

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS - UFAM
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO “STRICTO SENSU” EM
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPG-CCF**

A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS DE FRANQUIA

**Manaus – AM
2009**

VALCIMEIRI DE SOUZA GOMES

A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS DE FRANQUIA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação “*Stricto Sensu*” em Contabilidade e Controladoria – PPG-CCF da Universidade Federal do Estado do Amazonas – UFAM, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

Orientador (a): Prof. Dr^a Mariomar Sales de Lima

**Manaus – AM
2009**

Ficha Catalográfica
(Catalogação realizada pela Biblioteca Central da UFAM)

Gomes, Valcimeiri de Souza

G633a A atuação da controladoria em empresas de franquia /
Valcimeiri de Souza Gomes. - Manaus: UFAM, 2009.

95 f.; il. color.

Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria)
— Universidade Federal do Amazonas, 2009.

Orientadora: Prof^a. Dra. Mariomar Sales de Lima

1. Controladoria 2. Franquias 3. Administração de
empresas I. Lima, Mariomar Sales de II. Universidade Federal
do Amazonas III. Título

CDU 339.187.44(043.3)

VALCIMEIRI DE SOUZA GOMES

A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS DE FRANQUIA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação “Stricto Sensu” em Contabilidade e Controladoria – PPG-CCF da Universidade Federal do Estado do Amazonas – UFAM, como parte do requisito para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria, área de concentração Contabilidade e Controladoria Organizacional.

Aprovada em: 23 de novembro de 2009.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr^a Mariomar de Sales Lima
Universidade Federal do Amazonas – UFAM

Prof. Dr^a Fabiana Lucena Oliveira
Universidade do Estado do Amazonas – UEA

Prof. Dr^o Manoel Martins do Carmo Filho
Universidade Federal do Amazonas – UFAM

*Aos amigos
A minha família
A todos os mestres
Principalmente a Deus.*

AGRADECIMENTOS

O primeiro agradecimento é a Deus que foi diligente para comigo, dando-me forças e coragem na realização desta empreitada, guiando-me pela vereda do saber acadêmico. Minha eterna gratidão a primeira pessoa que acreditou na minha capacidade para realizar este trabalho, a Prof^a Msc. Ana Maria Ferreira Gomes, que me incentivou e deu-me orientação necessária durante o processo de admissão no mestrado, a você Mestre meus agradecimentos.

A Instituição que me acolheu em seu seio, a nossa estimada Universidade Federal do Amazonas – UFAM, ao Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Amazonas – CRC/AM, e ao Conselho Federal de Contabilidade – CFC, estas instituições juntas possibilitaram o primeiro Mestrado de Contabilidade da Região Norte. Agradeço aos servidores da UFAM que nos auxiliaram enquanto alunados, o Luizinho, a Mônica, a Luciana e a eterna lembrança da D. Auxiliadora, dentre outros que não os cito.

Agradecimentos a todos nossos mestres que dispensaram tempo e dividiram conosco seus conhecimentos, Prof^o José Raimundo, Prof^a Antonia Lima, Prof^a Mariomar Lima, Prof^a Ilse Beuren, Prof^o Jorge Campos, Prof^a Luiza Bessa, Prof^o Milanez Souza e ao Prof^o Omar Aktoufi.

Meus companheiros de percurso, em especial ao Adenes Alves, Josenaldo Oliveira, Oton Lira, Juscelino Nery e Antonio Colares, meus mosqueteiros, pois juntos fizemos o bom combate ao qual São Paulo se refere nas sagradas escrituras.

A minha orientadora, Prof^a Mariomar, pela dedicação, paciência, seus conselhos foram imprescindíveis para que conseguisse concluir este trabalho, o amor que ela tem pela arte do ensino me foi demonstrado nesta caminhada.

Fico grata também aos colegas da Policlínica Dr^o Djalma Batista, pela paciência e tolerância que demonstraram para comigo, em especial a Enfermeira Alda Lira, e também aos amigos Ericka Garcia, Antonio Carlos Paiva, Rui Botelho, Leandro Oliveira, João Bosco Alves, Antonia de Souza e Hasan Ahmoud. Fico grata especialmente a Família Santarém pela paciência que tiveram enquanto percorria esta jornada. Agradeço a Adriana Caron que mesmo a distância se prontificou a ajudar-me quando solicitei, sua contribuição foi imprescindível na minha coleta de dados.

Não poderei esquecer-me de minha família, em particular a minha mãe, a Sr^a Valcília, sem a qual não seria a pessoa que sou hoje, a esta brava mulher todos meus sinceros agradecimentos, aos meus irmãos, tios, primos que juntos contribuíram para minha formação moral e social, ensinando-me que o singelo na vida é reconfortante para alma, e a

todos os demais familiares, não citarei nomes para não cometer nenhuma injustiça ao esquecer-se de alguém, assim minha gratidão é estendida a todos que direta e indiretamente me ajudaram.

Agradeço a todos, os aqui citados e aos que não citei que Deus os abençoe!!

RESUMO

O crescimento econômico fomenta o surgimento de novos negócios e novas formas da prática comercial entre as pessoas, possibilitando o surgimento do sistema de franquia. A formação dos sistemas de gestão das empresas seus instrumentos são alvo de estudos, onde a Controladoria apresenta-se como um modelo de gestão, pois a mesma tem artefatos e aspectos procedimentais que utiliza as bases de diversas ciências, isto aponta para o objetivo deste trabalho o qual é conhecer como a controladoria atua nas empresas de franquias. Elegeu-se como método de observação a exploração e descrição dos dados tendo a pesquisa bibliográfica e a pesquisa de campo como subsidiadora do estudo, devido a pouca receptividade por parte do setor ao estudo, optou-se como estratégia de pesquisa pelo estudo multicaso o desenvolvimento da pesquisa. Observou-se que as empresas que compõem as unidades de análise utilizam-se dos artefatos e dos procedimentos inerentes à Controladoria, mas suas estruturas não apresentam a controladoria como unidade administrativa, embora seus gestores aspirem concebê-la em suas organizações. No decorrer do trabalho verificou-se que os escritos que abordam os temas de controladoria e franquias são escasso, ocasionado em parte pela ausência de estudos acadêmicos que relacionem as empresas de franquias ao uso controladoria. Averigua-se que as empresas de franquias apresentam uma forte tendência de delegar as atividades e funções típicas da controladoria à área financeira. Conclui-se que embora a Controladoria não esteja formalmente implantada nestas organizações, seus artefatos e procedimentos são de uso das empresas de franquias.

Palavras-chave: Controladoria. Franquias.

ABSTRACT

Economic growth fosters the emergence of new businesses and new forms of business practice among people, allowing the emergence of the franchise system. The formation of management firms their instruments are subject of study, where the Controllership is presented as a management model, because it has artifacts and procedural aspects which uses the foundations of many sciences, this points to the objective of this work which is known as the Controllership acts in the business of franchising. Was selected as a method for observing the operation and description of the data and the literature and field research as a subsidiary of study due to lack of receptiveness on the part of industry to the study, was chosen as a research strategy in studying the development of multicase search. It was observed that the companies comprising the units of analysis are used in devices and procedures related to the Controllership, but their structures do not have the Controllership as an administrative unit, although their managers aspire to conceive it in their organizations. During the study found that the writings that address the issues of controlling and franchises are scarce, partly caused by the lack of academic studies that relate firm's franchises to use control areas. It was found that franchising firms have a strong tendency to delegate the activities and functions typical of Controllership the financial district. We conclude that although the Controllership is not formally established in these organizations, their artifacts and procedures are commonly used business franchises.

Keywords: Controllership. Franchising.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	9
LISTA DE TABELAS	10
LISTA DE GRÁFICOS.....	11
INTRODUÇÃO	12
TEMA E PROBLEMA	13
OBJETIVO GERAL	13
Objetivos Específicos	14
JUSTIFICATIVA	14
ORGANIZAÇÃO E ESTRUTURA DO ESTUDO.....	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1 O SISTEMA DE FRANQUIAS.....	16
2.1.1 Conceito de franquia	18
2.2 TIPOS DE FRANQUIA	19
2.2.1 Segmentação pelo tipo de participante do canal	20
2.2.2 Segmentação pela natureza do negócio.....	21
2.2.3 Segmentação de acordo com o tipo de ponto comercial.....	22
2.2.4 Segmentação de acordo com a natureza dos serviços prestados pelo franqueador à rede franqueada	23
2.2.5 Segmentação de acordo com o processo de expansão da rede.....	26
2.2.6 Segmentação de acordo com o tipo de remuneração recebida pelo franqueador	27
2.3 A GESTÃO DAS EMPRESAS.....	28
2.3.1 Sistemas empresariais e missão da empresa	30
2.3.2 Subsistemas empresariais	31
2.4 GESTÃO EMPRESARIAL E A TOMADA DE DECISÃO	33
2.4.1 Modelo e processo de gestão	35
2.4.2 Planejamento e gestão.....	36
2.4.3 Tomada de decisão	37
2.5 CONTROLADORIA.....	37
2.5.1 A estrutura conceitual básica de Controladoria	39
2.5.2 As funções e atividades de controladoria	40
2.5.3 Os artefatos da controladoria	43
2.5.4 Controladoria como unidade administrativa.....	43
2.5.4.1 O <i>Controller</i>	44
2.5.5 A controladoria nas empresas: estudos anteriores.....	46

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	48
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	48
3.1.1 Quanto aos objetivos da pesquisa	49
3.1.2 Quanto aos procedimentos da pesquisa.....	50
3.1.3 Universo de análise e população	51
3.1.4 Instrumentos de coleta	52
3.1.5 Análise de dados	53
3.1.6 Limitações da Pesquisa	54
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	55
4.1 PERFIL DAS EMPRESAS PESQUISADAS	55
4.2 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DA CATEGORIA ARTEFATOS.....	61
4.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DA CATEGORIA ATIVIDADES E FUNÇÕES	70
4.3.1 Atividades e funções de planejamento	71
4.3.2 Atividades e funções contábeis.....	74
4.3.3 Atividades e funções de controle	78
4.3.4 Atividades e funções de auditoria	80
4.3.5 Atividades e funções de gestão	81
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	84
REFERÊNCIAS	87
APÊNDICES.....	91
APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO	92

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Representação da Relação de uma Rede Inteligente	25
Figura 2 - Representação do Ambiente Empresarial.....	28
Figura 3 - Modelo de sistema empresarial	33

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Localização nos Estados.....	55
Tabela 2 Função e Tempo de Atuação	57
Tabela 3 Formação Acadêmica dos Gestores	58
Tabela 4 Planejamento	71
Tabela 5 Departamento Responsável pelo Planejamento.....	73
Tabela 6 Procedimentos Gerenciais da Contabilidade I.....	74
Tabela 7 Procedimentos Gerenciais da Contabilidade II.....	75
Tabela 8 Atividades e Funções de Contabilidade	77
Tabela 9 Setor Responsável por Atividades e Funções da Contabilidade.....	78
Tabela 10 Atividades e Funções de Controle.....	79
Tabela 11 Setor Responsável por Controle	79
Tabela 12 Atividades e Funções de Auditoria	80
Tabela 13 Setor Responsável por Auditoria.....	81
Tabela 14 Atividades e Funções de Gestão.....	82
Tabela 15 Setor Responsável por Gestão	83

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Localização das Empresas de Franquias	56
Gráfico 2 Data de Fundação	57
Gráfico 3 Setor de Atuação das Empresas de Franquias.....	59
Gráfico 4 Tipo de Franquia	60
Gráfico 5 Natureza do Negócio - Público Usuário	61
Gráfico 6 Gestor da Empresa	63
Gráfico 7 O processo decisório	64
Gráfico 8 Elaboração da Contabilidade.....	65
Gráfico 9 Instrumentos Gerenciais.....	66
Gráfico 10 Utilização das informações contábeis.....	67

INTRODUÇÃO

A Controladoria tem sido alvo de intensos estudos por parte da comunidade acadêmica por ser esta uma temática relativamente nova se comparada à contabilidade que data do período pré-cristão com aproximadamente 6.000 anos de evolução histórica (SÁ, 2008). Assim, o crescimento econômico decorrente do avanço da Era Industrial, ou seja, a complexidade que as organizações passaram a ter após a produção de bens em escala industrial demandou dos gestores o desenvolvimento de instrumentos de controle aliado à criação de valor por parte das empresas.

Neste sentido, salienta-se que embora a controladoria tenha alcançado uma atenção maior por parte dos estudiosos apenas no século XX, observamos que esta área do conhecimento tem apresentado um crescente desenvolvimento atrelado ao desenvolvimento econômico e a complexidade das organizações (SCHMIDT e SANTOS, 2006). Tal desenvolvimento teve como fatores fomentadores a globalização e o aumento físico das empresas, a mudança na natureza dos negócios, o controle governamental exercido por meio das demonstrações contábeis e o aumento das fontes de capital para alavancagem das empresas.

