



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ELIZABETE NÓBREGA DA SILVEIRA

**A UTILIZAÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DECISÓRIO
DE UM RESTAURANTE A LA CARTE NA CIDADE DE SOUSA-PB**

**SOUSA - PB
2011**

ELIZABETE NÓBREGA DA SILVEIRA

**A UTILIZAÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DECISÓRIO
DE UM RESTAURANTE A LA CARTE NA CIDADE DE SOUSA-PB**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharela em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Me. Fabiano Ferreira Batista.

**SOUSA - PB
2011**

ELIZABETE NOBREGA DA SILVEIRA

**A UTILIZAÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DECISÓRIO DE UM
RESTAURANTE A LA CARTE NA CIDADE DE SOUSA-PB**

Esta Monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora, delegada pela Coordenação do curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

Presidente: Prof. Fabiano Ferreira Batista (Orientador) - UFCG

Membro: Thaiseany de Freitas Rego, MSc - UFCG

Membro: Marcos Macri Oliveira – MSc - UFCG

Sousa/PB, 30 de Junho de 2011

Aos meus pais, José Casimiro da Silveira e Maria Dantas Casimiro, Fabiano Ferreira
Batista, minha filha Francisca Vitória e ao meu esposo João Lopes da Cunha, com amor,
DEDICO.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus, por permitir a concretização desta etapa da minha vida.

Aos meus pais, José Casimiro da Silveira e Maria Dantas Casimiro, por estarem sempre ao meu lado me apoiando, me incentivando e torcendo por minhas vitórias.

Ao meu esposo João Lopes da Cunha, pelo amor, compreensão e dedicação em todos os momentos.

A minha filha Francisca Vitória por ter me compreendido nos momentos ausentes.

A Melânia Nóbrega da Silveira, minha irmã e amiga nas horas boas e nas difíceis.

Ao meu orientador e amigo Professor Fabiano Ferreira Batista pelo incentivo e a dedicação.

A professora Janaina Melo por ter sido uma grande amiga e incentivadora nesta minha tarefa.

Aos meus colaboradores do escritório que dirijo pelo incentivo dedicado e motivação de cada dia.

A todos os professores do curso de Ciências Contábeis, aos Coordenadores e funcionários da instituição.

Tu que habitas sob a proteção do Altíssimo, que moras à sombra do Onipotente, dize ao Senhor: Sois meu refúgio e minha cidadela, meu Deus, em quem eu confio.

Salmo 90.

RESUMO

A escassez de informações básicas, aliada ao despreparo de muitos empresários, bem como a falta de acompanhamento dos relatórios gerenciais e demais informações contábeis, são fatores que contribuem para a inadequada tomada de decisões e um grande número de empresas que encerram suas atividades de forma prematura. Nesse sentido, esta pesquisa objetivou verificar como a controladoria é utilizada no processos decisórios de um restaurante *a la carte* na cidade de Sousa-Pb. Para tanto, utilizou-se de uma pesquisa semi estruturada, baseada nas principais atribuições da controladoria apontada pelo *Financial Executive Institute*, junto aos gestores da empresa. Observou-se uma maior integração no fornecimento das informações, uma vez que o planejamento operacional e estratégico acontece com os dois sócios em conjunto em que um dos sócios é o próprio contador da empresa permitindo que as necessidades de informações sejam entendidas em tempo hábil para a sua geração. Os resultados anteriores, os fatores tecnológicos, os custos de produção e de serviços, fatores econômicos (local, regional e nacional) bem como as políticas fiscais são variáveis utilizadas no processo decisório e servem como espelho para novas estratégias de mercado que possibilitem a captação de melhores resultados tanto qualitativos como quantitativos. As principais fontes de informações utilizadas são oriundas de dois sistemas internos em que um deles coleta e processa todas as informações sobre compra, estoque e pagamento e um outro, sistema específico para restaurantes, que por sua vez fornece informações em tempo real sobre as vendas, quantidades vendidas por produtos e toda movimentação nos caixas. O planejamento e controle, na visão dos gestores, trazem bons resultados quando operam sincronizados e que o controle é trabalhado sobre a perspectiva de prevenção especialmente por se tratar de um ramo de atividade que requer cuidados. Sugere-se futuras pesquisas no sentido de investigar em outras empresas do setor, para efeito de comparação, como é trabalhado o planejamento e controle. Assim como poderia se investigar junto a sócios de restaurantes que encerraram suas atividades sobre as causas que levaram a isto e verificar como se dava o controle da atividades.

Palavras-chave: Controladoria. Processo decisório. Restaurante *a la carte*.

ABSTRACT

The lack of basic information, along with the unpreparedness of many entrepreneurs as well as the lack of monitoring management reports and other financial information, are factors that contribute to inadequate decision making and a large number of companies that terminate their activities so premature. Accordingly, this study is to verify how the controller is used in decision making processes of a la carte restaurant in the city of Sousa-Pb. To this end, we used a semistructured research, based on the main tasks of controlling appointed by the Financial Executive Institute, with the managers of the company. The observed greater integration in the supply of information, once the strategic and operational planning takes place with the two partners together in which one partner is the company's own accountant allowing information needs to be understood in time to their generation. The previous results, technological factors, the costs of production and services, economic factors (local, regional and national) as well as tax policies are variables used in decision making and serve as a mirror for new marketing strategies that allow the collection of better results both qualitatively and quantitatively. The main sources of information used are from two internal systems in which one collects and processes all information about purchasing, inventory and payment and another specific system for restaurants, which in turn provides real-time information on sales, products and quantities sold for all cashes flow. The planning and control, in the view of managers, bringing good results when they operate in sync and that the control is working on a prevention perspective especially because it is a hive of activity that requires care. It is suggested further research to investigate other companies, for comparison, as it is worked the planning and control. As could be investigated along with members of restaurants which closed down its activities on the causes that led to this and see how was the control of activities.

Keywords: Controlling. Decision-making. Restaurant a la carte.

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1 - Relação das funções básicas com a perspectiva conceitual da controladoria | 21 |
| Quadro 2 - Características do planejamento estratégico, tático e operacional | 24 |
| Quadro 3 - Funções básicas da controladoria na realidade da empresa pesquisada. | 30 |

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 10 |
| 1.1 Delimitação do tema e problemática..... | 10 |
| 1.2 Justificativa..... | 11 |
| 1.3 Objetivos..... | 13 |
| 1.3.1 <i>Objetivo Geral</i> | 13 |
| 1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i> | 13 |
| 1.4 Procedimentos Metodológicos..... | 13 |
| 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA..... | 16 |
| 2.1 Sistemas de informações..... | 16 |
| 2.2 Controladoria: Funções e missão..... | 20 |
| 2.3 O planejamento e o controle no processo de gestão..... | 22 |
| 2.4 Avaliação de Desempenho..... | 27 |
| 3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS..... | 30 |
| 3.1 Aspectos administrativos..... | 30 |
| 3.2 Aspectos mercadológicos e planejamento prévio..... | 31 |
| 3.3 Planejamento e controle..... | 33 |
| 3.4 Relação com os fornecedores e empregados..... | 37 |
| 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS..... | 39 |
| REFERÊNCIAS..... | 42 |
| APENDICE I – Roteiro para a entrevista..... | 44 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 Delimitação do tema e problemática

O cenário vivenciado no Brasil, em face do grande número de empresas que encerram suas atividades de forma prematura, vem exigindo um maior comprometimento por parte dos empresários, inclusive aqueles que estão à frente das micro e pequenas empresas, visando à manutenção das mesmas no mercado.

A escassez de informações básicas, aliada ao despreparo de muito desses empresários, bem como a falta de acompanhamento dos relatórios gerenciais e demais informações contábeis, são fatores que contribuem para a inadequada tomada de decisões.

Algumas organizações, como é o caso do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) vem desempenhando orientações visando diminuir esses índices, porém essas orientações não foram, ainda, suficientemente absorvidas por parte dos empresários, haja vista a permanência desse quadro na economia brasileira.

Esse índice de mortalidade tem preocupado os estudiosos a respeito dos fatores causadores do fracasso das empresas. Os resultados apontam vários elementos, como a falta de disponibilidade de crédito, a falta de estudo prévia do negócio, a elevada carga tributária e a conseqüente falta de planejamento tributário, a localização da atividade, a experiência na área, a má gestão, dentre outros.

Batista et all.(2010) ao realizarem uma pesquisa acerca dos fatores que contribuem para que as empresas da cidade de Sousa/PB encerrarem suas atividades de forma prematura concluíram que existe uma série de fatores responsáveis, podendo destacar: a falta de planejamento tributário prévio, a falta de planejamento estratégico, a falta de capital de giro, a falta de financiamento bancário e a falta de clientes e muitas vezes a união de mais de um desses fatores o que eleva substancialmente as chances do negócio ser mal-sucedido.

No contexto dos restaurantes, outro fator apontado por Corrêa e Campos (2006) é a composição societária, muitas vezes centralizada e de caráter familiar administradas pelos seus proprietários e o quadro de funcionários influenciados pelo nível cultural, remuneração baixa, mínimas condições de vida e, conseqüentemente, sua alta rotatividade.

A presença de mão de obra quase que exclusivamente artesanal impossibilitando a implementação de tecnologia para minimizar custos, incremento da produtividade e qualidade; falta de compromisso dos fornecedores tanto em relação aos prazos de entrega quanto à qualidade dos produtos; higiene de processamento, armazenagem e manipulação

dos alimentos são outros fatores a serem levados em considerações. (CORRÊA E CAMPOS, 2006)

Do exposto, percebe-se que conhecer e ter pleno domínio da atividade que se propõe a iniciar e todos os aspectos inerentes a ela são tão importante quanto o conhecimento do ambiente econômico no qual está inserido. E essa preocupação deve se fazer presente desde a elaboração de um plano de negócio em que se estabelece os dispêndios necessários a implantação do negócio bem como sobre os resultados esperados do empreendimento.

