

Análise das funções e a participação da controladoria na tomada de decisão em uma rede varejista.

Augusto Carlos Diniz Costa Filho

Aldo Leonardo Cunha Callado

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo identificar as funções da controladoria e a sua participação na tomada de decisão da unidade de controladoria de uma rede varejista do setor de material de construção localizada em Pernambuco. Foram realizadas entrevistas semiestruturadas junto ao diretor financeiro e o diretor de controladoria, além da aplicação de um questionário junto a diretoria de controladoria, e das gerências integrantes: auditoria, TI e orçamento. Para interpretação dos dados, utilizou-se, inicialmente, na análise das funções da controladoria, adaptações das categorias propostas por Lima et al. (2011) e, em um segundo momento, para a determinação da participação da controladoria na tomada de decisão, se recorreu ao procedimento adotado por Lunkes, Heichsen e Rosa (2014). Como técnica de análise, valeu-se da análise de conteúdo. Diante dos resultados, pode-se concluir que a controladoria, de maneira geral, exerce as funções inerentes à área, tendo entre as áreas de maior destaque de atuação, a área de orçamento, controle interno, auditoria, custos, de elaboração de projetos e financiamento dos novos negócios, além dos projetos de TI. O diretor da controladoria possui uma participação ativa na tomada de decisões, tendo uma atuação mais estratégica de apoio e de cogestão para a tomada de decisão junto aos gestores. Já os setores de auditoria e de orçamento, que auxiliam o diretor de controladoria, apresentaram-se como equipes de suporte, tendo atuado na maioria das vezes como fornecedora de informações das áreas que atuam.

ABSTRACT

The present study aims to identify the functions of the controllership and their participation in the decision making of the controlling unit of a retail chain in the construction material sector located in Pernambuco. Semi-structured interviews were carried out with the financial director and the controllership director, in addition to the application of a questionnaire with the controllership directorate, and of the member managements: audit, IT and budget. To interpret the data, initially, in the analysis of the controllership functions, adaptations of the categories proposed by Lima et al. (2011) and, in a second moment, to determine the participation of the controllership in decision making, the procedure adopted by Lunkes, Heichsen and Rosa (2014) was used. As an analysis technique, it used content analysis. In view of the results, it can be concluded that the controllership, in general, performs the functions inherent to the area, having among the most prominent areas of activity, the area of budget, internal control, auditing, costs, project elaboration and new business financing, in addition to IT projects. The controllership director has an active participation in decision making, having a more strategic role of support and co-management for decision making with managers. The auditing and budgeting sectors, which assist the controllership director, presented themselves as support teams, having acted most of the time as a provider of information in the areas in which they operate.

Keywords: Controllership. Decision making. Retail chain.

1 Introdução

Diante de um ambiente econômico competitivo e frente a uma crescente complexidade organizacional, surge a necessidade de um melhor gerenciamento e controle que permita a sobrevivência da organização. Lima et al. (2011) corroboram com este pensamento, ao destacarem que o processo de gestão empresarial passa por uma transformação, que força as organizações a trabalharem com novas estruturas e melhores práticas para enfrentarem ambientes mais competitivos e exigentes.

Giongo e Nascimento (2005) ainda destacam que diante das mudanças tecnológicas de perfil dos usuários e de novas exigências dos consumidores, surge uma nova dinâmica organizacional que afeta diretamente a gestão. Os mesmos autores mencionam ainda que fatores econômicos e concorrenciais também afetam o ambiente e tornam fundamental um sistema de informação confiável.

Diante deste cenário e de acordo com Lima et al. (2011), Lunkes et al. (2016) e Machado, Machado e Santos (2008), as organizações vêm aderindo às práticas da controladoria no processo de gestão, assumindo esta um papel central. Ao disponibilizar ferramentas que auxiliam os gestores a obter a eficácia empresarial, com o objetivo de garantir competitividade, a controladoria deixa de atender apenas preceitos básicos da contabilidade, e passam a fazer uma função mais de suporte informacional, planejamento e controle, de avaliação de desempenho e da formulação de estratégias. Ponderam Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010) que apesar de reconhecerem o desenvolvimento da controladoria, acreditam que ainda carece de definições claras e objetivas acerca do conjunto de suas atribuições.

Bianchi, Backes e Giongo (2006) destacam o papel da controladoria para auxiliar os tomadores de decisões, uma vez que pode facilitar a obtenção da eficácia de decisões, ao permitir uma maior integridade das informações e um monitoramento de todo o processo. Lima et al. (2011) enfatizam a importância da controladoria para o planejamento estratégico da organização, já que tanto disponibilizam as informações para os gestores, como também podem efetuar o acompanhamento, controle e permitir a mensuração do desempenho, contribuindo assim, para a evolução da organização.

Segundo Bianchi, Backes e Giongo (2006), as organizações vêm adotando a controladoria e o desenvolvimento de forma sistêmica, de forma que todos os setores estejam envolvidos, subsidiando com informações, para permitir um maior equilíbrio e robustez para garantir a sobrevivência organizacional.

Nascimento et al. (2005) apresentam uma visão do mercado varejista, não muito diferente do mercado competitivo apresentado pelos outros setores, com uma disputa crescente por clientes, uma alta concorrência, o que faz com que as organizações deste mercado busquem fórmulas globais de atuação e desempenhos, para atender demandas complexas do setor como: aquisição, distribuição, comercialização e concorrência. Com vistas a atender esta demanda, a controladoria pode ser o instrumento capaz de contribuir para o cumprimento da missão e dos objetivos da organização.

A importância do mercado varejista merece ser destacada, pois, segundo a Associação Nacional dos Comerciantes de Material de Construção - ANAMACO (2020), o mercado possuía cerca de 134 mil lojas de material de construção no Brasil, que representa 9,1% do PIB Brasileiro. Informam também que a cadeia de construção representa o 4º maior gerador de empregador do país. A CONSTRUBUSINESS (2016) ressalta a representatividade do setor, ao apresentar a capacidade de gerar empregos e o volume de vendas de material de construção e no ano de 2016, em torno 1,054 milhão de empregos e representação de 8,7%, 43 bilhões, do total gerado na cadeia produtiva da construção. Fedato (2010) ainda destaca que grandes

organizações varejistas focam em inovação, com intuito de obter um diferencial. Por este motivo, o mesmo autor argumenta que o setor se torna como um objeto estimulante de estudo.

Diante do apresentado, desenha-se como foco central desta pesquisa a seguinte questão: Quais as funções da controladoria e a participação do setor de controladoria no processo de tomada de decisão em uma rede varejista? A pesquisa tem como objetivo identificar as funções da controladoria e a participação na tomada de decisão da unidade de controladoria de uma rede varejista do setor de material de construção localizada em Pernambuco.

