

OS ASPECTOS COMPORTAMENTAIS MEDIANTE AVALIAÇÕES DE DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO DOS GESTORES E SUPERVISORES : ESTUDO DE CASO DA INDÚSTRIA RUJU S/A.

AUTOR: Roberto Williams Pereira

ORIENTADOR: Prof Esp. Valdério Freire de Moraes Júnior

RESUMO

A Controladoria, no cumprimento do seu papel de gerar informações relevantes ao processo de planejamento e controle econômico e financeiro, vem contribuindo, a contento, nas mudanças dentro das empresas, contudo, tal contribuição não obtém sua eficiência e eficácia dada ao pouco valor, e, às vezes até ao pouco conhecimento metódico e sistemático do **comportamento humano nas empresas**, principalmente dos **aspectos comportamentais mediante avaliações de desempenho orçamentárias**, especialmente, daqueles que manipulam e asseguram que as empresas estarão aptas a enfrentarem as mudanças nos ambientes internos e externos. Portanto, diante desse quadro, algumas questões devem ser respondidas: Quais os conhecimentos necessários para o melhor entendimento dessas questões? Quais os comportamentos mais comuns dos indivíduos inseridos nesse contexto? Quais as conseqüências financeiras para as empresas? Quais medidas devem ser tomadas pelas empresas de forma preditiva? Há empresas que fazem gestão desses fenômenos? Quais vantagens ou desvantagens de se fazerem essa gestão? Os profissionais de contabilidade têm conhecimento desses fenômenos? O processo orçamentário é afetado por esses fenômenos? Por fim, com o propósito de apresentar respostas preliminares a esses problemas, o intuito desse trabalho é o de fornecer aos profissionais inseridos nesse contexto, respostas que pelo menos, os alertem acerca de seus efeitos. Logo, visando se certificar da existência dos efeitos desses fenômenos, foi feito um estudo de caso em uma grande indústria têxtil brasileira, onde no período de 2003 até 2005, foi feito um trabalho de redução dos estoques de suprimentos. Tal redução se deve ao fato de que estes estoques atingiam níveis muito altos em relação aos índices econômicos atualmente aceitos. Contudo, o fato de se reduzir os estoque não garantia que tal fenômeno não viesse a se repetir.

Palavras – chave: Aspectos comportamentais; Avaliação de desempenho; processo orçamentário; Empresas.

INTRODUÇÃO

O trabalho não tem nenhuma pretensão de apresentar às soluções necessárias desses problemas, tem a penas o intuito de chamar a atenção dos profissionais envolvidos, acerca dos efeitos desses fenômenos do comportamento humano.

Na primeira parte, estar se apresentando um enfoque direcionado às teorias comportamentais humanas dentro das organizações industriais.

Na segunda metade, serão apresentados os resultados do estudo de caso em uma industria do segmento Têxtil, onde a intenção é verificar se empresa, e, profissionais contábeis possuem políticas e conhecimentos necessários - por mais insipientes que sejam - para lidar no dia a dia com esses fenômenos do comportamento humano.

Mesmo havendo controvérsias conceituais sobre as teorias gerenciais, apresentaremos conceitos sobre aquilo que mais é aceito no meio. Cabe ressaltar, que no tocante as técnicas a utilizar, no momento de lidar com esses fenômenos, as instituições de ensino superior, orientadas pelo **MEC**, preparam os profissionais nos aspectos mais básicos, importantes e indispensáveis, porém, **características da personalidade humana**, que aqui não abordaremos, também afetarão significativamente os resultados.

Diante desse quadro o **objeto** de estudo passa a ser **Os Aspectos Comportamentais da Avaliação de Desempenho Gerencial**, mediante as informações geradas pela Contabilidade, focalizando os profissionais de administração tomadores de decisão. Nesse contexto, cabe aos profissionais de Contabilidade adquirir o conhecimento sistêmico das causas e efeitos provocados nos gestores e seus subordinados, a partir de **avaliações de desempenho gerencial**. Tais competências garantirão aos Contadores e Empresas que possíveis desvios nas previsões orçamentárias, provocados por esses fenômenos do comportamento humano, poderão ser vistos de forma preditiva, e, que de forma intencional, porém, justa e sincera sejam corrigidos a tempo.

