórios que já foram concluídos na contabilidade, fazer uma análise minuciosa e de forma holística, produzindo assim opções para o planejamento das ações com o intuito de alcançar o objetivo que se deseja.

O controller é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 1997, p. 28).

Neste sentido, existe a necessidade de dados com a maior quantidade possível de detalhes, sendo ainda atuais e confiáveis, a exigência de que o controller esteja constantemente atualizado, devendo ser ainda dinâmico, pró-ativo, contar com uma formação sólida dos seus conhecimentos no contexto do processo de gestão organizacional. As instituições se apresentam ainda como entidades de transformação de recursos em benefícios para beneficiar o próprio homem, a Controladoria deve trabalhar nas empresas de sistemas abertos e dinâmicos que podem interagir entre si, aberto para ter a capacidade de realizar uma interação com o seu ambiente e dinâmico porque se apresenta em uma transformação incessante.

## **2.2 Funcionamento da controladoria e características**

O real papel da Controladoria, segundo Oliveira; Perez; Silva (2005) é o de assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

Para Catelli (2001) a Controladoria enquanto ramo de conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistema de

informação e Modelos de Gestão Econômico, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzem durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Com este objetivo, a controladoria faz uso de procedimentos que são úteis para fazer a padronização e tornar mais fácil a sua atividade, sendo usados modelos de gestão, decisão, informação e mensuração. Modelo de gestão, que deve ser colocado em prática e adaptado para cada empresa onde é implantando, pode-se compreender como, *"em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada"* (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997, p.30). Sendo assim, este modelo de gestão estipula que as atividades da administração precisam ser adequadamente definidas e evidenciadas, impossibilitando assim a existência de conflitos e indefinições entre os gestores da instituição. Fazendo a integração ao modelo de gestão, há ainda um modelo de decisão que se apresenta como a diretriz que deve fundamentar todo o processo de decisão, tendo por objetivo alcançar a melhor eficiência e maximização da mesma, o modelo de informação apresenta o papel de tornar mais simples o acesso a informações, para que os gestores e o modelo de mensuração possam atribuir um real valor para os objetos referentes ao planejamento estipulado.

Veja-se ainda:

A moderna Controladoria deve estar estruturada para tanto atender a necessidades de controles sobre as atividades rotineiras como servir de ferramenta para o monitoramento permanente sobre todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa. A estruturação da Controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessárias à gestão, tanto dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos (OLIVEIRA 2009, p. 15).

Sendo assim, pode-se apontar que as funções da controladoria são as seguintes:

1. Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
2. Medir a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
3. Medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para atingir esses objetivos;
4. Prover proteção para os ativos da empresa. Isso inclui adequados controles internos e cobertura de seguros;
5. Analisar a eficiência dos sistemas operacionais;
6. Sugerir melhorias para a redução de custos;
7. Verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
8. Analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle;
9. Analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização;

10. E em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização; sem exceção de acordo com Financial Executive Institute (apud OLIVEIRA et. al., 2002, p. 17).

No decorrer do processo de gestão, a controladoria vivencia algumas fases de planejamento, execução e controle, assim como foi visto.

Desta forma, o planejamento pode ser abalizado como uma das fases de maior relevância, isso porque é nele que será estipulado qual deve ser o objetivo a ser alcançado e quais são as ações que vão ser necessárias para que se atinja o mesmo, em uma perspectiva a curto, médio ou longo prazo.

O planejamento começa pelos objetivos da empresa. Em cada área desses objetivos, é preciso formular a pergunta: Que temos que fazer agora para alcançar amanhã os nossos objetivos? (DRUCKER 1998, p.136).

Depois então de ser definido o planejamento, no decorrer da etapa de Execução, como fica claro, é a ocasião em que vão ser colocados em pratica os atos que foram estipulados no decorrer do planejamento, essa etapa não apresenta rigidez, isso porque é preciso adaptar a mesma no decorrer da evolução, não perdendo o foco do seu objetivo, a etapa da execução se associa de maneira direta com o controle, isso porque, ao mesmo tempo em que as ações são praticadas, é preciso ainda que ocorra o acompanhamento da evolução do planejamento, por meio ainda do gerenciamento de risco, deve-se conseguir as análises detalhadas e atuais dos agentes externos que são capazes de influenciar no resultado das ações que foram praticadas, caso seja preciso, realizar alguns ajustes no plano, fazendo com que exista uma otimização de sua execução. Já a etapa do Controle possui a intenção de assegurar que os objetivos previamente estipulados na etapa de planejamento possam ser atingidos de maneira eficiente, este procedimento é muito relevante para que o planejamento tenha a capacidade de cumprir o seu papel, podendo então fazer o controle dos recursos e das ações realizadas, garantindo assim que se cumpra adequadamente o processo planejado.

Todas as decisões, tomadas durante o planejamento ou as operações normais deveriam estar sujeitas a controle. Portanto, quando os planejadores montam um sistema para controlar seu plano, eles também o fazem para decisões operacionais normais. Deveria estar claro que controle, decisões e sistema de informação administrativa estão bastante inter-relacionadas e não devem ser elaborados ou examinados separadamente (ACKOFF 1979, p.78).

Concluído então o processo para realizar a gestão, deve-se analisar se os objetivos puderam ser atingidos de forma eficiente, em outras palavras, de maneira plena e usando apenas

os recursos que forem realmente obrigatórios, impossibilitando assim a ocorrência de desperdícios. É neste sentido que a Controladoria se mostra imprescindível, pois, é a partir da mesma, que se é determinado o caminho a ser trilhado pela companhia e é através do mesmo setor que consegue-se verificar se a direção tomada está sendo realizada de maneira eficiente e as metas traçadas estão sendo obtidas.

### 2.3 Origem do *Controller*

Segundo Siqueira e Soltelinho (2001), na crescente competição com a chegada de capital estrangeiro no país, as empresas nacionais viram a necessidade de se reestruturar e, dessa forma, o aumento da competitividade exigiu a formação de novos profissionais que proporcionassem o controle da organização.

Para Kanitz (1976, p.5), “os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa”.

Pelo motivo de os contadores e administradores terem uma visão global da empresa, seriam os profissionais mais indicados para exercerem a função. Esses profissionais assumiam a função de *Controller*, e com isto, a Controladoria, voltava-se à função contábil.

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. (BEUREN, 2002, p. 20).

A questão era que as demonstrações financeiras apresentadas, em parte não correspondiam mais a necessidade das informações, nem dos usuários internos, e nem dos usuários externos, pois no ambiente empresarial, responsáveis pela tomada de decisão não compreendiam num todo, os dados fornecidos pela contabilidade. Por esta razão, a separação entre a função contábil e a função financeira, foi o caminho lógico adotado para fazer frente a esta nova forma de fazer negócios, desenvolvendo-se assim, uma nova função a controladoria (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

Neste sentido, a Controladoria precisava ser executada por um funcionário, que pudesse transformar as informações contábeis em um instrumento de controle que permitisse aos

gestores tomarem decisões acertadas, garantindo a continuidade do negócio (RICARDINO, 2005).

