



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,  
CONTABILIDADE E SECRETARIADO  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

**KLEBER RODRIGO PASSOS ALVES**

**A ANÁLISE DOS PROCESSOS DE IMPLEMENTAÇÃO DA  
CONTROLADORIA: UM ESTUDO DE CASO APLICADO EM EMPRESAS DO  
SETOR TÊXTIL PERTENCENTES A UM GRUPO FAMILIAR**

**FORTALEZA**

**2017**

**KLEBER RODRIGO PASSOS ALVES**

**A ANÁLISE DOS PROCESSOS DE IMPLEMENTAÇÃO DA  
CONTROLADORIA: UM ESTUDO DE CASO APLICADO EM EMPRESAS DO  
SETOR TÊXTIL PERTENCENTES A UM GRUPO FAMILIAR**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Departamento de  
Contabilidade da Universidade Federal do  
Ceará, como requisito parcial à obtenção  
do título de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Ms. Liliane Maria  
Ramalho de Castro e Silva.

**FORTALEZA**

**2017**

# A ANÁLISE DOS PROCESSOS DE IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA: UM ESTUDO DE CASO APLICADO EM EMPRESAS DO SETOR TÊXTIL PERTENCENTES A UM GRUPO FAMILIAR

Kleber Rodrigo Passos Alves <sup>1</sup>

Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva <sup>2</sup>

## RESUMO

O aperfeiçoamento dos processos de planejamento e controle são imprescindíveis as empresas e contribuem significativamente no desenvolvimento de modelos inovadores de gestão. A implementação da Controladoria implica em mudanças relevantes a partir da criação do órgão, área ou departamento que institui regras, normas e padrões com a finalidade de subsidiar os gestores no processo decisório. O objetivo do estudo é analisar quais são os processos de implementação da Controladoria por meio da aplicação de um estudo de caso em empresas do segmento têxtil pertencentes a um grupo familiar. O trabalho caracterizou-se como descritivo, com abordagem qualitativa e o processo de investigação ocorreu em três fases: levantamento bibliográfico, pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas. Concluiu-se que os processos de implementação da Controladoria foram analisados a partir de um diagnóstico realizado nas empresas, sendo proposto um modelo de Controladoria baseado na sugestão de um organograma funcional conjuntamente a uma lista de procedimentos que objetivou a padronização de normas.

**Palavras-chave:** Implementação. Controladoria. Modelo. Diagnóstico. Processos.

## ABSTRACT

Improved planning and control processes are essential for companies and contribute significantly to the development of innovative management models. The implementation of the Controllershship implies relevant changes from the creation of the organ, area or department that establishes rules, norms and standards with the purpose of subsidizing the managers in the decision making process. The purpose of the study is to analyze the processes of implementation of the Controller's Office by applying a case study to textile companies belonging to a family group, and at the end proposed a Controllershship model to be implemented. The work was characterized as descriptive, with a qualitative approach and the research process occurred in three phases: bibliographic survey, documentary research and semi-structured interviews. It was concluded that the processes of implementation of the Controllershship were analyzed based on a diagnosis carried out in the companies, being proposed a Controllershship model based on the suggestion of a functional organization chart

---

<sup>1</sup> Graduando do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará.

<sup>2</sup> Professora Orientadora. Mestra em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Especialista em Finanças pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais; Graduada em Contabilidade pela Universidade Estadual do Ceará.

together with a list of procedures that aimed at the standardization of norms.

**Keywords:** Implementation. Controllershship. Fashion model. Diagnosis. Processes.

## 1 INTRODUÇÃO

A partir da modernidade tecnológica atrelada a globalização da economia caracterizada por mercados empresariais detentores de concorrência acirrada que demandam diferenciais de preço e qualidade, as empresas se deparam com a necessidade de inovação na gestão financeira e econômica objetivando sua continuidade.

Conforme Kwasnicka (2014), o desenvolvimento tecnológico desencadeia um aumento no nível educacional da mão-de-obra, de modo a requerer alterações nas funções de direção e controle. Os gestores são desafiados a inserir elementos que permitam ao indivíduo trabalhar mais motivado.

Para que seja possível a permanência e manutenção das entidades no ambiente competitivo deve haver por parte dos dirigentes a devida utilização de dispositivos gerenciais que possibilitem o uso planejado e racional das informações geradas, as quais serão utilizadas ou servirão de subsídio na tomada de decisão.

Diante de cenários econômicos em constantes mutações, as organizações empresariais necessitam aplicar e desenvolver modelos inovadores de gestão que possibilitem um incremento nos resultados e controle dos seus ativos.

Com a evolução dos mercados e o passar dos tempos, a Controladoria surgiu e segundo, Padoveze (2016, p.4), “a Controladoria pode ser definida então como unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da ciência contábil dentro da empresa.”

As empresas do segmento têxtil, as quais são escopo do estudo, encontram-se sujeitas a várias dificuldades no decorrer da atividade empresarial, tais como: dificuldades de capital de giro e acesso à financiamentos, qualificação de mão de obra, falta de planejamento e controle, desenvolvimento estrutural e eficiência operacional comprometida, limitação de recursos para negociação de preços e prazos com os fornecedores e ausência de conhecimentos técnicos. Além disso, destaca-se a excessiva carga tributária impostas às empresas, impactando diretamente no resultado operacional, e, criando dificuldades no que tange a prosperidade e continuidade do negócio.

Constata-se, então, a necessidade da implementação de um processo inovador de gestão, comumente utilizado em empresas de grande porte, que é a Controladoria e foi formulado o problema de pesquisa, a saber: Quais os processos de implementação da Controladoria em empresas de um grupo familiar atuantes no segmento têxtil?

O artigo tem por objetivo geral analisar quais são os processos de implementação da Controladoria por meio da aplicação de um estudo de caso em empresas do segmento têxtil pertencentes a um grupo familiar.

Em conformidade ao objetivo geral formulam-se os seguintes objetivos específicos: verificar a existência de características formais e/ou informais da

Controladoria no ambiente organizacional das empresas em análise; descrever os processos de implantação da Controladoria; e, propor um modelo de gestão, a partir da utilização de procedimentos da Controladoria.