O trabalho foi elaborado mediante pesquisas feitas em livros, e, pesquisa de campo com estudo de caso.

Segundo afirmam Figueiredo e Caggiano, (2004, p.283), “em anos recentes, **os aspectos comportamentais da tomada de decisão** tem assumido uma crescente importância na literatura gerencial”.

A luz das observações apresentadas pelos autores, e da necessidade aferição dos dados, despertou-se a necessidade de se fazer um trabalho de campo, na cidade de Natal R.N., nas indústrias do segmento Têxtil, (por serem plantas vultosas e de grande importância econômica para a região), onde tenha como **objeto principal: Os Aspectos Comportamentais da Avaliação de Desempenho Gerencial, e os efeitos do orçamento nas pessoas perante o processo orçamentário.**

REFERENCIAL TEÓRICO

Os Pressupostos da Abordagem de Relações Humanas

Conforme Ferreira (2002, pág.28), “as pesquisas de Elton Mayo proporcionaram um cenário favorável à introdução de uma nova abordagem na solução dos problemas de administração, focalizada no processo de motivar os indivíduos para o atingimento das metas organizacionais. Para tanto alguns pressupostos sobre o comportamento humano precisavam ser aceitos e considerados pelos administradores”:

- **Integração e comportamento social** – embora dotado de excelentes condições físicas para o trabalho, o trabalhador socialmente desajustado terá baixa eficiência. Isso porque os aspectos sociológicos psicológicos e emocionais são mais importantes do que os técnicos. O papel da integração grupal é primordial para o bem-estar psicoemocional dos trabalhadores.
- **Participação nas decisões** – a participação de cada um no processo decisório é fundamental, embora condicionada à situação e ao padrão de liderança adotado. O trabalhador é um ser pensante; ele deve estar sujeito a um controle de resultados, mas não a uma supervisão estrita, principalmente no que se refere ao modo de realizar sua tarefa. A participação nas decisões, favorecidas através de uma comunicação

de baixo para cima, estimula a iniciativa dos funcionários e aumenta a produtividade empresarial.

- **Homem Social** – o comportamento dos trabalhadores está condicionado não somente a aspectos biológicos, mas também a normas e padrões sociais. Dada à importância aos fatores psicoemocionais, a motivação econômica passa a ser secundária na determinação do rendimento do trabalhador; são prioritárias a necessidade de reconhecimento, aprovação social e a participação.
- **Conteúdo do Trabalho** – trabalhos simples e repetitivos são monótonos e negativos para a motivação do trabalhador e, conseqüentemente, para o nível da produção. As tarefas devem ser estimulantes, incentivando o trabalhador a se interessar pela produtividade e qualidade do que desenvolve.

A Civilização Industrializada e o Homem

Chiavenato (2001, pág.141 e 142), esclarece que; “a teoria das Relações Humanas preocupou-se com o esmagamento do homem pelos impetuosos desenvolvimentos da civilização industrializada”. Elton Mayo, apud Chiavenato (2001), salienta que “enquanto a eficiência material aumentou vigorosamente nos últimos duzentos anos, a capacidade humana para o trabalho coletivo não manteve esse ritmo de desenvolvimento”. *A cooperação humana* não é o resultado de determinações legais ou da lógica organizacional. Mayo, apud Chiavenato (2001), defende os seguintes pontos de vista:

1. **O trabalho é uma atividade tipicamente grupal.** A conclusão é a de que o nível de produção é influenciado mais pelas normas do grupo do que pelos incentivos salariais e materiais de produção.
2. **O operário não reage como indivíduo isolado, mas como membro de um grupo social.** As mudanças tecnológicas tendem a romper os laços informais de camaradagem e de amizade dentro do trabalho e a privar o operário do espírito gregário, enquanto é o responsável por sua produção.
3. **A tarefa básica da administração é formar uma elite capaz de compreender e de comunicar,** com chefes democráticos, persuasivos e simpáticos a todo o pessoal. Em vez de tentar fazer os empregados

compreenderem a lógica da administração da empresa, a nova *elite de administradores* deve perceber as limitações dessa lógica e entender a lógica dos trabalhadores. **A pessoa humana é motivada pela necessidade de “estar junto”, de “ser reconhecida”,** de receber adequada comunicação. A organização eficiente, por si só, não leva à maior produção, pois ela é incapaz de elevar a produtividade se as necessidades psicológicas do trabalhador não forem descobertas, localizadas e satisfeitas.

4. **A civilização industrializada traz como consequência a desintegração dos grupos** primários da sociedade, como a família, os grupos informais e a religião, enquanto a fábrica surgirá como uma nova unidade social que proporcionará um novo lar, um local de compreensão e de segurança emocional para os indivíduos. Dentro essa visão romântica, o operário encontrará na fábrica uma administração compreensiva e paternal, capaz de satisfazer as suas necessidades psicológicas e sociais.

Para Chiavenato (2001, pág.143), “O conflito social deve ser evitado a todo custo por meio de uma administração humanizada que faça um tratamento preventivo e profilático. As relações humanas e a cooperação constituem a chave para evitar o conflito social”. Mayo não ver a possibilidade de solução construtiva e positiva do conflito social. Para ele, o conflito social é o germe da destruição da própria sociedade.

Funções Básicas da Organização Industrial

A partir de uma experiência realizada numa fábrica de componentes elétricos, em Chicago – EUA a Western Electric Company, dois estudiosos, *Roethlisberger e Dickson*, chegam a seguinte conclusão, conforme Tzu (1971) – *The art of war;*” para eles, a organização industrial tem duas funções principais:

a) produzir bens e serviços (função econômica que busca o equilíbrio externo), e,

b) distribuir satisfação entre seus participantes (função social que busca o equilíbrio interno da organização), antecipando-se às atuais preocupações com a responsabilidade social das organizações. A organização industrial deve buscar simultaneamente essas duas formas de equilíbrio.

REFERENCIAL PRÁTICO

A RUJU (nome fictício) S.A. é uma sociedade anônima de capital aberto há 40 anos produzindo no mercado nacional e a pelo menos 10 anos vendendo no mercado internacional, é dona de um invejável patrimônio e de uma rentabilidade superior aos seus concorrentes, isto porque, produz produtos de alto valor agregado e de impecável qualidade. Na sua gestão se expressa através de sua política, com crenças e valores humanizados e de respeito ao meio ambiente. Dotada de um ágil e eficiente sistema de informação gerencial corporativo que abrange desde a administração de Rh até as linhas de produção. Contudo, diante da veloz e crescente concorrência de mercado (principalmente dos produtos importados), e, dos altos custos de produção, que foram concebidos para uma planta industrial que atendesse as exigências de sua clientela, nos últimos dois anos vem amargando resultados que não favorecem seu crescimento e por conseqüência sua permanência no mercado. Diante desse quadro, a empresa resolve tomar medidas que de forma enérgica e de baixo impacto organizacional, venham a dar uma grande guinada rumo a uma nova situação que favoreça ao resultado sem deixar de cumprir sua política organizacional.

Perante as mais diversas medidas, uma chama a atenção, trata-se da gestão da conta contábil Suprimentos, Embalagens e Outros, representada por todas as suas unidades fabris aqui no Nordeste e Sudeste, conforme visto no quadro nº. B, que se trata de um resumo de seus Balanços Patrimonial dos últimos exercícios contábil.