Neves e Castro (2003) afirmam que o ramo alimentício nunca precisou tanto do fluxo eficiente de informações ao longo da sua rede produtiva para compreender o que o consumidor demonstra em termos de preferência alimentar e, conseqüentemente, como e o que irá comprar, em virtude de um ambiente externo mais competitivo.

Com base no exposto, este trabalho propõe-se a responder o seguinte questionamento:

Como a controladoria é utilizada nos processos decisórios de um Restaurante *à la carte* na cidade de Sousa-PB?

1.2 Justificativa

Pesquisas relacionadas ao encerramento das atividades dos empreendimentos de forma prematura apontam a falta de planejamento como sendo um fator de alto risco para a saúde de uma organização, isso porque os seus gestores tomam decisões baseadas em experiências vividas por eles ou até mesmo por seus concorrentes.

Na cidade de Sousa, estado da Paraíba, é perceptível a abertura e encerramento de empresas em um curto espaço de tempo, inclusive no setor alimentício, incluindo bares, lanchonetes e restaurantes, serviços estes necessários a sociedade tanto no que tange ao lazer como as necessidades básicas.

Nesse sentido, Corrêa e Campos (2006, p.1) ressaltam que "A refeição fora do lar deixou de ser uma alternativa de lazer e tornou-se de grande necessidade dentro do modelo de terceirização dos serviços familiares, em função do novo papel assumido pelas mulheres no contexto atual da sociedade."

Segundo informações do site Pautacom¹, uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE a respeito dos Orçamentos Familiares – POF evidencia que as famílias estão gastando bem mais com alimentação fora de casa. A análise apontou que essas despesas atingiram 31,1% dos gastos com alimentos, ou seja, quase um terço no total das despesas das famílias com comida.

Ainda conforme informações disponíveis nesse site no mês de maio de 2011, segundo o presidente da Associação Brasileira de Bares e Restaurantes da Paraíba Abrasel/PB, Marcos Mozzini, estes índices ainda tendem a aumentar e “No futuro brasileiro, a alimentação fora de casa vai ser uma atividade classificatório de qualidade de vida no país”.

Segundo dados da Abrasel/PB² existem 5,4 mil segmentos classificados como bares e restaurantes na Paraíba que empregam cerca de 54 mil pessoas.

Ainda segundo o presidente da Abrasel/PB com o crescimento do mercado de alimentação fora do lar, o estabelecimento que quiser destaque, precisa de conhecimento técnico e prático. “É necessário planejamento e domínio do serviço e produto oferecido, pois só o empirismo não sustenta mais o sucesso de restaurantes no país”.

Dessa forma, este nicho de mercado necessita de um sistema de informações em todas as etapas de sua atividade para que dessa forma possa entender os seus consumidores e suas respectivas reações termos de preferência alimentar, de qualidade de prestação de serviço, de infra estrutura, entre outros e, conseqüentemente, como e o que irá comprar, em virtude de um ambiente externo mais competitivo.

Neves e Castro (2003) relatam sobre os fatores que influenciam o desempenho dos restaurantes de forma negativa como a falta de planejamento dos empresários do setor que muitas vezes desconhece a composição de custos, o potencial de receita e a característica principal do seu negócio.

Percebe-se, dessa forma, a necessidade de um sistema de informações que o auxilie na identificação de informações importantes para analisar o desempenho do negócio e possibilitar as correções, identificar as alternativas para a readaptação dos planos ou a modificação dos objetivos iniciais, ou seja, faz-se necessário a existência de mecanismos de controle fornecidos pela controladoria prestando auxílio na análise das alternativas existentes em cada decisão a ser tomada.

¹ <<http://www.pautacom.com.br/?p=1135>> Acesso em 31 de maio 2011.

² <http://www.abraselpb.com.br/>

Oliveira (2006) ressalta que a escassez de informações básicas, aliada ao despreparo de muito desses empresários e a falta de monitoramento das atividades são fatores que contribuem para a inadequada tomada de decisões e para que haja melhorias no desempenho ele alerta para o conhecimento da gestão administrativa e controladoria desde o início das atividades

A cidade de Sousa ocupa posição de destaque no sertão da Paraíba representado a terceira maior cidade do interior do Estado da Paraíba com uma população de 63.886 (IBGE – 2007) distribuídos em uma área territorial de 842 km², com atividades econômicas concentradas na agropecuária, possui um setor comercial com cerca de 808 empresas instaladas conforme informações do sindicato. Polariza mais de dez cidades o que reflete na intensa movimentação do comércio local o que representa um mercado em potencial para o desenvolvimento desta atividade.

Dessa forma, esta pesquisa visa conhecer como ocorre o processo de planejamento e controle no âmbito de um restaurante *a la carte* na cidade de Sousa/PB. Espera-se que o conhecimento dos resultados adquiridos poderem nortear a realização de pesquisas posteriores visando a identificação das necessidades informacionais por parte dos gestores de empresas desse setor que constituem uma demanda crescente pelas atividades de controladoria na região.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Descrever como a controladoria é utilizada no processos decisórios de um restaurante *a la carte* na cidade de Sousa-Pb.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Verificar aspectos relacionados ao planejamento prévio a implantação do negócio
- Descrever a formação do quadro administrativo
- Descrever as variáveis envolvidas no planejamento e controle
- Descrever relação com fornecedores e empregados.

1.4 Procedimentos Metodológicos

Para atingimento dos objetivos desta investigação, utilizou-se do método dedutivo quanto à pesquisa bibliográfica, pois, partindo do conhecimento amplo disponível na literatura acerca

da controladoria, buscou-se verificar sua aplicação em uma situação específica, ou seja, no processo decisório da empresa estudada.

Nesse primeiro momento, a pesquisa bibliográfica apresenta-se como necessária ao levantamento de um referencial necessário a pesquisa e a formação do roteiro para a entrevista, no sentido de identificar como a controladoria é utilizada pelos gestores na tomada de decisão e principalmente no que tange o controle dos resultados nos diversos âmbitos.

A entrevista se deu de forma semi estruturada de modo que possibilitasse uma maior interação com o entrevistado, partindo de alguns questionamentos (Apêndice 1) apoiados na literatura e permitindo a inserção de outras perguntas inerentes ao assunto que surjam no decorrer da entrevista.

O roteiro de entrevista tomou como base, as principais atribuições da controladoria apontada pelo *Financial Executive Institute*, que seria de Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações; analisar o desempenho, incluindo adequados controles internos e cobertura de seguros; sugerir melhorias para a redução de custos; verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização; analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle; em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.

Beuren (2009) enfatiza que esse tipo de procedimento valoriza a presença do investigador e possibilita ao entrevistado a utilização da criatividade e da espontaneidade, o que acaba por valorizar a investigação.

Logo percebe-se que esta pesquisa trata-se de uma pesquisa de campo de cunho qualitativo, uma vez que recorre-se a fontes primárias, com dados coletados junto à própria empresa, por intermédio dos seus gestores, podendo dessa forma ser ainda de caráter exploratório em um contexto micro pelo fato de estudar aspectos particulares com objeto de estudo restrito conciliando a realidade e a teoria.

Gil (1999) esclarece que esse tipo de pesquisa tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento entre as variáveis.

Com a utilização da entrevista buscou-se reunir informações detalhadas relacionadas à controladoria, restringindo-se ao estudo de uma só empresa, que possibilitasse

conhecimentos amplos e detalhados acerca do problema investigado, verificando *in loco*, o que, segundo Beuren (2009) caracteriza-se como um estudo de caso.

Esta pesquisa classifica-se ainda como sendo descritiva, uma vez que analisa e descreve a utilização da controladoria no gerenciamento do empreendimento objeto dessa investigação.

Após a coleta dos dados partiu-se para a busca de relações com as atribuições apontadas pela literatura à controladoria, dividindo os dados coletados sobre quatro perspectivas: Aspectos Administrativos; Aspectos mercadológicos e de planejamento prévio; Planejamento e controle; e Relação com fornecedores e empregados.

A metodologia utilizada na execução desta pesquisa, pode ser resumida, conforme Beuren (2009) quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos de coleta e quanto às fontes de informações, que são:

- a. Quanto aos objetivos, classifica-se como pesquisa descritiva.
- b. Quanto aos procedimentos de coleta, utilizou-se pesquisa bibliográfica e levantamento e é classificada como pesquisa qualitativa.
- c. Quanto às fontes de informações, classifica-se como de campo e bibliográfica.

Após a realização da entrevista, esta foi descrita buscando relacionar as ações desenvolvidas na empresa com os aspectos teóricos abordados pelos autores da área.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Sistemas de informações

Para fazer face às pressões do mercado, que demandam decisões mais ágeis, devido a existência de um número cada vez maior de concorrentes e até mesmo uma competição sem fronteiras, além de ciclo de vida dos produtos cada vez mais curtos, exigências de produtos personalizados, as empresas necessitam, cada vez mais, da eficiência e flexibilidade dos seus sistemas de informações em responder às mudanças, cada vez mais rápidas.

Bio (2008) comenta que um sistema de informações de uma empresa devem incorporar as informações necessárias para o planejamento e controle gerando informações necessárias para auxiliar os administradores de todos os níveis a atingirem seus objetivos, ou seja, deverá fornecer informações suficientes e precisas na frequência necessária.

