

IDENTIFICAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA ADOTADAS POR EMPRESAS DE GESTÃO DE RESÍDUOS

IDENTIFICATION OF CONTROLLING PRACTICES ADOPTED BY WASTE MANAGEMENT COMPANIES

Elcilene Ferreira Rosa

Especialista em Controladoria e Auditoria, Universidade Federal do Piauí.

contadoraelcilene@gmail.com

 <https://orcid.org/0009-0004-1250-4852>

Andressa da Rocha Monteiro

Pós-graduanda em Auditoria, Controladoria e Perícia Contábil (Unicesumar).

andressamonteirocont@gmail.com

 <https://orcid.org/0009-0005-1854-2515>

Anderson Rafael Costa Sousa

Mestre em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina.

rafaelcosta.cic@gmail.com

 <https://orcid.org/0000-0001-7729-3962>

DOI: <https://doi.org/10.36942/reni.v9i2.905>

RESUMO

O presente trabalho buscou identificar quais as práticas de controladoria adotadas pelas empresas que desenvolvem atividades de coleta e tratamento dos resíduos, localizada na cidade de Teresina – PI, através da aplicação metodológica do estudo

de Leite, Diehl e Manvailer (2015), dada a semelhança nos objetivos. Assim, através de um levantamento (survey), descritivo, quantitativo fez-se uso de um questionário online para a coleta de dados. Os resultados sugerem a revisão da viabilidade da criação do setor nas empresas investigadas, ao ponto que apenas 10% das práticas listadas são adotadas por todas as empresas da amostra. Quando somadas, 58,60% das práticas listadas ou não são conhecidas ou não são utilizadas pelos profissionais responsáveis por informações financeiras gerenciais. Apenas os Controles Internos Administrativos, Planejamento Tributário e Orçamento Operacional são vistos como Extremamente Importantes por todas as empresas. Aconselha-se para pesquisas futuras que outros setores sejam observados e que outras características contingenciais sejam levantadas.

Palavras-chave: Controladoria; Práticas de controladoria; Gestão de Resíduos.

ABSTRACT

The present work sought to identify which controllership practices adopted by companies that develop waste collection and treatment activities, located in the city of Teresina – PI, through the methodological application of the study by Leite, Diehl, and Manvailer (2015), given the similarity in the objectives. Thus, through a descriptive, quantitative survey, an online questionnaire was used for data collection. The results suggest a review of the feasibility of creating the sector in the companies investigated, to the point that only 10% of the practices listed are adopted by all the companies in the sample. When added together, 58.60% of the practices listed are either not known or are not used by professionals responsible for managerial financial information. Only Internal Administrative Controls, Tax Planning, and Operating Budgets are seen as Extremely Important by all companies. It is advisable for future research that other sectors be observed and that other contingency characteristics be raised. Keywords: Controllership; Controllership practices; Waste Management.

Keywords: Controllership; Controllership practices; Waste Management.

JEL M1 Administração de Empresas .

1 INTRODUÇÃO

O crescimento desenfreado das organizações com finalidade lucrativa na economia globalizada, fruto da Revolução Industrial, no início do século XX, pressiona a necessidade da reformulação estrutural dos negócios. Durante esse período, originaram-se grandes conglomerados, ascendentes de fusões empresariais, dos quais eram caracterizados pela adoção à estrutura verticalizada, organizada sob forma de divisões, mas com o controle centralizado. Sob a nova estrutura, holística e horizontal, demandam-se mensurações além das financeiras, uma vez que estas apresentam-se insuficientes para capturar a capacidade da empresa de gerar valor em um cenário dinâmico e complexo (Bititci, Garengo, Dörfler & Nudurupati, 2012).

A preocupação passa a ser com produções em grande escala e com baixo custo para garantir a competição enérgica. As primeiras modificações são percebidas nas cadeias produtivas que passam a fragmentar e flexibilizar a forma de utilização da mão-de-obra. Assim, o controle estritamente financeiro como ferramenta gerencial dá espaço ao controle da produtividade do indivíduo, da gestão do tempo e da adequação da empresa frente os avanços tecnológicos. Embora *frameworks* tenham sido desenvolvidos para instrumentalizar as preocupações listadas, não era possível mensurar produção competitiva de valor à empresa, tampouco o seu desempenho holístico (Martin, 2002; Varela, Barbos & Farias, 2015; Beer & Micheli, 2018). Sob essa carência se deleita o protótipo da Controladoria.

Orienta-se, a partir de então, o modo de olhar as informações financeiras para o campo estratégico, uma vez que as empresas não são organismos isolados, pelo contrário, são organismos que se relacionam com outros e com variáveis que podem influenciar o desempenho, pelas quais os organismos não têm o controle. Quanto mais complexo, turbulento ou emergente for o ambiente, maior será a necessidade de reconhecer, identificar e tempestivamente tomar decisões, com base em informações financeiras e não financeiras, sem limitar-se à informações financeiras históricas, passadas (Bhattacharyya, Jha & Fernandes, 2015; Sá & Amorim, 2017; Silva, Pereira, de Sousa & Vital, 2017).

Martin (2002) aloca a perspectiva de valor e a perspectiva estratégica como sendo prioridades já trabalhadas em pesquisas de contabilidade financeira voltadas ao mercado, no eixo 1. E enquadra as perspectivas de processos e de recursos no eixo 2 como sendo anseios existentes por exigir a modelagem de sistemas de informações. As informações geradas por

esse sistema devem agregar valor aos controles na área operacional, econômica, financeira e patrimonial das empresas, de modo que facilite a tomada de decisão e sejam avaliadas em termos do resultado organizacional (Vasconcelos & Lima, 2017).

Leite, Diehl e Manvailer (2015) dividem o desenvolvimento da Controladoria em 4 estágios: 1) anterior a 1950 - foco na determinação de custos e controle financeiro; 2) 1965 - informações geradas para o planejamento e controle da gestão; 3) 1985 - redução dos desperdícios na atividade operacional, modelagem de processos e otimização de recursos e, 4) a partir de 1995 até os dias atuais - criação de valor através do uso eficaz dos recursos.

O final da década de 90 e início dos anos 2000 marca a ascensão do gerenciamento do desempenho integrado na compreensão da Controladoria como o departamento responsável pelo planejamento, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, além da elaboração de relatórios e posterior interpretação (Lunkes, Schnorrenberger, Gasparetto & Vicente, 2009; Lunkes, Gasparetto & Schnorrenberger, 2010; Lunkes, Schnorrenberger, Souza & Rosa, 2012; Lunkes, Schnorrenberger & Rosa 2013). O aspecto da departamentalização se dá a partir da necessidade de desenvolver métricas e indicadores que indiquem a situação integrada da empresa para solucionar fatores contingenciais externos, deixando os fatores internos dentro da individualidade de cada empresa, através do eficiente alinhamento estratégico (Cavalcante, Luca, Ponte & Gallon, 2012; Oliveira Serafim, Ceolin, Souza, Silva & Mota, 2021).