Estes fatores transformaram as empresas em sistemas integrados, pois conforme Nakagawa (2007) perante a complexidade dos negócios é importante visualizarmos a entidade em seu conjunto vez que os problemas em sua totalidade são mais complexos. Podemos associar essa complexidade com o que ocorre com o sistema de franquias em que a empresa optante resolve expandir suas atividades por meio deste canal de distribuição dos seus produtos e serviços.

Como o ambiente empresarial está em constantes transformações, este segmento do mercado também se sujeita as interferências mercadológicas e a sua ampliação gerou a necessidade de instrumento de gestão que auxiliem o processo decisório destas empresas, Neste prisma, a controladoria por suas características gerenciais mostra-se como um instrumento gerencial de grande valia ao processo de gestão desses empreendimentos.

TEMA E PROBLEMA

As franquias demandam uma administração com um sistema de gestão integrado, com um modelo empresarial amadurecido no qual as informações possam ser coletas e mensuradas para auxiliar seus gestores na tomada de decisão. Neste sentido salienta-se a importância da Controladoria como um instrumento de apoio na gestão destas empresas de franquia que necessitam de subsídios para alcançarem a eficiência e eficácia que um mercado dinâmico e competitivo requer.

No sistema de franquias existem várias formas de se efetuar a permuta de produtos e serviços entre os atores deste tipo de comércio, e ao realizar-se uma atividade operacional de venda ou troca de um produto e assistência ao cliente a empresa necessita mensurar o dispêndio do produto ou serviço prestado ao consumidor por meios de parâmetros que podem ser desenvolvidos pela controladoria. Assim, esse ramo do conhecimento contábil poderá fornecer subsídios aos gestores de empreendimentos de franquia auxiliando na medição do custo das atividades que esta desenvolve no seu dia-a-dia e contribuindo para o crescimento de entidade.

Não obstante a problemática abordada, a literatura sobre o assunto ainda é incipiente, não conhecemos, portanto, como a Controladoria tem dado suporte e atuado neste importante setor da economia brasileira, pois segundo a Associação Brasileira de *Franchising* – ABF em seu sítio na rede mundial de computadores, no biênio 2006/2007 o setor cresceu em números de redes 18,2% com faturamento em 2007 de R\$ 46.039 bilhões de reais, o que representa um crescimento de 15,6% no faturamento do setor. Com estes números observamos que a controladoria pode atuar como mais um instrumento de gestão eficiente e eficaz em redes de franquias.

Ante ao exposto, questiona-se: *qual a atuação da Controladoria em empreendimentos com atividades de franquias?*

OBJETIVO GERAL

O objetivo geral desta pesquisa consiste em conhecer de que forma a Controladoria vem atuando em empresas do sistema de franquias, se esta é apenas um departamento administrativo dentro da entidade, ou se está direcionada para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

Objetivos Específicos

- Identificar os atributos da Controladoria como um modelo de gestão para empresas de franquia;
- Averiguar como ocorre a utilização da Controladoria por parte dos gestores nesse tipo de empreendimento;
- Descrever a relação existente entre a forma de utilização da Controladoria por parte dos gestores e a literatura sobre o assunto.

JUSTIFICATIVA

A busca por soluções para o investidor e também para atender o mercado consumidor que vem crescendo com demanda por maior volume e qualidade nos produtos e serviços oferecidos, tem forçado a obtenção de diferencial competitivo por parte das organizações, no segmento de negócio em que atuam vinculando a sociedade, a academia, bem como todos os empreendimentos a desenvolverem meios de controle e estratégias que lhes gerem benefícios econômico-financeiros.

Neste sentido, ao longo dos anos a Controladoria tem alcançando grande desenvolvimento como instrumento de gestão, principalmente nas últimas décadas do século XX, em que a complexidade das relações comerciais tornaram-se mais intensas devido ao fluxo constante de informações entre as organizações e seus stakeholders. A busca por mais acuracidade nas informações prestadas para o gerenciamento da empresa, ressaltam a importância da controladoria como um instrumento de suporte na gestão das variadas atividades empresarias com alto grau de fluxo de informações.

Dentre essas atividades destacam-se os sistema de franquias que nos últimos trinta anos teve grande crescimento no Brasil com ápice do seu desenvolvimento na década de 1980. A aceitação desse tipo de negócio por boa parte dos empreendedores brasileiros salienta a necessidade da realização de estudos acerca dos modelos gerenciais para esses empreendimentos, pois quanto mais consolidada esteja a franquia, mais necessário se faz uma gestão com um controle efetivo e eficaz na busca de resultados satisfatórios para o franqueador e para o franqueado.

Todavia, grande parte dos estudos disponíveis na literatura sobre o assunto centra-se na formação dos custos de uma franquia, a formatação dos contratos das franquias, na

internacionalização das marcas nacionais e na expansão mercadológica do setor. Assim, os estudos dos instrumentos de controle no processo de gestão e no auxílio da tomada de decisão mostram-se interessantes, pois a conservação das empresas independente do setor que atuam é necessária para a preservação do ciclo econômico de uma empresa, setor ou país esta vinculado ao processo decisório e de gestão das entidades econômico-financeira, sendo importante no aspecto social pela contribuição para que novas redes possam utiliza na formatação do negócio dentro do sistema de franquias, a Controladoria como ferramenta de gestão do negócio.

ORGANIZAÇÃO E ESTRUTURA DO ESTUDO

Esta proposta de estudo encontra-se estruturada em cinco seções, sendo esta a primeira de caráter introdutório na qual se apresenta o tema, contextualizando a problemática que será desenvolvida, nesta parte contém ainda os objetivos que se pretende alcançar em termos gerais e específicos, além da justificativa da pesquisa. Na segunda seção tem-se o referencial teórico do trabalho com subseções acerca da controladoria e sistema de franquias, os quais darão sustentabilidade ao desenvolvimento do estudo. A terceira seção contém os procedimentos metodológicos que se utilizará durante a realização da pesquisa. Na quarta seção, apresentam-se aos achados da pesquisa e análise e interpretação de dados. Na quinta seção têm-se as considerações finais e recomendações. E, por último, as referências utilizadas na construção do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção abordar-se-á o arcabouço teórico que sustentou o processo de investigação, estando composto por quatro tópicos que tratam: do sistema de franquias, a gestão das empresas, gestão empresarial e a tomada de decisão, e a controladoria. Preliminarmente discorre-se sobre o sistema de franquias, seus conceitos e tipos de franquias e sua classificação quanto ao canal de distribuição, natureza de negócio, ponto comercial, pela natureza dos serviços prestados pelo franqueador a rede de franquias, processo de expansão e pela remuneração do franqueador. Em um segundo tópico trata-se da gestão das empresas discorrendo-se sobre sistemas empresariais e missão das entidades econômicas e os subsistemas que compõem o aparelho administrativo de uma empresa. No terceiro tópico discorre-se sobre a gestão empresarial e a tomada de decisão enfatizando-se os aspectos inerentes ao processo decisório. Por último, apresenta-se uma abordagem sobre controladoria enfocando-se os conceitos, as características de um controller e a função da controladoria, além de sua utilização nas empresas.

2.1 O SISTEMA DE FRANQUIAS

As necessidades humanas geram novos conhecimentos e possibilitam o desenvolvimento da sociedade, verificamos isto no crescimento econômico das nações quando os meios geradores da riqueza trazem novas formas de comercializarem seus produtos, procurando satisfazer suas necessidades de compra e venda junto aos consumidores. As modalidades de venda direta ao consumidor evoluíram na forma de como estes negócios se constituem, ou seja, como são formadas as empresas que atendem as necessidades dos consumidores.

Enquanto que na era renascentista as mercadorias eram comercializadas em postos de troca, quando a cédula monetária ganhava credibilidade como transferência de valor apareceram os armazéns, os quais não tinham um planejamento na forma como eram distribuídos seus produtos, este tipo de comércio foi muito utilizado no desbravamento de novas fronteiras territoriais no Novo Mundo.

O sistema de franquias surgiu nos Estados Unidos da América, fim do século XIX quando a empresa Singer Sewing Machine desejou ampliar seu mercado de atuação dentro do território norte americano (PEDRON, CAFFARATE: 2000), mas os empreendedores que se interessaram pelo negócio não tinham o capital e o conhecimento de como funcionava este setor do comércio. A empresa então por meio de uma remuneração e cessão de direito de uso de sua marca e tecnologia passou seus conhecimentos a estes novos interessados de como gerir seus empreendimentos, transformando estes negócios em sucesso na época.

No Brasil, a modalidade de vendas pelo sistema de franquias chegou no começo na década de 70 do século XX, tendo atingido o ápice de seu desenvolvimento a partir do início dos anos 80, com o surgimento das franquias nacionais como O Boticário, Bob's, L'acqua di Fiori, Chlorophylla e Água de Cheiro dentre outras, as quais foram beneficiadas pelas políticas econômicas de importações (RIBEIRO, MELO [s.d]), porém na década seguinte este setor foi economicamente reestruturado dado à abertura da economia no governo Collor, ainda assim mantêm-se como uma boa opção de investimento para quem dispõem de poucos recursos, e quer ter seu próprio negócio com o mínimo risco do seu capital investido.

No Amazonas o sistema de franquias chegou em 1971, com a abertura de uma filial do Curso de Idiomas Yázigi, que segundo Viana (1995), isto ocorreu dentro do período de crescimento do setor Brasil. Mas, este teve grande crescimento apenas no início da década de 90, na cidade de Manaus com a inauguração do Amazonas Shopping, que trouxe diversas marcas ao mercado local, como Le Mans Rent a Car, Bob's, dentre outras, atuando em vários ramos da atividade comercial.

As organizações comerciais diversificaram a forma como distribuem suas mercadorias para os consumidores finais, através da formação das cadeias de distribuição na atualidade, no qual está inserido sistema de franquias que é usado como canal que leva até o usuário final o produto ou serviço de uma marca segundo Santos e Pizzinatto (2005), sendo utilizado como estratégia no processo de expansão de novos negócios.

Com esta ascensão e o rápido crescimento a controladoria mostrou-se como ferramenta de gestão necessária para gerir as redes que surgiam no país. Porém, a controladoria deve está adaptada a forma de expansão da rede de franquias, ou seja, dentro dos modelos padronizados apontado por Mauro (2007) quando trata de classificar as franquias em segmentação de negócios como tipo de participação do canal, tipo de negócio (natureza), de acordo com o tipo de ponto comercial, de acordo com a natureza dos serviços prestados pelo franqueador à rede franqueada, de acordo com o processo de expansão da rede e também de acordo com o tipo de remuneração recebida pelo franqueador.

2.1.1 Conceito de franquia

O surgimento de uma nova modalidade de negócios se faz necessário sua conceituação por parte dos observadores da área comercial, para que se definam os parâmetros de atuação do tipo de atividade que será desenvolvida pelos praticantes do modelo. Assim, os analistas diferenciam os setores, no caso do sistema de franqueamento, a conceituação serve para diferenciar—lá dos conceitos de Permissão, Concessão e Licenciamento segundo o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, enquanto que a permissão é a delegação de um título precário para a prestação de serviço público mediante licitação, a concessão é a prestação de serviço público mediante a licitação na forma modal de concorrência e o licenciamento é o contrato que autoriza o uso de marca por um terceiro.

Esse último é muito usado no meio empresarial, o que o diferencia da franquia é que neste sistema é autorizado não apenas o uso da marca como também de bens de propriedade intelectual, métodos, sistemas na operacionalização de um novo negócio, e tem como fundamento a autorização temporária do uso de marca, know how, produtos e serviços. Este conceito se fez presente quando do advento da Lei nº 8.955/1994, a qual no seu artigo nº 2, afirma que o conceito de franquia é determinado como:

... é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Segundo Mauro (2007) no sistema de franquia há sempre a figura de dois participantes no negócio que são: o franqueador e o franqueado. O segundo pode ser tanto uma pessoa física ou uma pessoa jurídica que se associa a empresa franqueadora para distribuir os produtos e serviços do primeiro, sendo este um canal de distribuição, definido pelo autor como:

... um sistema de distribuição em que existe uma aproximação maior entre os participantes do sistema, visando aumento de eficiência em relação à concorrência e buscando um equilíbrio de seus resultados entre os seus membros, numa relação de longo prazo.