Um sistema de informações, na visão de Mosimann e Fisch (2009, p. 54), pode ser conceituado como:

Uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade. O conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos que o compõe transforma os dados captados em informações, com a observância dos limites impostos pelos usuários quanto ao tipo de informações necessárias a suas decisões, condicionando, portanto, a relação dos dados de entrada.

O'Brien (2004, p.6) descreve sistemas de informações como sendo "um conjunto organizado de pessoas, hardware, software, redes de comunicações e recursos de dados que coleta, transforma e dissemina informações em uma organização".

Do exposto percebe-se que dados e informações são elementos distintos em um sistema de informação. Conforme Arima (2002) um dado deve ser lapidado para transformar-se em informação, visando abrir um caminho para a tomada de decisão. Convém salientar que os dados são elementos básicos de informação, antes de serem processados pelo sistema gerencial.

Entende o autor que se a informação, quando não utilizada e que não gera qualquer tipo de ação, conceitualmente acaba se transformando em um mero dado. Assim a informação é tida como um recurso extremamente útil para a organização, quando devidamente estruturada, integrando as funções das várias unidades da empresa, através dos diversos sistemas organizacionais.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) esclarecem que cabe ao sistema de informações o processamento dos dados e a sua conversão em informação e em sequência a sua disseminação para o acompanhamento de todas as fases do processo de planejamento e controle, tornando-se um suporte imprescindível aos gestores.

Nesse sentido, Beuren (2000, p.43) salienta que “o desafio maior da informação é o de habilitar os gestores a alcançar os objetivos propostos para a organização, por meio do uso eficiente dos recursos disponíveis”, pois o êxito em uma decisão depende, em boa parte, das informações disponíveis sobre as alternativas existentes, sendo, portanto, processo de decisão e fluxo de informação, inseparáveis.

Não é suficiente ter a informação, é preciso identificar qual informação é necessária e de que forma ela pode ser mais útil, e esse julgamento parece recair sobre o seu usuário final. Em relação a esse aspecto, Beuren (2000, p.32) reitera que:

Sabe-se que o valor da informação repousa em seu uso final, isto é, seu valor está diretamente associado à redução da incerteza derivada do uso da informação. Todavia, na prática, não é fácil identificar o volume de informação que deve ser gerado para equalizar sua utilidade e custo marginal, especialmente, pela dificuldade de estabelecer a potencialidade que uma informação tem de influenciar uma decisão ou reduzir a incerteza da identificação do curso de eventos futuros.

Hendriksen e Van Breda (1999) comentam a cerca das características qualitativas da informação contábil, que segundo a *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) nº 2 são atributos da informação contábil que tendem a um aumento de sua utilidade e diferem quanto a tipo de usuário e quanto ao tipo de decisões.

As características específicas para os usuários variam conforme o nível de sofisticação destes, de modo que, aquela informação que é útil para aqueles menos sofisticados não o será para aqueles que possuem mais sofisticação. Já as características específicas para decisões independem dos usuários, elas satisfazem o critério de relevância, ou seja, fazem a diferença para uma decisão específica.

A esse respeito, MAMBRINI (2002, p.56) conclui que os esforços no tratamento e qualificação das informações passam necessariamente pela identificação de necessidades manifestadas pelos gestores, para que se determine, de maneira consistente e oportuna, a forma de gerá-las [...].

Nesse contexto, Hendriksen e Van Breda (1999) esboçam uma hierarquia dessas qualidades que vão desde a restrição geral até o limite de reconhecimento de uma informação contábil.

A hierarquia das características qualitativas demonstrado por Hendriksen e Van Breda (1999) inicia-se com a restrição geral da informação contábil: Benefícios > Custos, ou seja, a informação deve proporcionar benefícios superiores ao seu custo.

A utilidade de uma informação, após atender o critério de benefício superior ao custo, é alcançada em função de duas características: relevância e confiabilidade.

A relevância da informação está ligada à capacidade que esta teria de fazer a diferença em uma decisão e esteja associada a ações que visem facilitar o alcance dos resultados desejados, conforme posicionamento do Financial Accounting Standard Board (FASB) e da A Statement of Basic Accounting Theory ASOBAT.

Para tanto, ela precisa ajudar a fazer previsões (Valor preditivo) ou confirmar/corrigir expectativas anteriores (Valor como feedback) além de ser fornecida em momento oportuno.

A *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) SFAC nº 2 define confiabilidade como sendo a qualidade da informação que garante a ausência de erro e viés, e represente fielmente o que visa representar, sendo alcançada em função da fidelidade, verificabilidade e neutralidade.

A fidelidade é justamente a representação que corresponde ao fenômeno que visa representar.

A verificabilidade diz respeito a ausência de erro, viés ou subjetividade de tal modo que, outro mensurador, ao examinar a mesma evidência chegue a conclusão essencialmente igual, conforme definição do ASOBAT.

Em outras palavras, um evento é verificável quando, se utilizando de metodologias diferentes de mensuração, obtém-se resultados com distribuição normal e, dessa forma, quando menor for a variação das medidas obtidas em relação a média, mais verificável será a informação.

A neutralidade implica dizer que não há enviesamento da informação na direção de um resultado predeterminado.

A comparabilidade representa uma qualidade secundária interdependente e permite ao usuário identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos, sejam eles dentro de uma mesma entidade em datas diferentes ou entre empresas numa mesma data. Essa qualidade é dependente da uniformidade de procedimentos.

A uniformidade diz respeito ao tratamento de eventos econômicos de maneira semelhante, considerando as circunstâncias (uniformidade finita) e não a obrigatoriedade do seguimento de regras que não consideram os aspectos específicos (uniformidade rígida).

A consistência refere-se a adoção de um critério fixo para tratamento de eventos numa mesma entidade seja a não ser que outro método determinado como preferível e desde que os efeitos de tal mudanças sejam divulgados.

A diferença entre uniformidade e consistência, como expõe Hendriksen e Van Breda (1999), está no fato de que a primeira relaciona-se a entidades distintas, enquanto que, a segunda refere-se a procedimentos adotados internamente.

A hierarquia das características qualitativas traçada por Hendriksen e Van Breda (2009) encerra-se com o limite de reconhecimento de uma informação contábil representado pela Materialidade, que assemelha-se com a relevância no sentido de ser útil ao processo decisório.

Portanto, é considerada material toda informação cuja ausência conduza o usuário a tomar decisões diferentes, ou seja, são capazes de influenciar.

As informações consideradas como materiais podem, se necessário, serem apresentadas de forma mais detalhada, ao contrário das informações imateriais que, se adotada postura de maior detalhamento, funciona como uma camuflagem das informações de maior relevância.

Por fim, percebe-se que a materialidade não é garantia de relevância, mas se pode afirmar que, uma informação que seja imaterial, a menos que o seja agrupada com outras, não terá capacidade de influenciar significativamente em uma tomada de decisão, sendo, portanto, irrelevantes.

De modo geral, as informações devem ser geradas com qualidade visando atingir a meta estabelecida pelos gestores. A forma e a frequência com que a informação é comunicada também são importantes dentro da organização.

Nesse sentido, Mosimann e Fisch (2009, p.60) afirmam que: “[...] a informação produzida que não seja distribuída em tempo hábil a uma decisão, perde seu valor”, ou seja, de nada adianta haver a interpretação dos dados relativos aos fenômenos para a geração de informação se esta não é repassada aos seus usuários no momento em que estes encontram-se em situação de escolha entre alternativas igualmente relevantes e que esta informação teria função de mostrar os pontos fortes e fracos de cada uma.

2.2 Controladoria: Funções e missão

A Controladoria pode ser entendida como a especialidade da contabilidade cuja função seria fornecer informações relacionadas a processos aos gestores para que estes possam desempenhar melhor sua função.

Mosimann e Fisch (2009) conceituam a controladoria como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos de outras áreas do conhecimento como a Administração, Economia, Contabilidade, entre outras, que atuam na gestão econômica das organizações e orientando os tomadores de decisão.

Catelli (2001) complementa dizendo que a controladoria representa a base conceitual além de se encarregar de disseminar o conhecimento, modelar e implantar sistemas de informação.

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam duramente o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

A controladoria tem a função de colaborar com os gestores na obtenção da eficácia de suas áreas, devendo portando, o *controller* participar dos processos de planejamento e controle da gestão empresarial. (MOSIMANN e FISCH, 2009; FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997)

O *Financial Executive Institute*, conforme Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p.8) elencam como sendo as principais atribuições da controladoria:

- Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
- medir a *performance* entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;

- medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos;
- prover proteção para os ativos da empresa. Isso inclui adequados controles internos e cobertura de seguros;
- analisar a eficiência dos sistemas operacionais;
- sugerir melhorias para a redução de custos;
- verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle;
- analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização;
- em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.

Lunkes e Schonorrenberger (2009) fizeram um levantamento acerca das funções da controladoria em levantamentos empíricos realizados por autores da área, nos EUA, Alemanha e Brasil, e entre as mais citadas encontra-se a função de elaborar e interpretar relatórios, planejamento, controle, contábil, seguido de sistemas de informação, administração de impostos.

