

PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DE CONTROLADORIA E SEUS PRINCIPAIS IMPACTOS NO SETOR SUPERMERCADISTA DO OESTE DE SANTA CATARINA

Kelly Patel¹
Cleonir Paulo Theisen²

RESUMO

O presente artigo busca elementos sobre como se determina as etapas de implantação da controladoria e investiga contrapor, quais os principais impactos dos processos de implantação nas empresas do setor supermercadista do oeste de Santa Catarina. A metodologia utilizada se baseia em método dedutivo lógico, pesquisa exploratória e descritiva delineada em levantamento de dados para análise quantitativa e qualitativa do assunto abordado. Para atingir os propósitos da pesquisa foi utilizado como instrumento para coleta de dados, questionário, entrevistas estruturadas e não estruturadas. Descobriu-se que as adequações das ferramentas de controladoria consistem em uma sequência lógica para a implantação do setor de controladoria observando as respostas das empresas, sendo inicialmente feita a implementação do planejamento orçamentário, seguido pelo financeiro, planejamento tributário e finalizando com o planejamento estratégico, impactando assim diretamente em organização e direcionamento, controle sobre custos e despesas, aumento de faturamento e mudança de cultura organizacional. Devido aos principais impactos relacionados e outras razões não vinculadas, conclui-se a controladoria torna-se uma evolução para organização básica empresarial, conquistando bons resultados e primordialmente lucros e economia, objetivo de toda organização.

Palavras-chave: Controladoria. Implantação. Supermercados.

1 INTRODUÇÃO

O alcance decisório de uma empresa é medido sobre a qualidade de informações obtidas através da junção de todos os seus processos internos. A controladoria vem como um setor que norteia a organização dos métodos de trabalho, controle de rendimentos e obtenção de subsídios decisórios que amparam o empreendedor nos momentos em que lhe cabem a dúvida em disposições normais de seu dia a dia, bem como apoiar em seu planejamento estratégico para um ou mais anos, (CATELLI, 2001).

Na busca de elementos sobre como se determina as etapas de implantação da controladoria no setor supermercadista do oeste de Santa Catarina e quais os impactos reais que a mesma causa a cada passo implantado, este artigo busca responder a seguinte pergunta: **Quais os principais impactos dos processos de implantação da controladoria nas empresas do setor supermercadista do oeste de Santa Catarina?**

¹ Graduada em Administração (UNOCHAPECÓ, 2010), Especialista em Controladoria e Finanças Corporativas (UCEFF, 2017). E-mail: kellykatiuca@hotmail.com.

² Graduado em Ciências Contábeis (UNOESC, 2002), Especialista em Auditoria e Controladoria (UNOESC, 2005).

Portanto, o tema controladoria é de extrema importância para o processo de gestão das empresas dentro de um enfoque sistêmico. A missão da controladoria é a criação de valor agregado por meio da otimização dos resultados empresariais, (FRANCISCO FILHO, 2015).

A controladoria se caracteriza por um setor responsável pelo controle, medição e implantação de métodos de gestão nas empresas, tendo por objetivo a busca por uma decisão eficiente e eficaz para qualquer situação pertinente no momento atual ou mesmo futuro.

Segundo pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2013), a macrorregião oeste no ano de 2011, possuía um total de 34.340 empresas formais, sendo dessas 94,0% são de porte médio, nomeadas Microempresa (ME) e 5,3% de porte pequeno; ainda em um comparativo ao longo do período de 2002 á 2009, os municípios da macrorregião oeste catarinense mostraram um crescimento em seu Produto Interno Bruto (PIB) de 117,88%, isto em menos de 10 anos, comparado a um crescimento estadual no mesmo período de 132,91%.

Em pesquisa realizada no ano de 2017 pela Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS, 2017), o estado de Santa Catarina surge em 6º lugar no ranking por faturamento do Brasil, representando 6,6% da fatia total do setor supermercadista nos país. A participação em quantidade de lojas segue uma ordem similar ao de receita onde Santa Catarina aparece em 6º lugar com 6,5% do total de lojas entre os 10 estados mais representativos nesta categoria; do mesmo modo equivalendo à região sul a que apresentou maior variação positiva em receita e número de lojas de um ano para o outro.

Essas informações mostram o potencial do estado e sua importância no setor de supermercados, vislumbrado a então crescente demanda para profissionalização dos supermercados em condições plurais de expansão, onde algumas se demonstram organizadas e preparadas, sendo outras que por sua vez contam com uma gestão não estruturada ocasionando maiores dificuldades nesta caminhada.

Diante deste cenário este artigo objetiva-se a identificar como é feita a adequação desta ferramenta que é a controladoria nas empresas do setor supermercadista do oeste de Santa Catarina, seus processos mais utilizados e investigar as principais mudanças e impactos percebidos a cada cenário proporcionado para toda ação de implementação de novos controles e ferramentas que a controladoria reserva.

Visto a crescente demanda de empresas pequenas e médias transformando-se em outros portes em proporções de tamanho e também pelos seus resultados obtidos, é observado à preocupação de seus administradores em adequar seus processos para um melhor controle de sua gestão, bem como buscar a otimização em todos os parâmetros de sua empresa.

A relevância atribuída às informações financeiras perante a gestão de um negócio leva a crer que a evolução de um sistema financeiro paira sobre a ação dos princípios e consequentemente a implantação da controladoria, (CATELLI, 2001).

O presente artigo se justifica pela curiosidade datada por empresas que ainda não possuem este setor implantado em saber como o mesmo funciona, quais são os processos padrões cabíveis para a maioria dos empreendimentos e o mais importante, saber quais os reflexos obtidos proporcionais a cada parte inserida da controladoria nos processos atuais de sua administração.

2 CONTROLADORIA

Empreender é uma atividade de risco a todo momento, e sem planejamento isto se agrava, assim empresas brasileiras mesmo em um mundo globalizado e de livre acesso a informação, iniciam hoje suas atuações não obtendo qualquer estudo específico de viabilidade, não possuem informações básicas e necessárias para o sucesso do seu negócio nos primeiros anos de trabalho; sejam estas, logística, público-alvo, caixa inicial, entre outras informações fundamentais de ambiente externo e interno que auxiliem o empresário a se localizar quando empresa e decidir as melhores estratégias para se manter no mercado, (MOSSIMANN, FISCH, 2008).

Segundo pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2016), 23,4% das empresas abrem falência em seus primeiros dois anos de existência. Observando as pequenas empresas e sua gestão, nota-se que sem devido planejamento seguem seus primeiros anos, ou mesmo mais que isso sem a organização adequada em seus processos e controles; as que não encerram suas atividades continuam com este formato até pretenderem expandir seus negócios.