Baumeier (2002) explana que a franquia enquanto negócio formatado tem quatro características básicas que são: a identificação do tipo de negócio, produto ou serviço que o franqueador comercializa, ou seja, a marca; o sistema operacional dentro do mercado, que é o modo de operação da empresa; o sistema de apoio, a forma de auxiliar o franqueado no

desenvolvimento do negócio; e relacionamento financeiro constante entre as partes, pois o lucro de uma organização influencia nos resultados da outra. Embora mais genérico na conceituação de franquia o autor diz que:

“Franquear significa conceder, mediante uma taxa, o direito de uso de uma marca ou de comercializar um determinado produto. Uma franquia une um empresário experiente a um empresário inexperiente. O *franchising* é a prática de conceber franquias em conjunto com sistemas operacionais, mercadológicos ou gerenciais padronizados.” (Baumeier, 2002; p. 39)

O princípio do sistema franquias também pode ser definido como: sistema de distribuição que almeja o aumento da eficiência em relação a concorrentes de um mesmo setor econômico e em uma aliança de longo prazo buscando um equilíbrio na distribuição de lucros entre os associados da franqueadora.

O relacionamento precisa ser forte entre ambos e também com os fornecedores da rede franqueadora, a qual facilitará a tomada de decisão se tiver um bom fluxo de informações que possibilite a criação de uma rede inteligente na qual o foco é a satisfação do consumidor final.

Esta relação apresenta vantagens e desvantagens para ambos os interessados, para o franqueador é um meio de distribuição dos seus produtos rápido, direto e com menos dispêndios de recursos financeiros em concomitância com uma administração menos complexa aliada as vantagens da empresa pequena segundo Mauro (2007), mas que tem uma cadeia de distribuição de empresas de grande porte.

Já para o franqueado são alternativas de abertura de negócios conhecidos e com sucesso já consolidado no setor que deseja atuar, com implantação do negócio menos complexa e sistema de gestão com “know-how” já desenvolvido aliado as vantagens da grande empresa, embora sua unidade tenha um tamanho de pequena ou microempresa.

2.2 TIPOS DE FRANQUIA

O sistema de franquias é segmentado pelas atividades que desenvolve, e como os produtos são distribuídos por este canal e também por pontos que estão de acordo com o tamanho do porte da rede franqueadora e pela opção de como gerir todo o sistema, sendo para autores como Mauro (2007), Szychta *apud* Diniz (2005) e Magalhães (s. ed.), uma forma de organizar esta forma de comércio. Para Mauro (2007), esta divisão não indicará o sucesso ou insucesso da franqueadora dentro do mercado, pois estas informações servem

para nortear o futuro franqueado quanto à aquisição de um novo negócio ou a manutenção de sua empresa junto à rede franqueadora por este escolhida.

Segundo Szychta *apud* Diniz (2005), na classificação do sistema de franquias existem três tipos de franquia: a franquia industrial ou *lifreding (licensing franchising export e direct investment)*; franquia de comércio ou distribuição; e franquia de serviços, sendo segundo o autor os dois primeiros os mais usados, pois quando da internacionalização das marcas estes atendem de melhor forma as necessidades do franqueador.

Para Magalhães (s. ed.) existem apenas três divisões que estão ligadas ao tipo de negócio que a franquia irá desempenhar, as quais são: franquias por ganhos, franquia por distribuição em regiões e franquia por tipos de negócios.

Na divisão dos empreendimentos de franquias elaborada por Mauro (2007) há modelos de padronização na organização de um sistema franqueador, o qual atende a segmentos como:

- Pelo tipo de participação do canal;
- Pelo tipo de negócio; (natureza)
- De acordo com o tipo de ponto comercial;
- De acordo com a natureza dos serviços prestados pelo franqueador à rede franqueada;
- De acordo com o processo de expansão da rede; e
- De acordo com o tipo de remuneração recebida pelo franqueador.

Enquanto que no trabalho realizado por Merlo (2000), há três formas de classificação: tipo de concessão, espécies e formas de franquias, e modalidades de franquias, ou seja, comparando os trabalhos anteriores com o trabalho de Mauro (2007), a divisão realizada pelo mesmo foi mais profunda que a realizada pelo primeiro autor. Para Mauro (2007) o importante é entender que a classificação do sistema está ligada ao objetivo da franquia quando da sua criação.

Assim, trabalhar-se-á com a classificação realizada no trabalho de Mauro (2007), por ser mais abrangente na especificação do sistema de franquias, pois este cita cada um destes segmentos em seu texto.

2.2.1 Segmentação pelo tipo de participante do canal

Dentro deste segmento é classificado o franqueador que decide trabalhar em cada setor da economia. As franquias são classificadas conforme as opções oferecidas dentro do

segmento, quando uma franquia é classificada pelo tipo de negócio, identifica-se que a mesma poderá ter como opções ser prestador de serviços, ou atender o ramo comércio ou da indústria.

Franquia de distribuição de produtos – Este tipo de expansão é geralmente utilizado quando a rede franqueadora pretende expandir seus negócios para outro país, pois segundo Mauro (2007), existem as barreiras de adaptação à legislação local, porém não se pode esquecer que há também a adaptação a cultura local, os hábitos e costumes empresariais geralmente presentes em outras nações, e os hábitos de consumo da população local, interferem no desenvolvimento do negócio, se tem como exemplo conhecido a rede Mac Donald's quando implantou sua franquia na China, a qual para obter os resultados esperados teve que adaptar sua cultura ocidental a cultura oriental, que é muito diferente do seu país de origem que é anglo-saxão.

Franquia de prestação de serviços – A franquia de serviços segundo Mauro (2007) pode-se confundir com o próprio negócio, pois neste tipo franquia é a forma de como se vende o serviço a ser prestado ao consumidor, que serve como diferencial da marca, sendo este o seu sucesso de vendas.

Franquia social – É meio pelo qual se presta um benefício a uma população, com know-how já desenvolvido, tem finalidade quase sempre benemérita, e evita o desperdício de recursos arrecadados para projetos sociais que são desenvolvidos em comunidades carentes.

Franquia industrial – Este modelo é encontrado no trabalho de Merlo (2000), o qual o define como unidade industrial de fabricação própria, na qual o franqueador tem o direito de uso da marca e fórmula de fabricação do produto. Este tipo de franquia é de produção dos bens distribuídos em um canal de vendas ao consumidor final, este tipo de franquia não é citado por alguns autores, pois o mesmo pode ser facilmente agregado a forma de distribuição de produtos.

2.2.2 Segmentação pela natureza do negócio

A segmentação pela natureza do negócio está ligada a forma de atuação da franquia, se está for exercida visando atender o público empresarial, quanto tem como alvo

as pessoas jurídicas prestando serviços e comercializando produtos de uso exclusivo ou semi-exclusivo, ou as pessoas naturais, ou seja, pessoas físicas segundo Mauro (2007), o consumidor final.

2.2.3 Segmentação de acordo com o tipo de ponto comercial

Esta segmentação geralmente ocorre quando o franqueador decide como será a implantação da nova unidade franqueada, sua localização o que para Espinha et al, é um fator determinante para o sucesso ou fracasso de um empreendimento.

Franquia individual – Neste tipo de franquia não existe relação do negócio com nenhuma outra atividade comercial no mesmo ambiente, sendo o que mais preserva a identidade original franqueadora.

Franquia combinada – Existe relação entre negócios que tenham afinidades em suas atividades comerciais que suprem o consumidor com bens e serviços. Isto geralmente ocorre por uma decisão estratégica do franqueador e dos franqueados conforme cita Mauro (2007), desde que seus contratos não tenham normas restritivas. No Brasil tem-se como exemplo combinação bem sucedida à rede Golden Services que atua na prestação de serviços pessoais, para Mauro (2007) isto reduz custos de implantação e manutenção e aumenta a rentabilidade do empreendimento.

Este tipo de franquia tem na redução de custos uma de suas vantagens para rede franqueada, porém tem como desvantagem a perda de identidade de uma marca exclusiva junto aos usuários de seus produtos, as dificuldades de administrar taxas e direitos de outras marcas são exemplos do que pode ocorrer.

Franquia de conversão – Para um empreendedor esta é uma forma de aproveitar um negócio já existente, migrando para uma franquia sem perda de localização comercial, assim diminuindo o custo de seu investimento.

Franquia shop in shop – É o aproveitamento de espaço realizado dentro de lojas, quando deste aproveitamento do espaço comercial não torna o empreendimento uma franquia de conversão, pois as atividades desenvolvidas são distintas.

Franquia de miniunidades – Neste tipo de franquia ocorre à diminuição do espaço necessário para o desenvolvimento das atividades da unidade franqueada, segundo Mauro (2007) a franquia de miniunidades deriva da franquia individual, e possibilita a redução dos custos das operações de unidades completas.

2.2.4 Segmentação de acordo com a natureza dos serviços prestados pelo franqueador à rede franqueada

Na segmentação proposta por Mauro (2007), o conceito está ligado ao estágio de desenvolvimento da rede de franquias e ao suporte oferecido pelo franqueador aos seus franqueados. E segundo o Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, existem a classificação da geração e o estágio de desenvolvimento que se encontra a franquia informação veiculada em seu sítio na internet, o que pode ser um fator decisivo para o empreendedor que queira aderir a uma rede de franquias, e dependendo em qual estágio de desenvolvimento esteja a rede os riscos oferecidos aos franqueados serão maiores ou menores.

O Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2005) informa que o sistema vem evoluindo para consolidar a relação “ganha-ganha” entre o franqueador e o franqueado, dividindo o sistema em Franquias Simples e Franquias de Negócios Formatados, citando nesta divisão o estágio de desenvolvimento da franquia.

Mauro (2007) apresenta esta divisão como a mais importante, pois ela informa o nível de integração na rede franqueada, e que esta evolução tem tendência de crescimento solidificando o negócio. Enquanto que para o Ministério do Desenvolvimento esta divisão está mais ligada ao suporte oferecido à rede franqueada, o SEBRAE em seu sítio eletrônico nos informa que quanto mais evoluída for à rede mais confiável é o negócio.

Franquia de 1ª geração – É o estágio primário no qual o franqueador geralmente faz apenas concessão do produto, serviço e marca segundo o SEBRAE, com baixo nível de profissionalização da franquia. É tida como uma franquia simples pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2005) o qual também coaduna com o SEBRAE citando que o suporte operacional e mercadológico é praticamente inexistente, sendo esta uma franquia de marca, e elevado risco para o franqueador e para rede franqueada, e praticamente inexistente um contrato formal de associação.

Mauro (2007) informa que este tipo de franquia é básico, estando praticamente em desuso, apenas franqueadores despreparados ainda utilizam este sistema. As fontes acima

citadas são praticamente unânimes quanto ao pouco investimento realizado pela franqueadora no desenvolvimento da rede franqueada, o que não fornece as ferramentas necessárias para a competitividade no mercado.

Franquia de 2ª geração – Neste estágio o franqueador transfere pouca tecnologia e treinamento para rede franqueada, mantém foco no fortalecimento da marca e principalmente na distribuição de seus produtos segundo Mauro (2007). Para o SEBRAE a tendência deste tipo de franquia é ter pouca duração, podemos associar como um dos fatores a própria competitividade do mercado, a baixa profissionalização, com grau de risco menor que as de primeira geração tanto para o franqueador como para o franqueado.

Na classificação do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2005) esta geração ainda é considerada como franquia simples, onde o apoio do franqueador é apenas para identidade visual e a comercialização dos produtos da marca, onde as unidades são de revenda ou distribuição exclusiva.

Franquia de 3ª geração – A partir desta geração as franquias passam a oferecer menos risco por parte do investidor, pois são franquias nas quais o risco é médio, segundo o SEBRAE. A franquia passa a desenvolver a operação do próprio negócio diagnosticando e desenvolvendo a implantação do sistema de franqueamento segundo Mauro (2007). Neste modelo verifica-se que a entidade franqueadora começa a tomar mais controle da rede franqueada e oferece mais assistência na operação das unidades de franquia, exigindo mais investimento na estruturação do negócio e pouca atenção na gestão da rede.

O grau de relacionamento é maior como também na socialização dos resultados do franqueador para com a rede conforme explana Mauro (2007), a eficiência do canal de distribuição é mais solidificada. Para Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2005) a partir desta geração e nas superiores as franquias são denominadas Negócios Formatados, chamando-a de “sistema de franquia empresarial”, neste estágio a formalização contratual é normal, pois existe a concessão da marca, produto e/ou serviço, é uma operacionalização comercial do negócio podendo ocorrer com revenda ou distribuição exclusiva.

Franquia de 4ª geração – Nesta operação comercial do negócio é de revenda e distribuição exclusiva, esta geração tem um alto nível de profissionalização, segundo SEBRAE em seu sítio, e tem pouco risco para o franqueador e para o franqueado na operacionalização do negócio, existindo por parte do primeiro um alto investimento em qualidade, sendo este um dos diferenciais na prospecção de novos franqueados.