Essa conta, em 20X4, representava um saldo da ordem de **R\$ 68.000.000,00**, conforme visto no gráfico nº. A, e, quadro B. Percentualmente, chegava a aproximadamente 19%, do saldo da conta contábil estoque, que era de **R\$350.000.000,00** (inclusos aí os de matéria prima, produtos em elaboração e produtos acabados). O fato se agravava tendo em vista que **R\$18.000.000,00** - cerca de 5% da mesma conta Estoque, também representado no gráfico nº. 1, ficava dentro de seus estoques sem movimento por mais de um ano.

A morosidade desses estoques chegava a afetar o seu Capital Circulante Líquido, em 20X4, significativamente conforme visto abaixo:

Capital Circulante Líquido com Morosidade de Estoque

$$\text{CCL} = \text{AC} - \text{PC} = \text{R}\$874.000 - \text{R}\$713.000 = \text{R}\$161.000$$

Capital Circulante Líquido sem Morosidade de Estoque

$$\text{CCL} = \text{AC} - \text{PC} = (\text{R}\$874.000 + \text{R}\$18.000) - \text{R}\$713.000 = \text{R}\$179.000$$

Conclusão: Sem a Morosidade há uma melhora no **CCL em 11,11%**

(Valores em milhares de reais).

E quanto aos Índices de liquidez;

Índice de Liquidez Corrente com Morosidade

$$\text{ILC} = \text{AC}/\text{PC} = \text{R}\$ 874.000 / \text{R}\$713.000 = 1,2258$$

Índice de Liquidez Seca (sem Estoque Moroso)

$$\text{ILS} = \text{AC}/\text{PC} = (\text{R}\$874.000 + \text{R}\$18.000) / \text{R}\$713.000 = 1,2511$$

Conclusão: Sem a Morosidade de estoques chega a **melhorar em 2,53%**

(Valores em milhares de reais).

Balço Patrimonial Consolidado em 20X3, 20X4 e 20X5 (Em milhares de reais).

ATIVO						
	19X5	%	19X4	%	19X3	%
CIRCULANTE	836.000	100	874.000	100	837.000	100
Caixa banco	52.000	6,2	36.000	4,0	34.000	4,0
Aplicações Financeiras	33.000	3,9	36.000	4,0	124.000	14,8
Contas a receber clientes	303.000	36,2	376.000	43,0	265.000	31,6
Estoques	384000	46,0	350.000	40,0	340.000	41,0
Impostos a recuperar	51.000	6,2	59.000	7,0	55.000	6,5
Outras contas a receber	13.000	15,6	24.000	3,0	19.000	2,2

Quadro nº1

Fonte: Rujus s.a

Resumo da Conta Estoque

Estoques	384000	100	350.000	100	340.000	100
- Suprimentos	55.000	14,0	68.000	19,0	70.000	21,0
- PA+PE+MP	329.000	86,0	282.000	81,0	270.000	79,0

Quadro nº2

Fonte: Rujus s.a

PASSIVO						
	19X5	%	19X4	%	19X3	%

CIRCULANTE	713.000	100	464.000	100	712.000	100
Fornecedores	103.000	14,5	132.000	28,4	121.000	16,9
Empréstimo financiamento	551.000	77,2	266.000	57,3	537.000	75,4
Impostos contribuições a receber	7.000	0,98	13.000	2,8	6.000	0,84
Salários e provisões e encargos	28.000	3,93	31.000	6,68	22.000	3,09
Partes relacionadas	406	0,06	879	0,19	267	0,04
Outras contas a pagar	21.000	0,29	23.000	4,96	24.000	3,37