A controladoria normalmente aparece em meio a este paradigma, entre crescer ou continuar onde está. Para o crescimento apropriado deve-se ter o mínimo de organização de sistema e métodos, primeiramente para estar enquadrado na legislação vigente e posteriormente para conseguir tomar as decisões convenientes e assertivas para que isso aconteça, (MOSSIMANN, FISCH, 2008).

Um modelo de decisão para eventos e transações é a estruturação formal do processo decisório, baseada em princípios, definições e funções que objetivam apoiar os gestores na seleção das melhores alternativas de ação. Visa otimizar o resultado econômico das decisões sobre eventos e transações, causadoras no patrimônio e nos resultados da empresa, (PELEIAS, 2002, p.74).

Segundo Peleias (2002, p. 13), “A controladoria se baseia em princípios e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas”.

Seus princípios originários de várias áreas do conhecimento torna a controladoria apta a dar suporte aos gestores em suas áreas específicas na busca de seus resultados individuais, tendo por assim abranger e medir na sua totalidade o processo de formação de resultado econômico e financeiro da organização.

A controladoria é então uma unidade administrativa da organização responsável por planejar, controlar e demonstrar resultados cabíveis para a tomada de decisão de acordo com as necessidades do mercado em que está sendo inserida, (CATELLI, 2001).

Fundamentalmente ela é responsável por compilar e processar dados coletados na organização, transformando-os em informações gerenciais distribuídas oportunamente pela entidade empresarial para possíveis melhorias e diversas oportunidades de utilização, entre maiores e menores níveis de complexidade, (PADOVEZE, 2003).

A controladoria é uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica, no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico, (CATELLI, 2001, p. 346).

Segundo Heckert e Wilson, (1963 *apud* MORGAN e CARVALHO, 2009, p. 10), “à controladoria não compete o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação”.

O primordial é que as informações geradas sejam em suma para permitir o acompanhamento das metas e objetivos traçados, sendo possível verificar se as mesmas tiveram êxito ou não; assim ficando presumível o traçar de planos de ação emergenciais ou não para mudar as perspectivas e saldos anunciados em um planejamento inicial, (MORGAN; CARVALHO, 2009).

2.1 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

A atividade controladoria tem por objetivo e preocupação primordial o estudo e aplicação do modelo de gestão adotado por cada empresa e os mecanismos utilizados para que a mesma atue de acordo com o proposto, (MENEZES, 2001).

As funções da controladoria se assemelham aos objetivos relacionados a mesma, sendo eles: Planejamento, avaliação e controle, gestão da informação, gestão contábil e gestão de riscos. Entretanto novas funções podem ser agregadas a mesma conforme

a complexidade do setor é agravada, (HIGA; ALTOÉ, 2015, p 172).

Inicialmente a controladoria precisa identificar mensurar e divulgar as disposições de risco existentes na organização; posteriormente organizar e implementar estruturas para colher melhores resultados, sendo o órgão que mantém acesso a todas as informações macro da empresa, ela é o setor que possui maiores condições para fornecer e inserir esses os novos processos, que demandam análise e etapas bem definidas, (SOUZA, 2012).

Essa orientação da atividade de controladoria, incorporada a análise de risco à do retorno e alocação de capital, procura melhor posicionar a instituição no tempo, por meio do fornecimento de informações de qualidade contribuindo para uma instituição mais bem orientada e competitiva, (BRITO, 2003, p. 23).

A controladoria se dispõe a promover a obtenção de melhores resultados econômicos e financeiros auxiliando diversos setores a alcançar resultados através do estudo e aplicação de funções de planejamento, controle, registros e divulgação de resultados, (MONTEIRO; BARBOSA, 2011).

Esta área dentro da organização se alimenta de diversas informações provenientes de dados derivados de custos, área financeira, gerenciais entre outros, com a missão de integrar todos os setores, com a missão da organização, (BOFF, 2008).

2.2 FUNÇÕES DO CONTROLLER

Este setor chamado controladoria tem designado como responsável por esta área o *controller*, que responde por apresentar a sinergia entre os processos e proporcionar o uso correto do sistema de informações gerenciais criado em cada organização.

O *controller* é o responsável pela controladoria. Tem como papel fundamental a implementação e a manutenção de um SIG que permita o acompanhamento sistêmico das políticas e dos planos traçados pela organização em todos os níveis – operacionais, táticos e estratégicos, (LUZ, 2014, p. 34).

Segundo Souza (2012, p. 47), “suas funções estão vinculadas a gestão econômica do empreendimento e devem ser logicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa”.

Este profissional além de ser responsável por processar diversas informações sobre os mais variados setores da organização, também tem por incumbência analisar, diagnosticar e propor medidas corretivas, tomando por premissa o cumprimento dos objetivos e metas planejados pela instituição, (MORANTE; JORGE, 2008, p 1).

Entende-se que por pequenas e médias empresas não portarem um fluxograma amplo e possuírem estruturas administrativas mais enxutas, o papel da controladoria é exercido muitas

vezes por outros setores; porém as atividades provenientes desta função não devem ser deixadas de lado, (PADOVEZE, 2003).

Mesmo que as empresas se diferenciem em porte ou setor de atividade, certo conjunto de atividades sempre estará presente. Isso implica que as funções de controladoria podem, então, sofrer variações na forma como são desenvolvidas e distribuídas, mas não no rol de funções a se desenvolver, (BORINELLI, 2006, P. 99 *apud* BOFF et. al. 2008, P. 162).

Embora o *controller* tenha por função e responsabilidade a execução, coleta de dados e transformação dos mesmos em informações sintetizadas a fim de servir seus usuários com sustentação para uma tomada de decisão segura, sua maior função é manter e dar continuidade as atividades da organização, (BOFF, 2008).

2.3 FERRAMENTAS DE GESTÃO

Toda empresa se vale por princípios organizacionais oriundos das vivências de seus proprietários, que levam consigo crenças e valores que aplicam em sua administração; essas convicções orientam e dão estrutura ao fluxograma administrativo e as diretrizes básicas de como gerir a organização, (MOSSIMANN, FISCH, 2008).

As atividades desenvolvidas por uma empresa visam atingir resultados em específicos, porém sempre alinhados a um objetivo maior, assim cada decisão deve ser planejada e controlada para que levem ao êxito ao que a empresa se propôs como finalidade, (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 1997).

O processo decisório, também denominado processo de gestão está presente em todos os setores e hierarquias da instituição, e não deve ser desempenhado de maneira aleatória e sim andar em conjunto com seus pares para a conclusão de um objetivo maior e comum, (MOSSIMANN, FISCH, 2008).

“O processo de gestão não se limita ao planejamento, inicia-se a partir dele e incorpora todas as etapas da execução das atividades, bem como do controle da execução das atividades.” (PADOVEZE, P. 27, 2003).