Schmidt et al (2014, p.20) apontam que o profissional da área de controladoria, para que atue, deverá possuir diversas qualificações para atender as várias atividades demandadas pelo mercado, são elas:

Possuir profundo conhecimento de contabilidade e finanças;  
 Entender os princípios de planejamento, de organização e de controle;  
 Entender os principais conceitos de tecnologia de informação;  
 Conhecimento geral do mercado em que a entidade compete, incluindo forças políticas, econômicas e sociais (visão sistêmica);  
 Conhecimento completo da entidade, incluindo tecnologia, produtos, processos, políticas, objetivos, história, organização, crenças e valores, missão etc.;  
 Habilidade de gerenciar pessoas e conflitos organizacionais;  
 Habilidade para entendimento e comunicação com todos os níveis da administração, entendendo os problemas funcionais relacionados com engenharia, produção, relações industriais, marketing etc.;  
 Habilidade para expressar suas ideias claramente de forma escrita ou por meio de apresentações informativas;  
 Habilidade para motivar outras pessoas para novas ações na busca dos objetivos definidos, (SCHMIDT et al 2014, p.20).

Os autores também apontam que “A função complementar mais comum para um *controller* de uma entidade menor é a administração do negócio.” Para Azevedo (2016, p. 25) o *controller* precisa ser ético e imparcial. Haverá ocasiões em que fará relatórios negativos sobre outros executivos, pois faz parte de seu trabalho avaliar a *performance* de todos os departamentos da empresa.

Além do que foi apontado pelos autores, atualmente vivemos um processo de robotização muito forte, onde já saíram até matérias reportando que a função do contador se tornaria obsoleta num futuro próximo. Portanto, o papel de *controller* vem para destacar uma função de suma importância dentro de uma corporação e, que por ser altamente analítica e de planejamento, dificilmente será passível de robotização.

## 2.4 Missão e Papel da Controladoria

De início é relevante destacar que para Nascimento e Reginato (2013, p. 8) a contabilidade obtém dados originados pelos departamentos da empresa e os transforma em informações econômicas e financeiras adequadas para servir de base para os gestores avaliem a empresa e tomem decisões. Em resumo “é, pois, a base de dados para a geração de informações tempestivas, úteis e adequadas, necessárias para suprir e avaliar o processo de gestão, e por isso, torna-se o cerne da área de controladoria”.



Em consoante com Perez Júnior, Pestana e Franco (1995, p. 37) “O papel da controladoria é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.”

A Controladoria pode ser definida, então, como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa. Como a Ciência Contábil é a ciência do controle em todos os aspectos temporais – passado, presente, futuro –, e como a Ciência Social exige a comunicação de informação, no caso a econômica, à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades. (PADOVEZE, 2012, p.03)

Segundo Padoveze (2012), “a Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude.”. O autor também afirma que a Controladoria “é o atual estágio evolutivo da Contabilidade” e que, o objeto da Controladoria é a identificação, mensuração, comunicação e decisão relativas aos eventos econômicos da empresa.

Para Schmidt et al (2014) o processo de gestão das informações tem como propósito, contribuir para o atingimento da missão da organização e continuidade da entidade.

O papel da controladoria, sua posição hierárquica e as funções desempenhadas no mundo, variam de organização para organização, pois irá depender do tipo de sociedade, cultura local e dos demais fatores que influenciam a gestão organizacional. (SOUZA, 2015, p. 34)

A missão da controladoria será: “Assegurar a Otimização do Resultado econômico da Organização.” Quanto aos objetivos (quantitativos e qualitativos) da controladoria, sob a luz da missão, são: “promoção da eficácia organizacional; viabilização da gestão econômica; promoção da integração das áreas de responsabilidade” (CATELLI, 2015, p. 347).

### 3 FUNÇÕES E ATIVIDADES DA CONTROLADORIA

Segundo a compreensão de Jucius e Schelender (*apud* CATELLI, 2006, p. 349), pode-se entender que as funções são compreendidas como atos.

Desta forma, as funções da controladoria se associam diretamente com um conjunto de objetivos que, quando são praticados, tornando viável a realização do processo de gestão. Ainda segundo a concepção de Catelli (2006), a controladoria possui a responsabilidade de:

- Subsidiar o processo de gestão – essa função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa perante o seu meio ambiente. Será materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão, como pelo efetivo apoio às fases do processo de gestão, por meio de um sistema de informações que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão. A controladoria estará suprindo os gestores com instrumentos gerenciais que forneçam informações sobre desempenhos e resultados econômicos.
- Apoiar a avaliação de desempenho – seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a avaliação de desempenho deve ser feita individualmente por todos os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos.
- Apoiar a avaliação de resultado – por meio de elaboração da análise do resultado econômico dos produtos e serviços; por meio do monitoramento e orientação do processo de estabelecimento de padrões; e ainda, por meio da avaliação do resultado de seus serviços.
- Gerir os sistemas de informações – definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão; elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores e padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas.
- Atender aos agentes do mercado – a empresa como sistema aberto, interage com o seu meio ambiente, trocando os mais diferentes tipos de recursos. Assim, cabe à mesma analisar e mensurar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa e atender aos diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, ou apoiando o gestor responsável (CATELLI, 2006, p. 349).

Já os dizeres de Kanitz (1976, p.6) apontam que *“a função da Controladoria não se limita a administrar o sistema contábil da empresa. Explica que, por isso, os conhecimentos de contabilidade e finanças não são mais suficientes para seu desempenho”*.

O mesmo autor complementa, de forma resumida, como função essencial da controladoria, a direção e a implantação dos sistemas pode ser (KANITZ, 1976):

I – Informação: que deve compreender os sistemas contábil e financeiro da organização, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento, entre outros.

II – Motivação: esta, se refere sobre os efeitos relacionados aos sistemas de controle sobre o comportamento dos indivíduos que são acometidos diretamente.

III – Coordenação: com o objetivo de centralizar as informações tendo a intenção de alcançar a aceitação de planos sob a concepção econômica e a assessoria da direção da organização, não apenas dando um alerta para ocasiões que não são favoráveis em determinada área, mas ainda fazendo a sugestão de situações.

IV – Avaliação: tendo a intenção de entender os fatos e averiguar os resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.

V – Planejamento: estipulando aqui se os planos são eficientes ou viáveis, se há a possibilidade de serem aceitos e coordenados e se na verdade terão a possibilidade de fundamentar a realização de uma avaliação posterior.

VI – Acompanhamento: no que diz respeito à incessante averiguação da evolução dos planos estipulados com a intenção de fazer a correção das falhas ou uma revisão do planejamento.

Averiguando então que no contexto da Administração Financeira, de forma simples, a Controladoria é útil como uma estrutura de observação e controle da cúpula administrativa, cujo objetivo consiste em prover dados e informações, ficando focado da eficácia e eficiência das diversas áreas da organização no exercício de suas atividades.

### **3.1 A controladoria como órgão administrativo**

Apontando ainda que a controladoria é entendida como um órgão administrativo, possuindo a essencial intenção de proporcionar informações para a realização de uma avaliação e controle do desempenho das inúmeras áreas da instituição, assim como apoiar também os gestores durante o processo de tomada de decisões, se responsabilizando então, a cada dia mais, por uma importante função no contexto administrativo das empresas.

Neste sentido, as palavras de Mosimann e Fisch (1999) lecionam assim sobre o assunto:

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, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas (MOSIMANN e FISCH, 1999, p. 88).

Já as palavras de Kanitz (1976) agregam valor lecionando assim:

Os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade ou de finanças da empresa, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. Além disso, as informações que chegam ao controller são predominantemente de natureza quantitativa, seja física, monetária, ou ambas (KANITZ, 1976, p. 2).

Analisando ainda os dizeres de Garrison (1976), pode-se ver que o autor aponta que:

O controller faz parte da cúpula administrativa e participa ativamente nos processos de planejamento e controle empresarial. Como gestor do sistema de informações, está em posição de exercer o controle por meio do relato e da interpretação dos dados necessários à tomada de decisões, desempenhando um papel fundamental no direcionamento da empresa aos seus objetivos (GARRISON, 1976, p. 7).

