

ÓRGÃO LINHA OU STAFF? Um estudo de caso nos setores de Auditoria Interna e Controladoria de uma empresa do ramo atacadista

LUIZ GUSTAVO DE CASTRO OLIVEIRA¹

VIDIGAL FERNANDES MARTINS²

RESUMO

Muitas vezes a prática nas empresas difere do que é exposto em algumas bibliografias, ou seja, pode haver algumas adaptações da teoria nas organizações, conforme o perfil, características e necessidades de cada uma delas. Nesse contexto, no que se refere às estruturas formais das organizações, o objetivo deste estudo consiste em verificar se a Controladoria da organização é órgão de linha e a Auditoria Interna é órgão de staff, de fato, conforme consta na literatura. A presente pesquisa é delineada como exploratória, com abordagem qualitativa, desenvolvida por meio de um estudo de caso único. Foram realizadas duas entrevistas, envolvendo o gerente Financeiro e o gerente da Auditoria Interna. Por meio dessas entrevistas, verificou-se que de acordo com o descritivo das atividades, funções e hierarquia de reporte de decisões e informações, tanto as atividades de Auditoria, quanto as atividades de Controladoria, podem ser classificadas como órgão de staff, contrariando a forma como algumas bibliografias apontaram anteriormente.

Palavras-chave: controladoria. auditoria interna. órgão de staff. órgão de linha.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis da UFU. Universidade Federal de Uberlândia – UFU.

² Professor Adjunto da FACIC/UFU Membro da Academia Mineira de Ciências Contábeis – AMICIC
Conselheiro do CRCMG. vidigaldaufu@live.com

LINE OR STAFF ORGAN? A case study in the Internal Audit and Controllership sectors of a wholesaler company

ABSTRACT

The practice in companies often differs from what is expose in some bibliographies, in other words, there may be some organizations theory adjustments, according to the profile, features and necessity of each. In this context, in relation to the organizations formal structures, this study aims to verify if the company's Controllership is structured with the method of line organization and if Internal Auditing is structured with staff organization, as stated in the literature. This research is defined as exploratory with a qualitative approach, developed through a single case study. Two interviews were conducted, involving the Financial manager and the Internal Auditing manager. Through the interviews was observed that in accordance with the activities, functions and reporting hierarchy of decisions and information descriptions both Controllership and Internal Auditing can be classified as staff organization, which opposes from some preliminary bibliographies.

Keywords: *controllership. internal auditing. staff organization. line organization.*

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, a discussão sobre a relevância do controle interno, seja na área acadêmica ou empresarial, vem ganhando repercussão. Segundo Imoniana e Nohara (2005), controle pode ser considerado uma importante peça das funções administrativas de uma organização, pois por meio dele os objetivos estratégicos e operacionais podem ser alcançados. A Controladoria e a Auditoria Interna são exemplos de importantes ferramentas utilizadas na área contábil que tornam possível a implementação de um controle interno eficaz dentro da entidade.

Para implementar os objetivos estratégicos, assim como estabelecer as funções e controle dentro de uma organização, torna-se necessária a definição do desenho organizacional (SCHMIDT; SANTOS, 2006). Ao abordar a divisão especializada do trabalho (ou desenho organizacional), pode-se gerar dúvida acerca das classificações das atividades de Controladoria e Auditoria dentro de uma organização, isso ocorre porque ambas são parecidas e focam em otimizar os processos operacionais da entidade (SCHMIDT; SANTOS, 2006). Porém, de acordo com a literatura, uma consiste em órgão linha (setor de Controladoria) e a outra de staff (setor de Auditoria) (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Segundo Chiavenato (2014), órgão de linha é formado por autoridades que têm o poder formal de dirigir e controlar os colaboradores imediatos, já órgão de staff é formado por autoridades que aconselham, recomendam e orientam.

Muito embora, segundo Chiavenato (2014), em termos de organização em si, o mais comum é encontrar entidades com um desenho do tipo linha-staff (ou hierárquico-consultivo), que assim se classifica pelo fato de dar ênfase tanto no planejamento quanto no controle da empresa. No entanto, cabe ressaltar que o foco da presente pesquisa não é dar ênfase na classificação das empresas, nem tampouco na empresa em estudo, mas sim nas atividades específicas de Auditoria e Controladoria, buscando identificar a melhor classificação para elas, no sentido de sua atuação no controle interno das empresas.