No globalizado e competitivo mercado corporativo, as empresas necessitam cada vez mais da harmonização entre os departamentos da cadeia produtiva, o efetivo controle de custos, aliados a implementação perspicaz de ferramentas de gestão estratégica e econômica com o objetivo de demandar produtos e serviços de qualidade a preços atrativos e acessíveis.

Crepaldi, S.A. e Crepaldi, G.S. (2014) evidenciam que a função de controle excede os limites da controladoria, uma vez que toda a cúpula administrativa se dedica a controlar as operações da empresa, com abrangência em todos os setores, funções e momentos da entidade.

A relevância do estudo justifica-se na contribuição acadêmica de modo prático junto ao ambiente corporativo, a partir da análise dos processos de implementação da Controladoria nas empresas do ramo têxtil, pertencentes à um grupo familiar. Adicionalmente tem por finalidade suscitar dúvidas e promover sugestões, a partir da implantação do setor quanto a classificação de linha ou *staff* e quanto o estabelecimento formal da figura do *Controller*.

A pesquisa foi estruturada em cinco tópicos. Inicialmente, o primeiro item aborda-se a introdução, a qual de forma sucinta apresenta por meio de uma contextualização o problema de pesquisa, define os objetivos (geral e específicos) do estudo, e por fim, discorre a respeito da justificativa e relevância da pesquisa.

Em seguida, o segundo tópico trata-se do referencial teórico, o qual foi subdividido em quatro seções que versam a respeito da origem e evolução da Controladoria, posteriormente são abordadas sua missão, as funções, classificação quanto à órgão de linha ou *staff* e, por fim, relacionados os estudos empíricos anteriores.

O terceiro tópico discorre-se sobre a metodologia utilizada, sendo subdividido em dois subitens (tipologia da pesquisa e estudo de caso).

No quarto tópico foi sugerida uma proposta de modelo de Controladoria para as empresas do Grupo.

E por fim, foi elaborada a conclusão da pesquisa, a qual apresenta os resultados e delimitações do trabalho.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Controladoria: origem e evolução**

As ideias e definições preliminares a respeito da Controladoria tiveram origem em meados do século XVIII, simultaneamente com a inserção do profissional conhecido por *Controller*.

Del Valle, Bezerra e Tamura (2000 apud ARAGAKI, 2001, p. 3-4) evidenciam que:

Os títulos de *controller*, como o de tesoureiro, tiveram sua origem no governo da Inglaterra. No século XV o título foi usado em vários cargos da

*English Royal Household*, como o *comptroller* das contas na repartição *Lord Chamberlain*. O *Continental Congress* nomeou um *comptroller* em 1778; o Departamento de Tesouraria estabeleceu a função de *comptroller* em 1789; a função foi sendo estendida para as agências e repartições federais, estaduais e municipais. O título e função do *comptroller* foram estendidos para corporações de negócios através das estradas de ferro, nos Estados Unidos. (Grifo nosso).

Segundo Schmidt, Santos e Martins (2014, p.11), “a origem da Controladoria está ligada a evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da Revolução Industrial.”

A partir do estabelecimento de grandes conglomerados empresariais eclodiu a Controladoria, diante da complexidade das organizações e da remodelação estrutural decorrente do novo processo industrial em substituição da produção manufaturada.

Na visão de Beuren (2002, p. 20), “a Controladoria surgiu 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.”

Nesse ambiente, verificava-se a necessidade de manutenção de um controle centralizado capaz de administrar grandes empresas, conglomerados organizados sob a forma de departamentos e divisões e que atuavam em diversas cidades, estados e até mesmo em países.

O nascimento e desenvolvimento de uma função diferenciada de Controladoria ocorreu a partir da separação entre a função contábil e a função financeira, tendo como consequência a mudança da função e responsabilidade do executivo financeiro de forma individual.

O desenvolvimento dessa área foi imputado inicialmente a três fatores: verticalização, diversificação e expansão geográfica das entidades devido ao acréscimo da complexidade das atividades, o que gerou a exigência de outro tipo de controle por parte da Controladoria.

Conforme estudo de Siqueira e Soltelinho (2001), no Brasil, quanto ao surgimento da Controladoria, há indícios da demanda de profissionais de controladoria durante os anos 60. O crescimento da procura destes profissionais aparenta estar vinculado, em parte, ao crescimento da matriz produtiva no Brasil.

Com base nesses achados, observa-se que a partir da instalação das multinacionais no país, aliado ao crescimento econômico das entidades e necessidade de ampliação dos controles no ambiente corporativo, desencadeou-se o processo de surgimento da Controladoria no Brasil.

Padoveze (2016, p.11) entende que “a Controladoria é ciência e, na realidade, é o atual estágio evolutivo da ciência contábil.” O autor faz alusão aos conceitos desenvolvidos por Glautier e Underdown (1977), cuja contabilidade saiu, nas últimas duas ou três décadas, da teoria do lucro (mensuração, comunicação de informação) para a teoria da decisão (modelos de decisão e produtividade). Compreende-se a Controladoria como ciência e como a forma de acontecer a verdadeira função contábil.

Para Catelli (2011), a controladoria não é vista como um modo de como fazer. O autor faz uma cisão em duas vertentes, sendo a primeira um ramo de conhecimento que estabelece a base conceitual e a segunda como órgão administrativo responsável por difundir conhecimento e implantar os sistemas de informação.

Ao ser definida como ramo de conhecimento está alicerçada na Teoria da Contabilidade, de modo a estabelecer conceitos e teorias da sua atuação, com o objetivo de se ocupar na gestão econômica e financeira das empresas e estará voltada para a correta modelagem da mensuração da riqueza, a estruturação dos modelos de gestão e dos sistemas de informações.

Na conceituação de unidade administrativa a Controladoria é responsável pelo uso coordenado e disseminado da tecnologia de gestão, de maneira a ser um órgão de aglutinação e direcionamento de esforços dos gestores na condução e otimização do resultado geral da empresa.

Segundo Crepaldi (2014, p.51) “no contexto empresarial, a Controladoria serve como órgão de observação e de controle da cúpula administrativa.” O autor defende que a Controladoria é exercida de forma descentralizada junto a figura do *Controller*, sendo delegado o máximo do binômio autoridade *versus* responsabilidade na realização de tarefas técnicas e de supervisão, reservando para si a responsabilidade de coordenação, controles e integração corporativa dos mais variados segmentos administrados.