Para finalizar, os estudos de Nakagawa (1980) lecionam assim:

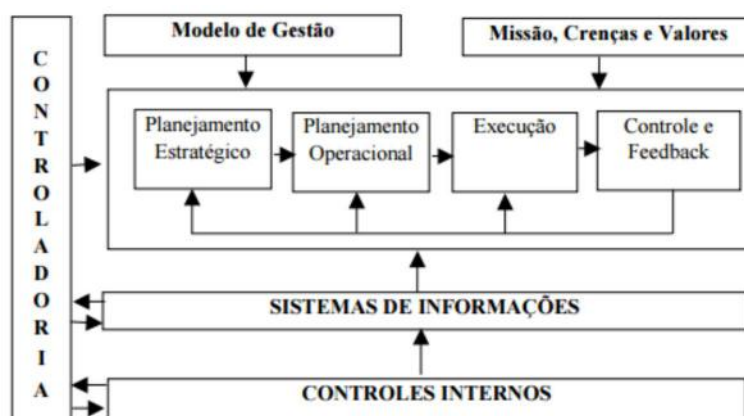
O controller atue como o executivo criador e comunicador de informações na organização. Dessa forma, poderá auxiliar, por exemplo, o executivo da área de marketing em sua meta de lucratividade no âmbito geográfico e de consumidores e na eficiência da mídia e política de promoções. Da mesma maneira, a área de produção poderá ser auxiliada com vistas à utilização mais eficiente dos custos diretos e indiretos aplicados à produção. Para tanto, cabe-lhe a tarefa de projetar, implementar, coordenar e manter um sistema de informações capaz de atender adequadamente às necessidades informativas do processo de planejamento e controle da empresa (NAKAGAWA, 1980 p. 7).

Averiguando estas informações, consegue-se compreender que, sem levar em consideração a concepção desse procedimento como um órgão administrativo ou como um ramo de conhecimento, a Controladoria é de extrema relevância para a cúpula administrativa, considerando ainda que ela é capaz de proporcionar a realização de uma avaliação e do controle do desempenho da empresa como um todo e, tendo a possibilidade de angariar informações importantes para a tomada de decisões.

#### 4 A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO EMPRESARIAL

Como já discorrido nos tópicos anteriores, a Controladoria é tida como um órgão administrativo, que provê informações aos departamentos e à alta administração, onde o *controller* é o encarregado pelo departamento de controladoria e em administrar as informações que são alimentadas nos sistemas. Para isto, é necessário que o profissional domine as ferramentas disponíveis para executar com mais eficiência<sup>4</sup> e eficácia<sup>5</sup> a gestão operacional e financeira da empresa.

Figura 01: A participação da Controladoria no Processo de Gestão



Fonte: GIONGO; NASCIMENTO, 2005, p.3. CATELLI 2001.

Conforme mostrado na figura 01, para Giongo e Nascimento (2005, p. 3), a atividade da controladoria consiste no processo de gestão a partir da implantação e monitoramento dos controles internos da organização. Ainda segundo os autores, a implantação de uma correta estrutura de controles internos favorece um adequado sistema de informações, e por isso, permite à controladoria fazer parte ao processo de gestão eficaz com informações consistentes, necessárias à tomada de decisões.

<sup>4</sup> “É um conceito relacionado ao método, processo, operação, enfim, ao modo certo de fazer as coisas”. (CATELLI, 2015, p.65)

<sup>5</sup> “Está associada diretamente com a ideia de resultados e produtos decorrentes da atividade principal de uma empresa” (CATELLI, 2015, p.65)

## 4.1 Planejamento

Nascimento e Reginato (2013, p. 136), citam Gehrking (1997) quanto à história do planejamento empresarial, que é apresentado em três fases, sendo elas:

Primeira: Fase da Produção em Massa, entre os anos 1900 e 1930, caracterizou-se pela estabilidade ambiental e pouca interferência governamental. O planejamento tinha como preocupações principais o desenvolvimento de novos métodos de produção e controle de custos;

Segunda: Fase do Marketing em Massa, entre meados de 1930 até 1950, as empresas mudaram o foco do ambiente interno para o ambiente externo, buscando compreender os desejos dos consumidores para incorporá-los ao planejamento; e

Terceira: Era da Informação, ou do Conhecimento, estendendo-se do final dos anos 1950 até os dias atuais. Esse período tem sido marcado por um ambiente crescentemente instável e turbulento no qual os instrumentos de projeção de resultados, tornaram-se ultrapassados como ferramentas de planejamento.

Ainda de acordo com os autores, o planejamento pode ser um instrumento que a alta administração pode utilizar para tornar mais fácil o relacionamento da empresa com o ambiente, como também pode ser utilizado como “uma poderosa ferramenta de controle gerencial interno” (2013, p. 137) e também ajuda a identificar de que forma cada indivíduo dentro da organização contribui para alcançar os objetivos globais da organização. Há de se levar em consideração, que deve se observar a cultura organizacional<sup>6</sup> para que haja descentralização ou não do processo de planejamento.

É importante salientar que o planejamento vem a ser uma das quatro funções básicas da administração, para Chiavenato (2003, p. 167), “o planejamento é uma função administrativa que serve como base para as demais funções: organização, direção e controle. Ele determina quais serão os objetivos a serem atingidos e qual a melhor maneira para alcançá-los”. A função planejamento é o início, todas as demais funções decorrem do planejamento. Por isso a necessidade de ser executada de maneira correta, para que se possa alcançar o sucesso organizacional (CARAVANTES; PANNO; KLOECKNE, 2005).

O estabelecimento de uma tarefa ou trabalho, com métodos apropriados, vem a ser um planejamento. Para Oliveira, Perez Jr e Silva (2014, p. 29), o planejamento é um dos instrumentos elementares para que haja orientação e controle das atividades que a empresa desempenha. Sendo assim, para os autores, é importante que haja conhecimento total dos

---

<sup>6</sup> É um sistema de valores compartilhados pelos seus membros, em todos os níveis, que diferencia uma organização das demais. MENDES, Jerônimo. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/como-entender-a-cultura-organizacional-da-sua-empresa/46093/> Acesso em 2020.

objetivos estabelecidos e da maneira com que irá alcançá-los. Aos objetivos documentados, dá-se o nome de Planejamento de Estratégico.

Sobre esse assunto, Nascimento e Reginato (2013, p. 143) afirmam que o termo estratégia é amplamente empregado no mundo empresarial e que corresponde a “um conjunto de regras de tomada de decisão para a orientação do comportamento de uma organização”, de forma tal que a empresa permaneça competitiva no mercado em que atua e vista como atrativa para os investidores que esperam benefícios econômicos.

Nada obstante, Nascimento e Reginato (2013, p. 143) definem estratégia como “caminhos escolhidos para posicionar ou reposicionar a empresa em seu ambiente”, ao ser exercida a estratégia a empresa consegue se manter orientada ao ambiente, preservando sua funcionalidade para assim alcançar os objetivos primários que são os da sobrevivência.

No planejamento estratégico é que está definido a visão de futuro da empresa, que envolve a criação de objetivos a serem atingidos delimitados no tempo, em um prazo de médio e longo prazo (SCHMIDT et al, 2014, p. 17).