Quadro 1 - Relação das funções básicas com a perspectiva conceitual da controladoria

| Perpectivas | Funções Básicas |
|--------------------|--|
| Gestão operacional | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Planejamento ▪ Elaboração de relatórios e interpretação ▪ Avaliação e deliberação ▪ Administração de impostos ▪ Elaboração de relatórios a órgãos reguladores e públicos ▪ Proteção do patrimônio avaliações da economia política |
| Gestão econômica | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 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 | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Planejamento ▪ Sistemas de informações ▪ Controle ▪ Gestão de Pessoas ▪ Organizacional |

Fonte: Lunkes e Schonorrenberger (2009, p. 19)

Esses mesmos autores ainda dividem as funções Básicas da controladoria em 3 perspectivas conceituais: Gestão operacional, Gestão econômica e Gestão estratégica, como pode ser visualizado no quadro 1.

Corroborando com essa idéia, Figueiredo e Caggiano (1997, p.26) dizem que a missão da Controladoria consiste em “zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização

do resultado global” e para atingir a missão, Catelli (2001) enfatiza que faz-se necessário atingir alguns objetivos, quais sejam: promoção da eficácia organizacional, viabilização da gestão econômica e promoção da integração das áreas de responsabilidade.

2.3 O planejamento e o controle no processo de gestão

Figueiredo e Caggiano (2006) comentam acerca das escolas de pensamento que tratam da responsabilidade da empresa para com o seu próprio destino: a Teoria de Mercado que atribui o sucesso da organização à capacidade dos gestores em perceberem as mudanças do cenário e a Teoria do Planejamento e Controle que por sua vez, condiciona o sucesso da organização às decisões do planejamento e controle.

Apesar de existirem diferentes escolas de pensamento sobre o termo administração que consideram diferentes formas como esta deve ser praticada há um consenso no que diz respeito às cinco funções principais, quais sejam: Planejamento, organização, controle, comunicação e motivação.

Figueiredo e Caggiano (2006, p.43) comentam que o planejamento “é o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão” que leva em consideração todos os fatores relevantes que sejam capazes de influenciar o futuro da empresa.

Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.36) afirmam ainda que “o planejamento orienta as diretrizes que norteiam as ações na organização na busca do alcance de seus propósitos” definindo os objetivos a serem seguidos durante o processo de gestão que na visão de Atkinson, Kaplan e R.S & Young (2000) esses objetivos representam as expectativas dos proprietários.

Para Mosimann e Fish (2009) são características do planejamento:

- Antecede a ação;
- Sempre existe na organização ainda que implícito;
- Deve ser flexível as mudanças perceptíveis através do monitoramento;
- Precisa interagir com o controle e servir como indicador de desempenho
- Ajuda a reduzir incertezas e riscos.

Küper (2005) *apud* Lunkes e Schnorrenberger (2009) complementa afirmando que o planejamento estabiliza as expectativas de comportamento, estrutura as ações futuras e reduz a complexidade do problema.

Para tanto, segundo Figueiredo e Caggiano (2006) o planejamento é dividido em cinco estágios:

1. Estabelecimento dos objetivos;
2. Avaliar o cenário;
3. Avaliar os recursos existentes;
4. Determinar as estratégias para alcançar os objetivos ;
5. Delinear o programa de ação discriminando o tipo de recurso no orçamento anual.

Lunkes e Schonorrenberger (2009), no que tange as fases necessárias para o desenvolvimento de um planejamento destaca a constatação e análise do problema, a busca de alternativas e o prognóstico/avaliação.

Existem três tipos de planejamento cada um com seu tempo, mas que caminham para o alcance dos mesmos objetivos: o planejamento estratégico que é direcionado a ações de longo prazo; o planejamento programa que envolve o desenvolvimento de planos para os dispêndios de capital; e o planejamento orçamentário que converte o plano orçamentário às necessidades do futuro imediato.(FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2006)

Conforme o horizonte do tempo em que o planejamento compreende, Lunkes e Schonorrenberger (2009) classifica-o em longo, médio e curto prazo, sendo representados, respectivamente pelos níveis estratégico, tático e operacional, como pode ser visualizado no quadro 2.

No planejamento estratégico acontece a análise dos aspectos intrínsecos (pontos fortes e fracos) e extrínsecos (oportunidades e ameaças) à organização objetivando estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitem um aumento da competitividade. O planejamento tático visa orientar a etapa de planejamento operacional, formulando vários planos e optando por um. O planejamento operacional por sua vez é mais detalhado e serve para as operações do dia-a-dia. (CATELI, 2001; LUNKES e SCHNORRENBERGER, 2009)

Quadro 2 - Características do planejamento estratégico, tático e operacional

| | Nível de planejamento | | |
|------------------------------------|--|--|--|
| | Estratégico | Tático | Operacional |
| Horizonte de tempo | Longo prazo (de 5 ou mais anos) | Médio prazo (5 anos) | Curto prazo (1 ano ou menos) |
| Objetivos ou metas | <ul style="list-style-type: none"> • Qualitativos • Potenciais de sucesso • Parâmetros de lucro | <ul style="list-style-type: none"> • Quali e quantitativos • Objetivos de produto • Capacidade de pagamento | <ul style="list-style-type: none"> • Quantitativos • Objetivos de vendas e produção • Lucro por produto |
| Variáveis alternativas | <ul style="list-style-type: none"> • Estratégias para produtos de marketing • Atividades de negócio • Posicionamento estratégico | <ul style="list-style-type: none"> • Programa de produção quanti e qualitativo • Projetos de investimento e programas de financiamento • Desenvolvimento de pessoal | <ul style="list-style-type: none"> • Planos de vendas, produção, compra de matérias primas • Planos de desenvolvimento das atividades • Planejamento da capacidade e utilização de pessoal |
| Características específicas | <ul style="list-style-type: none"> • Relativo à organização como um todo • Define para onde a organização vai • Avalia o ambiente esperado • Desenvolve estratégias para alcançar os objetivos pretendidos | <ul style="list-style-type: none"> • Relativos à função • Orienta o planejamento operacional • Avalia o desempenho de gerentes • Define metas para alcançar os objetivos pretendidos | <ul style="list-style-type: none"> • Relativo à execução • Define operações do dia-a-dia • Avalia o desempenho de unidade de responsabilidade específica • Desenvolve metas visando alcançar os objetivos pretendidos. |

Fonte: adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.44)

O controle é a função que está estreitamente ligada ao planejamento no sentido de assegurar que as atividades estão seguindo as ações que foram planejadas através da comparação entre o desempenho real com o estipulado no planejamento e determinando se este plano precisa ser modificado diante dessa comparação, servindo dessa maneira como um *feedback* e constituindo um elemento fundamental para a realização de um planejamento de longo prazo. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2006)

Dessa forma, percebe-se que o controle tem a função de retroalimentar o sistema a partir da realização daquilo que foi planejado e a geração do *feedback* gera, conseqüentemente, um novo planejamento. Ainda pode-se visualizar o controle como sendo o monitoramento das ações e quando necessário mostrando a necessidade de ações corretivas ao planejamento proposto.

O controle, conforme Mosimann e Fisch (2009) e Atkison et al.(2000), acontece em três estágios denominados de pré controle, controle concomitante e pós controle.

Na primeira fase objetiva-se prevenir ou impedir que ocorram eventos indesejados. Na segunda fase que ocorre em paralelo a execução das ações com o intuito de identificar e ajustar os desvios de desempenho. Na terceira fase por sua vez, por ocorrer após a ocorrência do fato que se pretende controlar ela visa comparar os resultados planejados com aqueles alcançados.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) comentam que a realização do controle tem início com a concepção dos objetivos do plano, posteriormente se faz os registros dos resultados através do sistema de informações e procede com uma análise das diferenças ou desvios com relação aquilo que fora planejado além de procurar identificar as causas dos desvios. Essa identificação das causas é apresentada como de suma importância para que sejam tomadas as ações corretivas, pois não basta ter conhecimento sobre as diferenças existentes faz-se necessário saber o que ocasionou esses desvios.

Wats (1996) *apud* Lunkes e Schnorrenberger (2009) elencam as condições para a existência de um controle, quais sejam:

- determinação prévia dos objetivos para que existam metas a atingir;
- existência de medidas de causa e efeito;
- mensurabilidade dos fatores;
- possibilidade real da adoção de ações corretivas.

Para tanto, conforme Mosimann e Fisch (2009), para que haja o controle faz-se necessário a interação do Gestor como o indivíduo que toma a decisão; a controladoria como um meio que coleta e relata a informação além de se responsabilizar pelo projeto e administração do sistema; o sistema de informação que fornece as informações necessárias ao processo de gestão; o manual da organização contendo organogramas, missão, objetivos, metas, funções desempenhadas e denominação dos cargos; os critérios de avaliação dos gestores; e o *Accountability* como sendo a obrigação de reportar os resultados obtidos.

O controle pode ocorrer por meio de comitês montados para esta finalidade nas grandes organizações, assim como pode ocorrer de forma simples e indireta com uma certa informalidade e a responsabilidade por esse controle pode ocorrer através de centros de responsabilidade de forma a coordenar os esforços de todos os seus empregados onde se atribui responsabilidade a um gerente ou a um departamento; através de uma variável base zero em que cada funcionário em que cada funcionário é responsável pelo monitoramento e controle de uma conta; ou ainda pelo próprio gestor que controla e monitora os

direcionadores de custos e seus respectivos recursos. (LUNKES E SCHNORREBERGER, 2009)

Ainda no tocante as formas de controle, os sistemas de controles podem ser divididos em sistemas de comportamento que analisa as ações e reações das pessoas; os sistemas de processo que analisam os processos que conduziram ao alcance dos resultados; e por fim os sistemas de resultados que verifica o alcance dos objetivos. (LUNKES E SCHNORREBERGER, 2009)

No processo de controle há ainda que observar os componentes relacionados as premissas que acompanham as medidas que influenciam os resultados; de progresso que se volta a longo prazo e demanda verificações durante a execução e o controle de realização do plano que acompanha e verifica o desempenho. (LUNKES E SCHNORREBERGER, 2009)

Pereira, Lima & Costa (2008) em um estudo referente as lógicas de planejamento e controle apresentaram um apanhado acerca dos modelos existentes para tal finalidade.