Borinelli (2006) discute que, no Brasil, estruturas menores de controladoria centralizam atividades de controle e assumem a tomada de decisão, enquanto estruturas maiores de controladoria, com órgãos de *staff*, utiliza-se como aconselhamento e assessoria, de caráter consultivo. Em outras palavras, o autor explana que as práticas e a estrutura da controladoria têm relação direta e proporcional com o tamanho, deixando distante empresas de menor porte.

A observação provocou a pesquisa de Anagusko, Araki e Moser (2020), na sustentação de que a Controladoria pode se adequar à estrutura organizacional e de custos de qualquer empresa, independente do porte, implementando uma grande força competitiva, com instrumentos capazes de dinamizar o uso de recursos e o controle das atividades, sua produtividade, e proporcionar a continuidade.

Com intenção semelhante, o trabalho de Mendes, Kruger e Lunkes (2018), averiguaram se as variáveis idade, faturamento bruto anual e número de funcionários são correlacionados com a estrutura da Controladoria. Os resultados encontrados pelos pesquisadores indicam que “quanto mais tempo de atuação tiver a empresa, quanto maior for seu faturamento, quanto mais funcionários tiver, maior será a propensão da adoção de uma estrutura de controladoria” (Mendes et al., 2018, p.138). Oliveira, Junior e Silva (2007) corroboram com o pensamento ao abordar que as funções e atividades da Controladoria são influenciadas por fatores como o porte da empresa, a variedade das suas atividades, o nível de centralização e hierarquização da gestão, a quantidade de fábricas e filiais etc.

Instigado pelas explicações anteriores, o referido trabalho tem como objetivo responder a seguinte questão: Quais as práticas de controladoria adotadas por empresas que atuam na coleta e gerenciamento de resíduos, localizadas na cidade de Teresina – PI? A pesquisa contribuirá com os achados de Anagusko, Araki e Moser (2020), Mendes, Kruger e Lunkes (2018) e, Borinelli (2006), por identificar as práticas adotadas em empresas de médio porte, a relação com o tamanho considerando o número de funcionários, além de averiguar quais práticas são mais comuns no setor observado.

O setor fora escolhido em função da importância da coleta e gestão de resíduos no período pandêmico causado pelo covid-2019, pelo qual o mundo inteiro enfrenta/ou a crise sanitária. O vírus permanece até 9 dias em resíduos sólidos - materiais, substâncias e objetos descartados - por isso o serviço de descarte, tratamento e destinação final dos resíduos foram consideradas atividades essenciais, sob o qual os estados federativos desenvolveram políticas públicas de saúde sanitária urbana com o objetivo de controlar o contágio (Lima, Brito, Labiak Jr & Casagrande, 2020; Ventura, Moraes, Vaz Filho & Brunetti Junior, 2021; Protásio, de Moraes & Ventura, 2021). Em Teresina, município da pesquisa, a evolução e disseminação da Covid-2019 ocorreu de forma desigual, dado o crescimento em regiões periféricas e vulneráveis com difícil acesso à saúde e saneamento básico (Alencar, Costa, Laurentino, Rocha, Ohana, da Silva Couto, & Oliveira Feitosa, 2020). Ainda que a dinâmica da gestão de resíduos municipal seja de responsabilidade compartilhada entre os setores público e privado, as condições econômicas e sanitárias aumentaram a demanda do tratamento de resíduos de forma exponencial (Sousa Alves, Noletto, da Silva & Pinheiro, 2021).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Práticas de Controladoria

Coube à regulação contábil promover o estreitamento espacial de empresas, através da padronização do processo contábil e linguagem adaptada aos negócios para diminuição de conflitos resultantes da economia de mercado, como a assimetria informacional (Salotti, 2019). Apenas em 2016 que dois órgãos de contabilidade, AICPA e CIMA, formataram o CGMA, uma certificação de contador gerencial que prevê os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, que funcionam como guias de boas práticas de gestão para condução da tomada de decisão e desempenho robusto dos negócios. Segundo Costa e Lucena (2021), o uso adequado de práticas de contabilidade gerencial, na busca por aprimorar o gerenciamento dos recursos disponíveis, com integração entre as partes da organização (*stakeholders*), contribui para a geração de valor das empresas.

Diferente do sistema contábil desenvolvido para usuários externos, a controladoria enfrenta várias limitações na tentativa de padronização, visto que uma técnica contábil não suporta as diferentes abordagens estratégicas das empresas (Cinquini & Tenucci, 2010). De acordo com Saukkonen, Laine e Suomala (2018), a demanda por informações no processo de tomada de decisão também diverge junto aos atores envolvidos - diferentes gerentes podem apreciar escopo, conteúdo e tempo diferentes de informações da contabilidade gerencial.

A padronização dos processos de um negócio além de complexa exige harmonia com o contexto e o ambiente, com a variação dos cenários, com a infraestrutura das organizações e principalmente com o desenho operacional do fluxo de informações, que pode não gerar benefício até para a empresa que o desenvolveu. O fato se deve a individualidade de cada organismo empresarial, sua capacidade produtiva, a sua relação com o ambiente e suas limitações contingenciais (Schäfermeyer, Rosenkranz & Holten, 2012).

Para efeitos na gestão organizacional, além do conflito de interesses inter e intraorganizacional, a padronização de informações gerenciais deve se preocupar com a validação dos instrumentos de mensuração, com a aprendizagem organizacional e atender a demandas informacionais de modo tempestivo sob alinhamento estratégico (Valmorbida & Ensslin, 2016; Valmorbida, Ensslin & Ensslin, 2018).

Por outro lado, Serafim, Ceolin, Souza e Silva (2021), observam que as mudanças no mundo dos negócios provocam adaptações no trabalho, sobretudo a partir da influência da

tecnologia em profissões e empresas. No estágio atual, listado como indústria 4.0 tem-se que todos os postos de trabalhos, ainda os mais primitivos, estão sujeitos a computadorização ou automatização, conhecido como manufatura inteligente. Os autores se baseiam na construção de tecnologia como sendo a evolução progressiva de métodos que facilitam ou aprimoram as necessidades, assim, por exemplo, se uma prática de controladoria adapta a forma que ela se utiliza de informações financeiras de uma demonstração, ou reapresenta por outra perspectiva, essa alteração já é um constructo tecnológico. Por isso, a tecnologia sempre estará a serviço da controladoria, visto que ela evolui as práticas, métodos e técnicas de suporte a tomada de decisão frente à influência de uma economia cíclica.

O sistema de informações condensa subsistemas com práticas e demandas no gerenciamento de recursos financeiros, materiais, tecnológicos e humanos em uma lógica de entrada, processo e saída de informações para sanar e adequar objetivos estratégicos de entidades de pequeno porte, grande porte, familiares e até órgãos da administração pública (Júnior, Ceolin, Mota, de Oliveira Serafim & de Oliveira Silva, 2021; Zanin, Mocelin, Tres & Moterle, 2020; Müller & Beuren, 2010; Cavalcante et al., 2012).