Conforme Mauro (2007), em comparação com as franquias de 3ª geração os diferenciais são: reciclagem do treinamento inicial dado ao franqueado, reuniões de avaliação das atividades desenvolvidas pelo franqueado, um canal de comunicação melhor desenvolvido para troca de informações com a rede, criação de extranet e newsletter o que é citado por Bernard e Pereira (s. ed.) como ferramenta de gestão bem sucedida, e as estratégias de marketing são traçadas em conjunto para toda a rede. Percebe-se que este tipo de franquia permanece no mercado, pois há grande assistência operacional e tecnológica por parte do franqueador a sua rede além das unidades próprias para experiências piloto.

Franquia de 5ª geração - Quando uma franquia atinge este nível, esta passa a ser considerada como rede inteligente, segundo Mauro (2007), pois existe a monitoração do negócio para identificar os pontos críticos da rede de franquia. Ao atingir este grau de desenvolvimento, a rede de franquias é considerada um sistema operacional, o autor ressalta ainda que toda franquia devesse funcionar como uma rede inteligente, onde o franqueador atua mais como coordenador e fiscalizador do sistema, porque todos participam e interagem para melhoria contínua dos produtos e serviços da rede, assim esta pode se perpetuar no mercado como demonstrado na Figura 1, a qual exemplifica o círculo virtuoso de uma rede inteligente de franquias.



Figura 1 - Representação da Relação de uma Rede Inteligente
Fonte: Paulo César Mauro, 2007, p. 35.

O grau de risco quando a franquia atinge este nível são minimizadas para ambas as partes, o franqueador e o franqueado, a existência de incentivos faz com que todos participem das políticas e estratégias de marketing, redução de custo e, aumento da produtividade e rentabilidade para todos os componentes da rede de franquias.

2.2.5 Segmentação de acordo com o processo de expansão da rede

A expansão da rede é que determinante para abertura de novas unidades, e neste caso há certo grau de controle por parte do franqueador que pode optar pelas modalidades abaixo destacadas.

Franquia unitária – Há cessão do direito de implantação de uma unidade específica com localização exclusiva conforme explana Mauro (2007), um mesmo franqueado poderá ter mais de uma unidade, desde que haja concordância por parte do franqueador.

Franquia múltipla – Ocorre quando se cede o direito de um mesmo franqueado possuir mais de uma unidade em uma região, e a franqueadora controla e monitora como o franqueado irá crescer, quantas unidades serão abertas, para que não perca as características do franqueador.

Franquia regional – Neste modelo o franqueado assina um contrato com o franqueador de para abertura de unidades em determinada região. Neste caso o franqueador não permite o subfranqueamento das unidades que serão abertas naquela região conforme explana Mauro (2007). O investimento para abertura de novas unidades por este tipo de franqueado se dá com os próprios recursos, mas o franqueador detém o controle para realização ou não de parcerias. A formalização de contratual é feita para a franquia regional e outros individuais para cada nova unidade que o franqueado abrir. Esta forma de desenvolvimento de uma rede franqueada é utilizada também para internacionalização de uma franquia.

Franquia de desenvolvimento de área – Este tipo de franquia não permite o subfranqueamento, embora o franqueado possa participar na divisão de taxas e royalties de novas unidades franqueadas, pois o mesmo venderá novas unidades e terá as próprias

unidades. Segundo Mauro (2007) isto diferencia este tipo de franquia da modalidade franquia regional.

Este modelo é utilizado para desenvolvimento de franquias em território nacional e também internacionalização, como na franquia regional a formalização contratual se dará de forma idêntica com um contrato de desenvolvimento de área e contratos de franquia individual para cada unidade própria que abrir. Está modalidade oferece mais vantagens para o franqueador, pois caso o franqueado não cumpra as metas de abertura de novas unidades da rede, o mesmo poderá ser substituído por outro com mais rapidez.

Franquia máster – Neste modelo o franqueador cede ao franqueado o direito de implantar e operar unidades distribuição de produtos e serviços, sendo unidades próprias e por terceiros, ou seja, o franqueado poderá subfranquear unidades individuais, regionais e de desenvolvimento de área. Este tipo de franquia é mais comum quando da internacionalização de rede, segundo Mauro (2007), sendo esta a maior vantagem para o franqueador.

Em contrapartida tem como desvantagem um nível a mais para remunerar, bem como a perda do controle sobre esta rede, pois tem como objetivo subsidiar o franqueado máster com transferência de know-how. Pois o investimento é alto na abertura de uma unidade máster. Os contratos de franquias são de responsabilidade do máster franqueado bem como o recebimento de todas as verbas advindas da operacionalização do negócio, o qual repassará parte desta remuneração para o franqueador.

2.2.6 Segmentação de acordo com o tipo de remuneração recebida pelo franqueador

No sistema de franquias a remuneração do franqueador pode servir como classificação do tipo de franquia que o mesmo desenvolve na sua rede franqueada, encontra-se três tipos de nesta forma de classificação (MAURO, 2007).

Franquia de distribuição – Neste tipo de franquia a remuneração dá-se pela distribuição dos produtos, o que geralmente fabrica conforme explana Mauro (2007), a cobrança das taxas de franquia e royalties não é explícita, o que pode dificultar a boa operação da rede.

Franquia pura – Neste modelo o franqueador cede ao franqueado o know-how de como desenvolver o negócio, mas segundo Mauro (2007) este não tem a função de ser um

fornecedor, sua renda vêm das taxas de administração e royalties sendo mais comum este tipo no ramo das atividades de alimentação e serviços.

Franquia mista – A diferença neste tipo de franquia segundo explana Mauro (2007), é que a renda do franqueado provém tanto da distribuição de produtos como da cobrança de royalties e taxas de franquias, neste modelo existe o subfranqueamento de unidades, a maioria dos franqueadores estão nesta classificação.

2.3 A GESTÃO DAS EMPRESAS

As empresas quando da sua criação têm como finalidade não apenas gerar lucro para o empreendedor, mas também, contribuir em termos sociais através da geração de emprego e renda e da colocação de bens e serviços de qualidade a disposição da sociedade proporcionando resultados que beneficie seus clientes internos e externos. Para que isto ocorra torna-se patente a adoção de um sistema de gestão empresarial que melhor se adapte e atenda as exigências que o gerenciamento de seu desempenho necessite.

A mesma terá que corresponder aos anseios dos stakeholders internos e externos que compõem o cenário econômico de uma região ou país, na produção de artefatos úteis, que responderá aos anseios dos empreendedores conforme explana Arantes (1994), o verifica-se na Figura 2 que apresenta o relacionamento do ambiente empresarial na visão econômica do autor acima citado.

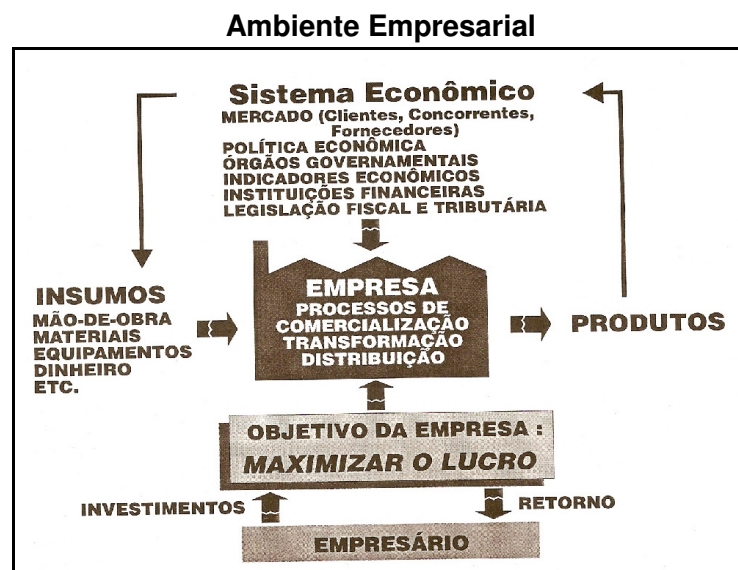


Figura 2 - Representação do Ambiente Empresarial
Fonte: Nélio Arantes, 1994, p. 20

As empresas quando do gerenciamento de suas atividades funcionam como um sistema integrado segundo a visão de Catelli et al (2007), assim entidade enquanto um sistema com objetivo econômico deve atender suas finalidades produzindo utilidades necessárias para sociedade, as quais são continuamente avaliadas em seu desempenho (ARANTES, 1994), tanto o desempenho econômico como sua atuação social no ambiente que está inserida, segundo as características inerentes a cada empresa. Estas empresas devem sempre buscar o máximo de seu desempenho atendendo aos parâmetros internos e externos de qualidade e eficiência, apoiadas nas informações vindas do sistema informacional da entidade, o qual tem como fonte de dados as informações provenientes da contabilidade, pois a fidelidade informativa (PIAI, 2000) é imprescindível no processo de gestão para a tomada de decisão.

No processo de gestão deve está explícito segundo Schmidt e Santos (2006), as crenças e valores da entidade, bem como dos seus gestores, pois estes valores representam o que a empresa se propôs a fazer e como fazer para um determinado tipo de mercado ou dentro de um mix de produtos o qual esta distribui para a comunidade.

O processo de gestão dá-se em três níveis dentro de uma empresa (MOSIMANN e FISCH, 2008) os quais são: gestão operacional, gestão financeira e gestão econômica, e estes níveis de gestão seguem as diretrizes da missão da empresa, ou seja, os valores intrínsecos e extrínsecos da empresa e de seus administradores fazem-se presentes em todos os âmbitos.

- **Gestão operacional** – é o gerenciamento das atividades diárias da empresa, sendo os gestores destes setores responsáveis pelo lucro gerado por sua unidade (PADOVEZE, 2007) influenciando os resultados econômicos, financeiros e patrimoniais.

- **Gestão financeira** – é a administração do movimento de valores monetários da empresa, segundo Mosimann e Fisch (2008), esta destaca os problemas de caixa e liquidez da entidade, responsável pela captação dos recursos que serão destinados as atividades da entidade e o uso racional destes valores.

- **Gestão econômica** – é responsável pelo processo decisório (PADOVEZE, 2004), ou seja, pela política que a entidade adota nos procedimentos de gerenciamento das suas atividades, como operacionalizar suas ações frente ao ambiente que está inserida. Está gestão também tem como finalidade avaliar o desempenho empresarial e comportamental da organização, entretanto aprecia-se também por meio da gestão econômica a obtenção dos resultados da organização.

A empresa em uma visão sistêmica tem partes que compõem o conjunto da empresa e estes formam os setores responsáveis pela gestão operacional, financeira e econômica da unidade empresarial, e a busca da excelência na gestão das entidades dá-se por critérios que atendam a eficiência e a eficácia nas ações desenvolvidas pela entidade com o comprometimento de toda a organização.

2.3.1 Sistemas empresariais e missão da empresa

As empresas desenvolvem seu sistema de gestão os quais se apóiam em modelos que apontem uma visão sistêmica da entidade, pois conforme Catelli et al (2007) admite que somente o estudo das conexões entre as partes do todo é possível que se tenha o entendimento a seu respeito, pois estes são compostos por subsistemas, ou seja, as partes que se relacionam para constituir o todo, o que em uma empresa não é diferente.

Conforme o exposto o autor salienta ainda que um sistema apresente como característica fundamental a existência de um objetivo comum para as partes componentes do sistema, o que no meio empresarial é a obtenção do lucro, ou seja, uso eficaz do capital investido por parte dos possuidores do capital da entidade. Este tem uma relação com o ambiente interno e externo, o que para o autor faz das empresas sistemas abertos dinâmicos em constante transformação.

Padoveze (2005), diz que os sistemas de informações dentro das empresas devem ter dois grandes grupos, os quais são: o sistema de informação de apoio às operações e o sistema de apoio a gestão empresarial. O primeiro sistema está vinculado ao planejamento e controle das diversas áreas ou departamentos da empresa e o segundo está ligado à vida econômica da empresa, onde a controladoria tem uma função de gestora dos recursos disponíveis da organização.

Para Nakagawa (2007), um sistema tem seus elementos e partes que interagem e ajustam-se dentro do ambiente, o qual é um sistema aberto que troca informações com o ambiente externo sob as formas de restrições e exigências de varias formas possíveis.

Os autores acima citados esclarecem que a empresa enquanto sistema tem sua missão com seus propósitos básicos, e para Nakagawa (2007) dentro desta missão está contida a razão de ser da empresa com sua filosofia embora esta não esteja explicita para os gestores. Para Catelli et al (2007) esta missão decorre do que a empresa se propõe a realizar dentro do cenário social e os valores e crenças dos seus gestores estão embutidos nesta missão, tendo dentro deste conceito os fundamentos dos valores da entidade, o

mercado que atua e a representação do seu público alvo, bem como os produtos e serviços que a organização oferece a este mercado sendo o orientador e integrador de suas partes, ou seja, os subsistemas que compõem a organização.