O planejamento é programado para um determinado fim e não deve incidir sobre informações especulativas, por certo para acontecer deve obter dados corretos e precisos advindos de várias áreas; esses subsídios são adquiridos por meio de ferramentas de gestão, onde a controladoria está presente, supervisionando, implantando e renovando.

As ferramentas utilizadas pela controladoria são muito amplas, por ser este o setor responsável por gerar informações de todo o processo de gestão. Contudo existem instrumentos

básicos para que a controladoria de andamento, que são: planejamento financeiro, planejamento estratégico, planejamento operacional, planejamento tributário, orçamento, sistemas de informação para tomada de decisão e indicadores de desempenho, (MORGAN; BENEDICTO, 2009).

2.3.1 Planejamento Estratégico

Com a intenção de reproduzir um futuro desejado para a organização e criar diretrizes macros para que os setores da empresa criem suas estratégias e planejamentos próprios para chegar ao mesmo fim, demanda-se a ferramenta chamada planejamento estratégico, (MONTEIRO; BARBOSA, 2011).

O planejamento em um sentido mais restritivo, é o processo que envolve a avaliação de tomada de decisões em senários prováveis, visando definir um plano para atingir uma situação futura desejada, com base nas informações sobre as variáveis ambientais, crenças e valores, missão, modelo de gestão, estrutura organizacional preestabelecidas e a consciência da responsabilidade social, que configuram a situação atual, (MOSSIMANN; FISCH, P.44, 2008).

Segundo Padovere (2003, p. 96), “O planejamento estratégico é um processo que prepara a empresa para o que está por vir”. O mesmo deve modelar-se essencialmente de informações coerentes e realistas, que fundamentem os objetivos em decisões planejáveis executáveis e que contenham ações realizáveis para gerar a eficiência e eficácia de todo o projeto.

Contudo, o planejamento estratégico se difunde em uma visão sistêmica de toda a organização, e prioriza pontos mais abrangentes e relevantes que influenciam nos objetivos e metas organizacionais, (MONTEIRO; BARBOSA, 2011). Figueiredo e Caggiano (1997, p. 87), afirmam que, “O planejamento de longo prazo fornece uma forma sintética de gerenciamento de uma empresa, possibilitando não somente antecipar as mudanças, mas também tirar proveito delas”.

No papel de controladoria, sua responsabilidade além da ajuda na elaboração deste planejamento, é a avaliação de desempenho ao longo do projeto, elaborando padrões de medidas e regras para avaliar cada área de responsabilidade na sua colaboração para com a missão da empresa, (PENHA; PARISI, 2005).

2.3.2 Orçamento Empresarial

O orçamento empresarial trata-se de uma demonstração quantitativa do planejamento

estratégico, demonstrando seu futuro por um determinado período de tempo; esse plano quantifica as expectativas quanto à receita financeira futura, fluxo de caixa, posição de liquidez, dentre outros, abrangendo aspectos financeiros e não financeiros a se findar em acompanhamento para as projeções propostas, (PADOVEZE, 2003).

A ferramenta orçamentaria planeja os resultados ao qual se pretende alcançar, traçando um parâmetro de referência para que seja possível a comparação dos saldos reais com os projetados, analisando as variações, possibilitando *feedbacks* e planos de ações, (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000 *apud* PONTES; VALCARIO, 2007).

O sistema orçamentário combina dados físicos com dados monetário, gerando informações projetadas, em consonância com um plano de ação resultante do planejamento. Esse plano, após mensurado, avaliado e demonstrado pelo sistema orçamentário, é denominado plano orçamentário ou simplesmente orçamento, (MOSIMANN; FISCH, 2008, P. 122).

Normalmente o planejamento orçamentário é estruturado em período anual, onde o mesmo é subdividido por meses e semanas para fins de controle; desta forma confrontando o que foi projetado com o realizado, os desvios encontrados remetem a ações corretivas quando necessárias ou podem em ocasiões mais atípicas levar a revisão do projeto.

Alguns fenômenos relacionados aos custos podem não ser previstos ou mesmo podem ser sazonais, trazendo limitações ao sistema orçamentário, desta maneira deve ser conferida uma maior importância à análise das últimas projeções realizadas vislumbrando também as mudanças que estão acontecendo no cenário atual, de tal modo a ser plausível validar as premissas utilizadas sendo mais próximas da realidade e possíveis de serem alcançadas, (FIGUEIREDO; CAGGIANO. 1997).

O sistema orçamentário auxilia na alocação de recursos, análise de operações, controle de gastos e despesas e fornece meios para medir o desempenho da organização como um todo, sendo uma ferramenta útil para avaliação e apoio para a tomada de decisão, (ABOGUN; FAGBEMI, 2011 *apud* MAGRO; LAVARDA, 2015).

2.3.3 Planejamento Financeiro

O bom desempenho da área financeira está diretamente ligado ao processo de informações geradas pelos controles implantados visando mensurar receitas, custos e despesas, a fim de executar um planejamento correto para obter liquidez adequada e promover lucro, objetivo comum de toda organização, (MONTEIRO; BARBOSA, 2011).

O planejamento financeiro direciona a empresa e estabelece o modo pelo qual os objetivos financeiros podem ser alcançados. Um plano financeiro é, portanto, uma declaração do que deve ser feito no futuro. Em sua maioria, as decisões numa empresa demoram bastante para serem implantadas. Numa situação de incerteza, isso exige que as decisões sejam analisadas com grande antecedência, (LEMES, 2002, P. 243, p. 5 *apud* LUCION, 2005).

Tendo por etapas de um planejamento financeiro, após o planejamento orçamentário finalizado, analisar os objetivos e metas em longo prazo da organização, realizando um diagnóstico de previsão de vendas, estratégias e estudo de mercado, vinculados as políticas da empresa, sendo finalizadas as provisões culminando em demonstrações financeiras projetadas.

Essas projeções permitem ao gestor visualizar suas possibilidades, trazendo a opção de refazer seus orçamentos e estratégias caso não seja viável, pressuposto a análise do resultado final, (LUCION, 2005).

As informações financeiras demonstradas tem a faculdade de interferir na tomada de decisão, direcionando o fluxo de investimento para atividades mais lucrativas e com menor perca para a organização, (GITMAN, 2004 *apud* COLPANI; NASCIMENTO, 2016).

2.3.4 Planejamento Tributário

Em volta de debates sobre redução de custos e a obrigatoriedade de pagamento dos tributos existentes, sendo eles de elevada taxa em alguns aspectos, traz à tona a necessidade para as empresas em buscar alternativas para economizar dentro da legalidade na procura de um custo tributário menor.