Dentro desta ótica, Oliveira, Perez Jr e Silva (2014), destacam que é de competência da alta administração definir os objetivos da empresa e de municiar com ferramentas necessárias para a execução. Os autores ainda ressaltam que “a estratégia, no contexto do ambiente corporativo, é a determinação de metas básicas a longo prazo e dos objetivos da empresa”. Com isto, conceitua-se planejamento estratégico como o conjunto objetivos, finalidades, metas, diretrizes e planos.

## **4.2 Elaboração do plano**

Em conformidade com Oliveira, Perez Jr e Silva (2014, p. 32), a sequência para a elaboração do plano compreende:

- a) A determinação da missão da empresa;
- b) A análise ambiental, que inclui:
  - A identificação dos fatores-chaves de sucesso;
  - A análise das variáveis ambientais críticas internas e externas;
- c) O estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos;
- d) A determinação de estratégias;
- e) A avaliação dessas estratégias.

O planejamento estratégico traz diversos benefícios para a empresa, Nascimento e Reginato (2013, p.148) citam os seguintes: comunicação, motivação, padrões, renovação, prioridades, proatividade, alocação de recursos de forma criteriosa, manutenção do equilíbrio e conciliação das oportunidades presentes com forças e fraquezas.

### 4.3 Planejamento Orçamentário

A utilização de orçamentos como instrumento de gestão empresarial deve ser vista com notoriedade para o controle e avaliação dos resultados a serem alcançados pelas operações planejadas, sendo, desta forma, uma ferramenta imperativa para assegurar o processo de tomada de decisão. Nesse sentido, Nascimento e Reginato (2013, p. 158) afirmam que:

Os produtos do planejamento devem ser as clássicas demonstrações financeiras, isto é, balanço patrimonial, demonstração de fluxo de caixa e demonstração de resultados, além do plano de investimentos, as quais devem ser analisadas sob duas diferentes perspectivas: a da alta administração e a dos gestores operacionais.

Sob a perspectiva da alta administração, o planejamento é capaz de mostrar uma visão completa dos ativos, passivos e fluxo de caixa, de onde pode se extrair indicadores que são utilizados para nortear a gestão da empresa. Os autores relatam também as vantagens da adoção do orçamento:

- a) Disciplina quanto ao nível de gastos compatível com o resultado econômico esperado;
- b) Visibilidade;
- c) Definição de responsabilidade de gestores;
- d) Avaliação de desempenho;
- e) Instrumento de validação da estratégia.

No que se refere as desvantagens da adoção de orçamento, os autores destacam os seguintes pontos:

- a) Se elaborado com premissas erradas, ele pode induzir a decisões equivocadas;
- b) Os orçamentos podem conter *gorduras* nele introduzidas pelos gestores, no sentido de se pouparem da necessidade de explicação para desvios negativos;
- c) Se utilizado como mecanismo de avaliação de desempenho dos gestores, o orçamento pode ser estimulante para que se pratique a *administração criativa*, na qual receitas e despesas podem ser *administradas* de acordo com a conveniência, estimulando conflitos de agência;



- d) Sem um controle forte, pode ser apenas um instrumento *pro forma*, o que implica contraírem custos administrativos;
- e) A principal desvantagem é que se traça uma trajetória da empresa a partir de uma fotografia construída por meio de uma análise subjetiva das variáveis ambientais.

Os autores também afirmam que há um paradoxo no meio empresarial, visto que caso não haja um planejamento adequado, o crescimento e lucro podem configurar em fracasso a médio e longo prazo. Dito isto, mesmo que a empresa obtenha lucros, mas se não tiver a capacidade de gerar caixa no momento adequado, isso pode ocorrer. Por este motivo, é imprescindível que haja conciliação dos prazos de realização dos ativos com os prazos de exigibilidade das fontes de financiamento.

Nascimento e Reginato (2013, p.172) mencionam que “o orçamento, para a área de controladoria, é o principal instrumento de acompanhamento das operações”. Em seguida, os autores nos esclarecem algumas premissas básicas a serem consideradas durante a elaboração do orçamento, isto é, os indicadores de gestão, que permite o equilíbrio operacional, econômico e financeiro, que são eles: prazo médio de recebimento de vendas, pagamento de fornecedores e giro de estoques, projeção de receita e custos e os investimentos.

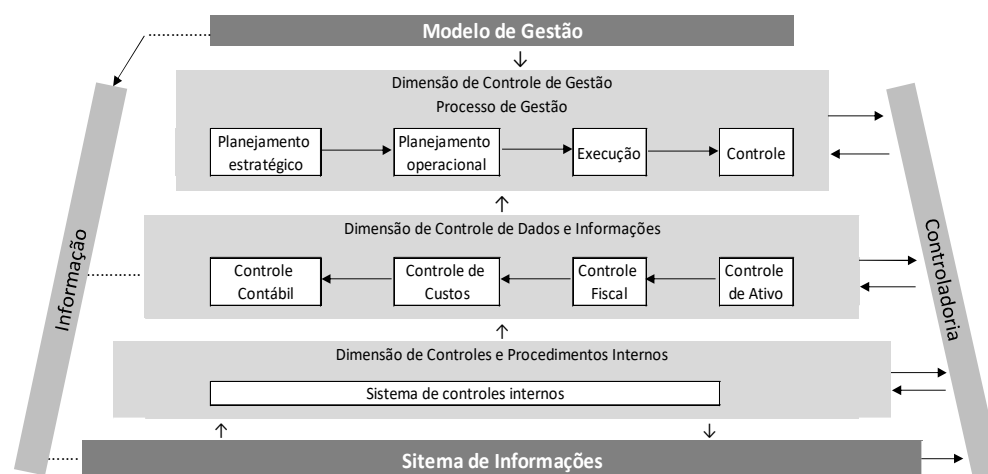
#### **4.4 Controle**

Chiavenato (2003, p.176) afirma que, “o processo de controle é um modelo de gestão utilizado pelos administradores, e tem como finalidade confirmar que os resultados do que foi planejado alcançou os objetivos estabelecidos”. O Controle é a função que agrega as funções da administração. Nesse ciclo o planejamento estabelece os objetivos da organização e o controle averigua se os objetivos estão sendo praticados de acordo com o planejamento. O controle observa o comportamento segundo o planejamento, em relação aos objetivos e preceitos que foram elaborados previamente.

Na visão de Martins (2008, p. 306) “controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”.

Nascimento e Reginato, apresentam uma imagem que expõe as dimensões do controle organizacional:

Figura 02: Dimensões do controle organizacional



Fonte: Nascimento e Reginato (2013, p.05)

Assim como pode se observar, os autores destacam que a visão dimensional do controle é instituída com base no modelo de gestão, que “se fundamenta nas crenças e valores dos líderes da empresa e em sua percepção”. No dizer dos autores e ilustrado na figura 02, o sistema de controles internos é influenciado pelo ambiente de controle, isto é, pela organização formal em si, pela atitude e compromisso da administração e dos funcionários, pelos métodos e avaliação e gerenciamento de riscos. Esse ambiente é quem tornará promissor ou não a implantação e execução dos procedimentos de controle.

O controle organizacional em sua forma plena reflete os meios utilizados pela administração para criar padrões de comportamento a serem seguidos pelos membros organizacionais, de forma que estes levem o empreendimento a eficácia, e que sirvam de base para o seu próprio monitoramento, utilizando-se procedimentos apropriados de gestão, entre eles o planejamento, considerado um instrumento macro de controle. (NASCIMENTO E REGINATO, 2013, p.3)

Ao referir-se a controle, Catelli (2015, p. 171) sustenta que para que haja um desempenho eficaz da função controle é imprescindível ter um sistema de informação eficiente, na qual mostrará a necessidade de ações corretivas, deixando viável aos gestores julgar se seus objetivos pertinentes ou não, em razão das alterações no ambiente interno ou externo. O autor ainda se utiliza da seguinte argumentação:

A função controle está intimamente ligada a função planejamento por meio do sistema de *feedback* que fornece informações sobre o resultado das informações passadas. Tal sistema é necessário para avaliar a qualidade do processo decisório e seus aprimoramentos.