2 Referencial Conceitual

2.1 Controladoria

Segundo Beuren, Pinto e Zonatto (2012), a controladoria surgiu nos Estados Unidos no início do século XX, diante de um cenário de crescimento vertical, diversificado e de expansão geográfica das grandes organizações, ocorreu um crescimento da complexidade das atividades, que necessitava de um melhor controle das atividades e das informações para auxiliar a tomada de decisões. Lourensi e Beuren (2011) ainda destacam que este ambiente trouxe uma nova e imperativa prática ao mercado, a necessidade de rápida adaptação às mudanças, que se tornou crucial para a determinação da sobrevivência da organização.

Carvalho, Lunkes e Souza (2014) defendem que o surgimento da controladoria advém da necessidade das organizações em obterem informações gerenciais cada vez mais complexas e alternativas e consequentemente de um maior controle e de acompanhamento de desempenho.

Machado, Machado e Santos (2008) destacam que o fortalecimento da controladoria no Brasil, no final da década de 1980 e na década de 1990, com o surgimento de padrões como o GECON (Gestão Econômica) criado pelos pesquisadores da Universidade de São Paulo. Para Ponte e Santos (1999), a controladoria, seguindo o modelo GECON, deve exercer uma posição ativa nos diferentes momentos da gestão da empresa, com foco em promover a otimização de todos resultados, e reduzindo conflitos entre as diversas áreas concorrentes.

Borinelli (2006, p. 105) conceituou controladoria como sendo “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. A controladoria pode ser considerada como uma atividade de gestão, focada nos objetivos e no gerenciamento das informações para a tomada de decisão, com o propósito de atingi-las (LUNKES; HEICHSEN; ROSA, 2014). Para os mesmos autores, o planejamento e a execução das rotinas, o acompanhamento e o controle são de relevância fundamental para a controladoria.

Ching (2006) e Padoveze, Biaggi e Campo (2012) aduzem que a controladoria deve ser responsável por avaliar possibilidades, elaborar políticas, tarefas regulatórias, como legislação fiscal e contábil, orçamentos, definir modelos de controle e estruturar um sistema de informação com o propósito de satisfazer às demandas organizacionais, tendo como missão assegurar o resultado da organização.

Crozatti (2003) e Prado et al. (2013) esclarecem que os resultados econômicos são decorrentes das decisões estratégicas tomadas pela organização, e com o intuito de cumprir esta missão, a controladoria tem papel crucial, tanto na fase de planejamento operacional quanto na fase de execução e controle, ao auxiliar os gestores. Beuren e Silva (2013) destacam que para que haja interesse de investidores, há a necessidade de informações confiáveis que os satisfaçam. A gestão de recursos precisa ser realizada com planejamento e controle para que se alcance o objetivo desejado, o lucro, e possa satisfazer tanto os investidores quanto os gestores.

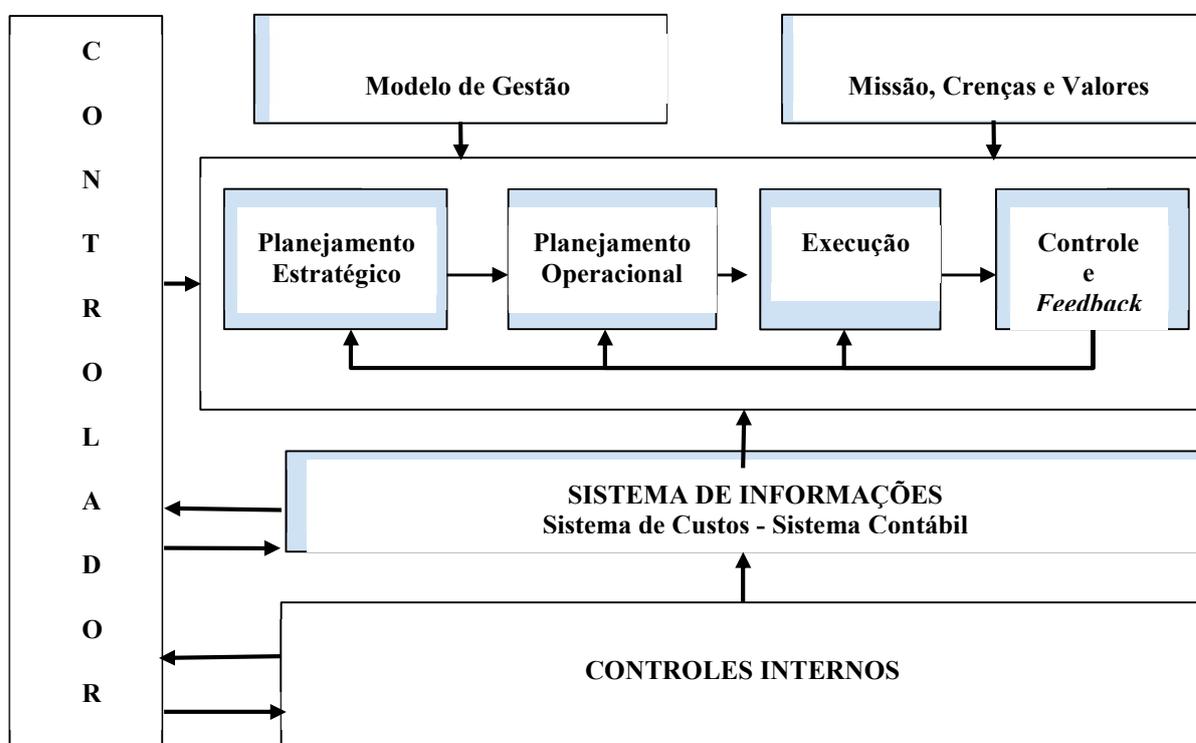
Prado et al. (2013) vão além e esclarecem que os esforços empresariais e a missão da controladoria devem ter como foco o processo de criação de valor para o acionista, por meio da

mensuração econômica do valor da organização. Para os mesmos autores, a controladoria deve ser incumbida em garantir a eficácia da organização através do monitoramento dos trabalhos e dos resultados almejados.

Beuren e Silva (2013) ainda destacam que a controladoria deve gerir as informações provenientes de distintos setores, internas e externas da entidade, e que se trata de uma unidade que se relaciona com todos os outros setores da organização bem como o ambiente externo, com intuito de munir a alta administração com pertinentes informações para a definição das estratégias.

Giongo e Nascimento (2005) com intuito de explicar o grau de envolvimento da controladoria no processo de gestão elaboraram a Figura 1, em que apresentam a controladoria como a não responsável pela tomada de decisão, e sim por elaborar as informações que darão suporte aos gestores na tomada de decisão. Os autores ainda enfatizam que as informações devem ser precisas, pois somente assim, cumprirão o papel de auxiliar os tomadores de decisão.