O *controller* é o responsável pela estruturação deste sistema de informação. A base para a existência deste subsistema está na grande quantidade de impostos, taxas e contribuições existentes no país. As bases de cálculo e formas de tributação também as apresentam de muitas maneiras. Adicionam-se a esses fatores inúmeras possibilidades de exceções tributárias, como isenções, suspensões, não-incidências, não-tributação, etc., que tornam necessário um detalhamento sobre os tipos de bases de cálculo, de forma a permitir um gerenciamento eficaz dos impostos gerados pela empresa, buscando a otimização e a redução do impacto financeiro ocasionado por eles, (PADOVEZE, 2003, p.73).

“Tão essencial quanto um planejamento econômico, técnico, comercial, de mercado etc., o planejamento tributário é aquele que visa à eficiência em seu campo, ou seja, o menor ônus tributário para o negócio, dentro dos limites da lei.” (HUCK, 1997, p. 148 *apud* SILVA; GALLO; PEREIRA et. al. 2004).

Entende-se que neste aspecto o papel da controladoria é a análise dos impostos aplicados a cada organização, mensurando seus impactos nos resultados da empresa, identificando alternativas que minimizem os custos de forma legal, passando a delimitar por tanto o

planejamento tributário, (SILVA; GALLO; PEREIRA. et. al. 2004).

“O planejamento tributário consiste em projetar os fatos administrativos, os efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de proporcionar uma alternativa legal menos onerosa para as empresas.” (OLIVEIRA; NAKAO, 2005, p.3).

Trata-se por tanto do planejamento de toda a tributação que impacta em uma organização, levando em consideração todos os aspectos legais, assim a controladoria ajuda a gerenciar este plano, não obstante sempre assistida pela companhia do setor jurídico que compõe e colabora para que este programa se enquadre de maneira a ser honrosa e eficaz com o sistema tributário do país e a empresa que se refere, (OLIVEIRA; NAKAO, 2005).

2.3.5 Indicadores de Desempenho

O gerenciamento voltado a resultados é uma metodologia aplicada através de indicadores de desempenho, sejam eles quantitativos ou qualitativos para medir o desempenho de seus setores ou desempenho global da organização.

Indicadores possibilitam o desenvolvimento da organização em vários sentidos, seja para melhoria de processos organizacionais, eliminação de anomalias, reconhecimento de boas práticas ou formulação e reformulação de planos e políticas em médio e longo prazo, (SILVA; DRUMOND, 2004).

A controladoria trabalha com alguns indicadores básicos para analisar o desenvolvimento e a saúde operacional das empresas, sendo eles:

- a) Índices de liquidez: Medem a capacidade da empresa em honrar suas dívidas, sua capacidade de pagamento, bem como observar e manter o indicador em boas condições para evitar a insolvência da organização. Fazem parte deste grupo de índices, liquidez seca, liquidez corrente e capital circulante líquido, entre outros.
- b) Índices de rentabilidade: Demonstram a capacidade da empresa em gerar lucro, demonstrando o rendimento dos valores investidos pela organização. Cálculos como, margem de contribuição bruta, margem de contribuição líquida e retorno do patrimônio líquido fazem parte destes indicadores.
- c) Índices de estruturação/endividamento: Mostram o grau de dependência em relação a capital de terceiros, comprometimento do capital do sócio e nível imobilização do capital; avaliam a segurança quanto a obtenção de recursos e políticas para aplicação dos mesmos. Dentro destes ficam os indicadores de participação de capital de terceiros, composição de endividamento e

volume de recursos para capital de giro, e outros mais, (BERTON, 2003).

d) Ebitda: Valor que apresenta a diminuição das receitas pelos custos e despesas antes da aplicação dos impostos. O indicador representa o resultado da empresa evidenciando a atividade operacional do negócio e sua representatividade, (AGUIAR; FREZATTI, 2007).

Nessa necessidade de identificação de indicador que permita proporcionar adequadas referências sobre o desempenho da empresa, o Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization, ou como é mais frequentemente lembrado, o EBITDA, é um indicador financeiro disponível, (AGUIAR; FREZATTI, P.9, 2007).

f) Ciclos Financeiros: Cada atividade operacional tem seu ciclo e este indicador quantifica a média de dias representados pela circulação de estoque, pagamento de fornecedores e recebimento de clientes, perante entradas e saída de caixa, movimentação de estoques e financeira realizada. Utilizando-se de médias de pagamentos, recebimentos e compra de mercadoria, (BERTON, 2003).

Segundo Filho (2015, P. 100), “a chamada gestão operacional, representa a gestão dos elementos integrantes do capital de giro corporativo, juntamente com a gestão de recursos empresariais imobilizados”.

A controladoria é adaptável à realidade de cada empresa e a necessidade de outros indicadores se altera a todo cenário, ficando o setor responsável por alavancar as informações necessárias e prontamente aproveitáveis a cada usuário, a fim de que desta forma traga relatórios coerentes com as indigências de cada empresa para um bom diagnostico empresarial, (SILVA; DRUMOND, 2004).

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada se baseia em método dedutivo lógico, pesquisa exploratória e descritiva delineada em levantamento de dados para análise quantitativa e qualitativa do assunto abordado. O trabalho apresentado inclui método dedutivo lógico, uma vez que conforme Oliveira (1997 *apud* Figueiredo; Schneider et. al., 2014), este tipo de pesquisa procura tornar fatores complexos em locuções particulares, as conclusões destas premissas sempre resultarão em uma ou várias fundamentações derivadas de raciocínio lógico dedutivo.

O presente estudo também se constitui por uma pesquisa exploratória, tendo em vista que Figueiredo; Schneider et. al. (2014, p. 39) afirma que, “Pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito”.

Bem como o mesmo funda-se do mesmo modo em pesquisa descritiva que para Dmitruk (2004, p.73), “pesquisa descritiva estuda fatos e fenômenos físicos e humanos sem que o pesquisado interfira, utilizando técnicas de observação, registro, análise e correlação de fatos sem manipulá-los”.

Para atingir os propósitos da pesquisa foi utilizado como instrumento para coleta de dados, questionário, entrevistas estruturadas e não estruturadas com população definida por abordagem sistemática, sendo a mesma pré-definida para melhor exatidão dos resultados finais do projeto.

A amostra para tabulação de dados foi delimitada após o envio de 30 questionários para empresas supermercadistas da região oeste do estado pesquisado, sendo empresas sem distinção a características pré-estabelecidas, a não ser pelo fato de serem pertencentes ao mesmo grupo comercial que é supermercado; dentre as empresas que receberam o questionário, 13 delas retornaram.