Azevedo (2016) a presença de controles eficazes é uma exigência das empresas modernas, na qual as informações devem ser confiáveis e os controles devem ser exercidos sob o enfoque gerencial, tornando-se assim elementos vitais para embasar as decisões a serem tomadas.

#### **4.5 Controle Interno**

Para Giongo e Nascimento (2005, p.4), “uma sólida base de controles internos representa a segurança necessária nas informações geradas pela área de controladoria e, conseqüentemente, o apoio adequado em todas as etapas do processo de gestão”. Este aspecto também é comentado por Nascimento e Reginato (2013, p. 132) que destaca que uma sólida estrutura de controles internos junto com a eficácia do trabalho de controladoria apresenta as seguintes vantagens:

- Aumento de eficiência operacional;
- Tomada de melhores decisões operacionais;
- Proporciona avaliação de desempenho mais corretas;
- Diminui o risco da ocorrência de erros e fraudes;

Ainda em conformidade com estes autores, a área de controladoria deve estar atenta à mudanças no ambiente interno e externo para ser realizado oportunamente a adequação dos controles e revisão do processo de gestão através do planejamento estratégico e operacional. Apesar disso, apresentam os principais problemas relacionados a controles internos:

- Existência de conluio de funcionários;
- Ocorrência de erros por falta de informação e instrução dos funcionários;
- Ocorrência de erros por negligência de funcionários na execução das tarefas diárias;
- Maior exposição à fraude;
- Penalidades impostas por órgãos fiscalizadores e normatizadores;
- Publicidade desfavorável;
- Redução de investimentos e queda do valor das ações no mercado.

Há de se notar que o fator humano se destaca entre os diversos motivos citados acima. Ao referir-se ao controle interno, os autores ainda afirmam que “ética e transparência são conceitos básicos dos controles internos”.

Uma ferramenta fundamental que é amplamente usado pelo controle interno para apresentação de dados e realização de cálculos, substituindo o lápis e papel é a planilha eletrônica. Apesar de existir diversos sistemas integrados, ainda se torna muito útil para o trabalho dos profissionais para organizar dados e auxiliar em levantamentos. (SILVA; DANDARO, 2015, p. 79)

Azevedo (2016, p. 11) a gestão empresarial é muito dinâmica, os resultados que a empresa obteve no passado, não garantem por si só novos resultados em um ambiente competitivo, no ponto de vista do autor é necessário que a empresa tenha organização e controle eficientes para resolver os problemas de gestão.

#### **4.6 Processo de gestão**

Segundo entendimento de Catelli (2015, p. 58) o processo de gestão é decorrente do modelo de gestão. O processo decisório deve assegurar que as decisões que são tomadas na empresa estejam de acordo com a missão, garantindo equilíbrio e continuidade. O autor afirma que o processo de gestão deve: “ser estruturado com base na lógica do processo decisório; contemplar, analiticamente as fases de planejamento, execução e controle das atividades da empresa; ser suportado por sistemas de informações que subsidiem as decisões”. No quesito planejamento o autor menciona a divisão em: “pré-planejamento, planejamento de médio/longo prazos e planejamento de curto prazo. E define que:

O processo de gestão econômica<sup>7</sup> estrutura-se nas fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle, contemplando um conjunto de definições básicas sobre os objetivos, os produtos e os requisitos de cada uma dessas fases.

Nascimento e Reginato (2013, p.56) apontam que o modelo de gestão precisa ser um facilitador e um orientador do processo de gestão, através de determinadas características, e o sucesso ou insucesso da ação organizacional é determinado em função: da conduta, do moral e do comportamento das pessoas; da influência dos grupos informais; da determinação de

---

<sup>7</sup> Para Catelli (2015, p.31), gestão econômica – GECON significa Administração por Resultado, que objetiva a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e eficiência operacionais, através de um sistema de gestão e sistema de informações.

responsabilidade e autoridade; do sistema de informações; e dos critérios de avaliação de desempenho.

#### 4.7 Controle Gerencial

Na perspectiva de Azevedo (2016, p. 01), no atual cenário empresarial, deve-se considerar: exponencial desenvolvimento tecnológico, o processo de evolução da economia e o crescimento das organizações tornaram o ambiente complexo, dificultando a gestão dos negócios. Levando-se em consideração que a informação é fundamental para o processo de gestão, os controles gerenciais passaram a ocupar posição de destaque na pauta de prioridades dos executivos.

O autor destaca ainda que “o controle gerencial deve assegurar que os resultados das operações se aproximem dos objetivos estabelecidos”. Para que haja a assecuração, os controles precisam estar dispostos em pontos estratégicos: antes que a operação seja totalmente completada; durante a ação, através de paradas para testes e inspeções, aprovando ou não a continuidade operacional; ou após a realização dos trabalhos, gerando o processo de “*feedback*”. É importante destacar que a ausência e/ou falha no controle gerencial de previsões e acompanhamento das operações e a indevida avaliação do risco constituem características negativas de uma empresa moderna.

##### 4.7.1 Evidências de controles gerenciais no cotidiano das empresas

Azevedo (2016, p. 16) enumera alguns controles gerenciais que tem por finalidade embasar a tomada de decisão pelos gestores:

1. **Acompanhamento dos relatórios de pagamentos**, com objetivo de constatar o comprometimento das disponibilidades da empresa;
2. **Projeção e análise do capital de giro da empresa**, visando determinar o montante de capital de giro necessário à realização das operações normais da empresa, sem comprometer sua capacidade de liquidez;
3. **Acompanhamento e análise das obrigações em aberto**, permitindo confrontar os compromissos existentes com as disponibilidades da empresa;
4. **Análise da evolução das vendas e preços praticados**, possibilitando determinar sinais de anormalidade no perfil do mercado consumidor e que estejam afetando as vendas da empresa. Além disso, visa estabelecer se os preços praticados estão em acordo com as políticas estabelecidas pela direção da empresa, como também se os mesmos são suficientes para, além de cobrir custos e despesas, gerar valor para o proprietário;
5. **Análise da evolução dos custos de produção e despesas operacionais** voltada a determinar se custos de produção e despesas operacionais mantêm evolução compatível com o volume de negócios e premissas orçamentárias, sem apresentar distorções expressivas;