Figura 1 - Participação da Controladoria no Processo de Gestão



Fonte: Elaborado por Giongo e Nascimento (2005)

A controladoria deve atuar objetivando proporcionar aos tomadores de decisão os subsídios necessários para o alcance da eficácia organizacional, as decisões devem ser tomadas com objetivo da harmonia operacional, sem se esquecer dos objetivos globais da organização, pois só assim, a organização pode obter os melhores resultados, utilizando uma menor quantidade de recursos possíveis (GIONGO; NASCIMENTO, 2015).

Para os autores, a controladoria se envolve no desenvolvimento do modelo de gestão, alicerçado pela missão, crenças e valores da organização, já que definirão as orientações necessárias para andamento do processo de gestão (Figura 01). A controladoria ao monitorar o controle interno, através das informações geradas, permite subsidiar os gestores no processo de gestão.

A controladoria, com o passar dos anos, deixou de ser apenas uma compiladora de dados e passou a ser uma gestora de informações (LUNKES ET AL., 2016). Assim sendo, faz-se

necessário o estudo das funções da controladoria, para melhor entender os desdobramentos da controladoria.

2.2 Funções da Controladoria

Bianchi, Backes e Giongo (2006) e Weber (2011) apresentam a controladoria como um setor facilitador, ao fornecer informações às demais áreas da entidade, permitindo subsídios para implementação de estratégias específicas, e também como um órgão integrador da organização ao permitir convergir as decisões estratégicas de cada setor com o intuito coletivo da organização, ou melhor, a controladoria se torna a diretriz estratégica da organização.

Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), a controladoria deixar de estar relacionada apenas com a função contábil, focada no controle financeiro e, tornar-se multidisciplinar, ao envolver conhecimento de várias outras ciências como administração, economia, estatística, psicologia, dentre outras, que podem ser aplicadas conjuntamente.

Maciel et al. (2011) acrescentam que uma das maiores responsabilidades da controladoria é a elaboração e estruturação dos controles internos das organizações, ao se tornar importante auxiliador de gestão estratégica, além de contribuir para a estruturação do sistema de informações, sendo esse sistema fundamental para a continuidade e para o desenvolvimento das organizações.

De acordo Horváth (2006), conforme citado por Lunkes, Schnorrenberger, Rosa (p. 286, 2013), para se identificar o estágio e o grau de maturidade da controladoria é fundamental compreender quatro objetos elementares, quais sejam: “órgãos de representação “oficiais” e/ou associações, relatórios sobre estudos empíricos e específicos de atividades, relacionados à organização e desenvolvimento, publicações sobre soluções típicas ou “dignas de imitação” oriundas da práxis e manuais e/ou obras de referência”.

Já Cavalcante et al. (2012) apresentam que há diversas peculiaridades que podem determinar as funções da controladoria e que são capazes de serem influenciadas tanto pela base organizacional, quanto pelo objeto social, pelo padrão de gestão elegido e por outras características.

Lunkes et al. (2016) ao tratarem das funções da controladoria aduzem ser fundamental para o desenvolvimento e crescimento das organizações, a sua definição. A escolha de quais funções exercerem caberá à junção entre a teoria e a prática das organizações.

Lunkes et al. (2009) destacam as funções fundamentais da controladoria como sendo: planejamento, organização, direção e controle. Caracterizando-os da seguinte maneira:

- **planejamento** - determinam um plano de ação para que o alcance dos objetivos determinados;
- **organização** - para a execução dos planos, determine o tipo de organização para o sucesso;
- **direção** - coordenar as divisões das tarefas, com indicação evidente de autoridade, poder, responsabilidade e observância; e
- **controle** - medir a performance em relação aos níveis almejados, corrigindo quando necessário.

Lunkes et al. (2009) ainda demonstraram de forma sintetizada as funções básicas conforme a percepção múltipla dos autores, relacionadas aos pontos de vistas da concepção da controladoria, conforme demonstrado no Quadro 01.

Quadro 01 - Funções básicas da Controladoria relacionadas às perspectivas de desenvolvimento conceitual da controladoria

Perspectivas	Funções básicas
--------------	-----------------

Gestão operacional	Planejamento (operacional, principalmente relacionada ao orçamento) Elaboração de relatórios e interpretação Avaliação e deliberação Administração de impostos Elaboração de relatórios aos órgãos reguladores e públicos Proteção do patrimônio Avaliações da economia política
Gestão econômica	Subsidiar o processo de gestão Apoiar a avaliação de desempenho Apoiar a avaliação de resultado Gerir o sistema de informações Atender aos agentes de mercado
Gestão estratégica	Planejamento (estratégico, tático e operacional) Sistema de informações Controle Gestão de pessoas Organizacional

Elaborado por Lunkes et al. (2009)

Para os autores, a concepção da controladoria ligada à gestão operacional foi influenciada, principalmente, pela visão do *Controller's Institute of America, de 1946*. Já a influência da gestão econômica foi basicamente dos autores brasileiros estimulados pelo GECON. Por último, a perspectiva da gestão estratégica, os autores acreditam que o desempenho da controladoria se alinha aos planos estratégicos e orçamentários.

Lima et al. (2011) classificaram as funções em cinco grupos, de acordo com as atribuições que possuíssem propósitos similares, baseado o entendimento de diversos autores, conforme apresentado a seguir:

- **funções de planejamento** – correlacionadas ao planejamento organizacional, abarcando enfoques estratégicos e operacionais, responsável pelo processo orçamentário e simulação de cenários;

- **funções de avaliação e controle** – associadas à execução dos planos elaborados, para permitir a execução das metas, à efetivação das ações e à definição de mecanismos que possibilitem o reconhecimento de não-conformidades e suas respectivas causas, corrigindo quando necessário. Permite também mensurar o desempenho comparando com o planejado;

- **funções de gestão da informação** – pertinentes à concepção de modelos de informações que contribuam para o processo de gestão, para reportar aos acionistas e demais interessados;

- **funções de gestão contábil** – referente à evolução e implementação dos princípios e práticas contábeis a que a organização esteja sujeita; e

- **funções de gestão de riscos** – tocante às atividades de reconhecer, mensurar, ponderar, apreciar e mitigar os riscos envolvidos da organização.

Boff, Beuren e Guerreiro (2008) lembram que as funções da controladoria que abrangem o atendimento dos usuários, são instituídas no ambiente de trabalho com hábitos e rotinas, e para sua institucionalização efetiva elas podem ocorrer de duas formas: por força normativa imposta por quem detém o poder, e a outra forma é a imperceptível, que acontece naturalmente entre os indivíduos do grupo.

Lunkes et al. (2016) ressaltam que não há consenso na literatura em relação às funções desempenhadas pela controladoria, e destaca a necessidade de se estimular novos estudos sobre o assunto. Acrescentam que apesar de algumas convergências observadas, a realização de novos estudos permitirá a compreensão entre as abordagens destacadas na literatura e a práxis organizacional.