Os dados foram coletados e tabulados de forma estatística, a partir das respostas delimitadas pelos pesquisados. A pesquisa foi realizada no oeste catarinense, compreendida pelos supermercados da região; as solicitações de informações foram feitas por envio de questionário digital, nos meses de junho e setembro de 2017.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este trabalho tem por objetivo de estudo identificar os principais processos de controladoria implantados nas empresas supermercadistas do oeste de Santa Catarina e seus respectivos impactos que possam surgir a cada etapa. Conforme Borinelli (2006), ainda que as empresas possam pertencer a diferentes portes, certas atividades principais de controladoria sempre estarão presentes e serão desenvolvidas, seja por um setor de mesmo nome ou similar.

As empresas pesquisadas pertencem à região oeste de Santa Catarina, 69,02% destas tem mais de vinte anos de empreendimento, 23,1% possuem de 6 a 10 anos e 7,7% de 1 a 5 anos de história. O quadro de funcionários se estabelece em 38,5% com 1 a 50 colaboradores, 23,1% que vão de 100 a 200 e com mais de 300 funcionários e 15,4% com um grupo de 51 a 100 pessoas contratadas.

Entretanto, 92,3% das organizações analisadas pertencem ao regime tributário Lucro Real e somente 7,7% ao regime presumido.

A controladoria busca instrumentos para modernizar processos, para Mossian e Fisch (2008), a controladoria vem através de suas ferramentas, modernizar os processos e controles

de uma empresa, trazendo consigo expectativas de organização quanto à legislação em que cada empresa passa a estar depois de determinada lucratividade, bem como traz documentos passíveis a ajudar na tomada de decisão que se torna delicada e cada vez com maior necessidade da extinção de erros.

A amostra refere que 61,5% não possuem uma controladoria estruturada, assim alguns setores tornam-se responsáveis pela execução de determinadas tarefas do setor, sendo 7,7% faturamento, 7,7% compras e 30,8% é representado pelo setor contábil, sendo que 38,5% já constitui um departamento em específico para execução deste papel.

No entanto, 53,8% ainda não iniciaram a implantação do setor controladoria, 7,7% portam o setor a cerca de 6 a 10 anos e também a mais de 20 anos, 30,8% iniciou com a controladoria entre 1 a 5 anos.

Nota-se que a controladoria nas empresas pesquisadas ainda é um conhecimento novo porem a ser explorado conforme o aumento da competitividade e concorrência, bem como exigência de legislação.

As informações geradas pelos setores envolvidos com as ferramentas de controladoria afetam diretamente a tomada de decisão de vários usuários.

Essa orientação da atividade de controladoria, incorporada a análise de risco à do retorno e alocação de capital, procura melhor posicionar a instituição no tempo, por meio do fornecimento de informações de qualidade contribuindo para uma instituição mais bem orientada e competitiva, (BRITO, 2003, p. 23).

Das empresas pesquisadas, as informações geradas pela controladoria são utilizadas em 84,6% pela gerencia das organizações, seguido por 69,2% diretoria, 46,2% líderes de setor e 7,7% todos os níveis.

Dentre as principais ferramentas utilizadas pelas empresas está o planejamento estratégico em que a controladoria está diretamente ligada e com a responsabilidade de auxílio na execução e acompanhamento deste.

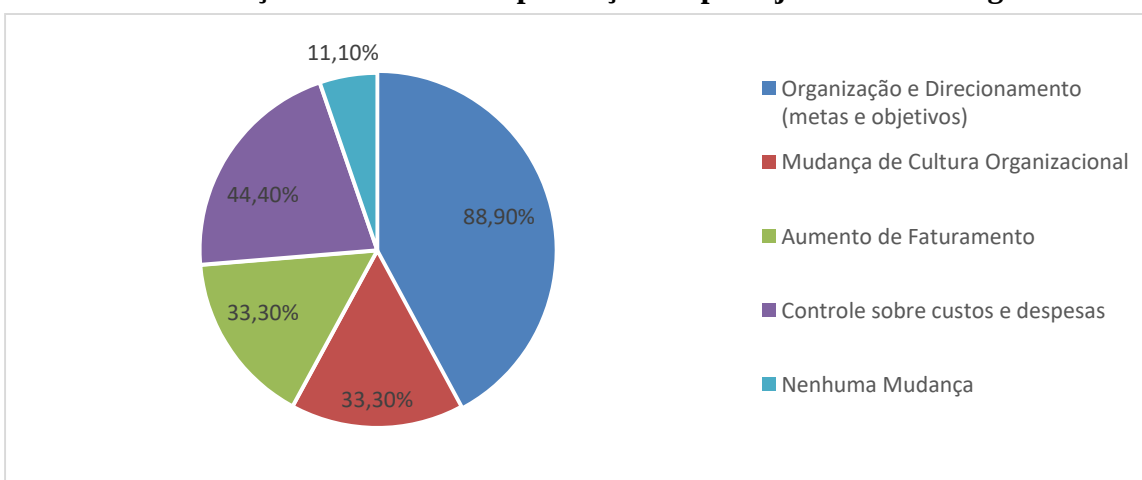
Segundo Padoveri (2003, p. 96), “O planejamento estratégico é um processo que prepara a empresa para o que está por vir”.

Em meio às empresas pesquisadas, 46,2% delas não possuem planejamento estratégico, ficando 53,08% que utilizam do instrumento. Contudo, 11,1% utilizaram da ferramenta em primeiro e quarto lugar na sequencia para o implante do setor de controladoria, 22,2% o utilizaram como segundo passo e 55,6% o inseriram ao final da implantação total do setor. Além disso, 70% das empresas têm por participação do setor de controladoria em seu planejamento e 30% destas não possuem este auxilio.

Conforme Monteiro e Barbosa (2011), o planejamento estratégico detalha-se em uma visão global da organização, levando em consideração pontos que se expandem para toda empresa, e prioriza assuntos mais abrangentes que influenciam nos objetivos e metas organizacionais.

O Gráfico 1, aponta as principais mudanças sentidas pelos entrevistados após a implantação do planejamento estratégico, tendo por destaque a organização e direcionamento empresarial por metas e objetivos traçados para a organização, onde 89,9% apresentaram este impacto.