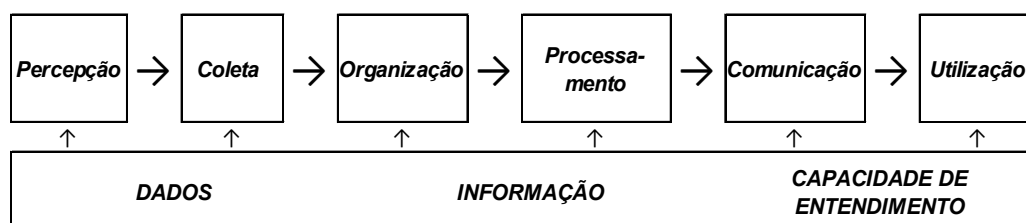
6. **Análise das margens de lucro**, que contempla a observação das margens de lucro atingidas nos negócios da empresa, se as mesmas estão de acordo com premissas traçadas pela administração e se são suficientes para cobrir custos e despesas, além de gerar valor para o proprietário;
7. **Determinação e análise do ponto de equilíbrio**, possibilitando identificar o nível de operação da empresa em que ocorre o equilíbrio entre as receitas, custos e despesas, fixos e variáveis e, se este ponto, está de acordo com as perspectivas da direção da empresa;
8. **Análise da evolução do capital de giro**, visando estabelecer se está compatível com projeções previamente elaboradas e as razões de possíveis distorções;
9. **Acompanhamento e análise de indicadores econômicos e financeiros**, objetivando a transparência da *performance* da empresa, principalmente sob o ponto de vista de liquidez, rentabilidade, retorno e endividamento;
10. **Acompanhamento e análise de orçamentos de resultados e de fluxo de caixa**, com o compromisso de determinar se os resultados previamente estimados estão de acordo com as expectativas da direção da empresa, além de identificar e justificar distorções mais relevantes;
11. **Acompanhamento e análise de relatórios de obrigações em atraso**, enfocando o nível de inadimplência da empresa em relação aos seus credores, além de possibilitar base para renegociação de prazos;
12. **Acompanhamento e comparação entre fluxo de caixa projetado e realizado**, permitindo avaliar possíveis distorções entre a projeção do comprometimento das disponibilidades, com o que efetivamente foi realizado;
13. **Estudo do fluxo de caixa projetado**, permitindo determinar pontos de "apertos" e "folgas" de liquidez, assim como a escolha antecipada das alternativas aplicáveis voltadas a solucionar dificuldades identificadas na projeção;
14. **Análise dos preços praticados pelos fornecedores**, possibilitando identificar a eficiência nas operações de compra;
15. **Estudo correlacionado: gastos com pessoal x receitas**, análise que propiciará a determinação do nível de comprometimento do faturamento da empresa frente aos gastos com empregados. A comparação com parâmetros históricos permitirá uma transparente visão da *performance* alcançada;
16. **Estudos envolvendo níveis de produtividade**, permitindo observar possíveis desperdícios de custos com empregados envolvidos com a produção e que possivelmente incrementam o custo do produto;
17. **Estudo sobre níveis de inadimplência de clientes**, possibilitando avaliar a eficiência na concessão do crédito, o exercício de ações de cobrança, possíveis anormalidades no mercado consumidor, assim como o comportamento da liquidez da empresa;
18. **Acompanhamento do ciclo operacional/financeiro**, determinando, através da conjugação de: níveis de estocagem, prazos de compras e prazos de vendas, os possíveis reflexos que poderão atingir a necessidade de capital de giro e o caixa da empresa;
19. **Acompanhamento dos níveis de custo nas operações de captação de recursos**, com a finalidade de identificar se a empresa vem incorrendo em custos compatíveis com os de mercado, e também observar o nível de comprometimento causado pelos custos financeiros no resultado; e
20. **Acompanhamento envolvendo o desperdício de material no processo produtivo**, visando estabelecer o nível de comprometimento dos custos de produção.

#### 4.8 Gestão estratégica das informações

Segundo a concepção de Oliveira, Perez Jr e Silva (2014, p. 47) informação estratégica são “informações que a empresa precisa obter sobre seu ambiente operacional para poder mudar e desenvolver estratégias adequadas capazes de criar valor para os clientes e de ser vantajosas”.

Os autores elucidam, conforme demonstrado na figura 03, que o processo aonde os dados são transformados em informações, e informações estas que são usadas para decisão e como ferramenta para otimizar os resultados é o Sistema de Informações Gerenciais.

Figura 03: Atividades do processo de informação estratégica



Fonte: p.51 controladoria estratégica

#### 4.9 Enterprise Resource Planning (ERP)

No que diz respeito ao *Enterprise Resource Planning* (ERP)<sup>8</sup>, Souza (2000, p. 11) define como “sistema de gestão integrados, adquiridos na forma de um pacote de *software* comercial, com finalidade de dar suporte à maioria das operações de uma empresa”. O autor esclarece que o *software* adquirido comercialmente pela empresa e integra diversos módulos. No decorrer das atividades, os funcionários vão inserindo os dados no sistema referente a todas as transações de produção, compras, movimentação de material, venda, distribuição, contabilidade, financeiro, etc. Com a inserção dos dados, a alta administração está sempre a par do andamento das operações da empresa. Sobre as características do ERP, foram citados os seguintes aspectos:

- São pacotes comerciais de software;
- São desenvolvidos a partir de modelos-padrão de processos;
- São integrados;
- Têm grande abrangência funcional;
- Utilizam um banco de dados corporativo;
- Permitem parametrização, configuração, customização e localização; e
- Requerem procedimentos de ajustes e atualização de versões.

<sup>8</sup> Sistema de Gestão Empresarial – tradução livre

## 5 CONTROLADORIA NA AVALIAÇÃO DE RESULTADOS E DESEMPENHOS

Nascimento e Reginato (2013, p.183) apontam que a controladoria assume uma importante função no processo de avaliação e resultados e desempenhos – que também pode ser utilizado como instrumento de controle – conduzindo o processo decisório e visando alcançar a eficácia organizacional. Os autores apontam também que a avaliação deve ser realizada sob dois ângulos: o operacional e o dos gestores.

Quando se fala em avaliação de desempenho, os autores alegam que é necessário certificar-se de que o sistema-empresa está funcionando da melhor forma possível, tomando parte dos detalhes e constatando inadequação de habilidades e competências. Miranda e Silva<sup>9</sup> (2002, p. 132 *apud* NASCIMENTO; REGINATO, 2013, p. 187):

- a. controlar as atividades da empresa;
- b. alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários;
- c. controlar o planejamento;
- d. criar, implantar e conduzir estratégias competitivas;
- e. identificar problemas que necessitem de intervenção dos gestores; e
- f. verificar se a missão da empresa está sendo alcançada.

Acrescentam também que ao criar uma sistemática de avaliação, a empresa deve divulgar os critérios de forma clara e objetiva para todos que estiverem envolvidos no processo, de igual forma deve divulgar os princípios adotados. Instituída todas as regras e indicadores, a empresa pode adotar critérios de recompensas e punições através da parametrização de resultados. Além disso, deve haver um reconhecimento para o funcionário pelo resultado alcançado, visto que o comportamento recompensado estimulará a repetição da tarefa em padrões melhores. Programas de remuneração variável e por habilidades também impactam os resultados da avaliação de desempenho.

No âmbito do controle de gestão, os autores citam que os gestores devem estipular objetivos a serem alcançados no nível geral da empresa e também particulares para cada área através de índices, através de quatro categorias:

- a) Indicadores de Liquidez: são utilizados em curto prazo. Indicam a capacidade da empresa em cumprir suas obrigações;
- b) Indicadores de Atividade: indicam o tempo que leva para a empresa transformar bens ou direitos, como estoques e clientes, em receita de vendas ou caixa;

---

<sup>9</sup> MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes da. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, Paulo (Org) *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002. p.132-153



- c) Indicadores de Endividamento: informam o quanto a empresa está se utilizando de recursos de terceiros para gerar lucros;
- d) Indicadores de Lucratividade: avaliam o lucro da empresa contraposto a diferentes parâmetros, tais como vendas, ativos, patrimônio líquido.