Quadro nº 3

Fonte: Rujus s.a

Posição Final de Estoque x Morosidade

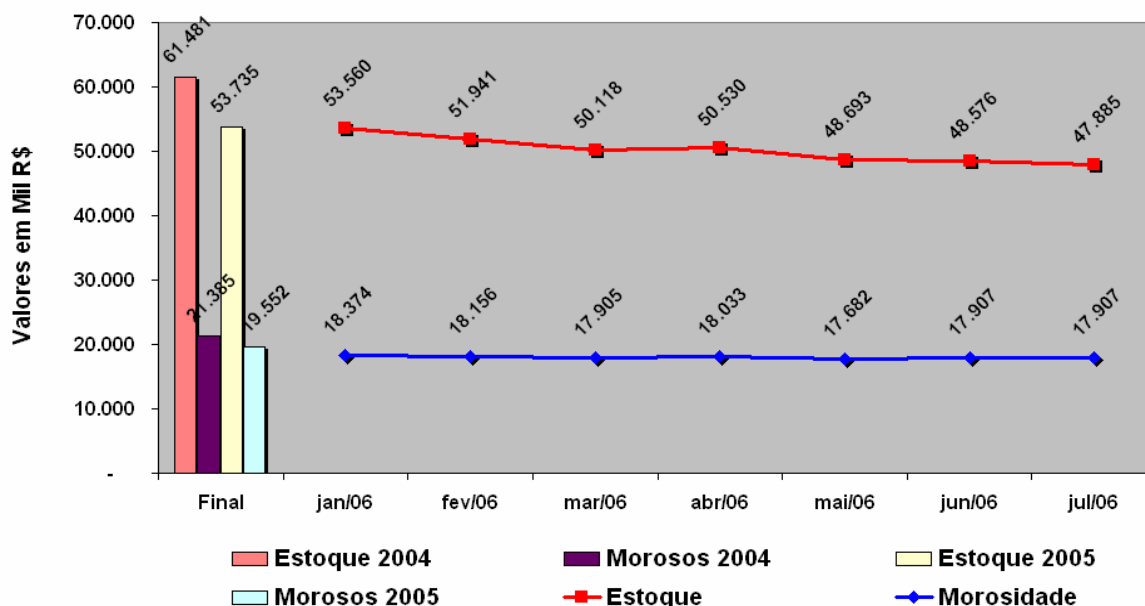


Gráfico nº. 01

Fonte: Rujus s.a

Em alguns casos, essa morosidade chegava a 50%, como era o caso do estoque de partes e peças. Veja o gráfico nº2, abaixo:

Demonstração Gráfica da Morosidade do Estoque (Partes e Peças)

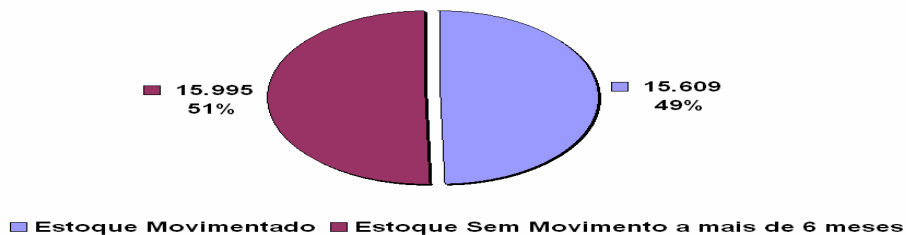


Gráfico nº02

Fonte: Rujus s.a

AS CAUSAS DO PROBLEMA

Agora, uma vez se conhecendo esses números, o que fazer? Que medidas tomar para que tal fenômeno não mais se repita? Quais as causas prováveis desse fenômeno?

1. Falta de política de gestão de estoques;
2. Descentralização das operações departamentais;
3. Descentralização dos controles departamentais;
4. Aspectos comportamentais dos gestores e seus subordinados.

Nesse caso, todos os itens afetavam o fenômeno. Chiavenato (2001, pág.205 e 206), fala sobre as desvantagens da descentralização. “A descentralização tem suas limitações e traz certas desvantagens, a saber,”:

No caso da empresa JURU S/A, destacamos dois itens;

- a) **Falta de uniformidade nas decisões;** A descentralização provoca perda de uniformidade nas decisões... e;
- b) **Falta de equipe apropriada ou de funcionários no campo de atividades.** A descentralização exige treinamento para a delegação paulatina de funções.