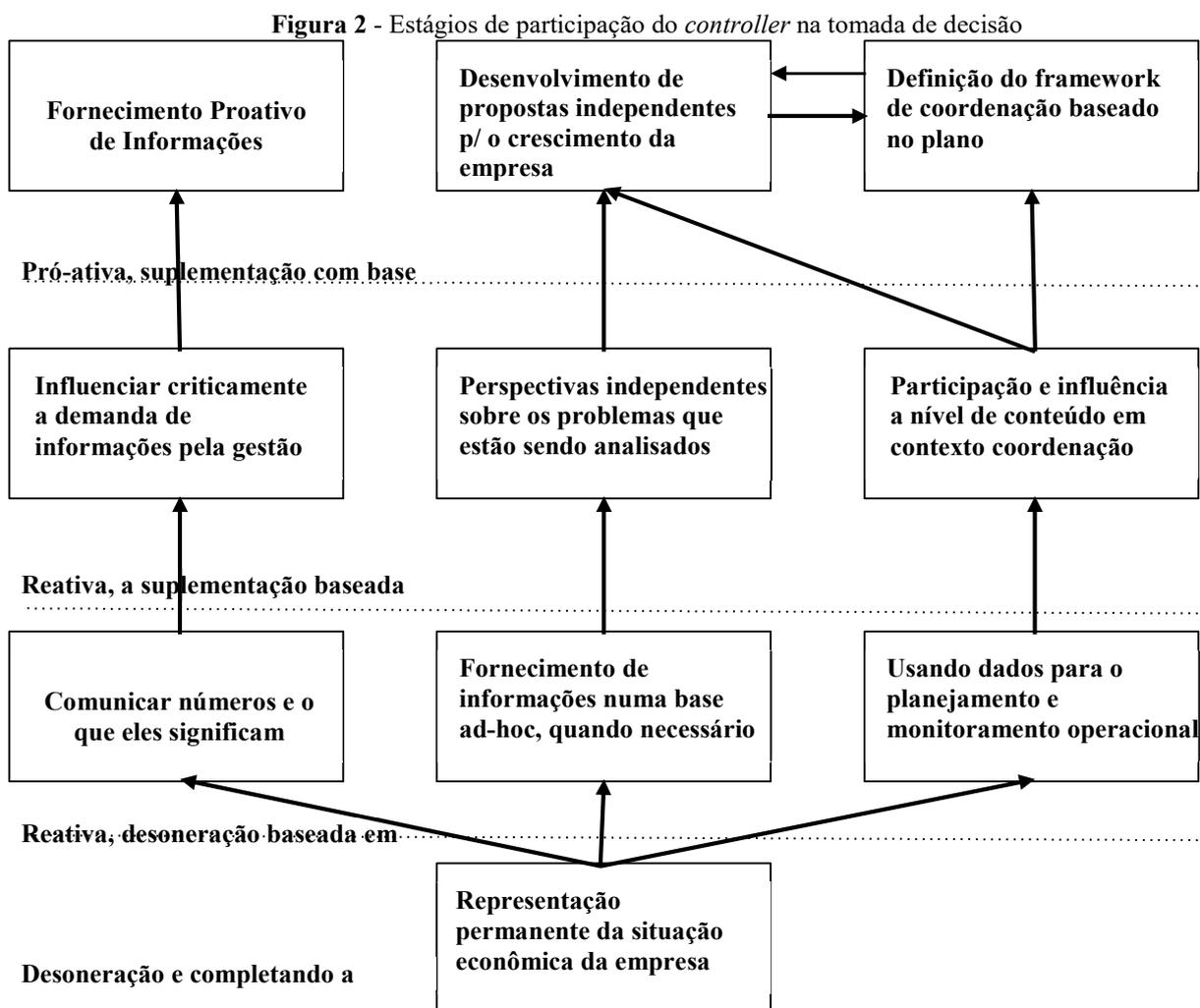
Por fim, Lima et al. (2011) defendem que conforme as atividades tornam-se mais complexas e os gestores necessitam novos subsídios para a eficácia da administração, novas funções são imputadas à controladoria, que devem acompanhar o dinamismo do ambiente empresarial.

A complexidade da controladoria e a necessidade de se identificar o papel do *controller*, segundo Teles et al. (2011), faz com que seja fundamental a análise dos fatores que influenciam a participação do *controller* nas organizações.

2.3 Participação do *Controller* no processo decisório

Para Horngren, Datar e Rajan (2011), a controladoria auxilia os tomadores de decisão ao disponibilizar informações financeiras e não financeiras, permitindo ao gestor o cumprimento das metas organizacionais. Teles et al. (2011) ressaltam que o papel do *controller* pode ser desenvolvido de maneira mais crítica e participativa, transformando-se em um “parceiro de negócios” e sendo mais influente nas decisões gerenciais.

Weber (2011) por sua vez, desenvolveu um modelo que demonstra a evolução da participação do *controller*, deixando de ser uma função puramente técnica de escriturário da contabilidade para a função de cogestão, conforme Figura 2. Modelo composto por quatro estágios de tarefas inter-relacionadas, que serão detalhados a seguir:



Fonte: Weber (2011)

No primeiro estágio, o autor descreveu como uma função essencialmente técnica e altamente especializada tem como finalidade, basicamente, comunicar a gerência sobre questões econômicas e atividades internas da organização.

Já no segundo estágio, o *controller*, passa a assegurar que a informação seja utilizada corretamente, segundo as necessidades próprias de cada usuário. Sugere ainda que os *controllers* precisam ter um conhecimento profundo das informações, com intenção de se comprometer, permanentemente, em atendê-las, deixando de ser apenas um "relator confiável" para ser multidisciplinar. O autor complementa que neste estágio, as informações colhidas são o alicerce para o planejamento operacional e orçamentário.

Segundo Lunkes, Heichsen e Rosa (2014), as funções do *controller* apresentadas até o segundo estágio são alinhadas essencialmente no auxílio do processo de gestão. Do terceiro estágio em diante, surge o papel de persuadir o gestor com uma opinião independente. Os mesmos autores defendem que a controladoria precisa desenvolver a comunicação e saber defender seus pontos de vista, para que a opinião seja vista como produtiva e autônoma. Lidar com eventuais conflitos e capacidade de convencimentos são algumas das novas habilidades que o *controller* tem que desenvolver nos novos estágios de participação.

A controladoria para Lunkes, Heichsen e Rosa (2014), passa a desenvolver contribuições substanciais para o planejamento, e para isto, faz-se indispensável compreender os interesses e competências dos gestores responsáveis por orçamentos, além de ter conhecimento sobre o comportamento humano para poder dirimir conflitos. Apresentam assim, requisitos fundamentais, que o *controller* deve possuir: a neutralidade, independência, ética e aptidão.