Slomski (2005) comenta que a controladoria é a procura pelo alcance do ótimo em qualquer ente, seja público ou privado, e o algo mais, buscado pelo conjunto de elementos que compõem qualquer organização.

Segundo o autor acima, a Controladoria está voltada para gestão pública, entretanto, a ferramenta é conceituada como órgão, departamento, secretaria que tem por responsabilidade reunir as informações dos diversos setores individualizados da empresa, de modo a trabalharem conjuntamente em prol de um objetivo único que é a maximização do resultado global da entidade (SLOMSKI, 2005).

Constata-se que apesar de pontos divergentes por parte de alguns autores é notório e consensual que a Controladoria tem uma característica comum que é a polivalência na produção de informações gerenciais em consonância com as diversas áreas da empresa.

## **2.2 Missão da controladoria**

Padoveze (2016, p.26) retrata que “a Controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por meio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão.”

O autor defende que o sistema de informação da Controladoria é integrado com os sistemas operacionais dispondo de uma característica primordial que é a mensuração econômica das operações para planejamento, controle e avaliação dos resultados e desempenho dos gestores das áreas de responsabilidade (PADOVEZE, 2016).

Crepaldi (2014) traz o entendimento que a missão da controladoria é garantir a otimização do resultado econômica da empresa, sendo responsável pelas informações úteis para breves ou futuras e importantes mudanças no cenário empresarial.

Será de responsabilidade da Controladoria a fidedignidade das informações, de modo a garantir a importância dos dados examinados para que sejam imprescindíveis a continuidade da entidade, utilizando-se adequadamente dos recursos disponíveis, de acordo com os materiais coletados.

Schmidt, Santos e Martins (2014), expressam que a missão da entidade é o verdadeiro motivo de sua existência. A clara definição e comunicação da missão de uma empresa acarretará no correto posicionamento em seu mercado de atuação. A controladoria deve esforçar-se para assegurar o cumprimento da missão da entidade.

A missão pode ser definida como o detalhamento da razão de ser de uma empresa. Na verdade, mostra, o porquê de sua existência, deixando claro o segmento em que o negócio faz parte e como a entidade espera ser reconhecida perante aos seus clientes, parceiros e fornecedores.

Souza e Borinelli (2012) trata que no início de uma empresa o foco inicial é o seu propósito principal e permanente, ou seja, a sua razão de ser. Os autores relatam que a controladoria tem o papel de fazer o processo de gestão acontecer, devido a sua atuação de forma integrada com todas as áreas da organização.

A empresa tem uma missão, cuja premissa principal é o atendimento e a satisfação das necessidades da sociedade, por meio da oferta de produtos e serviços destinados a clientela.

A missão da Controladoria segundo Catelli (2011, p.346) será, “assegurar a otimização do resultado econômico da organização.”

Para que seja possível o cumprimento da missão a contento, se faz necessário o estabelecimento de objetivos claros e definidos que são: a promoção da eficiência organizacional; a viabilização da gestão econômica e a promoção da integração das áreas de responsabilidade. A inserção destes objetivos no cenário da gestão econômica e eficaz, visa alcançar os efeitos almejados e aferidos, de acordo com os conceitos econômicos de interação das partes para a geração do todo da empresa.

A contribuição conjunta da Controladoria com as demais áreas de atuação, para a realização da missão, reduz as ameaças e imprecisões, apoiada no estabelecimento de normas de controle interno em relação aos afazeres produzidos pela empresa no processo de aprimoramento do resultado econômico.

Figueiredo e Caggiano (2006, p.26) abordam que, “a missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.”

Devido a unicidade da Controladoria, a qual dispõe de visão ampla, sendo detentora de instrumentos adequados à promoção da otimização do todo, caberá o processo de assegurar a eficácia da empresa, a partir do controle do ambiente operacional e dos resultados definidos pela alta administração.

Catelli (2011, p.347) afirma que “a Controladoria, em decorrência da missão e objetivos estabelecidos, e para seu efetivo desempenho, terá responsabilidade e autoridade.”

### *2.2.1 Responsabilidade*

Catelli (2011, p. 348) faz alusão por meio de um quadro expositivo das ações e dos instrumentos disponibilizados conforme descrição abaixo:

**Quadro 1 – Ação dos instrumentos disponibilizados.**

Ação	Instrumento Disponibilizado
Clarificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas.	Modelo de decisão.
Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas.	Modelo de mensuração.
Informar adequadamente os gestores.	Modelo de informação.

Fonte: Catelli (2011, p. 348).

Entretanto, por ser uma atividade de coordenação e em decorrência de sua missão, a responsabilidade da Controladoria se diferencia da responsabilidade das demais áreas operacionais e de apoio. Esta diferença se caracteriza no processo desenvolvido para assegurar a otimização de resultado (CATELLI, 2011).

A Controladoria tem como responsabilidade inspirar os gestores na adoção das melhores medidas de decisão de forma a buscar a otimização do resultado econômico da entidade, com uma atuação coesa com as demais áreas de responsabilidade, de modo a implementar um conjunto de ações, cujos produtos se materializam em instrumentos disponibilizados aos gestores.

Padoveze (2016, p.7-10), menciona que “uma ciência pode ser confirmada fundamentalmente pelas suas teorias.” O autor comenta que os modelos de decisão dentro da teoria contábil podem e devem atender as necessidades gerenciais sobre todos os eventos econômicos, para qualquer nível hierárquico dentro da empresa.

Catelli (2011, p.258) relata que “um modelo de decisão pode ser conceituado como uma representação abstrata da forma como são tomadas as decisões.”

Figueiredo e Caggiano (2006, p.33) definem que “modelo de decisão é uma definição de como vão ser combinados cursos de ação para que determinado estado da natureza seja alcançado, é um molde para escolher a alternativa a ser objetivada.”

A teoria da decisão deve se preocupar fundamentalmente com a questão da solução de problemas e a subsequente necessidade de tomada de decisão. Isso envolve, portanto, informações para previsões e uma metodologia científica para elaborar tais previsões.