A Controladoria é tida como órgão de linha, pois por meio dele faz-se levantamento de dados, requerendo, por conseguinte, alternativas a serem tomadas (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Auditoria interna é tratada como órgão de staff, ou seja, tem o papel preventivo, auxiliando os gestores na prevenção de fraudes ou erros. Apesar dela não requer medidas a serem tomadas, possui o papel de aconselhar as melhores alternativas, cabendo ao gestor seguir ou não tais direcionamentos (LIMA; CASTRO, 2009).

Semelhante à Controladoria, a Auditoria Interna também procura otimizar as atividades da empresa, verificando se possui fraudes ou erros e oferecendo sugestões de possíveis melhorias para ela (LIMA; CASTRO, 2009). Dessa forma, é possível perceber a proximidade entre Controladoria e Auditoria Interna. De acordo com as definições acerca da divisão especializada do trabalho (se órgãos staff ou linha), observa-se de um lado a literatura contábil classificando a Controladoria como órgão linha e a Auditoria como órgão staff (SCHMIDT; SANTOS, 2006), mas de outro lado, algumas pesquisas observaram empresas com o setor de Controladoria exercendo atividades de órgão staff (BORINELLI; ROCHA, 2007; LIMA; CASTRO, 2009; VIEIRA et al., 2013), ou seja, com uma classificação semelhante à Auditoria.

Nesta oportunidade, a presente pesquisa busca responder à seguinte questão: Como as atividades de Auditoria Interna e Controladoria de uma empresa pode melhor ser classificado em termos de desenho organizacional?

Perante esse contexto, o objetivo geral é identificar como as atividades de Auditoria Interna e Controladoria de uma empresa se inserem no desenho de uma estrutura organizacional. Em relação aos objetivos específicos, o estudo pretende:

- a) identificar as diferenças presentes entre a literatura e a prática acerca da inserção da Auditoria Interna e Controladoria no desenho organizacional;
- b) qual a importância do papel da Controladoria e da Auditoria Interna para o controle interno de uma organização.

Para alcançar os objetivos, estudou-se uma entidade de capital fechado de grande porte do setor atacadista da cidade de Uberlândia, no período de 2016. Neste contexto, o assunto pode despertar o interesse de pesquisadores e usuários das informações contábeis acerca da necessidade de entender como na prática estas atividades podem ser classificadas, buscando uma compreensão clara para tais classificações, em vista de compreender melhor os papéis dentro da entidade.

Esse trabalho está dividido em cinco partes. Após a introdução é apresentado o referencial teórico. Na terceira seção é descrita a metodologia da pesquisa. Na

quarta os resultados do estudo são registrados e a quinta seção traz as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico está dividido em três tópicos: (i) Especializações das atividades: órgãos de linha e órgãos de staff; (ii) Controladoria como órgão de linha; (iii) Auditoria Interna como órgão de staff.

2.1 Especializações das atividades: órgãos de linha e órgãos de staff

Organização linha-staff é caracterizada por dois tipos de órgãos, são eles: órgão de staff e órgão de linha. Segundo Chiavenato (2014), órgãos de linha são responsáveis pela execução na entidade, ou seja, são responsáveis pelas tomadas de decisões da organização. Já órgãos de staff tem a função de realizar consultoria, efetuando levantamento de dados com objetivo de apoiar as tomadas de decisões realizadas pelos órgãos de linha.

Chiavenato (2014) afirma que a área de linha possui autoridade linear, ou seja, ela é encarregada pelas tomadas de decisões que mais se aproximam aos objetivos da entidade e é responsável pela execução das atividades necessárias. Para a área de staff não é necessário possuir autoridade linear, pois ela é responsável pela realização de planos que suportem o órgão de linha (CHIAVENATO, 2014). Em outras palavras, órgão de staff tem a função de planejar, sugerir e assegurar medidas a serem implementadas na entidade.

Na implementação da organização staff-linha, é notável a dependência entre órgão de staff e de linha, partindo do pressuposto que a área de staff depende da de linha para poder implementar as suas sugestões na entidade, e a área de linha tem as suas decisões fundamentadas pelo órgão de staff (CHIAVENATO, 2014).