No último estágio, segundo Weber (2011), corresponde o momento da proatividade, em que a controladoria vai além das funções de desoneração e suplementação como auxiliar à gestão, e sim, avoca-se como um verdadeiro cogestor nas tarefas que desempenham. Os *controllers* passar a utilizar seus conhecimentos para refletir sobre a estrutura de planejamento e modificá-lo em caso de necessidade, permitindo a eles não só para reagir a eventos, mas também serem proativos e autônomos.

3 Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem qualitativa, tendo como estratégia de pesquisa o estudo de caso. Para o seu desenvolvimento, utilizou-se de instrumentos de pesquisa como a observação, entrevista semiestruturada, complementada por questionário. Para dar suporte a pesquisa foi utilizada a técnica de análise de conteúdo.

Segundo Kerlinger (2007), Richardson (2012) e Vergara (2010), as pesquisas descritivas dedicam-se em descrever os atributos de certa população ou fenômeno, e determinam relações entre as variáveis e define sua natureza. Vergara (2010) acrescenta ainda que não há a incumbência de se esclarecer os fenômenos que se retrata, apesar de auxiliá-lo.

Sobre a abordagem qualitativa, Gibbs (2009) e Richardson (2012) descrevem a pesquisa como uma tentativa de um entendimento detalhado dos significados e características situacionais, investigando experiências de indivíduos ou grupos, interações e comunicações, ao invés do fornecimento de parâmetros quantitativos de características ou comportamentos.

No tocante a estratégia de pesquisa, Gil (2008) defende que o estudo de caso é marcado pelo estudo intenso de um ou de poucos objetos, de forma que permita o seu amplo e aprofundado entendimento. Já Yin (2001, p. 32) apresentou o estudo de caso como sendo uma "investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos".

Segundo Gil (2008), a técnica de observação é classificada como não participante e assistemática, visto que não há envolvimento do pesquisador com o objeto da pesquisa. A análise de conteúdo, para Bardin (2011 p. 44) “é um conjunto de técnicas de análises de comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”. Para o autor, a finalidade da análise de conteúdo é a dedução do conhecimento decorrentes das condições de produção através de indicadores quantitativos ou não.

Como objeto de estudo, selecionou-se uma empresa varejista de grande porte, do ramo de material de construção, situada no estado de Pernambuco, com 6 filiais distribuídas pela região Nordeste além de uma loja virtual, lançada em 2018, e ainda com prospecção para abertura de mais 5 lojas nos próximos anos. A escolha da organização foi baseada na acessibilidade dos autores e pelo conhecimento da existência do setor de Controladoria.

Para cumprir com o objetivo proposto no estudo, foi feito, primeiramente, duas entrevistas semiestruturadas, sendo uma com o diretor financeiro e a outra pelo diretor da controladoria, complementadas por um questionário que foi entregue a toda equipe do setor de controladoria.

O roteiro da entrevista foi baseado em um estudo realizado por Machado, Machado e Santos (2008) quando analisou a atuação da controladoria em uma empresa de médio porte; e também pela no constructo de participação na tomada de decisão de Weber (2011). A entrevista tratou dos seguintes pontos: a controladoria, a estrutura, as funções exercidas, como ocorre à geração das informações para os tomadores de decisão e o nível de participação do setor de controladoria nas decisões.

Para a interpretação dos dados, foi empregada a análise por categoria adaptada de Lima et al. (2011). Deste modo, as indagações realizadas aos entrevistados foram classificadas em dois grandes temas principais, que se subdividem em temas secundários, de acordo com o apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 - Análise de conteúdo - categorização do tema

Tema principal	Temas secundários
O setor de Controladoria	Estrutura Funções
Participação na tomada de decisão	Geração de informações Nível de participação

Fonte: Elaborado pelos autores.

Após a realização da entrevista, foi enviado um questionário, conforme verificado no Quadro 03, para ser respondido por todos os colaboradores das gerências envolvidas no setor de Controladoria.

Quadro 3 - Questionário relacionado a utilização das funções versus nível de participação na tomada de decisão

Atividade	Não participa	Fornecer dados solicitados de forma contínua (Estágio 1)	Fornecer e interpretar os dados ad-hoc (Estágio 2)	Auxiliar na tomada de decisão de forma crítica (Estágio 3)	Atuação proativa e cogestão (Estágio 4)
Planejamento					
Controle					

Sistema de Informações					
Contábil					
Auditoria					
Administração de Impostos					
Controle Interno					
Avaliação e Deliberação					
Avaliação e Consultoria					
Relatórios Governamentais					
Proteção de ativos					
Processamento de dados					
Mensuração de riscos					
Organização					
Direção					
Desenvolvimento de Pessoal					
Análise e Avaliação Econômica					
Atendimento de Agentes de Mercado					
Coordenação					
Custos					
Orçamento					

Fonte: Adaptado de Lunkes, Heichsen e Rosa (2014)

Este questionário foi adaptado de Lunkes, Heichsen e Rosa (2014) que apresentaram um rol de funções da controladoria enumeradas por Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) em seu eixo horizontal; juntamente com uma escala de participação na tomada de decisão, nas funções condizentes com os Estágios de Weber (2011) no eixo vertical.

4 Discussão dos resultados

A empresa alvo da pesquisa foi fundada em 1884, sendo uma das mais antigas empresas em funcionamento no estado de Pernambuco e possuindo quase 4.000 colaboradores em 2019. A empresa, segundo dados da ANAMACO (2019), apresenta-se como quinto lugar nacional e primeiro lugar do Nordeste no setor do varejo.

4.1 O Setor de Controladoria

Após o levantamento das informações, pode-se extrair que apesar de ser uma empresa centenária, a estruturação do setor de controladoria é relativamente recente. Segundo relatos do

diretor da controladoria, que ingressou em 2012, o diretor que o antecedeu foi o responsável pela estruturação, de acordo com trecho da entrevista: *“ele fez um trabalho muito bom, que permitiu a estruturação do setor já que anteriormente, o setor apenas servia para acompanhamento de resultados”*.

A Controladoria se encontra subdividida em três grandes áreas: orçamento, TI e auditoria. Em termos de equipe, há um diretor de controladoria, e abaixo desta direção, em cada área possui um gerente, juntamente com seus colaboradores, que subsidiam o diretor com as informações e apoio necessário.

Dentre as funções da controladoria, podem-se identificar as seguintes: planejamento e orçamento, custos, avaliação mensal de resultado, responsável pela área de TI, auditoria interna e controles internos, *compliance* e governança, e toda a parte de estruturação de projetos para obtenção de financiamento das lojas e dos Centros de Distribuição.