Complementando, Kaplan e Norton (1997) advertem que nenhum indicador, analisado de forma isolada, pode fornecer uma compreensão completa do comportamento de uma empresa nem evidenciar todas as áreas ao mesmo tempo. Dessa forma, as medidas obtidas através dos indicadores necessitam ser comparativas e integradas, para que expressem verdadeiramente o desempenho que foi obtido. Sendo assim, fazer o monitoramento do processo da gestão possibilita avaliação da situação a fim de evitar desvios indesejados de rumo, executando de maneira oportuna ações rápidas visando correções ou a manutenção de rumo enquanto o processo estiver seguindo o fluxo esperado.

Sabe-se que tão importante quanto planejar é conseguir controlar. Frezatti (2009, p. 180) ainda afirma que “*o controle é fundamental para o entendimento e o grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado*”.

Observa-se então que o controle tem como sua função medir o desempenho das ações e dos projetos da organização para que se possa corrigir ou fazer alterações, quando tiver necessidade, nas metas e nos objetivos previstos.

Com relação aos objetivos das empresas são estabelecidos visando alcançar resultados positivos em curto, médio e longo prazo, por isso a ordem de importância é ditada pela cúpula de gerenciamento. (CRUZ JR, 2006)

Os objetivos da ação agressiva se concentrarão nas metas relacionadas ao crescimento, como por exemplo, a participação relativa do mercado junto com a elevação do lucro líquido, já os objetivos da ação conservadora se concentrarão nas metas relacionadas ao fundo líquidas, como a participação absoluta dentro do mercado com elevação dos recursos líquidos gerados. A organização é responsável por estabelecer quais as metas e oportunidades serão criadas com o desenvolvimento do negócio, por isso, para Cruz Jr (2006) é necessário avaliar:

- A ocorrência efetiva do crescimento da organização e a oportunidade do nicho de mercado;
- Com o potencial crescimento é necessário criar novos espaços para expansão do negócio;
- Com a geração de capital é possível aumentar a competitividade frente ao mercado concorrente;

- Qualquer situação problema identificada pela organização deve ser dirimida pelos seus gestores.

Portanto, se verifica que a análise interna e das fraquezas da empresa representam os meios utilizados para amenizar os riscos que podem assolar o negócio durante sua realização.

- Os objetivos estabelecidos pela organização com relação a execução do trabalho e os setores indiretamente a ele relacionados;
- Outras atividades e produtos que podem ser agregados ao negócio;
- Análise periódica do mercado e as novas tendências que vão surgindo com o passar do tempo;
- Estimativa de lucro para a atividade exercida;
- Possibilidade de fontes alternativas de matéria prima;
- Investimento de recursos financeiros nos setores da organização (maquinário e equipamentos utilizados na empresa).

### **5.1 Balanced Scorecard (BSC)**

Nascimento e Reginato (2013, p. 243) relatam que no ano de 1992 foi divulgado por Kaplan e Norton, professores da *Harvard Business School*, uma metodologia de medição de gestão de desempenho chamada de *Balanced Scorecard* (BSC), fruto de uma pesquisa patrocinada pelo Instituto Nolan Norton. À época foi percebido que as medidas de desempenho financeiras que vinham sendo utilizadas já não satisfaziam mais às medidas de desempenho que eram requeridas na era da informação.

Nesse sentido, apontam que o BSC é um dos sistemas de controle gerencial que mais se destacam, pois é capaz de vincular instrumentos financeiros e não financeiros aos objetivos estratégicos e também auxiliam na implantação e avaliação do planejamento estratégico. Em resumo, o BSC é decorrente de outros sistemas de avaliação de desempenho.

Quanto à definição Nascimento e Reginato (2013, p. 244), os autores compreendem o BSC como um sistema de suporte à decisão, pressupondo alterações em sua composição e “relações de causa e efeito entre ações, com o propósito de equilibrar os objetivos de curto e longo prazo; entre medidas financeiras e não-financeiras; entre indicadores de tendência e ocorrência; e entre perspectivas internas e externas”. Já Kaplan e Norton (1997) definem o BSC como um sistema de gestão que deve abranger todos os níveis da empresa: estratégico, tático e

operacional, capaz de oferecer um modelo que traduza a visão e a estratégia de uma empresa como um todo em harmonia com os indicadores de desempenho.

Nascimento e Reginato (2013, p. 246) afirmam que o BSC deve combinar as medidas de desempenho, as medidas de resultado, e as quatro perspectivas enumeradas a seguir; mas com a alegação de que a eficácia da associação desses elementos e fatores sujeita-se à relação de causa e efeito que é estabelecido no processo de construção:

- a) **Perspectiva financeira:** contempla as etapas de crescimento, com o objetivo de expansão para novos mercados, serviços e produtos; sustentação, as medidas financeiras estão associadas à lucratividade; e colheita, fase final, onde a empresa deve usar o fluxo de caixa operacional e diminuir a necessidade de capital de giro;
- b) **Perspectiva de clientes:** contempla a participação de mercado; captação de clientes; retenção de clientes; satisfação de clientes; e lucratividade de clientes;
- c) **Perspectiva de processos internos:** é um dos principais indicadores, envolve três processos na medição dos indicadores: inovação, operações e serviços pós-venda;
- d) **Perspectiva de aprendizado e crescimento:** contempla a infraestrutura que a instituição necessita para a consecução de seus objetivos, através de funcionários capacitados e motivados e com eficiente sistema de informação.

Entretanto, os autores argumentam que a divisão de perspectivas dependerá de cada organização e que o BSC não evidencia de maneira muito clara os interesses dos *stakeholders*, pois o ambiente pode levar a novas perspectivas.

No que se refere à implementação, conforme mostrado na figura 04, é necessário estabelecer a missão, visão e objetivos estratégicos já indicados no Planejamento Estratégico, e segundo os autores, é o momento onde fica mais evidente e intensa a área de controladoria, “que consiste em medir os resultados a partir do modelo implementado”. Para se traduzir a estratégia em medidas considera-se os seguintes princípios: “relações de causa e efeito; os vetores de desempenho; e a relação com os fatores financeiros.” Os autores apresentam um exemplo das etapas para a implementação da metodologia BSC:

Figura 04: Traduzindo a missão em resultados almejados.



Fonte: Nascimento e Reginato (2013, p.252 apud KAPLAN; NORTON)

O BSC tem o propósito de viabilizar os seguintes processos gerenciais críticos: “esclarecer e viabilizar a visão e a estratégia; comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas; planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas; melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico”. (NASCIMENTO; REGINATO, p. 250)

Através do entendimento do BSC é possível afirmar que o objetivo do sistema de mensuração motiva aos envolvidos no processo a executarem com sucesso a estratégia da empresa ou unidade de negócio (NASCIMENTO; REGINATO, p. 251)

## CONCLUSÃO

Este trabalho teve o objetivo de discorrer o papel da controladoria como ferramenta de gestão e controle de custos para as organizações. Para desenvolver o estudo proposto, foi feito um levantamento bibliográfico dos aspectos conceituais de controladoria, onde buscou-se apresentar o contexto evolutivo, apresentando a missão e o papel da controladoria e do *controller*. Na sequência caracterizou-se as ferramentas fundamentais para a gestão, com destaque para o planejamento e controle, assim como uma abordagem quanto aos sistemas informacionais. Tais proposições permitiram versar sobre a gestão empresarial.

O gestor das organizações atuais deve em primeiro lugar ter plena consciência da missão da organização e buscar incessantemente o alinhamento de todos com essa missão; estabelecer com a equipe valores sólidos como a ética nas relações interpessoais, a honestidade, a transparência nas ações, a preocupação com o social, com a cidadania e com o meio ambiente, valores estes que, associados à missão, nortearão todas as ações da equipe no cumprimento das metas da organização.