Considerando a usabilidade e o avanço de práticas de controladoria, os autores Leite, Diehl e Manvailer (2015) revisaram na literatura as práticas assumidas por empresas brasileiras, consolidando o poder de replicação de algumas práticas desenvolvidas. A referida revisão chega no destaque de 27 práticas, listadas na tabela 1.

Tabela 1
Práticas de Controladoria

Práticas de Controladoria	Autores													
	Grunow, Beuren e Hein (2010)	Borinelli (2006)	Catelli (1999)	Dittadi (2008)	Iltner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van Der Stede (2009)	Malmi e Brown (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Regi-nato (2009)	Oliveira, Junior e Silva (2004)	Otley (2003)	Padoveze (2009)	Windolph e Moeller (2012)	Yalcin (2012)
Análise da Cadeia de Valor										X				
Análise Custo_Volume-Lucro (CVL)				X										X
Análise da Terceirização				X										
Análise do Retorno s/ Investimentos								X						
Análise de Valor Presente								X						
Avaliação de Desempenho						X			X		X			

<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>			X	X			X			X				X
Controle Interno		X								X				
Custeio ABC							X				X			X
Custeio Direto			X											
Custeio Kaizen							X							X
Custeio Meta		X					X				X			X
Custeio Padrão		X					X				X			X
Custeio por absorção		X					X				X			
Custeio Variável		X					X				X			
<i>Open Book Accounting (OBA)</i>													X	
Orçamento de Capital														X
Orçamento Operacional				X								X		
Planejamento Tributário		X		X					X					
Preço de Transferência	X	X	X					X						X
Processo Orçamentário			X			X		X						X
Sistema de Gestão Econômica			X									X		
Teoria das restrições (TOC)			X					X						
Valor Econômico Adicionado (EVA)									X		X			X

Fonte: Leite, Diehl e Manvailer (2015).

Outras revisões da literatura apontam críticas às práticas listadas nos achados de Leite, Diehl e Manvailer (2015). A crítica feita por Beer e Micheli (2018) dispõe que aferir o desempenho organizacional não se limita a construção de design, coleta e análise de dados, mas também reconhecer e inserir o engajamento e as experiências no processo, portanto aspectos técnicos e sociais devem ser analisados em conjunto, nunca separados, começando pela concepção das pessoas com o sistema de medição. E como resposta tem-se os impactos gerados nas rotinas, na cultura, no relacionamento e na comunicação, e vice-versa, uma vez que as organizações impactam os estados emocionais ou de desenvolvimento das pessoas.

A revisão sistemática da literatura desenvolvida por Van Looy e Shafagatova (2016) identifica o uso do *Balanced Scorecard* (BSC) na grande maioria das pesquisas analisadas. Trata-se de um modelo consolidado, construído a partir de medidas financeiras e não financeiras, mas normalmente usado sem a observância de condições mínimas que fazem parte do modelo como uniformização da terminologia, clareza nas métricas, além do que nenhum artigo trouxe um sistema de medição abrangente. E denotam que as perspectivas relacionadas aos fornecedores, à sociedade, aos custos de processos e à flexibilidade do processo parecem sub-pesquisadas até agora.

Bourne, Franco-Santos, Micheli e Pavlov (2018), apontam que os sistemas de avaliação de desempenho desenvolvidos tendem a não capturar a perspectiva da dinamicidade,

complexidade, ambiguidade e escala de problemas modernos no entendimento de que o mercado é um arranjo desses sistemas independentes e interdependentes com capacidades únicas. É necessário acompanhamento mais rígido desse sistema, considerando que uma situação não prevista pode prejudicar uma cadeia e outros sistemas.

Consoante com Rikhardsson, Wendt, Arnardóttir e Sigurjónsson (2021), existe uma relação entre a incerteza ambiental e a variedade de métricas no sistema de avaliação de desempenho. À medida que a imprevisibilidade aumenta, os gestores buscam respostas em outras medidas tangibilizadas capazes de traduzir perspectivas que antes eram desconhecidas, ou seja, adotam outras práticas de controladoria. Entretanto, esse processo necessita de um considerável investimento para controlar as incertezas sobre a escala do impacto e dos custos a transcorrer nos períodos de implementação (Nudurupati, Bititci, Kumar & Chan, 2011).

Segundo Otley (2001), a contabilidade tem perdido a expertise de tratar a gestão dentro da contabilidade gerencial. O crescente, e talvez excessivo, número de pesquisas sobre EVA e o *Balanced Scorecard* demonstram a preocupação da literatura em adaptar a controladoria nas organizações. O autor aponta algumas preocupações como a adaptação dos sistemas às circunstâncias locais (de ambiente, de estrutura, de força de trabalho e salários) e se incomoda com o fato de que os envolvidos com o estudo da estratégia prestem tanta atenção à formação de estratégia, e relativamente pouco aos processos envolvidos em fazer a estratégia se tornar real. As inquietações presentes na literatura surgem da observação de que as práticas contábeis são medidas de mensuração, ficando sob a responsabilidade da controladoria, também, a integração com o desempenho.

A perquirição de Kennerley e Neely (2002) questionou o que molda a evolução do Sistema de Avaliação de Desempenho em uma organização? Para os autores, as organizações precisam desenvolver capacidades-chaves que envolve processos eficazes; habilidades adequadas e recursos humanos; cultura apropriada; e sistemas flexíveis que possibilitem a medição em três níveis: medidas individuais, conjunto de medidas e revisão delas.

Dessa abordagem surgem duas questões fundamentais: a) Só grandes empresas estão aptas a adotar práticas de controladoria? b) Qual o pessoal capacitado para atender as necessidades da controladoria? A primeira questão foi respondida por Anagusko et al. (2021) que analisaram que, à luz de diferentes possibilidades, é possível a adoção de uma estrutura de controladoria por Pequenas e Médias Empresas, para otimizar o uso dos recursos e a

produtividade. A implantação da estrutura de controladoria em empresas de menor porte, segundo os autores, depende da capacidade da empresa de ponderar os custos e benefícios associados às necessidades, atuais e futuras, da flexibilização dos empresários e das habilidades técnicas do gestor/*controller*.

2.2 Controller

As empresas carecem de planejamento, controle e gestão de suas atividades, alinhadas ao objetivo estratégico e ao desempenho para garantir a competitividade, e confere o *controller* essa função. Para tanto, exige-se desse profissional um conjunto de habilidades, técnicas e métodos que passam pelo controle de dados, criatividade e até mesmo o senso crítico sem influências. (Vogt, Degenhart & Lavarda, 2017).