Para Padoveze (2007) toda empresa tem sua missão relacionada à sociedade, o qual afirma em seus apontamentos que "... missão das empresas corresponde aos seus objetivos permanentes, que consistem em otimizar a satisfação das necessidades humanas.¹", conforme o exposto se observa quão uma empresa está ligada a sociedade, dando e recebendo benefícios a todos os *stakeholders* com os quais se relaciona direta indiretamente.

Schier (2008) coloca que a missão da empresa é apontada pelo que a organização se propõe a realizar em um cenário social, a qual traz consigo os valores dos seus dirigentes, sendo esta a epítome da razão de ser da empresa. Assim, o sistema empresa relaciona-se tanto com o ambiente externo como com o interno, o qual é composto por subsistemas que tem como norteadores de suas ações a missão da empresa, o que ela se propõe a realizar para a sociedade que a cerca, tornando uma empresa válida perante a comunidade (ARANTES, 1994).

O cumprimento da missão das empresas está vinculado ao seu sistema interno (SCHIER, 2008) que é composto pelos subsistemas de apoio da gestão: subsistema institucional, subsistema físico, subsistema social, subsistema organizacional, subsistema de gestão e o subsistema de informação, sendo estes subconjuntos responsáveis pela eficiência e eficácia da organização.

2.3.2 Subsistemas empresariais

O sistema empresa tem seu objetivo mitigado dentro de outros subsistemas que compõem o conjunto maior norteador das atividades empresariais desenvolvidas pela unidade econômico-financeira que interagem entre si para desempenhar a missão da empresa (CATELLI et al, 2007) o qual é composto por seis subsistemas. Abordaremos cada destes subsistemas abaixo:

- **Subsistema institucional** – para Catelli et al (2007) este subsistema representa o conjunto de valores da empresa que norteiam suas atividades e direciona os

¹CATELLI, Armando. Apontamentos de sala de aula. Disciplina Controladoria. Doutorado em Controladoria e Contabilidade. São Paulo: FEA/USP, 1994.

demais subsistemas. É um conjunto de crenças e valores também característicos dos proprietários do negócio. Schier (2008) também está de acordo com o autor acima, pois ambos informam que este subsistema influencia os demais e são condutores da relação da empresa com os *stakeholders* e o ambiente.

Para Mosimann e Fisch (2008) o subsistema institucional condiciona a empresa à interação com os ambientes externos, é a aceitação consensual de uma verdade para as alternativas que a empresa escolher. Os autores têm visões que coadunam a síntese deste subsistema;

- **Subsistema físico** – este subsistema é a parte operacional da organização, os elementos corpóreos utilizados no desenvolvimento das atividades empresariais no cotidiano da empresa que geram seus produtos ou serviços (SCHIER, 2008);

- **Subsistema social** – é a interação com o ambiente interno e externo representado segundo Schier (2008) pelos recursos humanos a disposição da empresa, como estes se comportam frente aos desafios enfrentados pela organização, são suas atitudes que respondem psicologicamente (MOSIMANN E FISCH, 2008) as necessidades vitais, a cultura da organização e os costumes individuais, a capacidade criativa de cada indivíduo, a motivação e liderança dentro da empresa, o constante desenvolvimento das habilidades individuais por meio de treinamento bem como seus objetivos individuais e do grupo;

- **Subsistema organizacional** – é a formalização da empresa (CATELLI et al, 2008), como a organização se estrutura para desenvolver suas atividades, as responsabilidades e delegação de poder. Para Schier (2008) é a descrição das atividades e a definição dos procedimentos, este subsistema é fortemente influenciado pelo subsistema institucional;

- **Subsistema de gestão** – Para Mosimann e Fisch (2008), Schier (2008) e CATELLI et al (2008) este subsistema é responsável pelo planejamento, execução e controle que norteia as ações da empresa, tem como suporte o subsistema de informação, está diretamente ligado aos objetivos e a missão da entidade;

- **Subsistema de informação** – este subsistema é o responsável pela coleta e tratamento dos dados internos da empresa para avaliar desempenho e dos dados externos para avaliar a influência destes sobre a empresa. Mede o valor das informações para a organização (MOSIMANN E FISCH, 2008), captando-as e

decodificando para cada tipo de análise, pois este subsistema oferta o suporte necessário no subsidiando o processo de tomada de decisão por parte dos gestores da entidade econômico-financeira.

A empresa é um corpo formado partes que interagem entre si e embora estas partes tenham atividades diversas uma do outra como demonstrado na Figura 3, todas são complementares uma das outras.

Figura 3 - Modelo de sistema empresarial



Fonte: Elaborado pela autora com base em pesquisa bibliográfica

Esta integração tem como objetivo maior a missão da empresa, sua razão de ser, e de cumprir seu papel na troca de benefícios do ambiente interno com o externo, conforme Figura 3 que apresenta o constante ciclo virtuoso na relação da organização, ou seja, dentro do sistema empresa.

2.4 GESTÃO EMPRESARIAL E A TOMADA DE DECISÃO

Uma empresa para ser gerida utiliza a contabilidade, a administração e outras ciências afins que fornecem os dados para que o gestor tome suas decisões apoiado nos relatórios que advêm da contabilidade e outros departamentos que dão apoio gerencial,

operacional, informativo, institucional, organizacional, os quais compõem o sistema de gestão da empresa que é utilizado como instrumento da administração, segundo Arantes (1994), para assegurar as realizações das atividades da corporação e sua manutenção em um mercado competitivo.

Arantes (1994) explana que a evolução histórica de uma empresa, o estágio e sua cultura aliada ao campo de negócio no qual atua são fatores determinantes para o sucesso do sistema de gestão, do qual provem as informações que norteiam como os gestores tomaram as decisões de novos investimentos, obtenção e quitação de financiamentos, parcerias comerciais, desenvolvimento de novos produtos e políticas de qualidade dentre outras deliberações necessárias para o bom desempenho organizacional.

Para Vieira (2004) o sucesso de uma empresa depende do seu sistema de gestão, o qual está vinculado à habilidade administrativa de seus gestores e a busca da melhoria contínua no atendimento eficiente e eficaz dos usuários de seus produtos e serviços. Portanto o sistema de gestão deve estar adequado ao estágio de desenvolvimento da empresa, pois todas as entidades estão em constante mudança.

Hendriksen e Van Breda (1999) explanam que a tomada de decisão é peremptória para a contabilidade, pois esta ciência coleta, mensura e comunica os fatos econômicos ocorridos em uma entidade econômico-financeira, assim os gestores poderão tomar suas decisões apoiados em informações fidedignas que apontam a real situação das empresas. Os autores informam que este processo tem caráter normativo e positivo, sendo primeiro de origem econômica e o último como é utilizada a informação prestada pela contabilidade.

Para Ludícibus (2006) a contabilidade tem como finalidade fornecer informações hábeis para a tomada das decisões gerenciais e medidas de desempenho das empresas, as quais são munidas pela contabilidade para o corpo gestor da entidade. O autor aponta que o uso de sistemas de informações computadorizados para prestar informações aos gestores que utilizam a contabilidade com fonte de dados embora ricos no quantitativo de informações as quais são tradicionais e convencionais para atender as necessidades dos gestores que buscam informações que quantificam o valor econômico gerado pelas organizações, não satisfaz as necessidades gerenciais das entidades, apontando assim para um aprimoramento desta ciência, idéia esta indicada também por Padoveze (2004) ao informar que a controladoria é a emprego da contabilidade de modo pleno no uso das informações geradas por meio de suas técnicas.

Catelli et al (2007) informa que a contabilidade tradicional mensura os eventos econômicos das entidades e finda prestando mais informações de caráter fiscal, assim o autor aponta para a controladoria como uma alternativa na prestação de informações aos gestores das entidades. Pois sabemos que as informações fiscais tendem a ter números que apontam para o passado das organizações onde os organismos de fiscalização do

governo verificam o quantitativo de suas participações no valor agregado gerado pelas empresas, enquanto que as informações gerenciais apontam as tendências futuras das organizações e tem um público diversificado de interessados nas informações organizacionais que são prestadas nos informes, ou seja, nas demonstrações contábil-financeiras.

2.4.1 Modelo e processo de gestão

Uma entidade para ser gerida utiliza as informações produzidas por todos os departamentos da empresa com base na adoção de um modelo de gerenciamento que melhor se adapte a cultura da empresa. O modelo de gestão adotado pela empresa pode ter como principal instrução de prática diária a salva guarda dos interesses da empresa. Deste modo, a Controladoria enquanto instrumento de gestão zela para que os objetivos da organização sejam atingidos (SCHMIDT e SANTOS, 2006).

A eficiência e eficácia são o tônico de um sistema de gestão quando bem implantado, pois este desempenha as funções de planejamento, organização, direção e controle das atividades empresariais (MOSIMANN E FISCH, 2008). Este representa também os valores e crenças contidos na definição da missão da empresa e de seus gestores, e está presente na concepção do subsistema institucional.

Nakagawa (2007) cita que modelo é qualquer representação abstrata e simples dos objetos, processos e eventos reais, enquanto que a gestão é a administração e do mesmo modo é o ato de conduzir uma empresa para chegar ao seu resultado econômico. São dentro dos modelos de gestão que são concebidas as estratégias da entidade associando as oportunidades e as dificuldades encontradas no seu caminho na busca de seus objetivos associando cada atividade inerente aos seus subsistemas internos.

Para Catelli et al (2007) o modelo de gestão adotado por uma empresa não tem um único estilo podendo transmitir a preocupação e orientação ao acionistas, mas não temos apenas os investidores de capital que tenham interesse no sucesso de um empreendimento, os empregados, os fornecedores, o governo também são apreciadores das informações que provêm da empresa. O autor relata ainda que o modelo de gestão é compostos por princípios que o norteiam, os quais são: poder e responsabilidade, estilo de gestão, postura, poder e responsabilidade, estilo de gestão, postura, papel, processo de gestão; e critério de avaliação de desempenho, isto é inerente para a gestão econômica, financeira ou operacional da financeira ou operacional da organização.

Para Brondani e Uhlmann (2008) um modelo de gestão deve ter como “... uma das premissas básicas para um modelo de gestão, é que este seja estruturado, formalizado e capaz de viabilizar o conjunto de diretrizes estratégicas existentes”, ou seja, a forma de gerir a empresa está vinculada ao planejamento estratégico passa pelo processo de gestão e pelo processo decisório, para novos investimentos, redução de custos dentre outros elementos necessários a busca da eficácia empresarial. Com isto a entidade completa o ciclo de planejamento, execução e controle gerencial da empresa.

Padoveze (2004) diz que o controle se dá antes e posteriormente a estes eventos, o que possibilita alcançar os objetivos que a empresa se propôs realizar, o autor corrobora que o modelo de gestão é a matriz do subsistema de gestão empresarial. Para Schmidt e Santos (2006) o modelo de gestão é consubstanciado ao processo decisório o qual dentro de modelo recebe as informações necessárias da controladoria e após a decisão tomada a controladoria avalia o impacto destas decisões, as quais inferem em todo sistema empresarial e seu relacionamento com o ambiente.

O processo de gestão é a adequação dos procedimentos gerenciais para a otimização dos resultados econômicos da empresa (CATELLI et al, 2007), é neste processo que avaliam as performances da empresa, apoiado em um sistema de informações, é quando vemos os subsistemas de informações e gestão atuando ao prestar dados fidedignos para a tomada de decisão.

2.4.2 Planejamento e gestão

Dentro do processo de gestão está implícito o planejamento da entidade, ou seja, como serão traçadas as metas para atingir seus objetivos, isto se dá no plano estratégico, operacional e tático da entidade. Assim o modelo de gestão inspira o desenvolvimento deste plano de ação e o alcance de seus objetivos (PELEIAS, 2002) é quando ocorre à avaliação das oportunidades e ameaças no seu ambiente, e conseqüentemente a escolha das melhores alternativas operacionais que se identifiquem com o que está disposto nas estratégias da empresa.

A controladoria com o subsídio as informações advindas da contabilidade é um instrumento que possibilita as melhores escolhas para a organização, podendo ser o diferencial competitivo da empresa em um mercado cada vez mais acirrado na disputa pelo cliente.

2.4.3 Tomada de decisão

A tomada de decisão faz parte do processo decisório de uma empresa, sendo esta muito importante que diz quais rumos a empresa seguirá durante período de tempo, qual sua política de vendas, qual mercado consumidor quer atingir e como chegará aos resultados propostos no seu planejamento.