Apesar de não haver, na empresa, um estudo metódico para a devida mensuração desses fenômenos um deles chama mais a atenção, **Os Aspectos Comportamentais dos Gestores e seus Subordinados diante das avaliações de desempenho orçamentárias!** Isto se justifica tendo em vista que tanto os aspectos da descentralização como os dos aspectos comportamentais se convergem para os fenômenos das **necessidades humanas básicas**, especificamente as necessidades psicológicas. Conforme Chiavenato (2001, pág.153), onde cita parte dos resultados da Experiência de Hawthorne diz que as necessidades psicológicas, “*são necessidades secundárias e exclusivas do homem*” das três por ele citadas:

- a) Necessidade de segurança íntima;
- b) Necessidade de participação, e;
- c) Necessidade de autoconfiança.

A que mais esclareceria esse comportamento seria a **Necessidade de Segurança Íntima**. Para Chiavenato (2001, pág.153),

É a necessidade que leva à autodefesa, procura de proteção contra o perigo, ameaça ou privação. A necessidade de segurança íntima conduz a uma busca incessante de ajustamento e tranquilidade pessoal em direção a uma situação segura para o indivíduo”.

Apesar de não haver nenhuma pesquisa sistemática na empresa, no sentido de descobrir as verdadeiras causas, o que se pode perceber nas rotinas de elaboração orçamentárias, principalmente no momento de se determinar os consumos de suprimentos (parte e peças), no curto prazo, é que predomina nas pessoas uma tendência de se comportarem como prever **a necessidades de segurança íntima**, ou seja, o indivíduo se comporta de forma instintiva, criando auto defesa daquilo que pode lhe levar uma situação de perigo, ameaças, privações, ou constrangimentos.

Normalmente esses comportamentos ocorrem mediante as seguintes situações:

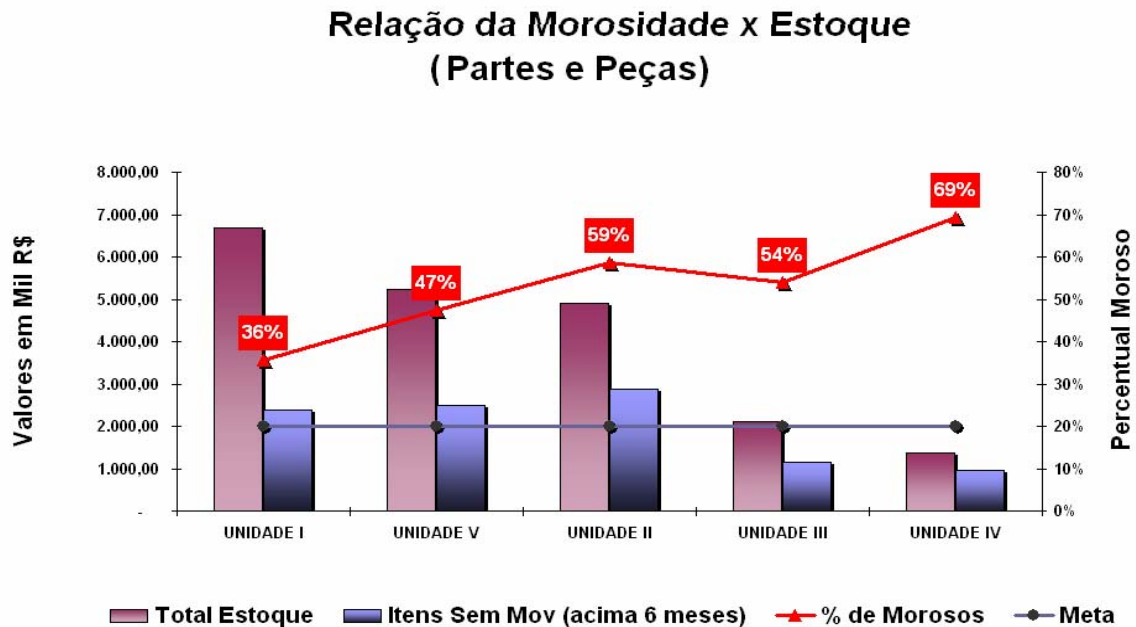
- a) Forte pressão no momento de se justificar desvios nos orçamentos;
- b) Medo de comprometer a linha de produção por falta de matéria prima, peças ou outros insumos;
- c) Insegurança por falta de competência técnica;
- d) Falta de conhecimento de gestão financeira;
- e) Falta de planejamento e controle por parte dos gestores;