Gráfico 1: Mudanças detectadas à implantação do planejamento estratégico



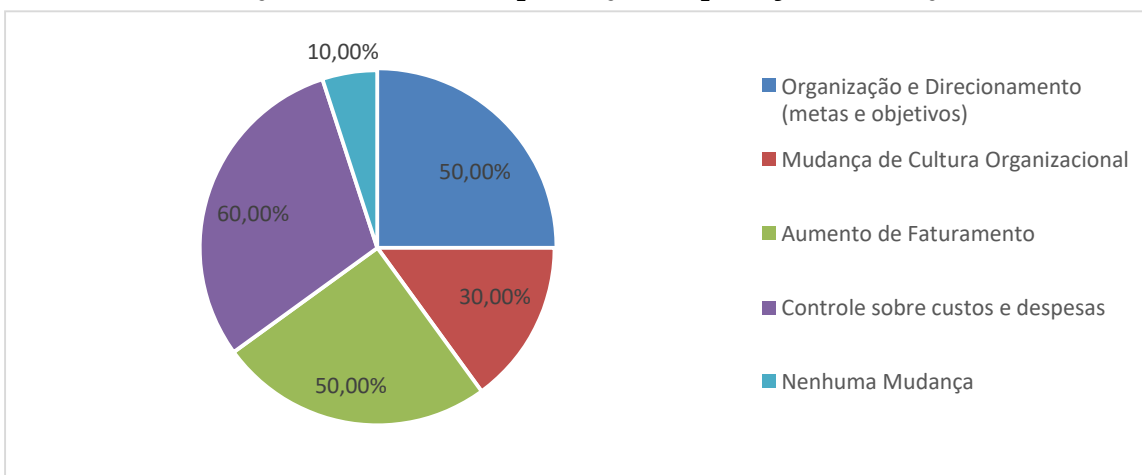
Fonte: Dados da pesquisa, (2017).

Subsequente à ferramenta igualmente importante ao planejamento estratégico, é o planejamento orçamentário, no qual 69,2% das empresas investigadas possuem, e 30,8% não comportam ainda este instrumento.

O sistema orçamentário combina dados físicos com dados monetário, gerando informações projetadas, em consonância com um plano de ação resultante do planejamento. Esse plano, após mensurado, avaliado e demonstrado pelo sistema orçamentário, é denominado plano orçamentário ou simplesmente orçamento, (MOSIMANN; FISCH, 2008, P. 122) .

A amostra consultada aponta que 80% das mesmas, iniciou o processo de implantação da controladoria através do planejamento orçamentário, 10% aplicou no terceiro passo e outros 10% ao final de todos os métodos.

O Gráfico 2 demonstra as principais alterações sentidas pelas organizações diante da implantação do sistema orçamentário, tendo por tanto maior impacto após a implantação em 60%, o controle sobre custos e despesas organizacionais.

Gráfico 2: Mudanças detectadas à implantação do planejamento orçamentário

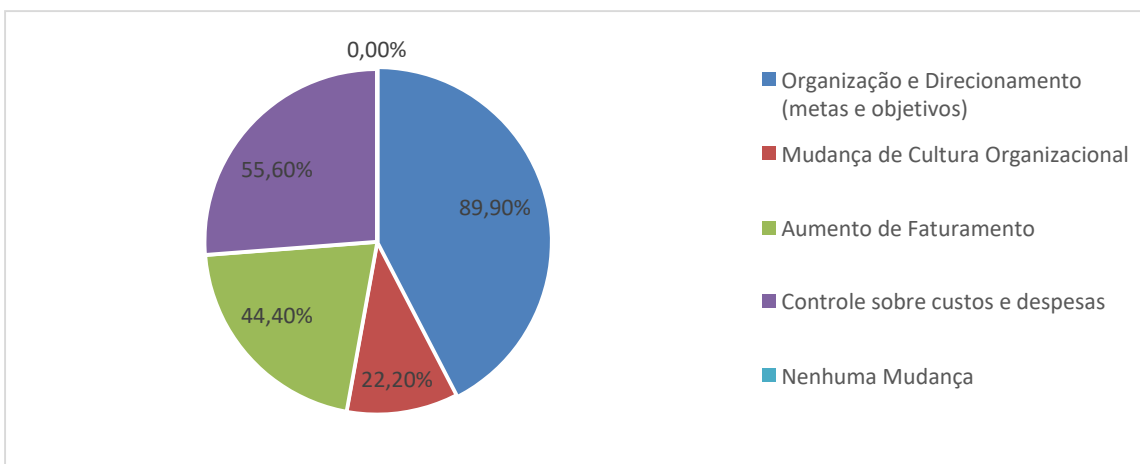
Fonte: Dados da pesquisa, (2017).

A pesquisa realizada também questiona sobre o planejamento financeiro existente nas empresas, visto que além dos instrumentos já citados o planejamento financeiro se aloca dentre as mais importantes para a implantação correta de uma controladoria.

Segundo Monteiro e Barbosa (2011), o bom desempenho da área financeira está diretamente ligado ao processo de informações geradas pelos controles implantados visando mensurar receitas, custos e despesas, a fim de executar um planejamento correto para obter liquidez adequada e promover lucro, objetivo comum de toda organização.

A análise mostra que 84,6% das empresas entrevistadas inclui o planejamento financeiro em sua rotina de controladoria, paralelo a isto 15,4% não os possuem. Relevante a isto, 66,7% relatam que a implantação do planejamento financeiro foi realizada em primeiro passo e 33,3% em segunda etapa.

O Gráfico 3, revela os impactos sentidos pela locação desta ferramenta em meio a controladoria, mostrando em destaque como maior choque em 89,9% a organização e direcionamento em metas e objetivos organizacionais.

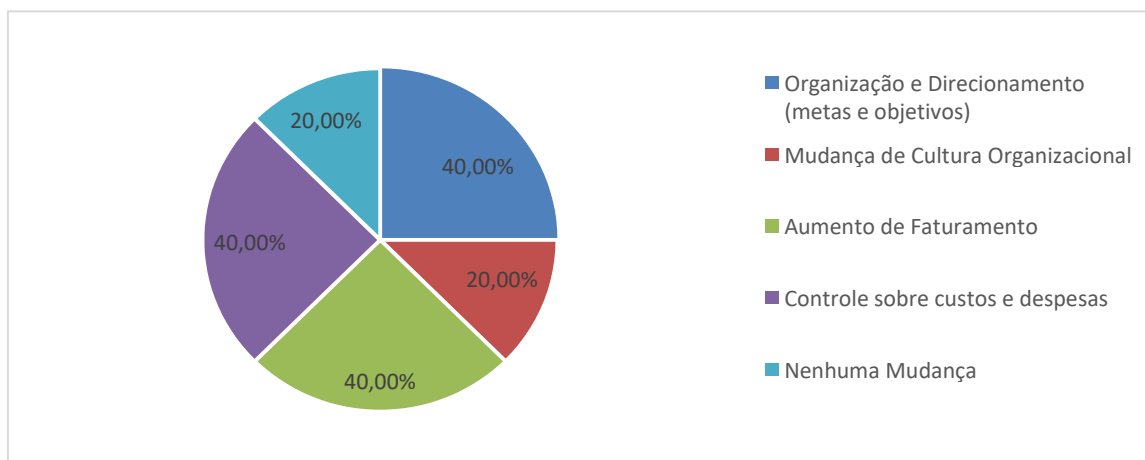
Gráfico 3: Mudanças detectadas à implantação do planejamento Financeiro

Fonte: Dados da pesquisa, (2017).