Catelli et al *apud* Guerreiro (2007), diz que o processo decisório:

“(...) o processo de tomada de decisões, em nível empresarial, tem uma perfeita correspondência com o ciclo gerencial de planejamento, execução e controle. Assim as diversas etapas analíticas do processo de tomada de decisões podem ser identificadas com cada uma das fases do ciclo gerencial (CATELLI et al, 2007; p. 311)”

Durante todo ciclo ocorre em maior ou menor dimensão a tomada de decisão é constante dentro do processo. E a controladoria como veículo mitigador do processo permite que os gestores tomem decisões otimizadas (BEUREN e MOURA, 2003), para o alcance dos objetivos econômicos e sociais da organização.

Hendriksen e Van Breda (1999) citam que o aperfeiçoamento e a qualidade da informação objetivam a melhor alocação de recursos econômicos da entidade dentro de um contexto contábil, pois a contabilidade é a principal subsidiária de dados para a controladoria e esta analisa e informa os gestores da entidade econômico-financeira apontando caminhos para uma otimização das decisões que se fazem necessários.

2.5 CONTROLADORIA

A Controladoria é para alguns autores um novo ramo do conhecimento que esmera cuidado com sistema de informações de uma empresa na sua concepção, sendo esta a responsável pela sua implantação e a manutenção (CATELLI et al, 2007). A qual ainda não apresenta um conceito definido por parte da comunidade acadêmica, mas apontam suas principais funções dentro da organização e os pesquisadores delineiam sua estrutura conceitual como os estudos realizados por Borinelli (2006) dentre outros autores, pois utilizam as teorias que apóiam as ciências afins deste ramo de conhecimento.

Enquanto estrutura organizacional e parte do conhecimento humano têm influências de ramos da ciência como: administração, contabilidade, economia, estatística, matemática, psicologia, sociologia, dentre outras. Sendo esta influencia de ciências formais e factuais

segundo Borinelli (2006), corroborando também a explanação de Padovese (2004), o qual cita estas mesmas ciências que dão suporte a finalidade desta ferramenta na gestão das entidades. A controladoria para o autor é uma evolução da ciência contábil dado o uso intenso das informações geradas pela contabilidade, diante do exposto Padovese (2004) conceitua a Controladoria como: “A Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude”.

Segundo Padoveze *apud* Glautier (2004) a contabilidade passou por um ciclo de transformações saindo da teoria do lucro para a teoria da decisão, o que permite o conceito empregado pelo autor fomentando as transformações acima citadas onde o mesmo explica que dentro de uma visão da escola italiana a controladoria teria um prisma de controle, enquanto que pela escola americana seu enfoque seria o da contabilidade gerencial.

Iudícibus (2006) diz que a contabilidade nos moldes tradicionais não enfatiza os processos gerenciais da empresa, o que também é citado por Catelli et al (2007) *apud* Johnson & Kaplan (1987), ao afirmar “os atuais sistemas contábeis para a administração são inadequados para o meio ambiente”, então a controladoria viria a preencher esta lacuna na contabilidade? Não se pode responder esta questão neste momento, pois o arcabouço teórico que dá sustentação a uma ciência, suas teorias, no caso da controladoria está em construção.

No trabalho de Borinelli (2006) se tem um apontamento da construção desta ciência, o qual diz que é mérito dos pesquisadores brasileiros atentarem para o surgimento deste novo ramo do conhecimento humano sendo conceitual sua base enquanto saber, onde o mesmo elaborou a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria onde define este campo de conhecimento como:

Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional. (BORINELLI, 2006:105)

Segundo Borinelli (2006), os diversos autores que já discorrem sobre o tema controladoria, quanto ao objeto de estudo desta enquanto ciência não tem unanimidade, mas o autor aponta que o foco da controladoria é as organizações empresarias, as quais seguem modelos de gestão para organizarem-se tendo como foco a visão holística do processo de gestão, as necessidades informacionais das entidades para o processo decisório, e formação do resultado das entidades onde se pode avaliar o desempenho organizacional, pois está vinculada a gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial.

Conforme o autor acima citado, os diversos escritores informam que a controladoria tem aspecto multidisciplinar por organizar a modelagem, construção e manutenção do

sistema de informação e adoção do modelo de gestão pela empresa estando presente no planejamento empresarial subsidiando os gestores com informações válidas que preencham as necessidades da entidade para a tomada de decisão.

Embora tenha como finalidade gerir as informações para o planejamento da empresa, a controladoria para Borinelli (2006) é também um organismo dentro da entidade. Tem uma função administrativa e de controle nas entidades a qual possui aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais dentro da estrutura conceitual elaborada pelo autor.

Por sua vez, a equipe do Núcleo de Estudos em Contabilidade e Controladoria (NECC), da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV), entende que a Controladoria corresponde a;

um conjunto de mecanismos de coordenação e controle das relações contratuais, internas à firma, ou entre a firma e terceiros, incluindo contratos simples de fornecimento, ou complexos, como *joint ventures*, franquias, redes e alianças. Portanto, a Controladoria atua como geradora de equilíbrio nas relações, sendo alimentada pelas informações providas pela Contabilidade.

Assim a controladoria em seu aspecto conceitual ainda gera controvérsias, principalmente no meio acadêmico, onde se observa uma constante ação para que a mesma atenda aos rigores que uma ciência requer para ser um ramo do conhecimento humano.

2.5.1 A estrutura conceitual básica de Controladoria

Ao discorrer sobre a estrutura conceitual básica da Controladoria, Borinelli (2006) apresenta três abordagens de estudo e organização desta área do conhecimento, as quais o mesmo classifica em três Perspectivas. A primeira denominada de **Aspectos Conceituais**, a segunda, denominada de **Aspectos Procedimentais** e a terceira de **Aspectos Organizacionais**. Segundo o autor as três perspectivas foram definidas a partir do estudo, análise e compreensão de dois aspectos-chave que são, a literatura sobre construção de uma teoria e a forma como são apresentados, classificados e discutidos os assuntos relativos ao tema na literatura por ele pesquisada.

A Perspectiva 1 trata de entender, conceitualmente, o que é Controladoria busca definir sua área de atuação, ramo do conhecimento, o autor procura nesta perspectiva o rigor científico para que a controladoria tenha uma teoria, um objeto de estudo que este definiu como as organizações, suas divisões e sua disposição no campo de conhecimento

humano, ou seja, sua relação conceitual com as entidades econômico-financeiras enquanto ramo de conhecimento. Em fim, o autor informa que o processo e modelo de gestão, as necessidades informacionais, e a formação dos resultados organizacionais que dão a modelagem organizacional da empresa são o foco da Controladoria enquanto ramo de conhecimento.

A segunda Perspectiva trata dos aspectos procedimentais e organizacionais, é, portanto o como se realiza as atividades e as funções que a mesma desempenha nas organizações e os instrumentos que utiliza, os quais Borinelli (2006) classifica como artefatos da Controladoria. Esta perspectiva é o elo entre a primeira e a terceira perspectiva dentro da estrutura conceitual proposta pelo autor.

Segundo Borinelli (2006) a Controladoria se utiliza de funções e atividades de outras áreas que dão solidez a esta no conjunto das organizações quando pesquisada, o autor citando Nakagawa informa que atividade é o processo que combina fatores adequadamente como pessoas, tecnologias, materiais, ambiente e métodos para os processos de uma empresa, enquanto que a função é a agregação destes fatores.

Na Perspectiva 3 o autor aborda a aplicabilidade da Perspectiva 2 no ambiente organizacional, e coloca a Controladoria dentro do sistema organizacional das empresas, e cita ainda que pode não haver na entidade unidade formalmente dentro do sistema de gestão, mas que as atividades e funções típicas da controladoria são realizadas nas organizações. Borinelli (2006) aponta ainda para a estruturação da Controladoria dentro do sistema da empresa com seus conceitos, objetivos, posição desta no organograma da entidade, tendo como suporte desta terceira as duas perspectivas acima elaborada pelo autor e que juntas constituem o arcabouço teórico que denomina de Estrutura Conceitual Básica da Controladoria – ECBC.

2.5.2 As funções e atividades de controladoria

A controladoria tem também como responsabilidade subsidiar o processo de gestão das informações, dos sistemas que apóiam as decisões emanadas pela direção das empresas, e consolidar, avaliar e harmonizar os planos de áreas para otimizar os resultados obtidos pela entidade econômico-financeira. Dentro de modelos consolidados de gestão, Peters (2004) informa que em controladoria os padrões se justificariam apenas se apresentem uma utilidade prática, pois esta tem um enfoque de mensurar, analisar, comunicar e discutir a visão do mercado e do negócio.

A função de controladoria é devido à abrangência das tarefas desempenhadas por este setor, um trabalho árduo segundo Schmidt e Santos (2006), por ter a função de controle e está fortemente apoiada na teoria contábil, conforme os autores acima explanam e os profissionais que desempenham esta função são em grande parte contabilistas.

Scarpin (2006) diz que “Cabe a controladoria garantir a perfeita realização do processo de decisão, ação, informação e controle, acompanhando e controlando as atividades da empresa”, ainda que este não seja um conceito de controladoria, ele aponta para as funções que a mesma desempenha dentro da empresa.

Figueiredo e Gaggiano (2008) informam que a controladoria deve garantir a fidelidade das informações para uma tomada de decisão assertiva na gestão empresarial e que entre suas atividades ou funções estão o planejamento, o controle, a informação, a contabilidade e outras funções que requeiram a administração e supervisão desta se impactarem o desempenho empresarial.

Borinelli (2006) explica que a controladoria tem como funções e atividades típicas no desenvolvimento de suas atividades nas organizações, embora o autor não inclua especificamente as funções de auditoria e tesouraria, o mesmo cita que estas estão inclusas nas atividades da controladoria, pois no planejamento da entidade estas duas funções estão presentes e inclusas pelas atividades desenvolvidas dentro de outras funções aqui enfatizadas.

Função contábil – Esta função é a que agrega as informações geradas pela organização têm relação segundo Borinelli (2006) mais diretamente com contabilidade financeira e/ou societária. Dentro desta função cabe a controladoria gerenciar a política contábil da empresa e as necessidades informacionais internas e externas na divulgação e interpretação das demonstrações contábeis da entidade.

Função gerencial-estratégica – Está relacionada às atividades de prover as informações ao processo gestor da entidade subsidiando a tomada de decisão gerencial e estratégica assessorando, coordenando o planejamento da empresa tanto gerencial, operacional como tática, sendo esta um diferencial de competitividade da entidade em sua estratégia empresarial.

Função de custos – A controladoria exerce esta função quando controla, registra, mede, avalia e analisa as atividades da entidade para empreender com novos produtos e verificar os resultados obtidos com a veiculação de seus produtos, mensurando a viabilidade de mantê-los frente aos custos de sua cadeia de produtividade.

Função tributária – Para Borinelli (2006) esta função compreende as atividades da contabilidade tributária, quando a controladoria as executa visando atender as necessidades informacionais do fisco, bem como o controle de tributos e o próprio planejamento tributário da organização.

Função de proteção e controle de ativos – Compreende o controle dos ativos tangíveis e intangíveis da empresa por meio de controles para verificar a durabilidade, e necessidade de contratação de seguro para os mesmos.

Função de controle interno – Compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos conforme explana Borinelli (2006), é o cuidado o patrimônio organizacional e financeiro da empresa salvaguardando seus interesses.

Função de Controle de Riscos – Compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos sobre os objetivos da entidade. Essa é uma função mais recente de Controladoria, e que é lembrada por autores como Fernandes (2000, p. 203), Brito (2000) e Santos (2004) conforme citações de Borinelli (2006).

Função de Gestão da Informação – Compreende as atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar a veiculação das mesmas tanto no meio interno como externamente. Compreende também a gerencia de tecnologia da informação, ou seja, os sistemas utilizados pela entidade, toda sua infra-estrutura, também relativos a administração das informações econômico-financeiras, patrimoniais e contábeis, desde que as mesmas estejam dentro de suas atribuições (Borinelli, 2006).

Função de auditoria – Quando a controladoria assume a função de auditoria ela tem como principais atividades revisar, examinar, testar, avaliar, monitorar os processos e procedimentos internos da entidade, pois segundo Borinelli (2006) estes atos estão ligados ao grau de adequação, eficiência e eficácia das empresas.

Função de tesouraria – Identifica-se esta função quando a Controladoria se encarrega do provimento de recursos para quitação dos vencimentos e também se responsabiliza pelas contas a receber da empresa, ou seja, busca-se o controle dos recursos a disposição da entidade (Borinelli, 2006).

2.5.3 Os artefatos da controladoria

Para Borinelli (2006) a controladoria materializa-se nas entidades quando alcança seus objetivos por meio dos mecanismos que esta utiliza para informar os gestores dos fatos econômicos que ocorrem na empresa. Porém, para que isto ocorra se faz necessário que estas utilizem métodos e instrumentos que possibilitem o uso das informações pelos gestores no processo decisório.