O primeiro deles é o *Balanced Scorecard* (BSC) como um sistema de avaliação de desempenho induz a empresa a buscar um consenso dos objetivos e estratégia, a inovação, a cultura do *feedback* e a educação dos componentes da organização, avaliando dessa forma a rentabilidade em longo prazo.

O *Business Plan* que representa um documento que reflete a realidade, as perspectivas e a estratégia da organização servindo como fonte do que será trabalhado durante o período, metas que deverão ser cumpridas e os controles a serem implementados, devendo ser atualizado constantemente.

O Desdobramento visa disseminar a visão e os objetivos da organização, definindo metas e estratégias, dimensionando recursos e medidas para as metas propostas e gerando ações programadas, sendo revisado periodicamente.

A Total Quality Management TQM tem seus fundamentos apresentados como sendo a satisfação dos clientes, compromisso com a qualidade, desenvolvimento dos recursos humanos através de treinamentos, educação e delegação de responsabilidades, gerência participativa e por processo, disseminação e padronização das informações e não aceitação de erros.

Por fim é apresentado o princípio básico da produção enxuta que objetiva produzir mais com menos recursos e menos mão-de-obra. A produção enxuta trazendo benefícios para a

empresa como um todo, proporciona um sistema produtivo enxuto e, conseqüentemente, competitivo.

2.4 Avaliação de Desempenho

Ao visualizar o processo decisório como um ciclo composto pelo planejamento e o controle, este último como uma forma de retroalimentar o sistema e aperfeiçoar aquilo que foi planejado frente aos aspectos práticos de sua execução, facilidades ou dificuldades encontradas ou quaisquer outros desvios detectados, percebe-se claramente a necessidade de avaliar os resultados.

Schimidt, Santos e Pinheiro (2007) enfatizam que a avaliação de desempenho faz-se necessário uma vez que é através dessa medição que se verifica o atingimento ou não da missão, constituindo dessa forma a atividade final do processo decisório de uma organização.

Segundo Catelli (2001), avaliar faz-se necessário a qualquer situação que se exija uma apreciação dos fatos, idéias, objetivos ou tomadas de decisão visando atingir uma determinada situação, sendo portanto, inerente a própria natureza humana e a uma disposição natural dos gestores buscando satisfazer suas necessidades de trabalho administrativo. Consiste em atribuir valor e julgar certos atributos de um processo que se quer verificar o desempenho

Esta avaliação se volta diretamente ao resultado do processo decisório em comparação com a missão da organização e dessa forma, esta avaliação fica sob a responsabilidade da Controladoria, na pessoa do *Controller*, isso porque ele é neutro e imparcial, não tendo participação direta no processo decisório. (SCHIMIDT, SANTOS E PINHEIRO, 2007)

Segundo Almeida, Marçal e Kovaleski (2004) as empresas necessitam realizar a medição de desempenho com o intuito de identificar as atividades que agregam valor ao produto e/ou serviços desenvolvidos; realizar comparações de desempenho com seus concorrentes; e rever estratégias organizacionais para curto, médio e longo prazo na obtenção de resultados.

Halachmi (2005) apud e Schmidt, Santos e Pinheiro (2007) comentam que a impossibilidade de mensuração reflete na impossibilidade de controlar e conseqüentemente de se aperfeiçoar. Dessa forma, a implantação de qualquer ação requer o devido acompanhamento para verificar se está conforme a missão da entidade.

A avaliação deve existir para saber se a missão foi atingida, quem contribuiu para que esse objetivo fosse alcançado, quando aconteceu o atingimento das metas, e que nível, quais as principais dificuldades, quais as falhas que ocorreram no processo decisório, etc. (SCHIMIDT, SANTOS E PINHEIRO, 2007, p. 26)

A medição de desempenho da organização ocorre por meio de informações que são medidores também conhecidos por indicadores de desempenho e essa medição, conforme Miranda e Silva (2002), tem como ponto fraco a definição precisa do que se quer medir, pois para avaliar o desempenho é necessário definir medidas que de fato avaliem aquilo que se pretende medir.

Moreira (2002) *apud* Schmidt, Santos e Pinheiro (2007) diferenciam medida de indicador, isso porque a primeira corresponde a um atributo, seja qualitativo ou quantitativo, usado para avaliar alguma coisa por meio da comparação com um padrão determinado. O indicador por sua vez resulta da aplicação de uma ou mais medidas que possibilitam a compreensão da evolução daquilo que se pretende avaliar.

Na avaliação de desempenho se faz necessário a definição clara dos motivos da medição, do objeto a ser medido e dos procedimentos necessários para este fim, ou seja: Por que medir? O que medir? Como medir?

Como já foi explicitado a medição do desempenho serve como um condutor das estratégias competitivas, identifica problemas que necessitem intervenção dos gestores e se a missão está sendo atingida, ou seja, é justamente essa meta predefinida e seus respectivos objetivos que constituem objeto da análise de desempenho. Para que ocorra essa medição faz-se necessário a definição dos atributos e a comparação com as características importantes relacionadas ao objetivo definido, enfatizando que, sem comparação não há como de avaliar. (SCHIMIDT, SANTOS E PINHEIRO, 2007)

Hronec (2001) *apud* Santos e Greuel (2010) enfatizam que os indicadores de desempenho são sinais vitais da organização que qualificam e quantificam o modo como as atividades estão alcançando as metas estabelecidas.

Para Schmidt (2006), o ponto de partida para a definição das medidas de desempenho é o estabelecimento da missão da organização e seis objetivos. Posteriormente a isso o processo de controle ocorre em seis etapas: a definição do que deve ser controlado; definição dos indicadores a serem utilizados; definição do que será considerado como padrão para efeito de comparação; apresentação de como ocorrerá a mensuração do indicador; realização da confrontação entre o medido e o padrão; e definição das ações que serão implementadas para correção dos desvios.

Na execução da avaliação de desempenho são utilizados tanto medidas financeiras como não financeiras. Dentre as medidas financeiras utilizadas podem ser citadas o retorno sobre o investimento, variação dos preços, vendas por empregados, lucro por unidade de produção, produtividade, entre outros. No entanto, as críticas voltadas à utilização dos indicadores financeiros se justificam pelo fato delas habilitarem os gestores a reagirem ao que já aconteceu não possuindo portanto, a capacidade preditiva. (SCHIMIDT, SANTOS E PINHEIRO, 2007)

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A realização da pesquisa ocorreu com o auxílio de uma entrevista semi estruturada quem continha questões que tratavam de áreas da empresa que a literatura contempla como sendo de responsabilidade da controladoria.

3.1 Aspectos administrativos

Nesse ponto buscou-se analisar como é composto o corpo administrativo da empresa, haja vista que se constitui um fator relevante na evolução contínua de uma empresa tornando-se também um aspecto que exerce influência no desempenho das atividades.

Nesse sentido foi esclarecido que, a empresa conta com dois sócios, um deles está responsável pelo setor de Recursos Humanos, de Marketing e Operacional e o outro sócio atua no setor financeiro, administrativo e de compras. Cabe ressaltar que este último sócio é também o contador da empresa.

Durante a entrevista foi esclarecido que a definição das áreas de atuação de cada sócio se deu mediante as habilidades e *Know-how* adquirido por estes ao longo dos anos, uma vez que ambos são empresários que atuam na cidade há alguns anos em ramos distintos do atual.

Com o intuito de sintetizar as informações relacionadas as atividades relacionadas a controladoria na empresa, baseando-se nas funções básicas desta atividade elencadas por Lunkes e Schonorrenberger (2009) e os seus respectivos responsáveis, elaborou-se o seguinte quadro:

Quadro 3 - Funções básicas da controladoria na realidade da empresa pesquisada.

| Perspectivas | Realização das Funções Básicas | Responsável |
|--------------------|--|---|
| Gestão Operacional | <ul style="list-style-type: none">. Planejamento. Relatórios e interpretação. Avaliação e deliberação. Administração de impostos. proteção do patrimônio | Dir. Geral e Administrativo Dir. Administrativo Dir. Geral Dir. Administrativo Dir. Geral |
| Gestão econômica | <ul style="list-style-type: none">. Subsídios o processo de gestão. Apóia a avaliação de desempenho. Gestão do sistema de informação | Dir. Geral e Administrativo Dir. Geral e Administrativo Consultor Técnico |
| Gestão estratégica | <ul style="list-style-type: none">. Planejamento. Sistemas de informação. Controle. Gestão de pessoas. Organizacional | Dir. Geral e Administrativo Consultor técnico Dir. Adm. e Consultor técnico Dir. Administrativo Dir. Geral e Administrativo |

Fonte: Entrevista com o Sócio (2011)

Percebe-se através do quadro o envolvimento dos sócios com a atividade de controladoria. O fato do diretor Administrativo ser também o contador da empresa percebe-se uma maior

integração no fornecimento das informações, uma vez que a sua participação em conjunto com o outro sócio na realização do planejamento operacional e estratégico, no processo de gestão e de controle, permite que as necessidades de informações sejam entendidas em tempo hábil para a sua geração, ou seja o fato de tomar decisões e ser o responsável direto pela elaboração e interpretação de relatórios, assim como na administração de impostos e gestão de pessoas torna-o parte integrante do sistema de informações, sendo parte ativa no processo de controladoria nas três perspectivas conceituais.