Catelli (2011, p.259) discorre que “um modelo de mensuração pode ser entendido como uma representação abstrata de como são medidos ou quantificados os atributos de algum objeto.”

Figueiredo e Caggiano (2006, p.34) conceitua que “um modelo de mensuração é uma proposta conceitual que visa expressar em forma de padrão as metas já claramente definidas em relação às quais as decisões serão tomadas.”

Na teoria da mensuração as decisões racionais dependem de informações ou dados. A teoria da mensuração deve solucionar os seguintes problemas: quais eventos ou objetos devem ser medidos; quais padrões ou escalas devem ser usados; e qual deve ser a dimensão da unidade de mensuração.

Catelli (2011, p.260) destaca que “um modelo de informação pode ser entendido como uma representação abstrata de como devem ser concebidas as informações, orientando a estrutura do sistema de informações da empresa.”

Figueiredo e Caggiano (2006) enfatizam que o objetivo principal do modelo de informação é a adequação do sistema de informação para o processo decisório, provendo informações com tendências que contribuam para ótimas medidas para o resultado econômico e auxiliando os gestores na seleção da melhor deliberação que otimizará o resultado.

A teoria da informação tem o propósito de possibilitar que uma organização alcance seus objetivos pelo uso eficiente de seus outros recursos, isto é, homens, materiais, máquinas e outros ativos, e dinheiro. Desde que a informação é também um recurso, a teoria da informação considera os problemas de seu uso eficiente.

### 2.2.2 Autoridade

Catelli (2011, p.349) discorre que “as organizações empresariais são heterogêneas quanto ao tamanho, à complexidade, à definição das áreas de responsabilidade, entre outras características.”

O processo de concessão de autoridade reproduz vários benefícios, no momento em que um dos requisitos necessários para o sucesso da empresa reflete a velocidade com que os dirigentes adotam e põe em prática decisões, dando sustentabilidade a otimização dos resultados econômicos da organização.

Guerreiro, Catelli e Dornelles (1997, p.11) mencionam que “independentemente das características das empresas, o grau de autoridade pode ser subdividido em dois níveis: autoridade formal e autoridade informal.”

Os autores complementam que a autoridade formal decorre de quando a matéria envolver a instituição de caráter normativo, procedimentos e padrões relacionados com suas atividades e funções.

A autoridade informal ocorrerá a medida que os assuntos se refiram a aspectos técnicos e conceituais inerentes ao grau de especialização envolvido nas funções de Controladoria, na qual passará a alcançar um grau de autoridade formal. A efetivação desse tipo de autoridade ocorre por meio da execução de atividade tipicamente de consultoria e assessoria, como órgão de *staff*.

## 2.3 Funções da controladoria

Schmidt, Santos e Martins (2014), discorrem sobre as principais funções da Controladoria, as quais serão demonstradas de forma resumida a seguir:

- Estabelecimento, manutenção e sistematização de um plano integrado com objetivos da empresa (missão);
- Gerenciar o risco operacional através dos sistemas de controles internos;
- Disponibilização de sistema de informações para subsidiar os administradores na tomada de decisão e supervisão na elaboração de demonstrações externas;
- Utilização de sistemas de contabilidade societária, de custos e gerencial para todos os níveis da empresa, incluindo corporação, divisões, fábricas e unidades para registro das atividades;
- Supervisionar impostos em todas as esferas (federalis, estaduais, locais e

internacionais); manter um relacionamento apropriado com auditores internos e externos; desenvolver e manter sistemas e procedimentos.

A Controladoria terá papel decisivo na coordenação das informações gerenciais, de modo a ajudar os gestores na tomada de decisão, visando atingir a otimização do resultado. Ressalte-se as diversas funcionalidades que a Controladoria pode apresentar dependendo dos métodos empregados pelos gestores e a extensão da entidade.

A Controladoria pode apresentar várias funções, a depender das dimensões da organização e da filosofia adotada pela administração. Também, pode-se afirmar que a função da controladoria é subsidiar os gestores das empresas, a partir da mensuração e organização de informações gerenciais, econômicas e financeiras de modo a sintetizá-las para servir de suporte e auxílio na tomada de decisões.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2007), relatam que a controladoria atua como órgão de observação e controle da cúpula administrativa e preocupa-se com a avaliação constante da eficácia e eficiência dos diversos departamentos atuantes.

A prática e as funções da controladoria em empresas familiares possibilitam conhecer e acompanhar quais crenças e valores podem influenciar nos negócios e nos controles, e se inserem no sistema e subsistemas da empresa. Além disso, a Controladoria apresenta-se fundamental como suporte ao processo decisório para essas organizações.

## **2.4 Controladoria como órgão de linha x *staff***

Segundo Cruz (2013, p.49):

Embora no início da Era Industrial as estruturas fossem mais informais que as formais, nos dias atuais as estruturas informais continuam causando muito transtornos. Um exemplo de estrutura informal ocorre quando uma determinada pessoa é promovida ou deslocada para um determinado cargo e ninguém na organização fica sabendo das mudanças.

O autor tem a visão que, nas últimas décadas, as estruturas formais adquiriram mais maleabilidade e, por conta dessa flexibilidade, ocorreram, e vão continuar ocorrendo, sérios distúrbios nos processos de negócio.

O conceito de estrutura formal demonstrado por Cruz (2013) é a que aparece nos organogramas, desde que o organograma exista e esteja atualizado. Em geral o organograma estabelece relações de hierarquia e comando, uma vez que as responsabilidades e papéis funcionais só podem ser representados por um tipo de estrutura baseada no conhecimento.

A partir do estabelecimento do organograma que tem aspecto de rigidez, cria-se problemas decorrentes de limitação de comunicação e em consequência interação entre as pessoas, oposto a isso, na maioria das entidades é a única maneira que as pessoas tem para imaginar como é realizada a produção de bens e serviços.

“O grupo de estruturas simples pode ser genericamente englobado sob o título de estruturas tradicionais, envolvendo o modelo linear, o *staff-and-line*, a solução funcional, de Taylor, e a organização colegiada” (CURY, 2013, p.227).