Para melhor entendimento da pesquisa realizada, é imprescindível explicar como que a Controladoria e a Auditoria Interna se classificam como órgãos de linha e staff. Ambas as áreas trabalham em prol da entidade, a Controladoria realiza o

controle das atividades da organização fazendo com que cada área trabalhe em conjunto em prol da entidade (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 2008). Já a Auditoria Interna tem o objetivo de agregar valor ao resultado da empresa, recomendando medidas que otimizem os processos operacionais, a gestão e o controle interno (LIMA; CASTRO, 2009). Com isso, é possível afirmar a ligação entre elas. A necessidade de implementar um controle interno pode ser a ligação entre as duas áreas.

2.2 Controladoria como órgão de linha

Segundo Vieira et al. (2013), a Controladoria pode ser considerada como o elemento de maior importância para o fornecimento de informações contábeis e gerenciais da empresa, verificando e assegurando os resultados da entidade.

Controladoria vê a empresa como um todo, e por meio desta visão procura-se otimizar as atividades da entidade fazendo com que os setores trabalhem em harmonia, ou seja, buscando uma melhoria global, não focando para prosperar um setor (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Neste prisma, Chagas e Bonzanini (2003) caracterizam a Controladoria como órgão de linha pelo fato de estar ligado diretamente a alta direção da entidade, possuindo o objetivo de atingir o resultado global da empresa por meio de ações corretivas implementadas pela Controladoria.

Para Borinelli e Rocha (2007), Controladoria é um órgão de linha pelo fato de possuir o papel de fazer com que o controle aconteça na entidade. Segundo a pesquisa de Coelho, Lunkes e Machado (2012), 65,6% das 100 maiores empresas do estado de Santa Catarina possuem autoridade nas entidades.

Vieira et al. (2013) apontam em seu estudo que na prática as empresas não seguem fielmente o modelo da Controladoria como sendo um órgão de linha. Os autores pesquisaram quatro empresas multinacionais que possuem filial no Brasil, dentre elas, uma entidade tem sua Controladoria como órgão de staff, o que representa 25% da sua pesquisa, sendo 75% órgão de linha.

Borinelli e Rocha (2007) entrevistaram 88 entidades privadas para enquadrar Controladoria como órgão de staff ou linha e foi constatado que 27% das unidades

investigadas são órgãos de linha. Isso se deve ao fato da Controladoria dar suporte ao processo decisório, porém ela não participa diretamente.

2.3 Auditoria Interna como órgão de staff

Auditoria é uma especialização contábil direcionada para testar a eficácia e a eficiência do controle patrimonial implementado pela entidade, com o objetivo de demonstrar uma opinião sobre determinado dado (ATTIE, 2011). O seu exame envolve a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo relacionados ao controle patrimonial (ATTIE, 2011).

Cumprido ressaltar que Auditoria é dividida em duas especializações, são elas: Auditoria Interna e Auditoria Externa. O que a caracteriza como interna ou externa é a relação dos auditores com a entidade. Se a Auditoria for efetuada por um colaborador da empresa, ela será caracterizada como interna. Caso seja realizada por um funcionário contratado sem qualquer vínculo empregatício, ela será externa (LIMA; CASTRO, 2009).

A estruturação da Auditoria Interna baseia-se em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado. Tem a finalidade de agregar valor ao resultado da entidade, recomendando soluções salutares para a otimização dos processos, da gestão e dos controles internos (LIMA; CASTRO, 2009).

Segundo Chiavenato (2014), órgão de staff tem a função de realizar consultoria para a entidade, ou seja, ela tem o objetivo de planejar, sugerir e assegurar medidas a serem implementadas pela empresa. Partindo desse pressuposto, Auditoria Interna é um órgão de staff, pois ela faz levantamento de dados com o objetivo de recomendar soluções e medidas a serem implementadas na empresa (LIMA; CASTRO, 2009).

2.3 Controle Interno e as atividades de Controladoria e Auditoria Interna

Attie (2011) interpreta controle interno como uma série de procedimentos definidos pela gestão da entidade que, realizados em conjunto, garantem a organização e a clareza necessária para possuir excelentes resultados na empresa.

Para Attie (2011), o controle somente possui significado e relevância se for realizado para assegurar o cumprimento de um objetivo previamente definido, sendo ele administrativo ou gerencial. Com isso o controle é um dado físico capaz de avaliar uma operação.