3.2 Aspectos mercadológicos e planejamento prévio

Nesse aspecto indagou-se no sentido de verificar se houve uma preocupação por parte dos sócios em conhecer o ambiente que iriam atuar assim como a viabilidade do empreendimento.

Inicialmente o responsável foi questionado se existia grau de parentesco entre os proprietários, isso porque Corrêa e Campos (2006) apontam como um dos fatores que influenciam no mau funcionamento das atividades empresariais é o fato da composição societária dos restaurantes ser muitas vezes centralizada e de caráter familiar administradas, ao que fora respondido que os sócios não são familiares e que estão trabalhando juntos há pouco mais de dois anos em uma indústria de laticínios onde um deles é sócio e o outro é contador.

Nesse momento já se percebe que existe uma relação de independência entre os sócios, onde cada um possui seus objetivos, o requer a existência de um sistema de informações que dê transparência as decisões e os resultados das ações.

Em seguida foi questionado sobre o processo de idealização da empresa, haja vista que os sócios trabalhavam juntos em outra atividade e há tão pouco tempo e foi comentado que a idéia da implantação do restaurante na cidade de Sousa surgiu de uma conversa informal entre os atuais proprietários em que houve a indagação por parte de um deles com relação às opções disponíveis na cidade para a realização de refeições.

Nesse momento surgiu a ideia de constituírem uma sociedade cuja atividade seria voltada para atender a demanda existente através de um restaurante que congregasse características daqueles existentes nas grandes cidades e que contasse com cardápios variados e dando prioridade ao atingimento dos critérios almejados pela clientela em potencial.

Cabe ressaltar que um dos idealizadores, já atua no ramo alimentício de laticínios e com grande experiência na culinária nacional e internacional, conhecimentos estes que contribuíram para a constituição da sociedade.

Após a decisão de constituir a sociedade procedeu-se com um o estudo do mercado para atestar a viabilidade do empreendimento, por meio de uma empresa terceirizada de consultoria e foi relatado que este estudo preliminar constituiu-se de suma importância, ou seja, representou uma ferramenta decisiva para a tomada de decisão, inclusive no que diz respeito à formação do cardápio, horário e período de funcionamento e até mesmo a possibilidade de um cardápio flexível.

Ainda nesse contexto de "pré-operacional" foi questionado ao entrevistado se nesta fase foi definido alguns aspectos como: a missão, visão, valores, metas e objetivos, e se estes pontos eram conhecidos pelos colaboradores da empresa, uma vez que seria importante que todos eles estivessem trabalhando para o seu atingimento.

Foi esclarecido que esses pontos não foram definidos formalmente, mas que no momento do treinamento dos funcionários, estes são habilitados para trabalhar na perspectiva de maximização de resultados.

A empresa não conta com um plano de negócios em forma de documento o que impossibilitou a verificação da existência desses pontos, foi repassado apenas o projeto de viabilidade econômica financeira.

Neste projeto constam todas as atividades necessárias para o bom desempenho da empresa bem como de requisitos básicos gerenciais e de produção, mencionados como sendo requisitos de competitividade. São eles:

- Controle de estoques ou de acompanhamento do nível de utilização/demanda pelo produto ou serviço ofertado;
- Treinamento e reciclagem profissional dos funcionários em cursos especializados;
- Apuração de custos e formação do preço de venda;
- Acompanhamento contábil para subsidiar a tomada de decisão;
- Informatização dos processos administrativos e gerenciais;
- Controle de qualidade que produza estatísticas sobre o índice de defeitos do produto qualificando os setores da linha de produção onde ocorreram tais defeitos.

- Combate permanente aos desperdícios e minimização de custos;
- Participação dos empregados no processo de decisão da empresa e/ou estabelecimentos de novas formas de gestão participativa;

Nesse sentido, já se percebe um posicionamento ativo dos funcionários do processo de decisão. Segundo o entrevistado, os funcionários servem como um termômetro das atividades, sendo um *feedback* em tempo real o que exige destes conhecimento dos ideais do empreendimento e este conhecimento acontece durante o processo de treinamento, realizado antes da abertura da empresa e antes do início de suas atividades onde todos os propósitos da empresa foram expostos aos funcionários dos diferentes níveis hierárquicos.

A observação dos propósitos planejados para a casa são uma prática constante nas reuniões e quando é observado algum desvio de conduta.

Nesse sentido foi relatado que a empresa dispõe de uma estrutura organizacional e procedimentos padronizados que permitem um bom funcionamento do empreendimento e uma interação pessoal com objetivo de atingir todos os propósitos qualitativos e quantitativos.

3.3 Planejamento e controle

Pelo que fora informado anteriormente percebe-se que houve um cuidado dos sócios no sentido de buscar informações sobre o ambiente em um momento anterior ao início das atividades e que fora feito também análises do sentido do retorno do investimento.

No entanto, sabe-se que o planejamento se dá em ciclos de modo que se faz necessário o acompanhamento da sua execução através de ferramentas de controle que alimentem um sistema de informações que por sua vez serve de subsídio para a realização de um novo planejamento.

Nesse sentido questionou-se ao sócio como de dava o processo de planejamento e foi esclarecido que as ações são planejadas de curto prazo tendo em vista as diferentes incertezas do mercado e as frequentes variações de preços, respeitando para tanto algumas etapas como: determinação dos objetivos da empresa, análise da concorrência, organização interna, busca de alternativas e a elaboração de um plano estratégico visando alcançar os objetivos e ao mesmo tempo ser competitivo no mercado.

Conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009) – Quadro 2, percebe-se que o planejamento quem vem sendo bastante enfatizado ocorre no nível operacional, haja vista o fato de ocorrer em curto prazo e estar direcionado aos objetivos de vendas e produção, entre outras.

O sócio entrevistado afirmou que este planejamento de curto prazo tem periodicidade mensal tendo em vista as oscilações do mercado fornecedor de insumos utilizados na produção de alimentos, produzidos e consumidos diariamente.

Ainda com relação ao processo de planejamento questionou-se sobre quem eram os responsáveis pelo processo de planejamento e o entrevistado comentou que os dois sócios se envolvem diretamente no processo de planejamento e contam com o auxílio de um consultor técnico.

Do exposto percebe-se que os gestores possuem uma certa preocupação com a operacionalidade da empresa, uma vez que há um esforço no sentido de acompanhar em um curto espaço de tempo o desempenho das atividades desempenhadas.

Nesse sentido foi questionado se os resultados do período anterior são levados em consideração na ocasião de um novo planejamento, no intuito de verificar se existe um controle e se as informações obtidas nesse acompanhamento servem para retroalimentar o sistema de informações ao que foi respondido que “os resultados anteriores servem como espelho para novas estratégias de mercado e tomadas de decisões que possibilitem a captação de melhores resultados tanto qualitativos como quantitativos”.

Com isso, resgate-se o comentário feito por Bio (2008) quando o mesmo comenta que um sistema de informações deve incorporar as informações necessárias para o planejamento e controle gerando informações necessárias para auxiliar os administradores isso por meio do fornecimento de informações suficientes e precisas na frequência necessária, que na realidade da empresa investigada percebe-se a necessidade informacional a curto prazo.

Aproveitando a afirmação feita pelo sócio sobre resultados qualitativos e quantitativo, solicitou-se maiores esclarecimentos sobre as variáveis qualitativas e quantitativas que são observadas no processo de acompanhamento das atividades.

Ele esclareceu que, nos resultados qualitativos “são observados colocações pontuais feitas pelos clientes consumidores depositadas em uma caixa destinada para esse fim, além de observação frequente dos operadores de cozinha, cafeteria e bar e as variáveis quantitativas dizem respeito a “oscilações dos preços dos insumos” que são observadas

diariamente para que, em havendo evidências de aumentos considerados, para que esses aumentos sejam incluídos no preço de venda.

Com relação à margem considerada de variação para que não afete o preço de venda não foram repassadas maiores informações.

Além das variáveis qualitativas e quantitativas comentadas o sócio mencionou outros fatores que são considerados como essenciais no processo de planejamento que segundo ele "determinam o sucesso ou o fracasso dependendo do que estrategicamente foi planejado" dentre outros fatores ele cita os fatores tecnológicos, os custos de produção e de serviços, fatores econômicos (local, regional e nacional) bem como as políticas fiscais.

No processo de planejamento, segundo comentários do sócio, as principais fontes de informações utilizadas são oriundas de dois sistemas internos em que um deles coleta e processa todas as informações sobre compra, estoque e pagamento e um outro, sistema específico para restaurantes, que por sua vez fornece informações em tempo real sobre as vendas, quantidades vendidas por produtos e toda movimentação nos caixas.

Diante da disponibilidade desses softwares que fornecem informações consideradas pelo sócio como "as principais" informações utilizadas no processo de planejamento, questionou-se sobre como se dá a medição e interpretação dos resultados das operações nos níveis gerenciais, de eficiência dos objetivos do negócio, ou seja, como os gestores tem o feedback do atingimento dos objetivos.

O Sócio entrevistado respondeu que a medição e interpretação dos resultados dos diversos níveis administrativos são objetos de verificação frequente e acontecem diariamente e são observados o controle de pagamento, de compras, da qualidade dos produtos adquiridos, a pesagem das porções a serem armazenadas e selecionados para uma determinada refeição, controle do alimento na hora de colocar na mesa e o controle no tempo decorrido entre o período e o momento em que o prato chega à mesa do cliente.