Fiirst, Pamplona, Lavarda e Zonatto (2017), averiguam as vagas destinadas a "controller", publicadas no jornal "O Estado de São Paulo", desde 1945 (data do primeiro registro). De 1945 a 1970 as vagas buscam profissionais com conhecimentos para atividades técnicas de comércio, de vendas e de custos. O boom acontece por volta dos anos 2000, a procura passa a ser por profissionais para desempenharem atividades de gestão e suporte a diretoria/administração, quando o profissional ascende do corpo técnico ao gerencial. Pela análise das vagas, identifica-se a liderança como característica comportamental majoritariamente desejada, conhecimentos oriundos da formação em contabilidade, economia, administração ou engenharia, em alguns casos a pós-graduação e experiência anterior de pelo menos 5 anos. O conhecimento em língua inglesa e habilidades tecnológicas, sobretudo, passaram a ser intensamente presente nas vagas a partir de 2010.

Com maior participação de profissionais do sexo masculino, o perfil do *controller* segue como o profissional com formação em Contabilidade, Administração ou áreas afins, pós-graduação Lato-Sensu, pelo menos, com domínio de língua inglesa e experiência de 20 anos (média). Como competências essenciais estão a capacidade de planejar, liderar, trabalhar em equipe, além da capacidade analítica, principalmente sem os efeitos de influências internas e externas, habilidade que só é adquirida com vasta experiência; um dos motivos pelos quais a experiência é tão valiosa para o *controller*. Esses foram os achados da pesquisa de Sousa Lima e Araújo (2018) que aplicaram um questionário estruturado com mais de 200 profissionais de controladoria para identificação do perfil e competências destes.

Em relação as atividades propriamente ditas, desempenhadas pelos *controllers*, destacam-se a análise de dados, de demonstrativos e relatórios financeiros, o controle do desempenho organizacional baseado em indicadores financeiros, a escrituração e monitoramento fiscal, segundo o estudo de Souza, Araujo Wnaderley e Horton (2021). De acordo com os autores, ao serem solicitadas as descrições das atividades desempenhadas destacam-se o uso dos termos s “Contabilizações”, “Gestão”, “Tributos” e “Finanças. Outro apontamento achado pelos autores é relação positiva da descentralização com a autonomia desses profissionais e conseqüentemente o maior envolvimento do *controller*.

Vogt, Degenhart e Lavarda (2017) verificam as motivações e competências do *controller* na perspectiva de estudantes de cursos de pós-graduação em Controladoria, em Santa Catarina. Depois de excluídos alguns dados da amostra, foram considerados 58 alunos para concluir que existe uma relação proporcional entre a perspectiva de aumento salarial e a disposição em implementar novas ideias e projetos e propor análises mais robustas, ao ponto que a relação é inversa com habilidades de liderança, trabalho em equipe e proatividade. Por outro lado, quanto menor a perspectiva de melhorias na carreira, maior é a busca por conhecimento em Contabilidade e Finanças.

As principais competências do *controller* são divididas em: técnicas, sociais e de negócios. Sá e Amorim (2017) verificam como técnicas a assessoria à administração e conhecimentos na área financeira e coordenação da contabilidade, como sociais lista-se a persistência frente aos obstáculos, integridade e confiança, e por fim, como competências de negócios os respondentes sinalizaram de suma importância pensar e agir de forma estratégica para a melhor condução da tomada de decisão. Os autores apontam que apesar do perfil profissional estar ligado à formação em Contabilidade, identifica-se a necessidade de conhecimento em Tecnologia da Informação e Recursos Humanos.

Observa-se que, de fato, a formação/conhecimento em Contabilidade está inerente, mas não limitado, ao perfil do *controller*. O que também é apontado em pesquisas é a multidisciplinaridade da controladoria, ou seja, exige-se do profissional conhecimentos além do contábil e a resposta é na perspectiva salarial. Wiggers Lunkes e Souza (2015) identificaram que os profissionais de contabilidade mais tecnicistas, chamados pelos autores de “contador de feijão” tendem a receber menos do que os profissionais parceiros de negócios.

2.3 Estudos Anteriores

O estudo de Leite, Diehl e Manvailer (2015) condensou as práticas de controladoria exploradas pela literatura no Brasil e identificou que os fatores contingenciais têm relação com a adoção das práticas de controladoria em busca do melhor desempenho. Apesar do pequeno porte da indústria do ramo da construção civil observada por Wiedemann e Nikolay (2017), certificam-se que vários aspectos utilizados pela administração são recortes de adaptações e correções visualizadas às práticas de controladoria estratégica.

Dalchiavon, Wernke e Zanin (2017) identificam o nível de utilização das práticas de controladoria, bem como o grau de importância respectivo atribuído pelo responsável pela controladoria da central de uma cooperativa de crédito. Apurou-se que as práticas mais utilizadas foram “Análise do Retorno do Investimento (ROI)”, “Análise Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio)” e “Análise do VPL (Valor presente líquido) e/ou da TIR (Taxa Interna de Retorno)”. No que tange ao nível de importância, evidencia-se que as consideradas mais relevantes pelo *Controller* são “Análise Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio)”, “Análise do VPL (Valor Presente Líquido) e/ou da TIR (Taxa Interna de Retorno)” e “Avaliação de desempenho da empresa (indicadores de análise de balanços)”.

O trabalho de Manvailer, Diehl e Leite (2016) é semelhante ao proposto. Os autores aplicaram um questionário, com escalas do tipo likert, para capturar práticas de controladoria adotadas por gestores de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da Região Centro-Oeste do Brasil, com amostra de 25 respostas. Os resultados apontam que avaliação de desempenho (79%), orçamento de capital (73%) e análise de retorno sobre o investimento (71%) foram as práticas mais adotadas.

Enquanto Zanin et al. (2020), observaram as pequenas e médias empresas da região de Chapecó/SC e reportam que “custeio variável”, “controles internos administrativos”, “análise da terceirização” e “análise da cadeia de valor” foram as práticas mais adotadas pelas empresas no território observado, pelo qual os gestores acreditam serem importantes “Controles internos administrativos”, “Análise Custo/Volume/Lucro”, “Orçamento Operacional”, “Planejamento Tributário”, “Retorno sobre Investimentos” e “Avaliação de desempenho da empresa”.

Pela observação das empresas do setor de transporte de cargas da região metropolitana de Porto Alegre/RS, detectou-se que das 27 práticas de controladoria, 16 são aplicadas por pelo menos uma das empresas pesquisadas, enquanto 11 não são utilizadas por nenhuma delas. Aproximadamente 15% das práticas são decisivas ou muito importantes para

¼ da amostra (Nunes & Sellitto, 2016). A distância entre julgar importante e de fato viabilizar como uma prática de controladoria pode ser explicada pela dificuldade dos gestores de empresas de menor porte em utilizar instrumentos gerenciais da área financeira (Moterle, Wernke & Junges, 2019). Lizote, Floriani, de Azevedo, Tavares e Hermes (2017), complementam que a falta de capital de giro e o planejamento tributário comprometem a sobrevivência das empresas.