Para a compreensão de controle interno é necessário ter um entendimento claro e objetivo de vários fatores existentes, são eles: plano de organização; métodos e medidas; proteção do patrimônio; exatidão e fidedignidade dos dados contábeis; eficiência operacional e, por fim, políticas administrativas. No Quadro 1, encontram-se as definições pertinentes a esse tema, as quais podem ser exercidos pelas atividades de Controladoria e Auditoria, segundo Attie (2011).

Quadro 1 - Atividades do controle interno

Plano Organizacional	Sistema da entidade é organizado. A estrutura organizacional deve representar uma divisão, adequada e balanceada, estabelecendo relações de autoridades e responsabilidades entre os vários níveis. Em outras palavras, deve haver uma segregação das atividades que torne possível otimizar as operações. Tornando possível o êxito da execução dos objetivos estabelecidos pela empresa.
Métodos e Medidas	Diretrizes necessárias para estabelecer meios de comparação e julgamento, capacitando a chegada de um determinado fim, mesmo que não tenha sido previamente estabelecido formalmente. Partindo deste pressuposto, a empresa pode ser classificada em uma conjunção de vários subsistemas. Cada um tem a função de gerar e registrar informações finais.
Proteção do Patrimônio	Correspondem a adequada precisão e observância dos elementos contábeis. A adequação dos dados em uma estrutura formal de contas, seguido de um plano de contas, a contabilização em tempo hábil, a conciliação e soluções tempestivas de quaisquer divergências são de extrema importância para a fiel escrituração contábil.
Eficiência Operacional	Ação ou força imposta nas transações realizadas pela empresa, se tornando eficazes por meio do uso adequado do plano de organização, aliado aos métodos e procedimentos definidos de uma forma clara e objetiva, assim como a observação de normas éticas no cumprimento dos deveres e funções realizadas por uma equipe de colaboradores qualificados.
Políticas Administrativas	Conjunto de guias de raciocínio, planejados para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, conduzindo as decisões para os objetivos estabelecidos pela entidade.

Fonte: Adaptado de Attie (2011, p. 189-190).

Cabe ressaltar que os setores de Controladoria e Auditoria auxiliam no propósito de alcançar todos esses fatores aventados. Nesse contexto, Controladoria é uma área integrante do controle interno, ela pode ser entendida como estudo e prática das funções de planejamento, controle, registro e divulgação dos fatos administrativos, econômicos e financeiros da entidade, sendo capaz de fornecer suporte informacional em todas as etapas dos processos da entidade. Assim, percebe-se que a Controladoria exerce muitos dos fatores para o alcance do controle interno de uma organização, conforme apresentado no Quadro 1. Com isso, a Controladoria exerce o controle das atividades da organização, tornando possível que cada área trabalhe em prol da empresa como um todo (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 2008).

A Controladoria é de suma importância no processo decisório de qualquer entidade. Para a composição do processo decisório é necessário o entendimento das crenças e valores dos proprietários. É fundamental que estejam explícitos os seguintes fatores: o negócio da entidade; as principais crenças e valores dos controladores; a real missão da entidade; e a visão de futuro que deverá ser buscada pelos gestores (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

3 METODOLOGIA

O objetivo geral da pesquisa é verificar se a Controladoria e Auditoria Interna são de fato órgãos de staff ou linha. Assim, quanto aos objetivos, a presente pesquisa pode ser classificada como exploratória. Que de acordo com Gil (2002), tem o propósito de aperfeiçoar ideias sobre certo problema ou cenário, proporcionando-lhe melhor conhecimento.

Em relação à abordagem do problema de pesquisa, este estudo foi delineado como qualitativo. Segundo Beuren (2008), a pesquisa qualitativa gera análises mais intensas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, evidenciando características não observadas por um estudo quantitativo.

O trabalho consiste em um estudo de caso único, uma vez que buscou-se analisar as atividades de Controladoria e Auditoria Interna em uma empresa de grande

porte do setor atacadista na cidade de Uberlândia. Gil (2009) assevera que estudo de caso único retrata um indivíduo, um grupo, uma entidade, um fenômeno.

Quanto aos instrumentos de coletas de dados, a pesquisa utilizou-se de entrevistas e consulta a dados secundários da empresa (documentos e relatórios). Segundo Gil (2009), as entrevistas pautam-se como um diálogo no qual o entrevistado tem liberdade ao falar sobre determinadas pautas, sendo sutilmente interrompido pelo entrevistador com perguntas quando desvia da pauta. Martins e Theóphilo (2009) afirmam que pesquisa documental auxilia na coleta de dados e informações, auxiliando no melhor entendimento das informações, possibilitando a credibilidade do mesmo por meio de triangulações de informações e de resultado. Foram entrevistados o gerente Financeiro e o gerente da Auditoria da empresa analisada.