A SOLUÇÃO DO PROBLEMA

Na verdade a solução do problema não foi tomada em prol do caso dos estoques de suprimentos elevado. O que ocorreu foi que mediante a crise de mercado, que indiretamente afetou os negócios da empresa, os seus dirigentes tomaram algumas medidas básicas que somente uma delas se levou a conclusão que a conta estoque de suprimentos estava excessivamente elevada.

A primeira delas foi torná-se um grupo corporativo. A partir dessa medida se percebeu que além do grande volume da conta suprimentos, políticas de gestão

diferentes, isoladamente praticadas entre as unidades fabris, de plantas iguais, criaram problemas ainda maiores. Um desses casos foi o estoque de Partes e Peças de máquinas que mostrou diferenças de morosidade entre fábricas de mesma planta de até 23%, como é o caso das unidades I e II. Como visto no gráfico nº03.



Gr

Gráfico nº03

Fonte: Rujus s.a

Outra medida foi criar índices de controle e desempenho onde periodicamente, por departamento, por centros de custos, e, por contas, os índices são avaliados e discutidos adotando-se uma política puramente preventiva. Qualquer desvio é justificado, porém, sem pressões. Quadro nºddd1 e ddd2;

Índices de Controle e Desempenho

$$a) \text{ Giro de estoque (\%)} = \frac{\text{Movimento de saída}}{\text{Estoque Inicial} + \text{Movimento Entrada}}$$

$$b) \text{ Cobertura de Estoque (Meses)} = \frac{\text{Estoque Final}}{\text{Movimento de entrada}}$$

$$c) \text{ Estoque Final (R\$)} = \text{Estoque inicial} - (\text{Mov. Saída} - \text{Mov. Entrada}).$$

Controle de Estoque a partir de um índice - 2005

CONTROLE DE ESTOQUE PARTES E PEÇAS – 2005

EVENTOS	Jan.	Fev.	Mar
Estoque Inicial	1.034.606,34	990.298,86	978.952,84
Entradas Compras	8.036,61	22.731,22	149.386,56
Entrada Transferências.	34.722,06	16.057,47	4.746,89
Saída Requisições.	73.229,31	48.392,73	23.867,64
Saída Transferência.	13.836,84	1.741,98	8.593,48
Movimento Entrada	42.758,67	38.788,69	154.133,45
Movimento Saída	87.066,15	50.134,71	32.461,12
Estoque Final	990.298,86	978.952,84	1.100.625,17
Giro de estoque.	8%	5%	3%
Cobertura (MESES)	11,37	19,53	33,91
Depósito	Jan./05	Fev./05	Mar/05
01	784.053,64	724.751,99	876.282,05
94	13.062,91	65.779,88	52.560,54
97	183.270,95	178.819,51	168.295,95
98	0,00	0,00	0,00
SUBTOTAL	980.387,50	969.351,38	1.097.138,54
90	10.453,57	10.453,57	10.453,57
TOTAL	990.841,07	979.804,95	1.107.592,11