Na área de projetos, o diretor da controladoria é responsável desde a montagem, passando pela negociação junto aos bancos até o acompanhamento e a prestação de contas. Segue trecho da entrevista que corrobora a função de estruturação de projetos: *“a gente é que monta o projeto, discute com os bancos, levanta as garantias, trabalha com a equipe de projetos, trabalha com a equipe do jurídico para fazer os contratos, ou seja, termina concentrando tudo com a gente”*.

Sobre a função do orçamento, apurou-se que a controladoria desempenhou papel fundamental para a institucionalização do processo orçamentário, uma vez que fomentou, através de treinamentos e definições de procedimentos, o interesse e a responsabilidade dos colaboradores, facilitando a obtenção do conhecimento. A implantação do orçamento é relativamente recente, a primeira peça formal foi implementada em 2010, e a controladoria apresenta-se com chave na elaboração, execução, controle e avaliação do processo. Ponto corroborado por trecho da entrevista com o diretor de controladoria, *“a controladoria permitiu aos poucos a gente pudesse dizer: -- Olha, agora vamos ter orçamento por centro de custo, você tem tanto para isso, tanto para aquilo, vamos separar, senta aqui para gente ver quanto é que você gasta, a gente poder fazer algo racional, ou seja, foi melhorando numericamente e conceitualmente em termos de processo ao longo dos anos”*. Segundo os entrevistados, quase 40% do tempo da controladoria é tomado pelo orçamento, sendo uma das principais funções da controladoria.

No tocante a gestão de custos, também sob a competência da gerência do orçamento, o controle é acompanhamento se baseiam nos históricos das despesas que permitem o controle. O diretor de controladoria citou alguns exemplos de controle, que hoje a empresa elabora, destacou o controle atual das embalagens. Segue trecho: *“o pessoal do caixa, às vezes não era nem por má fé, nem por falta de zelo, mas, por exemplo, dizia que não podia ficar sem sacola plástica, se não o cliente poderia reclamar, então ele ia lá para o responsável pelo estoque, e solicitava vinte pacotes de sacola plástica, mesmo só precisando de dez! Justificava que estava saindo muito! Mas na verdade, ele usava dez e dez ele guardava em algum lugar, embaixo do caixa dele ou no cantinho, sei lá, quando vimos, vários faziam a mesma coisa. Quando começamos a pesquisar, a gente descobriu que todo canto que a gente ia pesquisar tinha um pacote de sacola de embalagem escondido. O que a gente fez? Melhorou, criou uma área para isso, né? Então pronto, agora tem uma área fixa, conseguimos finalmente controlar e utilizar racionalmente. Esse controle foi feito em diversos outros pontos da empresa”*.

Outra função de destaque da gerência de orçamento compreende a área de planejamento, que engloba a elaboração de projetos com vista à obtenção de financiamento das lojas e toda a prestação de contas após a aprovação da linha de crédito. O diretor de controladoria citou *“nós trabalhamos em dois momentos na loja, por exemplo, no momento estamos trabalhando com o projeto tal que compramos um terreno, que já estamos trabalhando com alguma coisa, há outro que a gente já vai começar a construir no início do ano que vem que já trabalhamos há muito*

tempo, neste a gente tem que pegar tudo que foi gasto e fazer um processo de comprovação junto ao banco para poder receber. Isso fazemos ao longo do ano, né? ”

Em outro trecho, o diretor apresenta como prepara o projeto: *“eu trabalho antes, eu monto o projeto, definindo o tamanho, apresento como é o mercado, a expectativa de geração de fluxo de caixa, aí depois que monto todo projeto, sento com todo o pessoal do projeto e vou perguntando quanto vamos gastar com a obra civil, ao pessoal de instalação, quanto é que vamos gastar com caminhão, empilhadeira, material informática, depois de montar tudo, é que mandamos para o banco”*.

Quanto à área de TI, a controladoria se responsabiliza pela gestão dos sistemas de informação. Nos últimos anos, ficou à frente de dois grandes projetos da empresa: a implantação da loja virtual ocorrida em 2018 e do novo sistema gerencial, responsável por toda a área de *backoffice*, que se encontra em implantação atualmente. Na loja virtual, o setor fez desde o primeiro contato com a empresa de consultoria, passando pela definição da plataforma, à montagem da equipe multidisciplinar, sendo a controladoria o elo com as demais áreas, responsável por coletar as informações e definir as necessidades. Para implantação do novo sistema gerencial, que se encontra próximo ao lançamento, há um comitê de implantação que acompanha todo o cronograma. No momento, está na fase de testes, fato que vem tomando boa parte do tempo da controladoria.

No tocante as funções de *compliance* e governança, a gerência de auditoria, integrante da controladoria, encarregou-se pela implantação do canal de denúncia, estudar a lei anticorrupção, elaborar o código de ética e de conduta. Segundo o *controller*, o projeto de programa de *compliance* foi iniciado em 2015, foi sendo amadurecido e validado junto à alta administração, que fazia as ponderações necessárias com intuito de deixar adequado à cultura da empresa. Após a confecção, foi lançado entre agosto e setembro de 2019 e deve ser ampliado para toda a operação no próximo ano. A Lei Geral de Proteção de Dados - LGPD também já está sendo estudada para a implantação. Segundo os entrevistados, a área de *compliance* e governança têm muita informação e extremamente dinâmica.

A função de auditoria também tem um importante papel na controladoria. O controle da conta estoque é vital para a empresa e para o setor varejista, além da grandiosidade, já que, atualmente, há entre 75 a 80 mil itens ativos nas lojas do grupo. Além do ponto estratégico, a auditoria interna também atende a demanda da auditoria externa, que exige para que aprovar as contas, um controle anual do estoque.

O controle interno realiza-se tanto pela gerência do orçamento quanto pela da auditoria interna, os desvios são compartilhados, com intuito de realizar as correções e detectar a tempo de serem corrigidos. Há ainda uma auditoria destacadas nas filiais, para acompanhamento do dia-a-dia, que permite um melhor acompanhamento dos processos.

Baseado nas informações coletadas verificou-se que a controladoria existente apresenta diversos aspectos convergentes com a literatura. A pesquisa indicou que a controladoria exerce as principais funções elencadas por Lima et al. (2011) e Lunkes et al. (2009). Das funções citadas por Lunkes, Heichsen e Rosa (2014), apenas a administração de impostos não foi constatada.

Na próxima etapa, será apresentado o resultado dos questionários aplicados e a análise da participação de cada setor da organização no processo decisório.

4.2 Participação no processo decisório

Para identificar o nível de participação na tomada de decisão, encaminhou-se o questionário para o setor de controladoria, sendo o instrumento respondido por 7 integrantes da equipe, sendo 3 de orçamento e planejamento (analista de orçamentos e metas PL; analista de orçamento; e analista de planejamento), 3 de auditoria (auditor interno; gerente corporativo de

auditoria; e o coordenador de auditoria de estoque corporativo) e o próprio diretor da controladoria. Não houve respondentes da área de TI.