A amostra também foi questionada sobre a adequação do planejamento tributário, ferramenta importante presente na controladoria. De tal modo, 36,4% possuem o planejamento tributário presente em sua gestão e 63,6% relataram que não possuem este planejamento. Dentre as empresas que possuem este planejamento tributário, 57,1% começaram sua elaboração em primeiro passo da implantação da controladoria, 14,3% no terceiro passo, igualmente 14,3% ao quarto passo, do mesmo modo outros 14,3% ao final de toda implantação do setor.

“Tão essencial quanto um planejamento econômico, técnico, comercial, de mercado etc., o planejamento tributário é aquele que visa a eficiência em seu campo, ou seja, o menor ônus tributário para o negócio, dentro dos limites da lei.” (HUCK, 1997, p. 148 *apud* SILVA; GALLO; PEREIRA et al. 2004).

Quando as mudanças detectadas após a adequação do planejamento tributário a rotina da controladoria, o Gráfico 4 demonstra os impactos percebidos, destacando em 40% dos fatores a transformação em Organização e direcionamento de metas e objetivos, aumento de faturamento e controle sobre custos e despesas.

Gráfico 4: Mudanças detectadas à implantação do planejamento Tributário

Fonte: Dados da pesquisa, (2017).

Para gestão de informação a controladoria se adapta a necessidade de cada empresa e usuários, porém, segundo Berton (2003), A controladoria trabalha com alguns indicadores básicos para analisar o desenvolvimento e a saúde operacional das empresas.

A mostra desponta que 92,3% das empresas pesquisadas utilizam-se de relatórios gerenciais para tomada de decisão, sendo 7,7% não. O Quadro 1, mostra a incidência de utilização de indicadores básicos para a controladoria ser passível em medir o indicativo de saúde empresarial e dar direcionamento para a tomada de decisão.

Quadro 1: Principais indicadores utilizados nas empresas Supermercadistas do Oeste de Santa Catarina

Principais Indicadores	Utilização pelas empresas pesquisadas
Liquidez	53,80%
Endividamento	46,20%
Ciclo Financeiro	69,20%
Rentabilidade	61,50%
Lucratividade	69,20%
Ebitda	30,80%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Indicadores possibilitam o desenvolvimento da organização em vários sentidos, seja para melhoria de processos organizacionais, eliminação de anomalias, reconhecimento de boas práticas ou formulação e reformulação de planos e políticas em médio e longo prazo, (SILVA; DRUMOND, 2004).

Ao finalizar o ciclo para implementação de todo um setor de controladoria, destaca-se o acompanhamento da mesma em auditorias periódicas a prover a continua investigação de

todos os processos executados, onde as empresas pesquisadas responderam em 61,5% delas ainda não trabalham com este controle por auditorias e 38,5% as mantem em seu quadro de tarefas de controladoria.

Por fim, destacam-se as principais dificuldades no caminho para a locação da controladoria nas empresas estudadas, conforme Quadro 2, que indica os maiores desafios encontrados, despede-se a falta de pessoal qualificado para o setor em 53,8%.

Quadro 2: Principais dificuldades encontradas na implantação da controladoria nas empresas Supermercadas do Oeste SC

Principais Dificuldades Encontradas	Utilização pelas empresas pesquisadas
Falta de Pessoal Qualificado	53,80%
Sistema Utilizado pela empresa não atende a necessidade	46,20%
Não houve grandes dificuldades	69,20%
Empresa é Familiar	61,50%
Processos mal definidos	69,20%

Fonte: Desenvolvido pela autora (2017).

Segundo Francisco Filho (2015), dentro de uma visão sistêmica empresarial a controladoria por meio da otimização de informações dos resultados atingidos pelas organizações empresariais, tem a missão de criar valor agregado à tomada de decisão e trazer longa vida ao processo de gestão.

As empresas estudadas demonstram interesse fundamental na manutenção e ferramentas de controladoria, porem a análise dos dados registrados mostra que a maioria delas ainda está se adaptando a suas novas necessidades devido a ser forçada a buscar alternativas pelo seu crescimento rápido e ou adequação para conter percas seja por novas legislações, busca de melhoria ou mesmo a concorrência aumentada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve por objetivo averiguar quais os principais impactos dos processos de implantação da controladoria nas empresas do setor supermercadista do oeste de Santa Catarina. Para tanto foi realizado pesquisa mediante questionários sendo os mesmos fatores geradores para uma amostra de 13 empresas localizadas no oeste catarinense, com perfis díspares, o que possibilitou uma estimativa distinta de todos os aspectos avaliados, devido à pluralidade de realidades em que os empreendimentos se deparam.

As adequações das ferramentas de controladoria consistem em uma sequência lógica

observando as respostas das empresas, que em sua maioria inicia o processo de implantação através planejamento orçamentário e por decorrência do mesmo estabelece mudanças principalmente em controle sobre custos e despesas, após aumento de faturamento e organização de direcionamento de objetivos e metas.

Em seguida observa-se que a maioria delas segue ordem com a implementação do planejamento financeiro, que impacta em direcionamento de metas e objetivos empresariais, consequente a isso em controle de custos e despesas e aumento de faturamento.

Após insere o planejamento tributário, impactando diretamente em controle de custos e despesas, metas e objetivos empresariais e aumento de faturamento.

E por último, implementa o planejamento estratégico, resultando em organização e direcionamento, controle sobre custos e despesas, aumento de faturamento e mudança de cultura organizacional.

Conclui-se, portanto que estas empresas estão em amplo crescimento e em sua maioria são empreendimentos atravessando um momento de profissionalização, então passam a utilizar indicadores e relatórios gerenciais para sua tomada de decisão, porém sofrem com a falta de profissionais qualificados para a área, sistemas inadequados para portá-la, bem como resistência por pessoas pertencentes à própria organização empresarial.

A resistência causada pela inserção da controladoria nas empresas tem pretexto excepcionalmente à mudança em relação a controle e organização, bem como em mudanças de hábitos e acompanhamento de metas e objetivos que o setor proporciona.

Dentro de uma visão sistêmica empresarial a controladoria por meio de otimização de informações dos resultados atingidos pelas organizações empresariais, tem a missão de instituir valor agregado à tomada de decisão e trazer longa vida ao processo de gestão, (FRANCISCO FILHO, 2015).

Os usuários diretos e indiretos que se utilizam dos elementos que a controladoria reserva se tornam mais confiantes em seus trabalhos e mais assertivos em suas decisões, devido a estas e outras razões a controladoria torna-se uma evolução para organização básica empresarial, conquistando bons resultados e primordialmente lucros e economia, objetivo de toda organização.

REFERÊNCIAS

ABOGUN, Segundo. FAGBEMI, Temitope Olamide. **The Global Debate on Budgeting: Empirical Evidence from Nigeria**. Revista International Business Research, Vol. 4, núm. 4, páginas 248-254, Outubro de 2011. Disponível em: <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ibr/article/viewFile/12385/8680>.