Sob a ótica da utilização destes para o autor artefato é um conjunto de “conceitos, modelos, métodos, sistemas e filosofias” que as empresas utilizam diariamente no desempenho das atividades e funções que a Controladoria enquanto unidade de assessoria na gestão das organizações. Então, os artefatos correspondem segundo Borinelli (2006) a Métodos, critérios e sistemas de custeio, Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão.

Borinelli (2006) apud Frezatti (2006, p. 36) explana que artefato é utilizado para nomear elementos na empresas como relatórios gerenciais, sistemas e conceitos generalizando estes quando empregados pelas organizações.

2.5.4 Controladoria como unidade administrativa

Catelli et al (2007) expressa que enquanto unidade administrativa a controladoria tem a responsabilidade de coordenar e disseminar nas organizações suas teorias, conceitos e sistemas de informações, para isto deve juntar e direcionar os esforços dentro das organizações para que as mesmas alcancem os resultados esperados. Para o autor a controladoria deve desenvolver as condições necessárias para uma gestão econômica eficaz auxiliando na tomada de decisão por parte dos gestores, pois a finalidade da empresa é o resultado econômico.

Peleias (2002) faz uma abordagem da controladoria enquanto unidade administrativa onde define que esta é “... como uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão” sendo responsável pelas medidas de desempenho da empresa e adoção das políticas de competitividade da organização.

Enquanto unidade administrativa a controladoria apresenta-se com funções que este setor ou divisão dentro do organograma da empresa deve cumprir para atender as

solicitações das informações que demandam a administração da entidade. O responsável por esta divisão deve ter alguns pré-requisitos que o habilite a exercer a função de gestor da controladoria, o chamado *controller*, pois dentro de uma empresa esta unidade administrativa e seu gestor são responsáveis pelas informações que fomentaram o planejamento da organização.

2.5.4.1 O *Controller*

O responsável pela controladoria tem sua função habitualmente denominada de “*Controller*”, este é o gestor dentro da empresa pela unidade administrativa tendo como responsabilidades de organizar e reportar os dados que tenham relevância para os gestores da empresa (NAKAGAWA, 2007), exercendo força ou influenciando os gestores no processo de tomada de decisão, as quais deverão ser consistentes com a missão e os objetivos da empresa. Comumente é este que se responsabiliza pela concepção, implantação e manutenção do sistema de gestão.

Como responsável por esta unidade o mesmo deve possuir atributos que para Mosimann e Fisch (2008) são princípios norteadores do trabalho de um *controller*, conforme abaixo discriminado:

Iniciativa – para antecipar e prever dificuldades que apareçam no processo de gestão repassando aos interessados as informações necessárias para o contingenciamento destas questões;

Visão econômica – para otimizar a utilização dos recursos disponíveis na organização;

Comunicação racional – pois sua função requer uma linguagem compreensível e útil aos gestores;

Síntese – na tradução dos dados estatísticos analisados para uso no processo decisório e boa comparação destas informações;

Visão de futuro – na análise de desempenho e resultados para que implementação de ações corretivas ou de melhorias para a entidade;

Oportunidade – oferecendo em tempo hábil das informações necessárias ao interessado;

Persistência – no acompanhamento das informações e realizações por elas geradas sob seus estudos, bem como de se as ações por ele recomendadas foram efetivadas, já que estas visam a melhoria do desempenho da empresa;

Cooperação – na assessoria as mais diversas áreas, mesmo nas problemáticas oferecendo soluções quando necessário;

Imparcialidade – nas avaliações dos setores tendo como premissa nas suas ações a otimização dos resultados da organização;

Persuasão – no convencimento dos gestores sobre a otimização dos resultados quando sugeridos;

Consciência das limitações – pois sendo o gestor das informações organizacionais não deve interferir no estilo gerencial dos gestores, e nem na criatividade e percepção dos mesmos;

Cultura geral – porque deve conhecer os cenários estratégicos de interesse da empresa e o *controller* deve está atento as diferenças sociais, culturais entre os interessados;

Liderança – porque deve conduzir seus liderados e auxiliar seus gestores na busca dos resultados almejados pela instituição objetivando sempre a eficiência e a eficácia da empresa; e

Ética – pois seus valores morais devem ser aceitos socialmente bem como sua conduta profissional.

Todas as qualidades acima especificadas tornam este profissional apto a ser o seletor das informações e a ter um papel mais presente dentro da entidade, outra característica necessária que o *controller* precisa ter é conhecer e entender o funcionamento da organização (SCHMIDT e SANTOS, 2006), bem como na rede de distribuição na qual a empresa está incluída, pois é este o canal criador de valor da fonte dos recursos necessários para executar as atividades da empresa indo até o mercado consumidor. Este conhecimento possibilita uma análise mais acurada do ambiente interno e externo, para que este profissional possa verificar o rumo da gestão tendo uma visão holística do canal de distribuição.

Padoveze (2004) informa que o *controller* tem como essência de sua função uma visão do futuro, sendo proativo para energizar e vitalizar os dados financeiros que estão ligados ao desempenho da empresa sendo diligente na análise das informações que disponibilizará aos administradores do empreendimento.

A visão sistêmica é necessária ao *controller* para que este conheça como funcionam todos os subsistemas que compõem a organização e possa suprir as carências de cada gestor destes sistemas com informações adequadas e úteis ao processo decisório da entidade. Estes conhecimentos fazem-se necessários para que o profissional exerça suas funções na controladoria com eficiência e eficácia, buscando sempre um melhor aproveitamento dos recursos a disposição da empresa.

2.5.5 A controladoria nas empresas: estudos anteriores

O dinamismo de um mercado globalizado e o imediatismo que as informações tem que ser repassadas aos administradores para a tomada de decisão faz da controladoria um instrumento da eficácia e eficiência na obtenção e geração do resultado econômico. Na literatura verificamos que ainda não há um consenso sobre a Controladoria enquanto ramo de conhecimento, seu arcabouço teórico está em pleno desenvolvimento.

Dentro das empresas a mesma é um instrumento que vem sendo utilizado cada vez mais como apoio no processo de gestão das mesmas concentrando responsabilidades. Borinelli (2006) diz que a controladoria enquanto ramo do conhecimento humano dentro da perspectiva conceitual ela apresenta-se como "... conjunto de conhecimentos que constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial..."

Por ter todas estas funções a controladoria para Mosimann e Fisch (2008) consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Dentro de uma perspectiva de unidade administrativa, para os referidos autores, a controladoria consiste em um órgão com missão, princípios e funções que norteiam o modelo de gestão da empresa, o qual é corroborada por Borinelli (2006) e Catelli et al (2007) que informam que a mesma desempenha a função subsidiar o processo de gestão, apoiar as avaliações de controle de desempenho internas e externas, bem como os resultados obtidos pela empresa, gerir o sistema de informações da entidade para que este tenha o máximo de eficiência e eficácia, exercendo o controle organizacional e mensurando o empreendimento.

Não se pretende discutir neste trabalho o aspecto teórico da controladoria, mas sim fornecer subsídios para que na investigação da atuação da controladoria nas empresas do sistema de franquias e também para que se possa descobrir como esta desempenha suas funções na prática dentro destas empresas. Pois nos escritos se tem exemplos de autores aplicando a controladoria como modelo de gestão de Garcia (2003) que mostra a controladoria aplicada à construção civil, e até em modelo de gestão pública como o trabalho de Scarpin (2006) que a utiliza como instrumento de tomada de decisão em relação aos gastos públicos.

A literatura sobre controladoria relacionada à gestão de franquias é muito incipiente no presente momento, mas trabalhos como o elaborado por Piai (2000), a qual implanta um modelo gestão tendo a controladoria como principal unidade subsidiadora de informações para os gestores de empresa, sendo esta do setor de beleza, a qual comercializa seus produtos e serviços pelo sistema de franquias, é um exemplo encontrado na literatura.

Embora não tenha sido alvo de estudos acadêmicos, em observações do cotidiano de uma empresa de franquia, o pesquisador observou o uso da controladoria como forma de controle e auditoria de uma rede ou canal de distribuição de produtos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia é conceituada por Andrade (2005), como “[...] o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento”. Os procedimentos que adotamos para este estudo serão os caminhos, pelos quais se percorrerá para que chegue-se ao resultado, aliado aos métodos para obtenção das respostas que fundamentarão a conclusão por meio dos resultados obtidos.

Toda fundamentação utiliza-se de métodos e técnicas de investigação na pesquisa, os quais variam de acordo com o objeto de estudo, ou seja, os que têm uma melhor aplicação ao objetivo e assunto a ser dissecado pelo pesquisador, conforme afirmam Lakatos e Marconi (2002): “Os métodos e as técnicas a serem empregados na pesquisa científica podem ser selecionados desde [...] universo ou amostra” isto é chamado de metodologia, ou seja, o estudo por meio de técnicas que comprovem a teoria ora proposta pelo estudioso do assunto em voga.

A contabilidade enquanto área do conhecimento humano segundo Beuren et al (2006) informa que entre os autores que discorrem sobre metodologia não existe um consenso nas classificações quanto a tipologias que abordam as ciências sociais aplicadas. Mas existem semelhanças nos trabalhos apresentados e procura-se cogitar a melhor afinidade quando se procura investigar um evento sob o prisma contábil.

Nesta pesquisa não enfatiza uma metodologia diretamente a contabilidade, mas sim as ciências sociais de modo geral, razão pela qual a maior referência será o trabalho de Beuren et al (2006) e o tratamento dado em outras pesquisas que serão utilizadas como modelos analógicos entre esta investigação e a que foram efetuados por outros pesquisadores.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Beuren et al (2006) diz que dentro do tratamento tipológico da pesquisa em contabilidade pode-se adotar o delineamento da análise quanto a abordagem de objetivos, procedimentos e abordagem do problema. Assim dentro desta ótica a presente investigação quanto à abordagem do problema será de natureza qualitativa por tratar-se de análise dos

dados referentes ao meio socioeconômico do homem, já que observaremos um grupo da estrutura social (OLIVEIRA, 2002).

Não obstante esta classificação, a mesma também nos possibilita uso da ferramenta de tratamento estatístico dos dados por meio da elaboração de gráficos, tabelas com auxílio de planilhas eletrônicas, isto evita possíveis distorções e/ou desvios de foco da investigação das informações que comporão nossos dados estatísticos que obtivermos junto ao público que responder nossos questionários, assim a mesma apresentará aspectos de pesquisa quantitativa.

Busca-se conhecer como o homem se relaciona com o meio produtor de riqueza, como se organizam para suprir as demandas das organizações que efetuam suas atividades empresarias por meio de franquias.

3.1.1 Quanto aos objetivos da pesquisa

Nesta pesquisa o objetivo é conhecer a atuação da controladoria dentro do sistema de franquias, o que dá aspecto de uma pesquisa exploratória sobre o tema, pois não há literatura extensa sobre este tema específico, para Andrade (2005), a pesquisa visa proporcionar maiores informações sobre um determinado assunto. Pode-se dizer que a controladoria tem sido alvo no Brasil de intenso estudo por parte da comunidade acadêmica, e recentemente tem-se a estrutura conceitual elaborada por Borinelli (2006), contudo em seus estudos não se vê na amostra por ele apresentada nenhuma empresa de franquias.

Beuren et al (2006) explana que a pesquisa exploratória ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática abordada, o que nesta pesquisa pode se confirmar pela pouca literatura sobre o tema controladoria em empresas de franquias, ou seja, existe uma escassez de informações sobre a atuação da controladoria em uma empresa de franquia, se esta é utilizada como uma ferramenta assertiva na gestão das empresas de franquias, pois as pesquisas concentram-se mais em setores que demandam um maior complexidade das organizações, pois o sistema de franquias é composto em sua maioria por pequenos negócios (MAURO, 2007).

Por investigar a atuação da controladoria em franquias, esta pesquisa assume caráter de pesquisa descritiva, pois se buscará sob a ótica desta, o como é gerida uma empresa de franquias. Pois a pesquisa descritiva segundo Beuren et al (2006) busca observar os fatos para registro, análise, classificação e interpretação, e nos mesmos não há como o pesquisador interferir manipulando-os.

3.1.2 Quanto aos procedimentos da pesquisa

Os procedimentos para obtenção de dados segundo a metodologia abordada por Beuren et al (2006) é a forma como se conduz o estudo, cujo andamento depende da obtenção de dados. Para tanto, necessita-se do levantamento bibliográfico sobre o tema, que no caso deste estudo é a controladoria e o sistema de franquias o qual tem como fontes bibliográficas, livros, artigos científicos escritos por diversos autores. Dessa forma, tem-se uma primeira classificação para este estudo, qual seja a de pesquisa bibliográfica, que segundo Beuren et al (2006) constitui parte importante da pesquisa descritiva.