Sabe-se, conforme literatura, que o controle está estreitamente ligada ao planejamento no sentido de assegurar que as atividades estão seguindo as ações que foram planejadas utilizando-se de comparações entre o ocorrido e o planejado servindo dessa maneira como um *feedback* e constituindo um elemento fundamental para a realização de um planejamento de longo prazo, tendo a função de retroalimentar o sistema.

Diante dessas informações e considerando a possibilidade das ações não acontecerem como fora planejada questionou-se sobre a análise das causas dos desvios e as ações

realizadas para corrigir essas falhas ao que foi informado que, quando detectados desvios quantitativos, procura-se a origem do desvio e o responsável, segundo o sócio, numa tentativa de evitar reincidência. Já quando são desvios qualitativos, procura-se corrigir de imediato e levar ao conhecimento das equipes que atuam no ambiente onde ocorreu o desvio, também com o objetivo de evitar novas falhas.

Ao comentar sobre as falhas quantitativas o sócio esclareceu que os ativos da empresa são protegidos com processo frequente de manutenção preventiva e corretiva se for o caso além do fato de serem realizadas revisões nas instalações prediais frequentemente e a existência de uma apólice de seguro que cobre sinistros como: roubos, problemas elétricos e incêndios.

Logo, encontra-se correspondência com o controle que acontece concomitante à execução das atividades, ou seja, ocorre em paralelo a execução das ações com o intuito de identificar e ajustar os desvios de desempenho como explicita Mosimann e Fisch (2009).

Foi questionado também sobre o posicionamento dos gestores quando os objetivos não são alcançados ou algum desvio é detectado e o gestor mencionou quem quando são detectadas ações contrárias ao que foi planejada de imediato a equipe responsável pelas ações relacionadas aquele objetivo é convocada para reunião onde são esclarecidas as causas dos desvios e as ações a serem tomadas para os devidos ajustes

O entrevistado ainda enfatiza que o planejamento e controle trazem bons resultados quando operam sincronizados e esclarece que na empresa o controle acontece seja formal ou informal, sob a responsabilidade dos sócios-diretores, o gerente, o chefe de cozinha e o líder dos garçons cada um se responsabiliza por um determinado setor e recebem supervisão do gerente que por sua vez se reporta aos sócios-diretores. É ressaltando ainda que no projeto de implantação da empresa, estão expressos todos os mecanismos programados como ferramentas de controle.

O entrevistado ao falar sobre controle comenta que ele é trabalhado sobre a perspectiva de prevenção especialmente por se tratar de um ramo de atividade que requer cuidados especiais com a qualidade dos produtos comprados, processados e vendidos, pois segundo ele, trabalhar com alimentos faz-se necessário priorizar a qualidade desde a manipulação dos insumos até a chegada do prato na mesa do cliente sendo responsabilidade do chefe de cozinha selecionar, processar e montar os pratos.

3.4 Relação com os fornecedores e empregados

Sabe-se que há a necessidade de manter uma relação extremamente sólida com os fornecedores, traçando com estes uma relação mutualista, o que propicia o desenvolvimento igualitário das partes envolvidas e nesse sentido, adentrando nos aspectos operacionais questionou-se sobre o relacionamento com os fornecedores, como são os prazos de entrega e a qualidade.

O sócio entrevistado comentou que a empresa conta com uma carteira de fornecedores compostas por empresas bem estruturadas na sua área de atuação que se encontram basicamente nas cidades de Sousa/PB, Cajazeiras/PB, João Pessoa/PB e São Paulo/SP, ou seja trabalha com fornecedores diversos tanto local, como de outros estados até mesmo fornecedores internacionais.

Com relação aos prazos de entregas das mercadorias, "são prazos estabelecidos no ato da compra e vem sendo cumprido satisfatoriamente" afirma. No tocante a qualidade foi esclarecido que, como constitui condição primordial, na falta de um determinado produto, a sua substituição só ocorre por um outro de igual qualidade ou superior.

Ainda no que diz respeito aos colaboradores, foi questionado as atribuições de funções e se essa delegação ocorria por meios formais de modo que cada um tivesse o conhecimento de suas responsabilidades. O entrevistado comentou que não existe uma comunicação em meio escrito das atribuições, mas que, no momento da admissão, além de receberem treinamento para as funções que irão exercer são esclarecidos que poderão exercer outras atividades dependendo das necessidades e das habilidades adquiridas no setor onde foram locados.

Dessa forma percebe-se que embora não haja uma comunicação das atribuições em meio escrito, acredita-se que, ao receberem o treinamento os funcionários tem o conhecimento do que se encontra sobre sua alçada, bem como a quem deve se reportar em casos de dúvidas e que irá controlar a realização do seu trabalho.

Foi indagado ainda sobre o processo de admissão de modo a conhecer como ocorria a seleção dos funcionários e foi informado que a contratação acontece através de uma pré-seleção por meio de currículo, seguido de entrevista, avaliação médica e psicológica, tendo o mesmo que cumprir prazo de experiência para posterior admissão definitiva. Adicionalmente o sócio comentou que no primeiro ano de atividade houve o desligamento de 11 (onze) funcionários de um total de 35 que receberam treinamento, ou seja, cerca de 31% dos quadro teve que ser renovado. Esse fato chama a atenção no sentido de que para

o treinamento de cada funcionário desse é demandado tempo e recurso além de que, a cada nova substituição é interrompido uma aprendizagem que ocorre de forma contínua.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUIAS

Muito se comenta no Brasil a respeito do grande número de empresas que encerram suas atividades de forma prematura o que exige um maior comprometimento por parte dos empresários, visando à manutenção das mesmas no mercado.

Entre os fatores apontados para inadequadas tomadas decisões que ocasionam este cenário, se pode citar a escassez de informações básicas, aliada ao despreparo de muito desses empresários, bem como a falta de acompanhamento dos relatórios gerenciais e demais informações contábeis, são fatores que contribuem para a inadequada tomada de decisões.

Como uma ferramenta para auxiliar a tomada de decisão, a literatura contábil aponta a controladoria como um ramo da contabilidade, ligado a outras ciências que se responsabiliza pelo fornecimento de informações relacionadas a processos aos gestores para que estes possam desempenhar melhor sua função, além de se encarregar de disseminar o conhecimento, modelar e implantar sistemas de informação.

Nesse sentido, esta pesquisa objetivou verificar como a controladoria vem sendo utilizada no processo decisório de um restaurante *a la carte* na cidade e Sousa/PB.

Para tanto, utilizou-se de um questionário semi estruturado para indagar aos sócios sobre os aspectos relacionados ao processo de planejamento e controle das atividades desempenhadas e até mesmo da idealização do empreendimento. Fora consultado também o projeto de viabilidade financeira.

Na entrevista tomou-se como base, as principais atribuições da controladoria apontada pelo *Financial Executive Institute*, que seria de Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações; analisar o desempenho, incluindo adequados controles internos e cobertura de seguros; sugerir melhorias para a redução de custos; verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização; analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle; em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.

Observou-se que no âmbito da empresa percebe-se uma maior integração no fornecimento das informações, uma vez que o planejamento operacional e estratégico acontece com os dois sócios em conjunto em que um dos sócios é o próprio contador da empresa permitindo que as necessidades de informações sejam entendidas em tempo hábil para a sua geração, ou seja o fato de tomar decisões e ser o responsável direto pela elaboração e interpretação

de relatórios, assim como na administração de impostos e gestão de pessoas torna-o parte integrante do sistema de informações, sendo parte ativa no processo de controladoria nas três perspectivas conceituais.

As funções desempenhadas pelo contador na empresa pesquisada corroboram com a pesquisa de Lunkes e Schonorrenberger (2009) acerca das funções da controladoria em levantamentos empíricos realizados por autores da área, nos EUA, Alemanha e Brasil, em que as funções mais citadas dos controles nas organizações daquela país seriam: elaborar e interpretar relatórios, planejamento, controle, contábil, seguido de sistemas de informação, administração de impostos.

Nota-se uma coerência da visão do sócio entrevistado com o que ilustra Figueiredo e Caggiano (2006) e Mosimann e Fish (2009) sobre o planejamento do sentido de uma reflexão que antecede a ação e de levar em consideração todos os fatores relevantes que sejam capazes de influenciar o futuro da empresa, se comportar de forma flexível as mudanças percebidas e interação com o processo de controle.

A empresa não conta com um plano de negócios em forma de documento o que impossibilitou a verificação da existência da missão, visão, objetivos, e foi repassado para análise apenas o projeto de viabilidade econômica financeira onde se encontra todas as atividades necessárias para o bom desempenho da empresa bem como de requisitos básicos gerenciais e de produção, mencionados como sendo requisitos de competitividade.

Os resultados anteriores servem como espelho para novas estratégias de mercado e tomadas de decisões que possibilitem a captação de melhores resultados tanto qualitativos como quantitativos, entre os resultados qualitativos considera-se as colocações pontuais feitas pelos clientes consumidores depositadas em uma caixa destinada para esse fim, além de observação frequente dos operadores de cozinha, cafeteria e bar e as variáveis quantitativas dizem respeito a oscilações dos preços dos insumos que são observadas diariamente para que, em havendo evidências de aumentos considerados, para que esses aumentos sejam incluídos no preço de venda.

Além das variáveis qualitativas e quantitativas comentadas o sócio mencionou outros fatores que são considerados como essenciais no processo de planejamento que segundo ele "determinam o sucesso ou o fracasso dependendo do que estrategicamente foi planejado" dentre outros fatores ele cita os fatores tecnológicos, os custos de produção e de serviços, fatores econômicos (local, regional e nacional) bem como as políticas fiscais.