AGUIAR, Andson Braga de. FREZATTI Fabio. **EBITDA: Possíveis impactos sobre o gerenciamento das empresas**. Revista Universo Contabil, Vol. 3, núm. 3, páginas 06-24, setembro/dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.redalyc.org/html/1170/117016548002/>. Acessado em: 16 de setembro de 2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS - ABRAS, **A distribuição da força do setor pelo Brasil**, 2017. Disponível: <http://www.abrasnet.com.br/economia-e-pesquisa/ranking-abras/regionais>. Acessado em 13 de julho de 2017.

BERTON, Luiz Hamilton. **Índices de Desempenho e as boas práticas de boa governança corporativa**. RI/UFSC. Florianópolis. 2003. (Tese – Doutorado).

BORRINELI, Marcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização a luz da teoria e da prática**. 2006. 341 f. tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de pós graduação em ciências contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, FEA/USP, 2006.

BOFF, Marines Lucia; BEUREN, Ilse Maria; GUERREIRO, Reinaldo. **Institucionalização de Hábitos e Rotinas da Controladoria em empresas do estado de Santa Catarina**. Anais eletrônicos. XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba/PR, 2008. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br>. Acessado em setembro de 2017.

BRITO, Osias Santana de. **Controladoria de Risco: Retorno em instituições financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CATELLI, Armando, e outros, **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.

COLPANI, Delmar. NASCIMENTO, Sabrina do. **Gestão Financeira das Micro e Pequenas Empresas: Estudo em empresas familiares do oeste de Santa Catarina**. Revista Unoesc & Ciência - ACSA Joaçaba. Vol. 7, núm. 2, páginas 211-218, julho/dezembro de 2016. Disponível em: <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/acsa/article/view/11564>. Acessado em: 11 de setembro de 2017.

DMITRUK, Hilda Beatriz, **Cadernos Metodológicos: Diretrizes do trabalho científico**. 6 ed. Chapecó: Argos, 2004.

FIGUEIREDO, Sandra. CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

FILHO, Valter Pereira Francisco (ORG.) **Planejamento e Controladoria Financeira**. São Paulo: Person Education do Brasil, 2015.

GITMAN, L. J. **Princípios de administração financeira**. 10. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

HECKERT, J. Brooks e WILLSON, James D. **Controllershhip**. 2. ed., New York: Ronald Press, 1963.

HIGA, Neusa. ALTOÊ, Stella Marins Lima. **Contabilidade em processo**: da escrituração a controladoria. Curitiba: Intersaberes, 2015.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. Contabilidade de custos. Traduzido por José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

LEMES JUNIOR, Antonio Barbosa, CHEROBIM, Ana Paula, RIGO, Cláudio Miessa. **Administração financeira**: princípios, fundamentos e práticas brasileiras. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

LUCION, Carlos Eduardo Rosa. **Planejamento Financeiro**. Revista eletrônica de contabilidade. Vol. 1, núm. 3, páginas 142-160, março/maio de 2005. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/142/3955>. Acessado em: 09 de setembro de 2017.

LUZ, Érico Eleutério. **Controladoria corporativa**. 2 ed. Curitiba: Intersaberes, 2014. Disponível: <http://uceff.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788582129098/pages/-2>

MAGRO, Cristian Baú Dal; LAVARDA, CARLOS, Eduardo Facin. **Evidências sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina**. Revista ASAA JOURNAL - Advances in Scientific and Applied Accounting. Vol. 8, núm. 1, páginas 39-62, janeiro/ abril de 2015. Disponível em: <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/189/0>. Acessado em: 09 de setembro de 2017.

MENEZES, Luiz Leite de. **Os novos paradigmas da controladoria em face da economia digital**: uma abordagem do controller como gestor da informação. São Paulo: FEA/USP, 2001 (Tese – Doutorado).

MORANTE, Antonio Salvador. JORGE, Timanco Fauzi. **Controladoria**: Análise financeira, planejamento e Controle Orçamentário. São Paulo: Atlas, 2008.

MORGAN, Levi; CARVALHO, Gideon Benedicto. **Um Estudo sobre a Controladoria em Organizações do Terceiro Setor na Região Metropolitana de Campinas**. Revista de Administração da Unimep, vol. 7, núm. 3, páginas 111-133, setembro/dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=273720558003>. Acessado em: 03 de setembro de 2017.

MOSSIAN, Clara Pellegrinello. FISCH, Sílvia. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MONTEIRO, José Moraes; BARBOSA, Jenny Dantas. **Controladoria Empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas.** Revista da Micro e Pequena empresa, nº 2, páginas 38-59, maio/agosto de 2011. Disponível em: <http://faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RMPE/article/view/194/157>. Acessado em: 03 de Setembro 17.

OLIVEIRA; Rafael Augusto de. NAKAO. Silvio Hiroshi. **Planejamento tributário com mudança de local: um estudo de caso.** Anais eletrônicos. IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis/SC.2005. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2103/2103>. Acessado em: 11 de setembro de 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação.** São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: Gestão Eficaz Utilizando Padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

PENHA, José Carlos; PARISI, Cláudio. **Um Caminho para Integrar a Gestão de Riscos à Controladoria.** Anais eletrônicos... XXIII Congresso Brasileiro de Custos, Porto de Galinhas/PE, 2016. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2108>. Acessado em: 03 de setembro de 2017.

PONTES, Antônio Jorge Cunha; VALCÁCIO, Antônio Afonso Barros. **Eficácia do orçamento em empresas multinacionais situadas na Zona Franca de Manaus: um estudo multicase.** Anais eletrônicos... XIV Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa/PB, 2007. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1577/1577> Acessado em: 09 de Setembro de 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE, **Santa Catarina em Números: Macrorregião Oeste, 2013.** Disponível: <https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Macrorregiao%20-%20Oeste.pdf>. Acessado em 13 de julho de 2017.

SILVA; Daniel Henrique Ferreira. GALLO; Mauro Fernando. PEREIRA. Carlos Alberto; LIMA Emanuel Marcos. **As Operações de Fusão, Incorporação e Cisão e o Planejamento Tributário.** Anais eletrônicos. 4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo/SP. 2004. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos42004/388.pdf>. Acessado em: 11 de setembro de 2017.

SILVA, Idenilson Lima da. DRUMOND, Romeu Bizo. **A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública.** Anais eletrônicos. 4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo/SP. 2004. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos42004/128.pdf>. Acessado em: 16 de setembro de 2017.

SOUZA, Luiz Carlos de. **Controladoria aplicada a pequenos negócios.** 3 ed. Curitiba: Juruá, 2012.