A definição dos tipos de estruturas tradicionais foi realizada por Cury (2013, p.228-233) conforme demonstrado:

A estrutura linear ou militar é um tipo de estrutura baseado na organização dos antigos exércitos, tendo as seguintes características: a chefia é fonte exclusiva de autoridade; as ordens seguem pela via hierárquica; e cada empregado recebe ordens de um só chefe imediato.

A estrutura funcional é fundamentada na técnica de supervisão funcional, tendo sido planejada para implantar as ideias de Taylor e tem larga aplicação na base da organização, em que prevalece a especialização, como demonstra o organograma.

A estrutura *staff-and-line* segue as características básicas da estrutura linear, distinguindo-se desta pela existência de órgãos de *staff* junto aos gerentes de linha. Esses órgãos de *staff* têm a função de assessoramento e de aconselhamento ao executivo ao qual estão ligados.

Uma das características marcantes das organizações mais modernas, em larga escala, é o advento da administração plural, com o conseqüente declínio da chefia singular, como uma estratégia para enfrentar de maneira mais adequada o processo de tomada de decisão, dificultando ainda mais pela diversidade e complexidade das múltiplas funções desenvolvidas.

Kwasnicka (2014, p.256) menciona que “as estruturas de linha e *staff* atuam em funções diferentes na organização, sendo que o pessoal de linha tem responsabilidade direta sobre os objetos operacionais”. O autor relata outro aspecto sobre a autoridade; o pessoal de linha tem autoridade limitada e o de *staff* não possui autoridade.

## 2.5 Estudos empíricos anteriores

Com o objetivo de fazer uma analogia junto às informações colhidas nas empresas analisadas foram verificados os estudos anteriores elaborados a respeito do assunto pesquisado e descritos na literatura na base de dados da biblioteca eletrônica *Scientific Periodicals Eletronic Library* (SPELL) e nas Revistas de Tecnologia Aplicada (RTA), Gestão & Regionalidade, Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro (CRC/RJ), Caderno Profissional de Administração (CPA), Revista de Administração Mackenzie, Revista Contemporânea de Contabilidade e Revista Administração FACES, a seguir relacionados.

Fernandes e Galvão (2016) pesquisaram quanto a viabilidade e a relação de custo benefício da Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas. Baseados em geral na análise do fluxo de caixa diário conduzida pela administração, os estudiosos concluíram que os benefícios advindos da Controladoria excedem os seus custos, pelo menos a médio e longo prazo.

Prado *et al.* (2013), abordaram as áreas de atuação da Controladoria Estratégica por renomados autores da área, visando subsidiar uma análise dos desafios que cercam os profissionais de Controladoria no que tangem a transformar a participação desta área dentro das organizações. Como conclusão, os autores sugeriram a realização de pesquisas adicionais sobre o assunto, pois entendem que o aprimoramento da Controladoria é de grande importância para a gestão das organizações.

Beuren e Müller (2010), desenvolveram um estudo que objetiva identificar evidências de institucionalização da Controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras. A população consistiu das 59 empresas familiares identificadas por Oro (2006), na lista das 500 Melhores e Maiores da Revista Exame, das quais 12 responderam o questionário. As estudiosas concluíram que, a partir das mudanças implementadas nas empresas e a sua aceitação pelas pessoas envolvidas, foram alterados procedimentos e institucionalizadas normas na Controladoria dessas empresas.

Souza Machado, Machado e Santos (2008), pesquisaram a aderência das funções de Controladoria executadas por uma organização de médio porte, sediada no Estado de Goiás, a qual passou a adotar a partir de 2006, a Controladoria, por meio da contratação de uma empresa de consultoria e assessoria. Para colher os dados, foi aplicada com o *Controller* uma entrevista estruturada e a pesquisa dos autores concluiu que a Controladoria foi criada sem definição dos elementos chaves como missão e função.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Tipologia da pesquisa

O trabalho caracteriza-se como descritivo, com abordagem qualitativa, por meio da adoção de um estudo de caso envolvendo cinco empresas, das quais uma é filial, atuantes no segmento têxtil pertencentes a um grupo familiar.

Conforme Gil (2010, p. 27), “as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população.” Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis.

Segundo Richardson (2012, p. 90), quanto a natureza, a pesquisa enquadra-se como qualitativa que

Pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.

Para Yin (2005), o estudo de caso se presta nas investigações de fenômenos sociais contemporâneos nos quais o pesquisador não pode manipular comportamentos relevantes que influenciam e/ou alteram seu objeto de estudo. O método possibilita ao pesquisador lidar com uma ampla variedade de evidências, provenientes de análise documental, visitas de campo, entrevistas e observação participativa.

O processo de investigação ocorreu em três fases:

1ª Fase: levantamento bibliográfico, com a finalidade de entender e aprofundar-se ao assunto que foi disponibilizado para aferição. Além de auxiliar na construção do roteiro das entrevistas;

2ª Fase: pesquisa documental, com o objetivo de suscitar informações das empresas analisadas (estatutos, contrato social, planilhas de controle de despesa e sistema de informação).

3ª Fase: entrevistas semiestruturadas com os sócios proprietários e os principais gestores de área, os quais estão envolvidos direta ou indiretamente no processo decisório de gestão, de modo a analisar os processos de implementação da Controladoria. Sendo assim, o escopo delimita-se da seguinte maneira: cinco sócios proprietários e os gestores de área.

Com a finalidade de avaliar os processos de implementação da Controladoria nas empresas do grupo, na fase preliminar, foram explorados *in loco* nas empresas sua organização e os sistemas de informação existentes, de modo a possibilitar a realização de um diagnóstico sobre a entidade.

Em seguida foi analisado a estrutura organizacional das empresas com o objetivo de entender a estrutura hierárquica, os processos operacionais visando o entendimento das operações da empresa e os resultados gerados, os produtos e serviços ofertados aos clientes e o tratamento por parte dos responsáveis pela Contabilidade dos eventos econômicos.

Concluído o diagnóstico das empresas, a partir do levantamento das premissas mencionadas, o próximo passo a ser executado foi verificar a estruturação do sistema contábil tradicional.

A coleta dos dados foi efetuada por meio de entrevistas semiestruturadas com os proprietários das empresas e os cinco gerentes de loja através de aplicação de um questionário com o objetivo de traçar o perfil de gestão, estrutura organizacional, verificação de procedimentos de controle, utilização de sistema de informação e de que maneira é feita a utilização dos dados gerados.