No processo de planejamento, segundo comentários do sócio, as principais fontes de informações utilizadas são oriundas de dois sistemas internos em que um deles coleta e processa todas as informações sobre compra, estoque e pagamento e um outro, sistema específico para restaurantes, que por sua vez fornece informações em tempo real sobre as vendas, quantidades vendidas por produtos e toda movimentação nos caixas.

Quanto a medição e interpretação dos resultados dos diversos níveis administrativos são objetos de verificação frequente e acontecem diariamente e são observados o controle de pagamento, de compras, da qualidade dos produtos adquiridos, a pesagem das porções a serem armazenadas e selecionados para uma determinada refeição, controle do alimento na hora de colocar na mesa e o controle no tempo decorrido entre o período e o momento em que o prato chega à mesa do cliente.

O planejamento e controle, na visão dos gestores, trazem bons resultados quando operam sincronizados e que no projeto de implantação da empresa, ao qual não se teve acesso, estão expressos todos os mecanismos programados como ferramentas de controle.

Cabe ressaltar ainda que o controle é trabalhado sobre a perspectiva de prevenção especialmente por se tratar de um ramo de atividade que requer cuidados especiais com a qualidade dos produtos comprados, processados e vendidos, pois segundo ele, trabalhar com alimentos faz-se necessário priorizar a qualidade desde a manipulação dos insumos até a chegada do prato na mesa do cliente sendo responsabilidade do chefe de cozinha selecionar, processar e montar os pratos.

Considerando a necessidade de todas as empresas de se conscientizarem da importância das atividades de controladoria no desempenho das atividades e no atingimento dos objetivos organizacionais, sugere-se futuras pesquisas no sentido de investigar em outras empresas do setor, para efeito de comparação, como é trabalhado o planejamento e controle. Assim como poderia se investigar junto a sócios de restaurantes que encerraram suas atividades sobre as causas que levaram a isto e verificar como se dava o controle da atividades.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, S.; MARÇAL, R. F. M.; KOVALESKI, J. L. Metodologias para a avaliação de desempenho organizacional. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 24., 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ENEGEP, 2004. Disponível em: <<http://www.pg.cefetpr.br/ppgep/Ebook/ARTIGOS/3.pdf>> Acesso em: 28 de Fev. 2011.
- ARAUJO, Paolo Giuseppe Lima de. LUCA, Márcia de. **Controladoria e Gerenciamento do Risco Operacional: Um Estudo Nas Grandes Empresas do Estado do Ceará.** In 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006. São Paulo: USP. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/222.pdf>>. Acesso em: 11 de ago. 2010.
- ARIMA, Carlos Hideo. **Sistemas de Informações Gerenciais.** In: SCHMIDT, Paulo (Org.). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002. 79-90 p.
- ATKINSON, A.; KAPLAN, R.S & YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo, Atlas: 2000.
- BATISTA, Fabiano F. *et. al.* **Uma investigação acerca da mortalidade das microempresas e empresas de pequeno porte da cidade de Sousa – PB.** In 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2010. São Paulo: USP. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/337.pdf>> Acesso em: 13 de dez. 2010.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BEUREN, Ilse Maria. **Controladoria agregando valor para a empresa.** Porto Alegre: Bookmann, 2002.
- BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informação: um enfoque empresarial.** 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CATELLI, A. et al. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** São Paulo: Atlas, 2001.
- CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CORRÊA, Gisleine Fregoneze. CAMPOS, Corrêa e Campos. **Comportamento Empreendedor e Competitividade: um Estudo Exploratório em Restaurantes Self-Service (RSS).** 30º EnANPAD. Salvador, BA. 2006. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-esoc-1997.pdf>> Acesso em: 13 de jan. 2011.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1999.
- GOMES, Gilvania Sousa. OLIVEIRA, Marcia Freire de. Avaliação de desempenho em organizações contábeis. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos, 2010. **Anais...** Belo Horizonte, MG. 2010.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LUNKES, Rogério João. SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão.** São Paulo: Atlas, 2009. Beuren (2000, p.43)

MAMBRINI, Ariovaldo. **Modelo de controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão para empresa comercial familiar de porte médio.** Dissertação, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002. FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997)

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes da. Medição do desempenho. In: Schmidt (Org.). **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello. FISCH, Sílvio. **Controladoria: Seu papel na Administração de Empresas.** 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NEVES, M. F.; CASTRO, L. T. (Orgs.) **Marketing e estratégia em agronegócios e alimentos.** São Paulo: Atlas, 2003.

O'BRIEN, J. A. **Sistemas de Informação e as Decisões Gerenciais na era da Internet.** São Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, Edilson Luiz. **A utilização da controladoria para o gerenciamento de pequena empresa do setor metal-mecânico do médio Vale do Itajaí.** Disponível em: <<http://www.assevim.edu.br/agathos/2edicao/edison.pdf>> Acesso em: 22 de dez. 2010.

OLIVEIRA, Luís Martins, Perez Jr., José Hernandez, Silva, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica.** São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Edilson Luiz de. **A utilização da controladoria para o gerenciamento de pequena empresa do setor metal-mecânico do médio vale do itajaí.** Disponível em: <<http://www.assevim.edu.br/agathos/2edicao/edison.pdf>> Acesso em: 04. Jan. de .2012

OLIVERIA, L.M., PEREZ JÚNIOR, J.H. SILVA, C.A.S. **Controladoria Estratégica.** São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria básica.** São Paulo: Pioneira Thomson, 2004.

PEREIRA, Everaldo Antonio Rutana. LIMA, Edson Pinheiro de. COSTA, Sérgio Eduardo Gouvêia da. **Estudo das diferentes lógicas de Planejamento e Controle - uma contribuição ao gerenciamento estratégico de operações.** Disponível em: <<http://www.latec.uff.br/sg/arevista/Volume3/Numero1/SG102.pdf>> Acesso em: 03 de mai. 2011.

SANTOS, Ananias Francisco do. GREUEL, Marcos Alexandre. **Análise da gestão financeira e econômica dos clubes brasileiros de futebol: uma aplicação da análise das componentes principais.** Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/261.pdf>> Acesso em 12 de abr. 2011.

SCHMIDT, P. **Fundamentos de controladoria.** São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José Luiz & PINHEIRO, Paulo Roberto. **Introdução à contabilidade gerencial.** São Paulo, Atlas, 2007.

APENDICE I

ROTEIRO PARA ENTREVISTA

1. Existe algum grau de parentesco entre os componentes do quadro societário?
2. Com relação ao quadro de funcionários qual a média de permanência na empresa? Como se deu o processo de contratação?
3. Como é a relação com os fornecedores com relação a prazos de entrega e qualidade dos produtos? Eles são da região?
4. Como se deu o processo de idealização da empresa? Algum dos sócios possuía domínio da atividade ou conhecia o ambiente econômico que se propunha entrar? Foi realizada algum tipo de análise das oportunidades e ameaças bem como das forças e fraquezas do empreendimento?
5. Houve algum tipo de estudos ou pesquisas no sentido de verificar as preferências alimentares do público alvo ou demandas até então não supridas pelos concorrentes em potencial?
6. No processo de planejamento prévio ao início das atividades, foi estabelecido a missão, visão, valores, metas e objetivos? Esses itens são de conhecimento dos colaboradores da empresa?
7. Existe estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos?
8. Quais as principais fontes de informações sobre o desempenho das atividades empresariais?
9. Como ocorre a medição e interpretação dos resultados das operações dos diversos níveis gerenciais; da eficiência dos objetivos do negócio, ou seja, como a administração tem o *feedback* do atingimento dos objetivos?
10. Como se dá a análise das causas dos desvios e o que é feito para corrigir essas falhas?
11. Como se dá o processo de proteção para os ativos da empresa (Incluindo controles internos e cobertura de seguros)?
12. Como ocorre o processo de planejamento? Quais as etapas que são cumpridas no processo de planejamento?
13. Qual a periodicidade com que o planejamento é realizado?
14. É levado em consideração os resultados alcançados no período anterior?
15. Quais os fatores que são levados em consideração no momento do planejamento?
16. Quantos e quais são os responsáveis pelo planejamento e quais as suas funções na empresa?

17. Ao observar desvios das ações planejadas qual a atitude dos gestores? O planejamento prevê a necessidade de adaptação ao longo do período? O planejamento e controle caminham em paralelo?
18. Como acontece o controle das ações? Quem são os responsáveis pela atividade de controle? Existe algum documento onde são formalizados as ações de controle?
19. Existe procedimentos de prevenção? Como funcionam? E com relação ao acompanhamento das atividades, como acontece?
20. Ao perceber que as ações estão se desviando do planejado, qual a atitude dos gestores? A preocupação é a identificação dos responsáveis ou das causas?
21. Os funcionários possuem suas funções bem regulamentadas? Cada um sabe da sua função? Quem controla as atividades desempenhadas por eles?
22. Funções básicas a partir de algumas perspectivas de gestão.

| Perpectivas | Realização das Funções Básicas | Responsável |
|--------------------|--|-------------|
| Gestão operacional | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Planejamento () ▪ Relatórios e interpretação () ▪ Avaliação e deliberação () ▪ Administração de impostos () ▪ Proteção do patrimônio () | |
| Gestão econômica | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Subsídia o processo de gestão () ▪ Apoia a avaliação de desempenho () ▪ Gestão do sistema de informações () | |
| Gestão estratégica | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Planejamento () ▪ Sistemas de informações () ▪ Controle () ▪ Gestão de Pessoas () ▪ Organizacional () | |