Quadro nº04

Fonte: Rujus s.a

Controle de Estoque a partir de um índice - 2006

CONTROLE DE ESTOQUE PARTES E PEÇAS - 2006			
FIAÇÃO (Dep.01 a 98)	Jan.	Fev.	Mar
Estoque Inicial	905.746,75	783.525,10	718.359,77
Entradas Compras	10.249,41	2.538,60	30.823,63
Entrada Transferências.	13.220,08	8.272,62	11.538,10
Saída Requisições.	120.727,77	73.851,94	55.407,42
Saída Transferência.	24.963,37	2.124,61	967,01
Movimento Entrada	23.469,49	10.811,22	42.361,73
Movimento Saída	145.691,14	75.976,55	56.374,43
Estoque Final	783.525,10	718.359,77	704.347,07
Giro de estoque.	16%	10%	7%
Cobertura (MESES)	5,38	9,46	12,49
Depósito	Jan./05	Fev./05	Mar/05
01	578.758,92	508.545,32	503.631,22
94	54,77	1.843,56	1.809,27
97	360.563,68	329.130,83	324.812,19

98	6.272,09	6.090,92	5.910,46
SUBTOTAL			
	945.649,46	845.610,63	836.163,14
90	0,00	0,00	0,00
TOTAL	945.649,46	845.610,63	836.163,14

Quadro nº5

Fonte: Rujus s.a

Após um ano, seguindo rigorosamente a metodologia adotada pela empresa é fácil perceber que no mesmo período do ano seguinte os resultados foram bem melhores.

Índices de Controle

- d) Giro de estoque (%) = Quanto Maior Melhor;
- e) Cobertura de Estoque (Meses) = Quanto Menor Melhor;
- f) Estoque Final = (R\$) Quanto Menor Melhor;

Resultado do controle de partes e peças

CONTROLE DE ESTOQUE			
PARTES E PEÇAS - 2005			
ÍNDICES	Jan.	Fev.	Mar
Estoque Final	990.298,86	978.952,84	1.100.625,17
Giro de estoque.	8%	5%	3%
Cobertura (MESES)	11,37	19,53	33,91
PARTES E PEÇAS - 2006			
Estoque Final	783.525,10	718.359,77	704.347,07
Giro de estoque.	16%	10%	7%
Cobertura (MESES)	5,38	9,46	12,49

Quadro nº06

Fonte: Rujus s.a

CONCLUSÃO

Atualmente, a empresa concentra seus esforços numa política estratégica, global, onde mais uma vez tenta agregar valor ao seu produto de forma lícita. A licitude dessa política se retratar na busca de uma certificação de qualidade - ISO

14001 - tendo em vista, ter certificação de sistemas operacionais - ISO 9001 - e, Selo Verde.

Naturalmente com uma certificação ISO 14001, políticas de Humanização e Respeito ao Meio Ambiente serão mais contundente.

Sem dúvidas, a possibilidade de se repetir problemas como esse do controle da Conta Estoque de Suprimentos se tornará pouco provável, tendo em vista, que as ferramentas necessárias ao conhecimento do comportamento humano, principalmente nas relações de trabalho, serão largamente difundidas através de treinamentos constantes, em todos os níveis.

REFERÊNCIAS

CAMPOS, VICENTE FALCONE, 1940 – TQC: Controle da Qualidade Total (no estilo japonês) / Vicente Falconi Campos. – Belo Horizonte, MG: Fundação Christiano Ottoni, Escola de Engenharia da UFMG, 1992 (Rio de Janeiro: Bloch Ed.).

CHIAVENATO, IDALBERTO, 1929 – TGA, vol. 1 / Idalberto Chiavenato. – 6. ed. Ver. E atualizada Rio de Janeiro: Campus, 2001.

FARIAS JOSÉ CARLOS. Administração: teorias e aplicações / José Carlos Farias. – São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.

FERREIRA, ADEMIR ANTONIO. Gestão empresarial: de Taylor aos nossos dias: evolução e tolerância da moderna administração de empresas / Ademir Antonio Ferreira, Ana Carla Fonseca reis, Maria Isabel pereira. – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

FIGUEIREDO, SANDRA. Controladoria: teoria e prática / Sandra Figueiredo, Paulo César Caggiano. – 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2004.