Primeiramente serão analisadas as variáveis que compõem as características associadas ao perfil dos pesquisados. Em relação ao tempo de organização, percebe-se que a maioria (57,1%) apresenta menos de 5 anos de ingresso na rede varejista. No tocante à área de formação, a maioria (71,4%) possui graduação em administração ou contábeis. Já em relação a experiência profissional, a maioria do quadro (71,4%) possui 10 ou mais anos de mercado.

Observam-se resultados distintos, conforme o grupo do respondente. Diante deste cenário, os resultados serão apresentados em três grupos distintos: primeiramente, o de auditoria, em seguida o de orçamento e planejamento, e por fim, o diretor de controladoria.

No setor de auditoria, todos os participantes foram unânimes ao afirmarem que não participam do processo decisório das áreas de sistema de informação, contábil, de administração de impostos, proteção de ativos, análise e avaliação econômica, atendimento de agentes de mercado e do orçamento. A maioria também informou que não participa do processo de decisão do planejamento, controle, avaliação e deliberação, relatórios governamentais, processamento de dados, organização, direção, desenvolvimento pessoal, coordenação e custos. Os únicos pontos, que reconheceram algum nível de participação no processo de decisão, foram na própria área de auditoria e no controle interno, na avaliação e consultoria e na mensuração de riscos, que informaram que fornecem e interpretam os dados.

Já no setor de orçamento, assim como a auditoria, apontaram que não participam do processo de decisão de relatórios governamentais, proteção de ativos, organização, direção, desenvolvimento pessoal, análise e avaliação econômica, atendimento de agentes de mercado e coordenação. A maioria também informou que não participa da auditoria e administração de impostos. Em relação à área de planejamento, controle interno, processamento de dados, os respondentes concordaram que apenas fornecem e interpretam os dados coletados. Em relação ao sistema de informações, contábil, avaliação e deliberação e avaliação e consultoria, a percepção da maioria é que fornece e interpreta os dados, enquanto a opinião divergente informa que, apenas, fornece as informações solicitadas.

Sobre controle, custos e orçamento, percebe-se uma maior participação do setor, já que a maioria informou que auxilia na tomada de decisão de forma crítica, tendo apenas o gestor que discorda, informando que apenas fornece e interpreta os dados (estágio 2). Única função apurada que há divergência entre os três colaboradores foi a mensuração de riscos, já que enquanto um informou que não participa do processo, outra já informou que apenas fornece os dados solicitados e o último informou que além de fornecer, ainda interpreta os dados.

Como se pode constatar, tanto o setor de auditoria quanto o de orçamento, se apresentam como centrados no auxílio do processo de gestão, estando no segundo estágio das funções da controladoria, como apresentado por Lunkes, Heichsen e Rosa (2014) e de acordo com os estudos de Weber (2011), não participando ativamente nas decisões.

Por fim, analisou-se o nível de participação do diretor de controladoria, em que se observou, se encontrar com quarto estágio de Weber (2011), tendo uma atuação proativa e cogestão do colaborador na maioria das funções. Única função que não há participação do *controller*, assim como de todos os demais pesquisados da controladoria, foi a administração de impostos. Apenas algumas funções, o mesmo não apontou a atuação proativa e de cogestão, o entrevistado informou que auxilia apenas de uma forma crítica na tomada de decisão as seguintes funções: sistema de informações, contábil, processamento de dados, organização, direção, desenvolvimento pessoal, atendimento de agentes de mercado e coordenação. Todas as demais, informou que atua de uma forma proativa e como cogestão.

Em trechos da entrevista ao tratar do envolvimento no orçamento, o entrevistado exemplificou um pouco da participação ativa nas tomadas de decisão: *“Do primeiro ano que eu entrei já modificou bastante, fui dando algumas sugestões, definindo e avaliando a equipe,*

avaliando junto com as filiais, discutindo até um pouco com os sócios, com a auditoria, aí eu fui propondo e no ano seguinte ocorriam as alterações”.

Na elaboração da loja virtual e da implantação do novo sistema gerencial também se verifica uma participação ativa do diretor da controladoria: *“Na parte do e-commerce, (minha participação) era bem forte mesmo, na parte do SAP também. Na implantação do SAP está assim, o diretor financeiro é o patrocinador dos sócios, ele que presta conta diretamente para os sócios, eu sou o coordenador geral do projeto, embaixo tem a PMO e nós formamos o comitê executivo, que se reúne uma vez por mês ou se for necessário sob demanda. A gente faz uma apresentação para os demais sócios e para os principais executivos da empresa”.*

Outro trecho da entrevista sobre a elaboração dos projetos para financiamento das lojas corrobora trecho já anteriormente apresentado: *“Na parte de financiamento e da construção da loja, tem hora que eu queria participar um pouco menos, digo assim, faço todo o processo de financiamento e de comprovação, aí às vezes tem uma reunião para discutir a planta da loja, de como será o depósito, por exemplo, se ele vai ser maior ou menor, se vai ser para cá ou para lá, se vai ter dois andar ou não, às vezes, eu participo dessas, dependendo do que for definido na reunião, pode ter impacto para o banco ou não, aí eu tenho que ficar sempre pronto para dar uma opinião, termino participando muito nessa parte”.*

Diante das informações coletadas, e de acordo com Weber (2011) e corroborado por Lunkes, Heichsen e Rosa (2014) não seria possível as funções de parceiro negócio, sem a atuação das funções técnicas. A literatura vem destacando a importância da tomada de decisão por parte do *controller*, e o cenário encontrado na empresa pesquisa corrobora. Há uma participação ativa do diretor da controladoria na tomada de decisões, suportado por toda equipe de apoio, que o subsidia com as mais diversas informações. Confirma-se assim, um delineamento do nível de participação na tomada de decisão de acordo com o cargo que o setor que ocupa na organização.

5 Considerações Finais

O objetivo do estudo foi identificar as funções da controladoria e a participação na tomada de decisão da unidade de controladoria de uma rede varejista de material de construção localizada em Pernambuco.

Ao se analisar a figura do diretor de controladoria, percebeu-se uma participação ativa nas tomadas de decisões da organização, tendo uma atuação mais estratégica de apoio e de cogestão para a tomada de decisão junto aos gestores. Tendo entre as áreas de maior destaque de atuação, a área de orçamento, controle interno, auditoria, custos, de elaboração de projetos e financiamento dos novos negócios, além dos projetos de TI. Outras funções que se verificou a atuação ativa do *controller* foram a avaliação e deliberação, avaliação e consultoria, relatórios governamentais, proteção de ativos, mensuração de riscos. Dentre as outras funções também exercidas pela controladoria, há sistema de informações, contábil, processamento de dados, organização, direção, desenvolvimento pessoal, atendimento de agentes de mercado e coordenação. Única função ausente foi a de administração de impostos.