Não se identificou nenhum estudo aplicado nas empresas do setor de coleta, tratamento e gestão de resíduos, o que se propõe no trabalho exposto.

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

3.1 Classificação Metodológica

O referido trabalho trata-se de um levantamento (survey), um método para coleta de dados primários a partir de indivíduos (Frezatti, Beck, Mucci & Schlup, 2021), realizado com empresas que atuam na coleta, tratamento e gerenciamento de resíduos, localizadas na cidade de Teresina – PI, por meio de um questionário *online*.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, uma vez que enuncia as características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática. Quanto à abordagem do problema é quantitativa pois tangibiliza as características dos dados levantados (Raupp & Beuren, 2006).

3.2 Coleta de Dados

Para coletar os dados das empresas, elaborou-se um questionário online, automatizado, solicitando: o e-mail institucional, a quantidade de funcionários, o preenchimento do grau de utilização de 29 práticas de Controladoria, organizados em escala likert (0 - Não Conhece, 1 - Não Utiliza, 2 - Pouco Utiliza, 3 - Utiliza Muito, 4 - Utiliza Totalmente) e o preenchimento do nível de importância atribuída a cada prática de controladoria, também organizado em escala likert (0 - Irrelevante, 1 - Pouco Importante, 2 - Muito Importante, 3 - Extremamente Importante). A coleta aconteceu em 4, das 7 empresas

identificadas, as outras empresas não responderam a solicitação do preenchimento do questionário.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

As 4 empresas que compõe a amostra são identificadas como A, B, C e D, considerando que o objetivo da pesquisa não é diagnosticar nenhuma empresa específica e sim as práticas adotadas no setor. Elas desempenham a atividade de gerenciamento de resíduos – coleta e transporte, armazenamento, tratamento, destinação final – com o intuito de transformar as práticas culturais no que se refere aos cuidados com o meio ambiente.

Nenhuma das empresas que compõe a amostra possui setor/departamento de controladoria, a empresa A está em processo de implantação e a empresa C terceiriza todo o serviço contábil. Logo, os procedimentos cabíveis a cada setor e o método de avaliação de desempenho não são de conhecimento do profissional contábil e não se utiliza do planejamento estratégico e do sistema de informação como base para a tomada de decisões, que as práticas dos instrumentos de controladoria contribuem para a melhoria do desempenho das organizações, com a necessidade do controle interno e avaliação de desempenho como feedback da performance empresarial. O reflexo está na adoção das práticas de Controladoria, conforme apresentado na tabela 2.

Tabela 2

Utilização das Práticas de Controladoria / % da amostra

Itens	0-Não conhece	1-Não utiliza	2-Utiliza Pouco	3-Utiliza Muito	4-Utiliza Totalm.
Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI)	50%	25%	25%		
Custeio Direto	25%	25%	50%		
Custeio Padrão		75%	25%		
Custeio por Absorção					100%
Custeio Variável		25%			75%
Análise Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio)		25%	25%		50%
Análise do VPL (Valor Presente Líquido) e/ou da TIR (Taxa Interna de Retorno)	100%				
Avaliação de Desempenho da Empresa (Indicadores de Análise de Balanços)		25%	50%		25%
Controles Internos Administrativos					100%
Controles internos para proteção de ativos (controle patrimonial)		75%			25%
Orçamento de Capital		100%			
Orçamento Operacional				75%	25%

Planejamento Tributário		50%			50%
Preço de Transferência	100%				
Análise de Terceirização (<i>outsourcing</i>)		100%			
Custeio ABC		100%			
Custeio Kaizen		100%			
Custeio Meta	100%				
Custeio TDABC	100%				
Custeio UEP	100%				
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	100%				
Análise da Cadeia de Valor		100%			
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)		100%			
Gestão Baseada em Valor (VBM)		100%			
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	100%				
Indicadores-chave de Desempenho (KPI)					100%
Sistema de Gestão Econômica (GECON)	25%	75%			
Teoria das Restrições (TOC)	100%				
Valor Econômico Agregado (EVA)		100%			

Fonte: Elaborada pelos autores.

Legenda: 25% - Uma empresa, 50% - Duas empresas, 75% - Três empresas e 100% - Quatro empresas.

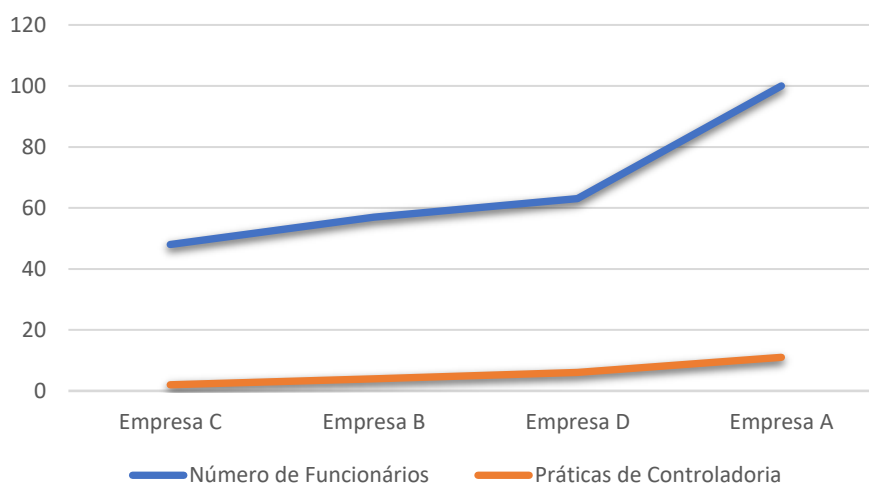
Para respeitar a escala *likert* criada, resolveu-se alocar o percentual de resposta correspondente ao número de empresas, assim, uma empresa corresponde a 25% e todas as empresas 100%. Os achados apontam que somente o Custeio por Absorção, os Controles Internos Administrativos e os Indicadores-chave de Desempenho (KPI) são práticas utilizadas por todas as empresas, considerando que foram listadas 29 práticas, apenas 10,34% são adotadas pelas 4 empresas. Por outro lado, Análise do VPL (Valor Presente Líquido) e/ou da TIR (Taxa Interna de Retorno), Preço de Transferência, Custeio Meta, Custeio TDABC, Custeio UEP, *Open Book Accounting* (OBA), Gestão Interorganizacional de Custos (GIC) e Teoria das Restrições (TOC), são práticas que nenhum dos profissionais responsáveis pelas informações gerenciais sequer conhecem. Das práticas, 31,02% não são conhecidas por nenhuma das empresas. Orçamento de Capital, Análise de Terceirização (*outsourcing*), Custeio ABC, Custeio Kaizen, Análise da Cadeia de Valor, *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Baseada em Valor (VBM) e Valor Econômico Agregado (EVA), são práticas que podem até ser conhecidas pelos profissionais, mas que não são adotadas por nenhuma das 4 empresas, essas práticas representam 27,58% das práticas. Logo, quando somadas, 58,60% das práticas ou não são conhecidas ou não são utilizadas por nenhum *controller* das empresas da amostra.