Para este estudo, a empresa estudada foi denominada como Cia Azul, ela é constituída na forma de uma sociedade anônima de capital fechado com características de organização familiar. A empresa possui mais de 62 anos no mercado brasileiro, sua matriz se encontra no estado de Minas Gerais, com atuação no setor atacadista.

A Cia Azul possui mais de 4.082 colaboradores possibilitando o atendimento de aproximadamente 2,5 milhões de clientes em todo o país. Ela possui em sua cadeia de valor mais de 700 fornecedores, possibilitando um *mix* de 18,9 mil itens. Tem em média 2,3 milhões de pedidos por ano, entregando cerca de 260 milhões de itens por ano.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados obtidos foi organizada nos seguintes tópicos: (i) classificação da Controladoria na estrutura formal da organização; e (ii) classificação da Auditoria na estrutura formal da organização.

4.1 Classificação da Controladoria na estrutura formal da organização

O gerente Financeiro foi denominado como Chico. As primeiras indagações da entrevista foram realizadas com o objetivo de obter uma caracterização da área de Controladoria, que podem ser observadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Introdução a Controladoria

QUESTÕES ABORDADAS	RESPOSTA DA ENTREVISTA DE CHICO
Qual a sua formação? Possui pós-graduação? Qual?	“Minha formação é administração de empresas pela UFU, me graduei em 1993. Eu ainda não tenho pós-graduação”.
Qual é a denominação da área organizacional de Controladoria (nomenclatura utilizada)?	“A denominação é Planejamento, Controle e Gestão, esse é o nome da área atualmente”.
A quanto tempo a empresa possui a área organizacional de Controladoria?	“Estruturadamente [sic] desde 1999, até então essas funções eram descoordenadas ou não executadas. Então tem 17 anos”.
Quantos funcionários no setor de Controladoria?	“Sete, incluindo o Gerente que sou eu”.
Quais são os principais objetivos da área organizacional da Controladoria? Existe uma missão da área?	“Sim. Nossa missão é gerenciar processos de planejamento e gestão econômico-financeiras, contribuindo, efetivamente, com melhores tomadas de decisão pela organização”.

Fonte: elaborado pelos autores com base na entrevista.

Posterior à caracterização da área, Chico foi questionado acerca dos benefícios da implantação da área de Controladoria, sua resposta foi a seguinte:

Os principais benefícios foram dar a empresa ferramentas de gestão como orçamento e o custeio, proporcionando a melhoria da qualidade da gestão, também prover relatórios nos padrões do mercado aos

tomadores de decisão [...]. Além disso, a gente analisa o comportamento dos resultados para monitorar as oportunidades e riscos relacionados ao negócio.

Conforme pode ser observado, mesmo com a literatura tendo apresentado a Controladoria como órgão responsável por fazer com que o controle aconteça (BORINELLI; ROCHA, 2007), na percepção do gestor, a Controladoria repassa as informações aos tomadores de decisão.

O gerente Financeiro foi indagado acerca das atividades desempenhadas no setor e seu nível de responsabilidade e ele afirmou que “A área está ligada à diretoria de Finanças e Controladoria, que por sua vez está ligada ao diretor geral. Não há um reporte direto ao Conselho [...]”. Foi questionado sobre como o reporte ao Conselho ocorre e Chico disse que eles “[...] tem a função de informação ao Conselho de Administração, de prover os relatórios aos Conselhos de Administração [...]. [...] Como eu tinha falado antes, a gente também abriga a função de reportar resultados ao Conselho, de informar os resultados ao Conselho [...]”.

Apesar dos autores Chagas e Bonzanini (2003) caracterizarem a Controladoria como órgão de linha por estar ligado diretamente ao Conselho, na visão do gestor ela se enquadra como órgão de staff por não possuir ligação direta ao Conselho.

Segundo Chico, a função que possui maior dedicação do tempo da Controladoria é a de assessoria. O gerente Financeiro foi indagado sobre possuir autoridade na implementação das medidas na entidade e foi constatado que a Controladoria tem a função de aconselhar o que é pertinente para o bom desempenho da empresa, cabendo aos gestores aceitarem ou não as diretrizes.