Com base nas informações colhidas nas empresas, foram sugeridas propostas de melhoria e ponderações que tem por objetivo a adoção de medidas que norteiem os dirigentes para implementação da controladoria no ambiente do grupo, possibilitando a otimização das informações aos usuários internos e externos, bem como atender as necessidades quanto a tomada de decisão.

### **3.2 Estudo de caso**

As empresas atuam no ramo têxtil, pertencentes ao grupo familiar e estão estruturadas em cinco unidades, das quais uma é filial. Todas as entidades desempenham suas atividades na comercialização de tecidos planos e malhas e estão localizadas na Cidade de Fortaleza no Estado do Ceará.

Uma das empresas foi constituída como sociedade por cotas de responsabilidade limitada com o regime de tributação no lucro presumido e as demais como empresa de pequeno porte com regime de recolhimento sendo o Simples Nacional.

O quadro funcional é composto por vinte e sete funcionários, dos quais quatorze na função de vendedor, sete como operadores de caixa, um atuando na execução de serviços gerais e cinco no cargo de gerentes de loja, que também são sócios proprietários das empresas. Não existe estrutura organizacional definida.

A centralização e o controle de despesas é realizado por meio de planilhas do *Excel* elaboradas por uma funcionária que atua como vendedora e secretária do proprietário fundador das empresas (característica informal de Controladoria).

As empresas do grupo fazem uso de um sistema gerencial *Enterprise Resource Planning* (ERP) com as seguintes funcionalidades: disponibilização de faturamento, movimentação de produtos, setor financeiro, elaboração de cadastros, relatórios financeiros e de faturamento, gerencial por período, relação de estoques, vendas por período, por fabricante, por famílias não autenticadas, por vendedor e comissões e *ranking* de clientes (característica formal de Controladoria).

A metodologia adotada nas empresas para o controle dos estoques é feita, mensalmente, a partir da extração de relatório dos estoques, mediante a confrontação física dos rolos lacrados de tecidos e malhas e a medição por estimativa dos rolos utilizados.

O planejamento das compras de matéria-prima é segmentado por loja e os pedidos são realizados por três sócios proprietários que também atuam como gerentes de loja, com base na demanda, mediante a verificação das saídas junto ao sistema e por meio do *feeling* desenvolvido ao longo do tempo de atuação. Além disso, não são realizadas ações de *marketing*, se limitando a divulgação dos produtos através da publicidade boca a boca e eventualmente é feita a panfletagem em feiras locais.

A gestão das lojas é realizada de forma descentralizada, entretanto, há o acompanhamento e intervenção, oportunamente, do sócio fundador nos processos decisórios e estratégias do negócio. A título de exemplo, a estipulação de metas aos vendedores condicionadas ao pagamento de comissão, desde que seja atingido o volume de vendas previamente definido (característica informal de Controladoria).

A Contabilidade é realizada por um escritório terceirizado que desempenha as seguintes atividades: acompanhamento de notas fiscais de entrada e saída de mercadorias para apuração de impostos; elaboração de pró-labores e expedição de guias de recolhimento de tributos; realização de homologação de rescisão de contrato de trabalho junto ao sindicato da categoria.

Não há o devido controle dos ativos existentes nas empresas, bem como não foi elaborado o balanço patrimonial das unidades.

O controle financeiro e o fluxo de caixa é realizado de forma independente por cada loja, sendo feita uma nova conferência diária por um dos sócios proprietários de forma geral e centralizada nas cinco unidades (característica informal de Controladoria).

A cobrança de inadimplentes é feita pelos sócios proprietários e gerentes de loja, através do registro em caderno próprio das vendas realizadas por nota promissória e acompanhamento junto ao sistema de informações dos cheques devolvidos para cobrança ou tomada de medidas judiciais cabíveis (característica informal de Controladoria). Além disso, constatou-se que não há padrões estabelecidos de acompanhamento pertinentes aos valores a receber e a vencer.

As empresas do grupo em nenhuma oportunidade foram submetidas a auditora externa, sendo realizado, eventualmente, por um dos sócios visitas esporádicas para identificação de irregularidades e suas devidas correções (característica informal de Controladoria).

Fica evidenciado que as empresas do grupo possuem características formais e informais de Controladoria identificadas através do uso de ferramentas de gestão e devido a atuação revezada dos sócios na verificação de rotinas e nos controle dos negócios.

## **4 PROPOSTA DE MODELO DE CONTROLADORIA PARA AS EMPRESAS DO GRUPO**

### **4.1 Modelo organizacional da controladoria**

Formalização do modelo organizacional de Controladoria, a partir da proposição da missão da Controladoria, a qual será a mitigação dos riscos, ameaças e incertezas, de modo a resguardar o patrimônio da entidade e otimizar o resultado das empresas do grupo.

Os objetivos da Controladoria serão os seguintes: atendimento as necessidades de informação dos sócios proprietários, sugestão de indicadores de desempenho dos vendedores, disponibilização de ferramentas de gestão, como relatórios de controle financeiro, econômico e físico, supervisão dos controles gerenciais, motivação do quadro funcional na execução das tarefas e o estabelecimento de normas e padronizações referentes aos processos das unidades.

A Controladoria adotará uma postura de apoio e assessoramento (órgão de *staff*) aos sócios proprietários, examinando as informações e subsidiando-os no processo de gerenciamento e tomada de decisão.

A definição da estrutural formal de Controladoria nas empresas do grupo estará em conformidade com a missão e os objetivos definidos pela Controladoria.

A preocupação em enfatizar tal ponto surge diante ao exposto na pesquisa de Souza Machado, Machado e dos Santos (2008) que estudaram a aderência das funções da Controladoria realizadas por uma empresa de consultoria e assessoria e chegaram à conclusão que a criação da Controladoria foi realizada sem definição da missão e função.

Caberá aos sócios proprietários definirem quanto aos níveis de autonomia e responsabilidade, os quais estará sujeito o responsável pela Controladoria. Além disso, se fará necessário a contratação de um profissional habilitado na função ou treinamento de um funcionário interno para o acompanhamento e execução dos objetivos previamente definidos.