Embora a pesquisa limite-se a um setor específico e com amostra pequena, o perfil responsável pela controladoria segue o comentado por Wiggers, Lunkes e Souza (2015) de profissionais de contabilidade mais tecnicistas “contador de feijão”, com menor aderência

estratégica em suas atividades. Pela divisão de Sá e Amorim (2017), as competências identificadas são majoritariamente técnicas.

Algumas práticas listadas como Orçamento Operacional, Avaliação de Desempenho da Empresa (Indicadores de Análise de Balanços) e Planejamento Tributário em que só uma empresa adotada, trata-se da maior empresa (em número de funcionário) e coincide com a empresa que alegou está em fase de implantação de um setor de controladoria. A partir disso, verificou-se uma associação matemática, não estatística, entre a quantidade de práticas utilizadas (independente da intensidade) e o número de funcionários, como identificado na Figura 1.

Figura 1
Número de Funcionários x Práticas de Controladoria



Fonte: Elaborada pelos autores.

Ainda que não seja possível determinar uma relação estatística em função do pequeno número de empresas, identifica-se que o comportamento das observações se assemelha, uma vez que a empresa com menor número de funcionários adotam menos práticas de Controladoria e empresas com o maior número de funcionários adotam mais, corroborando com os trabalhos de Anagusko et al. (2020), Mendes, Kruger e Lunkes (2018) e, Borinelli (2006), que associam o tamanho da empresa às práticas adotadas.

A segunda etapa objetiva nivelar a importância atribuída às práticas de controladoria. Os resultados encontram-se dispostos na tabela 3, para conferência.

Tabela 3
Nível de importância atribuída às práticas de controladoria

Itens	0 Irrelevante	1 Import. Mínima	2 Pouco Import.	3 Muito Import.	4 Extr. Import.
Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI)				75%	25%
Custeio Direto				75%	25%
Custeio Padrão				75%	25%
Custeio por Absorção				75%	25%
Custeio Variável				75%	25%
Análise Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio)	25%	50%			25%
Análise do VPL (Valor Presente Líquido) e/ou da TIR (Taxa Interna de Retorno)	25%	25%		25%	25%
Avaliação de Desempenho da Empresa (Indicadores de Análise de Balanços)			25%		75%
Controles Internos Administrativos					100%
Controles internos para proteção de ativos (controle patrimonial)		25%	25%	25%	25%
Orçamento de Capital	75%				25%
Orçamento Operacional					100%
Planejamento Tributário					100%
Preço de Transferência	50%	25%		25%	
Análise de Terceirização (<i>outsourcing</i>)				X	
Custeio ABC	100%				
Custeio Kaizen	100%				
Custeio Meta	100%				
Custeio TDABC	100%				
Custeio UEP	100%				
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	100%				
Análise da Cadeia de Valor	25%			75%	
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)				75%	25%
Gestão Baseada em Valor (VBM)			25%	75%	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Apesar de considerar um importante setor, nenhuma das empresas aqui pesquisadas possuem um setor específico de Controladoria, tal fato resulta na dificuldade em desenhar processos internos a ser desempenhados pelos setores e sua posterior avaliação, bem como em dar suporte a tomada de decisões. Para Oliveira Serafim et al. (2021), a padronização de processos, mapeamento de atividades por setor, uso da tecnologia a favor da elaboração e alimentação do banco de dados e diálogo entre os níveis hierárquicos são ferramentas usadas para determinar a efetividade do desempenho organizacional e sem o uso delas a mensuração não é possível.

Percebe-se que praticamente as mesmas práticas que na tabela 2 estão classificadas como desconhecidas ou não utilizadas, são classificadas como irrelevantes ou importância mínima na tabela 3. Algumas outras práticas são vistas como relevantes, mas não são adotadas. O conhecimento de técnicas de controladoria sem pô-las em prática não demonstra resultados possíveis ou conhecidos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como área administrativa, a Controladoria auxilia o processo de gestão, pois fornece informações de suporte à tomada de decisão que visam assegurar a eficácia da empresa, controlando suas operações, a fim de atingir os resultados planejados. Nunes e Sellitto (2016) destacam a importância de se ter um *controller* no corpo de pessoal das empresas, segundo eles, o desenvolvimento desse profissional ocorre a partir dos preceitos básicos da contabilidade para uma função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, passando a participar da formulação das estratégias.

Ainda que Anagusko et al. (2020) relatem que é possível empresas de pequeno e média porte desenvolverem um setor de controladoria, os resultados obtidos a partir da aplicação dos questionários conclui que apesar da não obrigatoriedade de constituição de um profissional em todas as entidades, sugere-se a análise da viabilidade da criação de um setor específico de controladoria na estrutura organizacional das empresas consultadas. Isso porque apenas 10% das práticas são adotadas por todas as empresas.

Quando somadas, 58,60% das práticas de Controladoria adotadas por empresas que exercem atividade de coleta e gestão de resíduos em Teresina-Pi, ou não são conhecidas ou não são utilizadas pelos profissionais responsáveis por informações financeiras gerenciais. A pesquisa se limitou e não aprofundou o levantamento acerca do perfil desses profissionais, conforme os achados da literatura, assim não foi possível identificar se os profissionais possuem experiência, pós-graduação, se dominam mais de um idioma, se estudam sobre áreas relacionadas a recursos humanos ou tecnologia da informação.

Em se tratando das ferramentas e práticas de controladoria utilizadas, é fundamental a efetividade do controle patrimonial regular, a fim de acompanhar os ativos e propiciar a melhor perspectiva acerca da situação contábil e patrimonial da entidade, bem como análise recorrente do desempenho organizacional com a finalidade de diagnosticar os resultados, sobretudo financeiros e operacionais. Mas de acordo com os resultados, não se identifica essa preocupação por parte dos profissionais responsáveis por informações gerenciais das empresas que exercem atividade de coleta e gestão de resíduos em Teresina-Pi.

Caso não seja possível a contratação imediata do profissional, aconselha-se a ocorrência de auditorias independentes na detecção de presumíveis erros nas demonstrações contábeis e controles internos, possibilitando posteriores recomendações relacionadas às melhores maneiras de corrigi-las. Por fim, destaca-se a importância de elaboração periódica de relatórios com prévias de resultados e dificuldades, visto e apresentado a administração da empresa.

Sugere-se para pesquisas futuras que outros setores sejam observados e que outras características contingenciais sejam levantadas para que se identifiquem relações estatísticas entre as práticas de Controladoria e os fatores contingenciais.