Segundo Chico “[...] temos que separa um pouco, porque a gente tem autoridade para definir temas relativos aos processos que a gente gere [...]. Mas eu não tenho a autoridade para cortar gasto de ninguém, de nenhuma diretoria, de nenhum departamento [...]”.

Borinelli e Rocha (2007) afirmam que Controladoria é órgão de linha pelo fato de possuir o papel de fazer com que o controle aconteça na entidade, já na visão da entidade, a Controladoria se enquadra como órgão de staff por não possuir autoridade na implementação das diretrizes.

Foi questionado quais os principais usuários das informações da Controladoria e Chico respondeu que é “A liderança de maneira geral: Gerentes, Diretores, Conselho de Administração junto com os seus comitês [...]”.

De acordo com Chagas e Bonzanini (2003), a Controladoria deveria estar ligada diretamente a alta direção da empresa, porém, na visão do gerente Financeiro, a Auditoria possui dependência de outras áreas para reportar ao Conselho Administrativo.

Chico foi indagado sobre quais órgãos a Controladoria é subordinada e ele disse que “A área está ligada à diretoria de Finanças e Controladoria, que por sua vez está ligada ao diretor geral [...]”.

Novamente as pesquisas de Borinelli e Rocha (2007) e Chagas e Bonzanini (2003) não corroboram com a visão da Controladoria pelos gestores da empresa Azul, enfatizando a Controladoria da entidade como órgão de staff.

Na empresa Azul verificou-se que o setor de Controladoria é órgão de staff, o que diverge das pesquisas de Borinelli e Rocha (2007), Coelho, Lunkes e Machado (2012) e Vieira et al. (2013).

4.2 Classificação da Auditoria na estrutura formal da organização

O gerente de Auditoria Interna foi denominado como Jacob. As primeiras indagações da entrevista foram realizadas com o objetivo de caracterização da área Auditoria Interna, segue em forma de quadro as respostas do Jacob.

Quadro 3 - Introdução a Auditoria Interna

QUESTÕES ABORDADAS	RESPOSTA DA ENTREVISTA DE JACOB
Quanto tempo você tem de empresa, e quanto tempo tem no departamento de Auditoria?	“Em tempo de empresa 10 anos, e na Auditoria 7, como gerente de Auditoria”.
Qual a sua formação? Possui pós-graduação? Qual?	“Bacharel em Ciências Contábeis e pós-graduado em Controladoria e finanças”.
Qual é a denominação da área organizacional de Auditoria, a nomenclatura utilizada?	“Departamento de Auditoria Interna, subordinada a diretoria de gestão de riscos ética e Auditoria”.
Há quanto tempo a empresa possui a área de Auditoria?	“No formato atual, aproximadamente treze anos”.
Qual o número de auditores na empresa?	“Quatro”.

Fonte: elaborado pelos autores com base na entrevista.

O gerente de Auditoria foi indagado sobre quem são os principais usuários das informações e Jacob respondeu que o Conselho de Administração e as Diretorias. Foi questionado também sobre os principais benefícios da Auditoria Interna na empresa, e ele respondeu que:

Por definição, a Auditoria Interna é uma das mais importantes ferramentas para controle administrativo. A ausência de controles adequados para empresa de estrutura complexa como a nossa, expõem inúmeros riscos de perdas financeiras, imagem, mercadorias e principalmente da perenidade da organização.

Segundo Lima e Castro (2009), a Auditoria Interna tem a finalidade de agregar valor aos resultados da entidade, sendo órgão de staff por fazer levantamento de dados. A visão da entidade corrobora com o autor.

Durante a entrevista, foi possível detectar que a Auditoria Interna tem função de assessoria. Jacob afirma que “A Auditoria Interna reporta a diretoria de Gestão de Riscos, Ética e Auditoria. Que por sua vez reporta ao Conselho de Administração. [...]”

temos um plano tático do departamento de Auditoria e definido com base no planejamento estratégico e alinhado com o Conselho de Administração”.