Sem a capacidade de estabelecer uma visão compartilhada, instaurar valores ou influenciar na construção de uma cultura organizacional sólida, a liderança pode se limitar ao simples exercício da gerência, desempenhando as funções de planejar, organizar, controlar, que são funções importantes na condução de uma corporação, mas insuficientes para caracterizar, de forma legítima, uma liderança atuante.

Nos dias atuais, a própria gerência não mais se caracteriza pela emissão pura e simples de ordens e regras e pela centralização. Esse estilo, gradativamente está sendo substituído por um processo de delegação, envolvendo aspectos como conhecimento, orientação, participação, acompanhamento e avaliação. Ou seja, mesmo as pessoas que preferem somente gerenciar e não liderar as atividades organizacionais internas na empresa, necessárias ao planejamento empresarial focado em resultados, procuram instigar os profissionais a cumprir suas responsabilidades de acordo com um planejamento estratégico bem estruturado, concedendo-lhe poderes para realizar a tarefa, sem abdicar de sua responsabilidade sobre esta.

Depois de realizadas essas regras de gestão e planejamento, foi visto que o importante é haver controle, e a controladoria é uma poderosa ferramenta para gestão empresarial, e o controle do orçamento é essencial na formulação dos objetivos organizacionais.

Destaca-se que a eficiência e eficácia dos resultados dependem da qualidade em que as informações são disponibilizadas e utilizadas pelos gestores da empresa, permitindo então que

o processo de tomada de decisão seja realizado de forma a melhorar a *performance* da empresa. Nesse ínterim, a gestão empresarial foi tratada à luz dos indicadores de avaliação e desempenho, apontando a importância da implementação e consolidação do *Balanced Scorecard*, pois esclarece e viabiliza a visão e a estratégia, comunicando e associando os objetivos e medidas estratégicas. Planeja as ações, estabelece metas e alinha iniciativas estratégicas além de melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico.

Através do trabalho realizado, pôde-se constatar a importância da Controladoria como ferramenta de gestão empresarial suprimindo as atuais necessidades das empresas de manterem-se sempre competitivas. Devido à esta necessidade, destaca-se o papel deste setor pois é o mesmo que auxilia com que todas as áreas tenham um bom desempenho na direção correta para alcançar o objetivo econômico-financeiro definido. Além disso age como o centro de informações seguras e precisas referente ao negócio, ao mesmo tempo em que controla os custos, gastos e investimentos para garantir com que nada saia do planejado, mantendo o monitoramento e acompanhamento dos resultados obtidos.

E por fim, ressalta-se que a intenção deste estudo foi contribuir com a área de Contabilidade e Controladoria, visto que com a crescente robotização, torna-se cada vez mais necessária a especialização ou busca por áreas mais gerenciais e menos mecânicas para os futuros profissionais de contabilidade, onde encontra-se a Controladoria. E mais especificamente abordar a gestão empresarial por ser fundamental ao apoio à tomada de decisão. E o estudo foi limitado no tocante aos sistemas e formas de avaliação de desempenho e resultados, pois se trata de um assunto extenso e com nuances diferentes para cada tipo de segmento empresarial.

## REFERÊNCIAS

- ACKOFF, R. **The future of Operational Research is Past**. Operations Research, 1979. Vol. 30.
- BEUREN, Ilse Maria. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHIMIDT, Paulo (organizador). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1989.
- CARAVANTES, G. G.; PANNO, C. C.; KLOECKNER, M. C. **Administração: teorias e processos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.
- CATELLI, A. (Coordenador) – **Controladoria: uma Abordagem de Gestão Econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma abordagem da gestão economia – GECON**. – 2. Ed. – 11. reimp. – São Paulo: Atlas, 2015.
- CATELLI, Armando. **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.
- CAMILO, Sílvio Parodi Oliveira; MARCON Rosilene; BANDEIRA-DE-MELLO, Rodrigo. **Navus – Revista de Gestão e Tecnologia**. Florianópolis, SC, v. 1, n. 1, p. 83-98, Jul./Dez. 2011.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2003.
- CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: teoria, processo e prática**. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 1994.
- CRUZ JÚNIOR, J. b.; et. al. **Gestão de negócios – visões e dimensões empresariais da organização**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.
- DRUCKER, Peter F. **Introdução à administração**. São Paulo: Pioneira, 1998.
- FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FREZATTI, Fabio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, Ray H. **Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making**. Dallas: Business, 1976.

GIONGO, Juliano; NASCIMENTO, Auster Moreira. *O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul*. IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, nov. 2005. Disponível em: <[http://www.intercostos.org/documentos/custos\\_159.pdf](http://www.intercostos.org/documentos/custos_159.pdf)>. Acesso em: 2020.

GREMAUD, A. P.; VASCONCELLOS M. A. S. de; JÚNIOR R. T. **Economia Brasileira Contemporânea** – 7. ed. – 13. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2014.

GIRIOLI, L. S. **Análise do uso de medidas de desempenho de empresas presentes na pesquisa em contabilidade no Brasil**. 2010. 114 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 5. ed. – São Paulo, SP : IBGC, 2015. Disponível em: < [www.ibgc.org.br](http://www.ibgc.org.br) >. Acesso em: 2020.

KASSAI, S. **Utilização da análise por envoltória de dados (DEA) na análise de demonstrações contábeis**. 2002. 350 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: Teoria e estudos de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

MOSSIMANN, Clara Pellegrinello, ALVES, José Osmar de Carvalho, FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel nas administrações das empresas**. Florianópolis: Editora da UFSC, Fundação Esag, 1993.

MOSIMANN, Clara Pelegrinello, FISCH, Silvio. **Controladoria – seu papel na Administração de Empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos** – 9. ed. – 8. reimp. – São Paulo: Atlas, 2008.

MENDES, Andréa Paula Segatto. **Teoria da Agência Aplicada à Análise de Relações entre os Participantes dos Processos de Cooperação Tecnológica Universidade-Empresa**. 2001. 260f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2001. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-24012002-114443/pt-br.php>> Acesso em: 2020.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes da. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, Paulo (Org) *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002. p.132-153.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional** – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.



NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a Controladoria: Conceitos, Sistemas, Implementação**. São Paulo: Atlas: 1993.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Relatório Oficial sobre Governança Corporativa na América Latina. Disponível em: <<https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/24277169.pdf>>. Acesso em: 2020.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ, J. H. J.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Luis Martins de et al. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Luis Clóvis. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2002.

PADOVEZE, Luis Clóvis. **Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos – Estrutura – Aplicação**. 1. ed. São Paulo: Thomson, 2005.

PADOVEZE, Luis Clóvis. **Controladoria estratégica e operacional** 3 rev. São Paulo Cengage Learning 2012

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo, Atlas, 1995.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária: Origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

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

SILVA, C. C.; DANDARO, F. v. 09, nº 2, p. 64-83, JUL-DEZ, 2015. Revista Eletrônica “Diálogos Acadêmicos” Disponível em: <[www.semar.edu.br/revista/downloads/edicao9/5-artigo.pdf](http://www.semar.edu.br/revista/downloads/edicao9/5-artigo.pdf)> Acesso em: 2020.

SOUZA, Cesar Alexandre de. **Sistemas integrados de gestão empresarial: estudos de caso de implementação de ERP** – São Paulo : FEA / USP, 2000.

Disponível em: <[www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12133/tde-19012002.../CAS-ERP.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12133/tde-19012002.../CAS-ERP.pdf)> Acesso em: 2020.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Editora Universidade Empresa, 1972.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1986.