REFERÊNCIAS

- Alencar, A. K. B., Costa, V. B. A., Laurentino, M. P. S., Rocha, A. P., Ohana, C. C., da Silva Couto, G. B., & de Oliveira Feitosa, Y. M. (2020). COVID-19 em Teresina-PI: Aspectos socioespaciais x medidas de enfrentamento das fragilidades. *Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional*, 16(4). DOI: <https://doi.org/10.54399/rbgdr.v16i4.5982>
- Anagusko, L. H., Araki, M. E., & Moser, E. M. (2020). Implantação da Controladoria em Micro e Pequenas Empresas no Brasil: O que Considerar?. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 14(1), 59-78. DOI: <http://dx.doi.org/10.21714/19-82-25372020v14n1p5978>
- Beer, H. A., & Micheli, P. (2018). Advancing performance measurement theory by focusing on subjects: Lessons from the measurement of social value. *International journal of management reviews*, 20(3), 755-771. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijmr.12175>
- Bhattacharyya, S. S., Jha, S., & Fernandes, C. (2015). Expounding the structural elements of strategic planning in the emerging Indian market context. *Vision*, 19(4), 357-365. DOI: <https://doi.org/10.1177/0972262915610954>
- Bititci, U., Garengo, P., Dörfler, V., & Nudurupati, S. (2012). Performance measurement: challenges for tomorrow. *International journal of management reviews*, 14(3), 305-327. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2011.00318.x>
- Borinelli, M. L. (2006). Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis (Tese de Doutorado). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Sao Paulo, Sao Paulo, SP, Brasil, 2006.
- Bourne, M., Franco-Santos, M., Micheli, P., & Pavlov, A. (2018). Performance measurement and management: a system of systems perspective. *International Journal of Production Research*, 56(8), 2788-2799. DOI: <https://doi.org/10.1080/00207543.2017.1404159>
- Catelli, A. (1999). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica-GECON. São Paulo: Atlas.

- Cavalcante, D. S., De Luca, M. M. M., Ponte, V. M. R., & Gallon, A. V. (2012). Características da Controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBovespa. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 113-134. DOI: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20128>
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & organizational change*, 6(2), 228-259. DOI: <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
- Costa, I. L. S., & Lucena, W. G. L. (2021). Princípios Globais de Contabilidade Gerencial: A Relação entre as Práticas Gerenciais e o Desempenho de Empresas Brasileiras. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 23(3), 503-518. DOI: <https://doi.org/10.7819/rbgn.v.23i3.4112>
- Dalchiavon, A., Wernke, R., & Zanin, A. (2017). Práticas de controladoria utilizadas em cooperativa central de crédito: estudo de caso. *Revista de Gestão e Organizações Cooperativas*, 4(8), 13-32. DOI: <https://doi.org/10.5902/2359043226163>
- Dittadi, J. R. (2008). Práticas de controladoria adotadas no processo de gestão de instituições de ensino superior estabelecidas no estado de Santa Catarina. 208 f. 2008. Dissertação. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2008.
- Fiirst, C., Pamplona, E., Lavarda, C. E. F., & Zonatto, V. C. da S. (2018). Perfil do controller e a evolução histórica da profissão no contexto brasileiro. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 37(2), 01-20. DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v37i2.33342>
- Frezatti, F., Beck, F., Mucci, D. M., & Schlup, D. (2021). Reflexões sobre a viabilização de survey como abordagem metodológica para pesquisa em controle gerencial. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 15(1). DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v15i1.2712>
- Grunow, A., Beuren, I. M., & Hein, N. (2010). Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas do Brasil/Pricing methods of internal transference used by the biggest brazilian companies. *Revista Economia & Gestão*, 10(24), 74-102. DOI: <https://doi.org/10.5752/P.1984-6606.2010v10n24p74>
- Hofmann, E., & Rüsck, M. (2017). Industry 4.0 and the current status as well as future prospects on logistics. *Computers in industry*, 89, 23-34. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.compind.2017.04.002>
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of accounting and economics*, 32(1-3), 349-410. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00026-X](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00026-X)
- Jansen, E. P., Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2009). National differences in incentive compensation practices: The differing roles of financial performance measurement in the United States and the Netherlands. *Accounting, Organizations and Society*, 34(1), 58-84. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.05.002>
- Júnior, FCC, Ceolin, AC, Mota, JDSO, de Oliveira Serafim, A., & de Oliveira Silva, LL (2021). Contribuições dos Sistemas de Informação em uma Controladoria Municipal com base na Resolução 0001/2009 do Tribunal de Contas de Pernambuco. *Pesquisa, Sociedade e Desenvolvimento*, 10 (4). DOI: <https://doi.org/10.33448/rsd-v10i4.14016>

- Kennerley, M., & Neely, A. (2002). A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. *International journal of operations & production management*, 22(11), 1222-1245. DOI: <https://doi.org/10.1108/01443570210450293>
- Leite, E. G., Diehl, C. A., & Manvailer, R. H. M. (2015). Práticas de Controladoria, Desempenho e Fatores Contingenciais: um Estudo em Empresas Atuantes no Brasil. *Revista Universo Contábil*, 11(2), 85-107. DOI: 10.4270/ruc.2015213
- Lima, L., de Brito, R. R., Labiak Jr, S., & Casagrande, E. F. (2020). A gestão dos resíduos de serviços de saúde durante a COVID-19. *Revista Tecnologia e Sociedade*, 16(43), 60-69. DOI: 10.3895/rts.v16n43.12367
- Lizote, S. A., Floriani, I., de Azevedo, I. M., Tavares, K. G. S., & Hermes, S. (2017). Uso do Fluxo de Caixa e sua Relação com as Dificuldades de Permanecer no Mercado de Pet Shops. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(3), 214-229. DOI: 10.18028/rgfc.v7i3.3384
- Lunkes, R. J., Gasparetto, V., & Schnorrenberger, D. (2010). Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10), 106-126. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v4i10.34779>
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Gasparetto, V., & Vicente, E. F. R. (2009). Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, 5(4), 63-75. DOI: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20095>
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & Rosa, F. S. D. (2013). Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15, 283-299. DOI: <https://doi.org/10.7819/rbgn.v15i47.1185>
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Souza, C. M. D., & Rosa, F. S. D. (2012). Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23, 83-101. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772012000200002>
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287-300. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Martin, N. C. (2002). Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(28), 7-28.
- Mendes, A. C. A., Kruger, S. D., & Lunkes, R. J. (2018). Características da Estrutura de Controladoria: Um Estudo Empírico em Empresas do Oeste Catarinense. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 121-140.
- Moterle, S., Wernke, R., & Junges, I. (2019). Conhecimento sobre gestão financeira dos dirigentes de pequenas empresas do sul de Santa Catarina. *RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 18(1), 31-56. DOI: <https://doi.org/10.18593/race.16321>
- Müller, E. T. C., & Beuren, I. M. (2010). Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. *Gestão & Regionalidade*, 26(76). DOI: <https://doi.org/10.13037/gr.vol26n76.177>
- Nascimento, A. M., & Reginato, L. (2000). *Controladoria: Um Enfoque Na Eficácia Organizacional*. Editora Atlas SA.