Devido à limitação orçamentária e pouca complexidade do negócio sugere-se, preliminarmente, a habilitação de funcionário interno (Gerente de loja) devidamente qualificado e treinado para o acompanhamento das atividades a serem desenvolvidas pela Controladoria.

Ressalte-se a importância e viabilidade da implementação da Controladoria, para as empresas do grupo, como ferramenta de gestão que demonstraram os benefícios quanto à implantação da Controladoria superam os custos, pelo menos em médio e longo prazo (FERNANDES; GALVÃO, 2016).

Prado *et al.* (2013) concluíram que a Controladoria é de grande importância para a gestão das organizações.

### **4.2 Sugestão de organograma**

As empresas do grupo não possuem um modelo de organograma previamente definido e formalizado. Com base nas informações levantadas, constatou-se a seguinte estrutura hierárquica:

Sócios Proprietários → Gerentes de Loja → Operadores de Caixa → Vendedores → Serviços Gerais

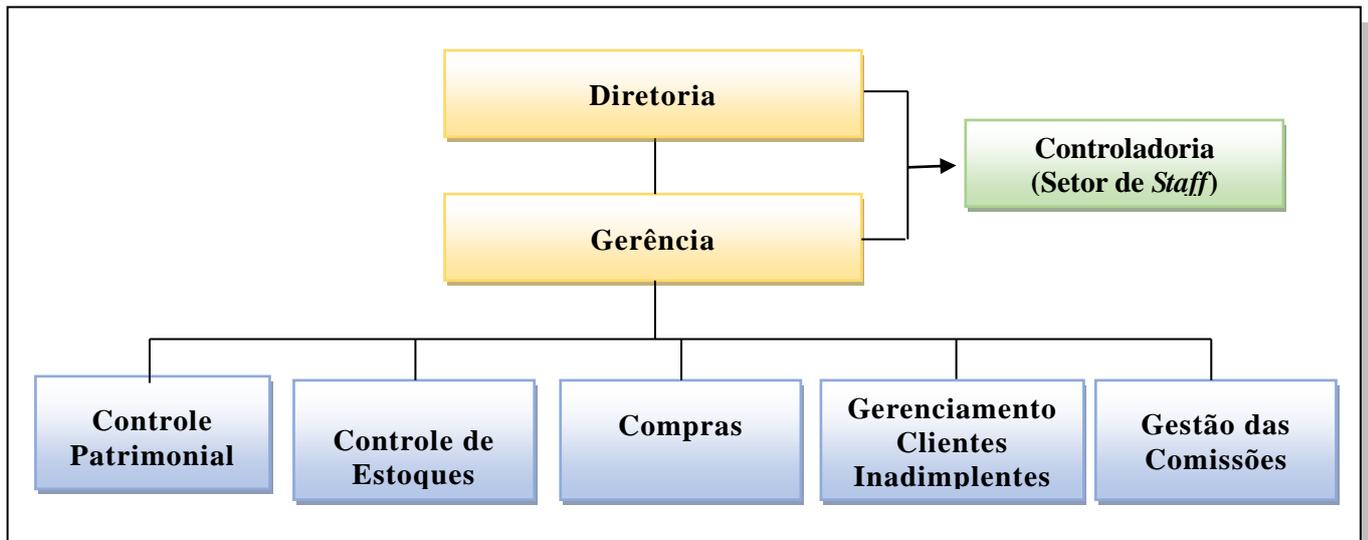
Propõem-se um modelo simplório de organograma (figura 1), com circulação livre das informações e atuação da Controladoria como órgão de suporte e assessoramento (*staff*) aos sócios proprietários, gerentes de loja e demais usuários.

A estrutura proposta visa agilizar as informações dentro das empresas do grupo, tornando as tarefas mais especializadas e normatizadas, a fim de se obter um controle qualificado, com ganhos no tocante a produtividade e aspecto motivacional dos executores.

Tal proposta vai de acordo com os estudos de Beuren e Müller (2010) que concluíram que, a partir de mudanças implementadas e sua aceitação pelos envolvidos foram alterados procedimentos e instituídas normas pela Controladoria.

A seguir é disponibilizado a estrutura organizacional proposta ao grupo de empresas:

**Figura 1: Modelo de Organograma.**



Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

#### 4.3 Lista de procedimentos (padronização de normas)

Nesta seção serão relacionados procedimentos, com base na definição de setores da empresa, delimitação de responsabilidades e sugestão do responsável pela execução e supervisão das atividades.

##### - Setor de Controladoria (órgão de *staff*):

Responsável: Gerentes de Loja;

Supervisão: Sócio proprietário fundador;

Atribuições: A responsabilidade deste setor será o acompanhamento e fiscalização de todas as atividades e processos pertinentes as empresas do grupo. Além disso, será de incumbência do setor de Controladoria a sintetização das demais informações geradas pelas demais áreas propostas.

Recomenda-se a realização de reuniões mensais pelos gerentes de loja com a alta administração para discussão das informações e relatórios gerados pela Controladoria, de modo a garantir que as estratégias e decisões tomadas vem sendo cumpridas conforme os padrões e normas estabelecidos.

- **Área de Controle Patrimonial:**

Responsável: Gerentes de Loja;

Supervisão: Sócio proprietário previamente definido;

Atribuições: Controle patrimonial, através do levantamento dos ativos por loja do grupo, a partir da catalogação e efetivo registro dos bens em planilha ou sistema informatizado. Vale salientar que o levantamento será realizado pelos Gerentes de loja ou por funcionário previamente delegado atentando-se para que as averiguações sejam realizadas por um dos sócios proprietários desde que não seja na sua unidade.

- **Área de Controle de Estoques:**

Responsáveis: Operadores de caixa;

Supervisão: Gerentes de loja;

Atribuições: Controle de estoque, mediante a conferência na íntegra das mercadorias junto ao registrado no sistema informatizado, com enfoque rigoroso no controle dos rolos de tecidos e malhas já utilizados.

- **Área de Gerenciamento de clientes inadimplentes:**

Responsável: Gerentes de loja;

Supervisão: Sócio proprietário previamente definido;

Atribuições: Acompanhamento criterioso dos clientes inadimplentes, mediante os registros de notas promissórias no sistema informatizado ou criação de planilha gerencial para cobrança e gestão. Extração junto ao sistema informatizado de relatório dos cheques devolvidos para cobrança e adoção de medidas judiciais cabíveis.