Na empresa Azul verificou-se que o setor de Auditoria Interna é órgão de staff, o que corrobora o que fora mencionado por Chiavenato (2014) e Lima e Castro (2009). Tal afirmação é respaldada pela fala de Jacob na afirmação de que “No caso de departamento de Auditoria é staff. Por definição staff é uma espécie de assessoria considerada uma extensão do Conselho de Administração, no caso da Auditoria Interna, o olho do dono”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na literatura observa-se diferenças significativas quanto à classificação do setor de Controladoria como um órgão de linha ou um órgão de staff. Algumas pesquisas mostram que a função de Controladoria expressa atividades de órgão de linha, no entanto outras pesquisas a apresenta como sendo de staff, semelhante à classificação dada às atividades de Auditoria Interna. Foi por meio dessa ausência de definição e interesse em identificar uma melhor classificação que a presente pesquisa objetivou demonstrar como melhor classificar a Controladoria e a Auditoria Interna em termos de estrutura forma em uma organização.

Foi verificado por meio de entrevistas realizadas com o gerente Financeiro e o gerente da Auditoria Interna da empresa Azul Atacadista, o cotidiano e as funções realizadas pela área de Controladoria e Auditoria Interna.

De acordo com as respostas de Chico foi possível identificar a Controladoria como órgão de staff, o que vai contra as pesquisas realizadas por Borinelli e Rocha (2007), Coelho, Lunkes e Machado (2012) e Vieira et al. (2013). Essa percepção se deve ao fato da Controladoria não possuir reporte direto com a alta administração, no caso da empresa Azul, o Conselho de Administração. Havendo necessidade de outros setores para existir reporte das informações levantadas por ela. Além disso, a Controladoria não possui autoridade na implementação das diretrizes na entidade, ou seja, ela não possui autoridade de linha para poder realizar quaisquer mudanças necessárias para a implementação eficiente das diretrizes.

De acordo com as respostas de Jacob foi possível identificar a Auditoria Interna como órgão de staff, o que corrobora com os autores Attie (2011) e Lima e Castro (2009). Essa percepção se deve ao fato da Auditoria Interna ter a função de assessoria para a entidade, prevenindo erros ou prováveis fraudes por meio de possíveis diretrizes a serem implementadas e que são reportadas ao Conselho de Administração da empresa.

Com isso, é possível afirmar que a Controladoria e a Auditoria Interna da empresa Azul possuem classificação semelhante, graças ao fato de ambas prestarem serviços de assessoria para a organização. Não possuindo autoridade de linha para implementação das diretrizes na entidade, ou seja, necessitam de se reportarem ao Conselho Administrativo para que sejam analisadas se suas ideias devem ou não serem implementadas na empresa.

Em estudos anteriores, como o de Borinelli e Rocha (2007), Coelho, Lunkes e Machado (2012) e Vieira et al. (2013), a Controladoria foi tida como um órgão de linha pelo fato de possuir o papel de fazer com que o controle aconteça na entidade, o que não ocorre na empresa Azul. A pesquisa teve como principal limitação a generalização dos resultados, isso se deve pelo fato de ter sido analisada apenas uma entidade. Sendo adequado observar que não existe qualquer limitação em reproduzir a pesquisa em qualquer outra entidade que possui as mesmas características.

As contribuições deste trabalho consistem em apresentar aos gestores da empresa, as possíveis melhorias no controle interno caso a Controladoria fosse um órgão de linha, tornando possível as implementações de diretrizes de uma forma menos burocrática.

Foi verificado no decorrer da pesquisa que há divergência quanto a Controladoria ser órgão de linha, portanto é pertinente que sejam realizadas mais pesquisas com o objetivo de classificar a Controladoria de forma efetiva como órgão de linha ou staff.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BEUREN, I, M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007.

CHAGAS, M. B.; BONZANINI, O. A. Controladoria é staff ou linha?. **Revista de Administração**, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, v. 2, n. 3, p. 153-172. 2003.

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, 2014.

COELHO, E.; LUNKES, R. J.; MACHADO, A. O. A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina. **Enfoque Reflexão Contábil**, Paraná, v. 31, n. 2, p. 33-46, maio/ago. 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Estudo de caso**. São Paulo: Atlas, 2009

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 2, n. 1, p. 37-46. 2005.

LIMA, D. V. de; CASTRO, R. G. de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, G. de A; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JÚNIOR, J. H.; SILVA, C. A. dos S. **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006. (Resumos de contabilidade, 17).

VIEIRA, W. et al. O exercício da controladoria em empresas internacionais com filiais no Brasil: análise dos aspectos culturais. **Revunifamma**, Maringá, v. 12, n. 1, p. 122-140, ago. 2013.