- Nudurupati, S. S., Bititci, U. S., Kumar, V., & Chan, F. T. (2011). State of the art literature review on performance measurement. *Computers & Industrial Engineering*, 60(2), 279-290. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cie.2010.11.010>
- Nunes, A. A. B., & Sellitto, M. A. (2016). A controladoria como suporte à estratégia da empresa: estudo multicaso em empresas de transporte. RAM. *Revista de Administração Mackenzie*, 17, 135-164. DOI: <https://doi.org/10.1590/1678-69712016/administracao.v17n1p135-164>
- Oliveira, L. M., Junior, J. H. P., & Silva, C. A. (2004). *Controladoria estratégica*. São Paulo, Brasil: Editora Atlas.
- Oliveira Serafim, A., Ceolin, A. C., de Melo Souza, I. G., de Oliveira Silva, L. L., & Mota, J. D. S. O. (2021). Sistema de Informações Gerenciais e Eficiência Organizacional: Estudo de Caso na Controladoria de uma Empresa Multinacional do Setor Automotivo. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 11(2), 40-59. DOI: 10.18028/rgfc.v11i2.10016
- Otley, D. (2001). Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. *The British Accounting Review*, 33(3), 243-261.
- Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither?. *The British Accounting Review*, 35(4), 309-326. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2003.08.002>
- Padoveze, C. L. (2009). *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Cengage Learning.
- Protásio, J. R., de Moraes, M. S., & Ventura, K. S. (2021). Análise dos efeitos da COVID-19 nos resíduos sólidos domiciliares coletados em 22 capitais brasileiras. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade*, 10(1), 19698.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 76-97.
- Rikhardsson, P., Wendt, S., Arnardóttir, A. A., & Sigurjónsson, T. O. (2021). Is more really better? Performance measure variety and environmental uncertainty. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 70(6), 1446-1469. DOI: <https://doi.org/10.1108/IJPPM-11-2019-0539>
- Sá, E. G. L., & Amorim, T. N. G. F. (2017). Principais competências exigidas aos profissionais da área de controladoria em empresas comerciais da região metropolitana de Recife. *Revista Reuna*, 22(2), 44-65.
- Salotti, B. M., Lima, G. A. S. F. de, Murcia, F. D. -R., Malacrida, M. J. C., & Pimentel, R. C. (2019). *Contabilidade Financeira*. São Paulo: Atlas.
- Saukkonen, N., Laine, T., & Suomala, P. (2018). Utilizing management accounting information for decision-making: Limitations stemming from the process structure and the actors involved. *Qualitative Research in Accounting & Management*. DOI: <https://doi.org/10.1108/QRAM-01-2017-0007>
- Schäfermeyer, M., Rosenkranz, C., & Holten, R. (2012). The impact of business process complexity on business process standardization: An empirical study. *Business & Information Systems Engineering*, 4, 261-270. DOI: <https://doi.org/10.1007/s12599-012-0224-6>

- Silva, V. G. M., Pereira, P. C., de Sousa, L. G., & Vital, W. G. (2017). Controladoria: a utilização de indicadores de controle para tomada de decisão numa pequena empresa do ramo farmacêutico em Divinópolis, MG. *Research, Society and Development*, 4(2), 125-141. DOI: <https://doi.org/10.17648/rsd-v4i2.74>
- Sousa Alves, L. G., Noleto, A. R. A., da Silva, E. A., & Pinheiro, H. D. (2021). Responsabilidade compartilhada de resíduos sólidos: reflexões da implementação no município de Teresina-PI. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, 18(2), 3-25. DOI: <https://doi.org/10.25112/rgd.v18i2.2490>
- Sousa Lima, R. J. V., & Araujo, A. O. (2018). Desenvolvimento de competências e a trajetória do controller. *Revista Mineira de Contabilidade*, 19(3), 28-40. DOI: <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2018v19n3t03>
- Souza, G. H. C., de Araújo Wanderley, C., & Horton, K. (2021). Perfis dos controllers: autonomia e envolvimento dos profissionais de controladoria. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 003-022. DOI: <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130301>
- Valmorbida, S. M. I., & Ensslin, L. (2016). Construção de conhecimento sobre avaliação de desempenho para gestão organizacional: uma investigação nas pesquisas científicas internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(28), 123-148. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n28p123>
- Valmorbida, S. M. I., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2018). Avaliação de desempenho e contabilidade gerencial: revisão integrativa da literatura para superar as dificuldades de aplicação prática da avaliação de desempenho na gestão organizacional. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 21(3), 339-360. DOI: https://doi.org/10.51341/1984-3925_2018v21n3a3
- Van Looy, A., & Shafagatova, A. (2016). Business process performance measurement: a structured literature review of indicators, measures and metrics. *SpringerPlus*, 5(1), 1-24. DOI: <https://doi.org/10.1186/s40064-016-3498-1>
- Varela, A. V., Barbos da, M. A., & Farias, M. G. G. (2015). Abordagem cognitiva para gestão do planejamento estratégico nas organizações. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 5(2), 49-68.
- Vasconcelos, G., & de Lima, A. C. (2017). Análise bibliométrica da produção científica acerca da controladoria. *Management Control Review*, 2(1), 31-49.
- Ventura, K. S., Morais, M. S., Vaz Filho, P., & Brunetti Junior, A. (2021). Análise dos impactos da COVID-19 à coleta de resíduos sólidos domiciliares, recicláveis e de serviços de saúde no município de Araraquara (SP), Brasil. *Engenharia Sanitária e Ambiental*, 26, 775-784. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1413-415220200309>
- Vogt, M., Degenhart, L., & Lavarda, C. E. F. (2017). Motivações, Habilidades e Competências do Controller na Percepção de Alunos que Cursam Pós-Graduação em Controladoria. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16(48), 105-123. DOI: 10.16930/2237-7662/rccc.v16n48.2385
- Wiedemann, D. H., & Nikolay, S. A. (2017). Controladoria estratégica na construção civil: estudo de caso. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, 6(1), 87-114.

- Wiggers, N., Lunkes, R. J., & Souza, P. de. (2015). Controller: estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 34(2), 1 - 14. DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v34i2.25828>
- Windolph, M., & Moeller, K. (2012). Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?. *Management Accounting Research*, 23(1), 47-60. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2011.07.001>
- Yalcin, S. (2012). Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. *Accounting in Europe*, 9(1), 95-110. DOI: <https://doi.org/10.1080/17449480.2012.664394>
- Zanin, A., Mocelin, D. A., Tres, N., & Moterle, S. (2020). A importância e o uso de práticas de controladoria na gestão de pequenas e médias empresas da região de Chapecó. *Revista Controladoria e Gestão*, 1(2), 114-131.