- **Área de Compras de Matéria - Prima:**

Responsável: Gerentes de Loja;

Supervisão: Sócio proprietário fundador e dois sócios previamente definidos;

Atribuições: Verificação junto ao sistema ERP das mercadorias com maior demanda e maior margem de lucratividade e abolir a prática de compras baseadas no feeling do negócio com o objetivo de evitar pedidos desnecessários e sujeitos a permanecerem obsoletos no estoque.

- **Área de gestão dos valores pagos por meio de comissão:**

Responsáveis: Operadores de caixa;

Supervisão: Gerentes de loja;

Atribuições: Elaboração de planilhas com registros por vendedores e controle dos valores pagos por meio de comissão. de indicadores de desempenho

A segregação das funções e setores tem por objetivo organizar as áreas das empresas de modo a garantir maior eficiência e produtividade nas tarefas diárias. Além disso, com o estabelecimento das áreas é possível identificar eventuais gargalos, promover as devidas correções e estipular metas que contribuirão diretamente no resultado das unidades.

## 5 CONCLUSÃO

O estudo teve como objetivo analisar quais são os processos de implementação da Controladoria por meio da aplicação de um estudo de caso em empresas do segmento têxtil pertencentes a um grupo familiar.

O objetivo foi atingido, considerando a análise realizada *in loco* nas empresas através de um diagnóstico referente à disposição organizacional e os sistemas de informação existentes. Em seguida, foi examinado a estrutura hierárquica, os processos operacionais para entender as operações e resultados gerados, os produtos e serviços ofertados aos clientes.

Após a conclusão do diagnóstico foi proposto aos dirigentes um modelo de implementação da Controladoria com uma sugestão de organograma funcional e uma lista de procedimentos (padronização de normas), com a instituição do setor de Controladoria e a segmentação de áreas das empresas a partir da definição dos responsáveis, supervisores e atribuições.

Os objetivos específicos foram alcançados, uma vez que são relacionadas as características formais (utilização de sistema gerencial ERP pelas empresas do grupo) e informais da Controladoria (controle de registros das cobranças de inadimplentes e do fluxo de caixa por um dos sócios, visitas esporádicas para identificação de irregularidades e as devidas correções por parte de um dos sócios, controle de despesas em planilha, gestão das lojas realizada de forma descentralizada, entretanto, com acompanhamento do sócio fundador nos processos decisórios e estratégicos).

Já os processos de implantação da Controladoria se deram a partir da proposição de um modelo de Controladoria a ser adotado nas unidades com a sugestão de um organograma funcional, criação do setor de Controladoria, cabendo aos sócios a definição quanto aos níveis de autonomia e responsabilidade, bem como escolher quanto a contratação de um profissional habilitado na função ou treinamento de um funcionário para desempenhar a função.

Quanto ao modelo proposto de Controladoria baseou-se na definição da missão, seus objetivos, bem como a implementação do órgão como *staff* com uma postura de suporte e assessoramento, alinhado com a estruturação das áreas das empresas por meio de um lista de procedimentos que tem por objetivo a padronização de normas.

Como considerações finais, ressalte-se que o artigo não propõe conclusões determinantes a respeito de um modelo proposto de implementação de Controladoria, mas sim aguça uma linha de ideia reflexiva, a partir do surgimento de dúvidas e questões abordadas com o propósito de evidenciar características e situações relevantes a serem desenvolvidas em estudos posteriores.

## REFERÊNCIAS

- ARAGAKI, Carlos. **Qual é o papel da controladoria? Quais são suas competências?** São Paulo, 2001. Disponível em: <<http://www.fig.br/artigos/adm/n2/cap14.doc>> Acesso em: 02 maio 2017.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap.1, p.15-38.
- BEUREN, Ilse Maria; MÜLLER, Elza Terezinha Cordeiro. Evidências de institucionalização da Controladoria em empresas familiares. **Revista de Administração FACES Journal**, Belo Horizonte, v.9, n.2, p.43-63, abr./jun. 2010.
- CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- CRUZ, Tadeu. **Sistemas organização & métodos: estudo integrado orientado a processos de negócio sobre organizações e tecnologias da informação introdução à gerencia do conteúdo e conhecimento**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- CURY, Antônio. **Organização e métodos: uma visão holística**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- FERNANDES, Ailton Matos; GALVÃO, Paulo Roberto. A controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas: um estudo da viabilidade e da relação custo benefício. **Revista de Tecnologia Aplicada (RTA)**, v.5, n.1, p. 3-16, jan-abr. 2016.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. Londres: Pitman, 1977.
- GUERREIRO, Reinado; CATELLI, Armando; DORNELLES, João Aldemir. A Controladoria sob o enfoque GECON – Gestão econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. **Revista de Contabilidade do CRC – SP**, São Paulo, v.1, n. 2, p. 19-25, 1997.

KWASNICKA, Eunice Lacava. **Introdução à administração**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Lúcio de Souza, MACHADO, Michele Rílany Rodrigues, SANTOS, Eduardo José dos. Atuação da Controladoria em uma empresa de médio porte: um estudo de caso. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. UFSC, Florianópolis, v.1, n.10, p.53-67, Jul./Dez. 2008.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica aplicada: conceitos, estrutura e sistema de informações**. São Paulo: Cengage Learning, 2016. 262p.

PRADO, Eduardo Vieira do; BERTASSI, André Luis; FRANCISCHETTI, Carlos Eduardo; PADOVEZE, Clóvis Luiz; CARVALHO, Antônio Dias de. Os desafios na implementação da controladoria estratégica nas organizações. **Caderno Profissional de Administração** – UNIMEP, v.3, n.2, p.14-37, 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social métodos e técnicas**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012.

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

SIQUEIRA, José Ricardo de. SOLTELINHO, Wagner. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Contabilidade & Finanças** - USP, São Paulo, v. 16, n. 27, p.66-77, set/dez. 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005. 140p.

SOUZA, Bruno C.; BORINELLI, Márcio L. **Controladoria**. Curitiba: IESDE Brasil, 2012.