Os setores de auditoria e de orçamento, que auxiliam o diretor de controladoria apresentaram-se como, realmente, uma equipe de suporte. O nível de participação na tomada de decisão, na maioria das vezes, se apresentou como fornecedora de informações das áreas que atuam. Apenas em algumas funções, apresentado uma análise crítica das informações, mas sem participação pró-ativa. A área de TI, como não houve respondente, não havia dados para aferir o nível de participação.

Dadas as limitações deste estudo, já que se restringe a um estudo de caso único, não se permite a generalização. Como recomendação para futuras pesquisas, sugere-se a ampliação do

escopo de pesquisa, abrangendo outras empresas do ramo varejista, aplicando o mesmo questionário, possibilitando assim a comparabilidade e uma futura generalização dos resultados. A partir daí, estabelecer relações que identifiquem o perfil do *controller* e como se apresenta de acordo com o proposto por Weber (2011).

Referências:

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS COMERCIANTES DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO - ANAMACO. Pesquisa Anamaco / Latin Panel, 2008. Disponível em: <www.anamaco.com.br>. Acesso em: 06 out 2019.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS COMERCIANTES DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO - ANAMACO. Os 50 maiores varejista do Brasil, 2019. Disponível em: <<http://www.revistaanamaco.com.br/top-50---ranking-varejo---2019>>. Acesso em: 13 ago 2020.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS COMERCIANTES DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO - ANAMACO. Quem Somos, 2020. Disponível em: <<https://www.anamaco.com.br/sobre-anamaco>>. Acesso em: 10 ago 2020.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BEUREN, I. M.; SILVA, G. P. D. Reflexos na controladoria com a adesão da empresa à governança corporativa. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 12, n. 36, p. 70-82, 2013.

BEUREN, I. M., PINTO, J., ZONATTO, V. C. Abordagens da Controladoria nos Trabalhos do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade: Um Enfoque nas Perspectivas Conceitual, Procedimental e Organizacional. **Revista Contemporânea em Contabilidade**, v. 9, n. 17, p. 3-16, 2012.

BIANCHI, M., BACKES, R. G., GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Contexto**, v. 6, n. 10, p. 69-92, 2006.

BOFF, M. L., BEUREN, I. M., GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 46, p. 153-174, 2008.

BORINELLI, M. **Estrutura conceitual básica de Controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CARVALHO, A.; LUNKES, R. J.; SOUZA, P. Institucionalização da Controladoria: Proposta de Implantação em uma Empresa do Ramo da Construção Civil. **Revista Inova Ação**, v. 2, n. 1, p. 01-21, 2014.

CAVALCANTE, D. S. et al. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 113-134, 2012.

CHING, H. Y.. A influência da controladoria estratégica no desempenho e criação de valor da empresa. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração – ENANPAD, 30, 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: Anpad, 2006

CONSTRUBUSINESS, 12º Congresso Brasileiro da Construção: Investir com responsabilidade. Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - FIESP. São Paulo, Dez 2016. Disponível em: <http://hotsite.fiesp.com.br/construbusiness/2016/doc/deconcic-construbusiness-2016.pdf> Acessado em: 13 ago 2020.

CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **Contexto**, v. 3, n. 5, p. 1-20, 2003.

FEDATO, G. A. D. L. et al. Sistema de controle gerencial e a estratégia empresarial: um estudo de caso em uma empresa varejista. In: Congresso Brasileiro de Custos, 17, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: Associação Brasileira de Custos, 2010.

GIBBS, G. **Análise de dados qualitativos**: coleção pesquisa qualitativa. Porto Alegre: Bookman, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. - São Paulo: Atlas, 2008.

GIONGO, J.; NASCIMENTO, A. M. O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul. In: Congresso Internacional de Custos, 9, 2005, Florianópolis. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC, 12**. Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M; RAJAN, M.. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 14. ed., Prentice Hall, New Jersey, 2011.

KERLINGER, F. N., **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: um tratamento conceitual. São Paulo: EPU, 2007.

LIMA, F. B. D. et al. A Controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil SA. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 43-72, 2011.

LOURENSI, A.; BEUREN, I. M. Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 15-42, 2011.

LUNKES, R. J. et al. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.

LUNKES, R. J. et al. Análise das funções da controladoria em uma rede hoteleira. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, v. 8, n. 4, p. 775-791, 2016.

LUNKES, R. J., GASPARETTO, V., SCHNORRENBERGER, D. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.

LUNKES, R. J.; HEICHSEN, L.; ROSA, F. S. D. Adoção Das Funções Da Controladoria: Um Estudo Em Empresa Do Setor Elétrico/Adoption Of Controlling Functions: A Study In The Company Of Electricity Sector. **Revista Inova Ação**, v. 3, n. 1, p. 01-18, 2014.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.

MACIEL, A. et al. A Contribuição da Controladoria para os Resultados Positivos nas Empresas Privadas do Brasil. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia - SEGeT, 8., 2011, Resende-RJ. **Anais...** Resende-RJ: Associação Educacional Dom Bosco, 2011.

MACHADO, L. D. S.; MACHADO, M. R. R.; SANTOS, E. J. D. Atuação da controladoria em uma empresa de médio porte: um estudo de caso. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 5, n. 10, p. 53-67, 2008.

NASCIMENTO, F. R. V. D. et al. A controladoria como suporte ao processo de gestão numa empresa do comércio varejista. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 2, p. 11, 2005.

PADOVEZE, C. L.; BIAGGI, G. V.; CAMPO, J. A. D. Análise de Conjuntura e Previsão de Demanda: Modelos Decisórios de Controladoria na Estratégia e Operações. **Revista de Administração do Unisal**, [S.l.], v. 1, n. 1, set. 2012. Disponível em: <<http://www.revista.unisal.br/sj/index.php/RevAdministracao/article/view/196>>. Acesso em: 13 ago. 2020.

PONTE, V. M. R.; SANTOS, E. S. O papel da Controladoria segundo o enfoque da gestão econômica. In: Congresso Brasileiro de Custos, 6, 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 1999.

PRADO, E. V. D. et al. Os desafios na implementação da controladoria estratégica nas Organizações. **Caderno Profissional de Administração da UNIMEP**, v. 3, n. 2, p. 14-37, 2013.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TELES, J. et al. O envolvimento do controller no planejamento e tomada de decisões em hotéis de grande porte do sul do Brasil. In Congresso Brasileiro de Custos, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Custos, 2011.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management Control**, v. 22, n. 1, p. 25-46, 2011.