Em um segundo momento os procedimentos desta pesquisa tem características de uma pesquisa de levantamento, pois para Beuren et al (2006) a pesquisa de levantamento pode coletar informações de todos os elementos do universo amostral descrevendo exatamente algumas de suas características, e que se poderá ter uma amostra retirada da população, embora apresente como desvantagem a imperfeição dos elementos deste universo podendo ocorrer graus de erro ou viés, o que se pretende minimizar ao dar-se tratamento estatístico aos dados coletados.

Este modelo de metodologia é adotado no trabalho de Borinelli (2006), na construção de uma estrutura conceitual básica para a controladoria, o qual diz que a característica do trabalho era tratar a controladoria como a mesma é na prática, e conforme Beuren et al (2006), explana trata-se de uma tipologia válida no estudo da contabilidade por mapear a realidade de determinada população frente as questões de origem contábil.

O estudo teve pouca receptividade no universo pesquisado, pois a amostra obtida contém 5 unidades, e segundo Yin (2001) enquanto procedimento de pesquisa pode-se adequar a estratégia no decorrer do processo investigatório, desta forma optou-se por em um estudo multicaso, o que segundo o autor permite um maior numero de questões e sendo contraponto para casos únicos, e esta integração possibilita a confirmação dos achados da pesquisa sejam estes coesos ou contraditórios entre si.

Yin (2001), diz que como estratégia de pesquisa o estudo de caso é muito utilizado pelos pesquisadores que abordem estudos gerenciais e organizacionais, embora apresente como contraponto, um preconceito acadêmico em relação a este tipo de condução de pesquisas por fornecer pouca base para generalizar cientificamente o objeto de estudo. Em adição, o autor esclarece que o estudo de caso investiga os fenômenos contemporâneos, dentro de uma situação real, que no caso das empresas de franquias, quando relacionadas à controladoria, a situação real seria o fato de não se ter ainda uma visão de como seus gestores utilizam-se deste instrumento de gestão.

Quando aborda o estudo de caso, Beuren et al (2006) destaca que quando este é dirigido a pesquisas em contabilidade, concentra-se mais nas organizações onde busca a aplicação dos instrumentos de gestão ou das teorias contábeis nas empresas pesquisadas.

3.1.3 Universo de análise e população

O universo objeto de estudo da presente investigação é o das empresas do sistema de franquias, pois conforme Marconi e Lakatos (2008) o universo ou população é o conjunto de seres sejam estes animados ou inanimados, tendo como característica comum destes seres pertencerem ao mesmo grupo populacional que é o ramo das empresas de franquias.

Beuren et al (2006) informa que no universo a variedade dos fenômenos são infinitas e que se deve escolher quais estudar escolhendo ângulos deste fenômeno para que se investigue, como outros autores de metodologia dizem que geralmente é impossível investigarmos todos os elementos universo amostral. Entretanto, Yin (2001) explana que o estudo de caso pode ser abrangente enquanto estratégia de pesquisa e podem apresentar evidências quantitativas com bases qualitativas e que o mesmo facilita as intervenções da vida real na amostra e explicando estes vínculos, onde o investigador pode considerar as estratégias de pesquisas adequando as situações e procedimentos, sendo este mais uma alternativa nas pesquisas das ciências sociais relacionados as organizações.

Em um primeiro momento considerou-se todo o universo deste setor do mercado que conste em lista da Associação Brasileira de Franchising (ABF) disponibilizada em seu sítio na *internet* como amostra potencial, o qual quando relacionado ao anuário de publicação do mesmo delimita o universo das empresas de franquias em 1.397 empreendimentos, porém por ter-se um universo definido possibilita ao investigador escolher o tamanho da amostra para estudo.

Deste modo, as empresas relacionadas nesta publicação foram enviadas o instrumento de coleta de dados (questionários com questões abertas e fechadas) considerando-se como amostra os seus respondentes, este tipo de exemplo investigatório advém do modelo aplicado na pesquisa realizada por Bernard e Pereira (s. d. ?) onde o universo de estudo destes pesquisadores constituiu-se do quantitativo das respostas obtidas da população que compunha seu universo amostral.

No caso deste estudo, da população compunha-se das empresas de franquias listadas no anuário de 2008 da ABF, quando do envio do instrumento de dados obtiveram-se cinco respostas. Então, enquanto adequação da amostra colhida em relação à pesquisa optou-se pela aplicação da metodologia de estudo de caso múltiplos conforme explanam Yin

(2001) e Beuren et al (2006), pois este possibilita uma melhor análise das unidades da pesquisa.

3.1.4 Instrumentos de coleta

Os dados coletados durante a realização desta pesquisa foram do tipo primário, isto é, aqueles coletados pela primeira vez pelo pesquisador utilizando-se como instrumento de pesquisa o questionário, o qual segundo Andrade (2005) pode ser elaborado de forma clara e objetiva.

Fachin (2005) explana que o questionário é uma série de perguntas as quais são organizadas sem necessitar da assistência do pesquisador para ser respondido no levantamento dos dados da pesquisa. A mesma autora informa que existem várias formas de com o questionário obter respostas para o pesquisador, pois este pode ser remetido para o universo amostral por mala direta, pessoalmente, via postal dentre outras formas. Assim este instrumento é o que melhor se adapta aos anseios desta investigação, porque o universo do sistema de franquias é amplo e já consolidado no Brasil.

O questionário enquanto técnica de pesquisa para Marconi e Lakatos (2008) tem vantagens como economia de tempo obtém um grande número de dados, pois abrange uma extensão geográfica maior com respostas rápidas e mais precisas e menos risco de distorção porque o pesquisador não influencia o respondente, dentre outras vantagens. Como desvantagem as autoras apontam que exige um universo mais homogêneo, o que neste caso pode ser minimizado por tratar de um universo amostral de um único canal de distribuição de produtos e serviços que é o sistema de franquias.

Segundo o anuário da Associação Brasileira de Franchising (ABF), denominado Guia de Franquias 2008, constavam 1.397 empreendimentos que atuavam com empresas de franquias no país, para os quais foram enviados emails com demanda livre na obtenção das respostas por meio de questionário contendo perguntas abertas e fechadas.

Destes obteve-se somente cinco retornos positivos para a realização do presente estudo, e como se tem como procedimento investigatório o estudo multicaso, a amostra colhida ajusta-se ao propósito do estudo, e embora a amostra seja pequena, a mesma fundamenta o estudo já que possibilitou a descrição do comportamento de algumas empresas do segmento pesquisado frente aos procedimentos relativos à Controladoria, sendo um contraponto ao outro (YIN, 2001).

3.1.5 Análise de dados

Relativamente aos procedimentos de análise desses dados, adotou-se a categorização a qual, conforme Beuren et al (2006) apud Kerlinger, consiste em um processo de análise e categorização, ordenação, manipulação e sumarização dos dados, tornando-os mensuráveis e interpretáveis dentro da segunda perspectiva de visualização da controladoria apontada por Borinelli (2006) que compreende os aspectos procedimentais.

Segundo o autor essa perspectiva é a materialização prática da Controladoria quando aplicada as organizações, já que a mesma trata dos procedimentos de controle e gestão dentro das empresas e suas aplicações na rotina das entidades. Como os elementos que compõem esta perspectiva são: Atividades, Funções e Artefatos, foram criados para efeito de análise neste estudo as seguintes categorias:

a) Análise e interpretação de artefatos, que examina os artefatos necessários ao desempenho das atividades e funções na Controladoria, incluindo: Métodos, critérios e sistemas de custeio; Métodos de mensuração, avaliação e medidas de desempenho; e Filosofias e modelos de gestão;

b) Análise e interpretação de atividades e funções; nas qual se examina as atividades e funções de planejamento, contabilidade, controle, auditoria e relativas ao processo de gestão das empresas de franquias.

Adotando como metodologia o exame das respostas obtidas na pesquisa de campo, buscou-se identificar nelas a afinidade com os aspectos inerentes ao conteúdo mencionado nas duas categorias (na 1ª - Métodos, critérios e sistemas de custeio; Métodos de mensuração, avaliação e medidas de desempenho; e Filosofias e modelos de gestão; na 2ª - atividades e funções de planejamento, contabilidade, controle, auditoria e processo de gestão).

Os dados coletados foram tratados estatisticamente por meio de softwares como Microsoft Excel e Minitab, quando estes dados são mensuráveis numericamente, e a transcrição para as respostas subjetivas na análise de dados (Beuren et al, 2006), que traçam o perfil dos respondentes. Assim torna-se possível o exame dos aspectos procedimentais referentes à controladoria nas empresas de franquias, sendo esta uma pesquisa descritiva e exploratória conforme explana Beuren et al (2006), este método pode ser aplicado porque investiga-se um comportamento por meio de parte de um universo, ou seja, uma amostra de sua população.

3.1.6 Limitações da Pesquisa

Ao elaborar uma investigação, o pesquisador geralmente depara-se com obstáculos que podem inviabilizar a contento o resultado final que o mesmo espera obter no término de um trabalho. E nesta pesquisa têm-se como fatores restritivos:

- A demora na resposta das empresas do setor ao questionário elaborado;
- A distância geográfica entre o pesquisador e o universo amostral;
- O tamanho da amostra em relação ao universo pesquisado;
- O tempo para a conclusão do estudo.

Obstante a estes eventos logrou-se êxito na conclusão do trabalho deste setor empresarial que se mostra com arrojo econômico contributivo para o crescimento da economia brasileira.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo contém a descrição, a análise e a interpretação dos dados coletados durante a realização do estudo. Inicialmente apresenta-se o perfil das empresas e respectivos gestores participantes da pesquisa, e em seguida os resultados, de conformidade com as dimensões de análise propostas quais sejam: os atributos da Controladoria como um modelo de gestão em empresas de franquias e sua respectiva utilização nestas empresas, destacando a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre esta forma de utilização e suas propriedades constantes na literatura sobre o assunto.

4.1 PERFIL DAS EMPRESAS PESQUISADAS

As empresas desta pesquisa têm em comum enquanto franqueadoras terem suas matrizes localizadas no estado de São Paulo conforme demonstrado abaixo na Tabela 1, embora em cidades diferentes (Gráfico 1), localizadas em sua maioria no interior deste estado. No estado do Amazonas a amostra corresponde a apenas 20% da população respondente, o que pode ser uma consequência do fato deste tipo de comércio proliferar neste estado a partir da inauguração do Amazonas Shopping na cidade de Manaus no início da última década do século XX (Viana, 1995).

Tabela 1 Localização nos Estados

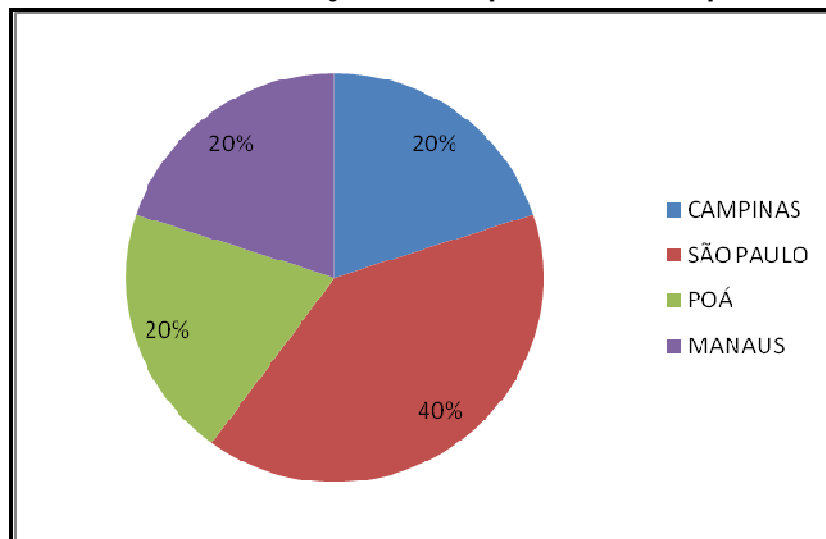
ESTADO	%
São Paulo	80,00
Amazonas	20,00
TOTAL	100,00

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Conforme se visualiza no gráfico nº. 2, há forte presença de sedes de empresas do sistema de franquias localizadas no interior do estado de São Paulo nesta pesquisa, tendo-se também observado esse fato na literatura, que versa sobre esta forma de comércio em particular, nos trabalhos realizados por Silva et al (2004), quando esta retrata o perfil das empresas de franquias sediadas no município de São Jose do Rio Preto.

Acredita-se que isto ocorre por ser este o estado a receber as primeiras franquias a instalar-se no país, o que pode ter criado uma cultura organizacional na forma de expandir negócios sem grandes custos para os empreendedores localizados nesta região do país conforme gráfico nº 1.

Gráfico 1 Localização das Empresas de Franquias

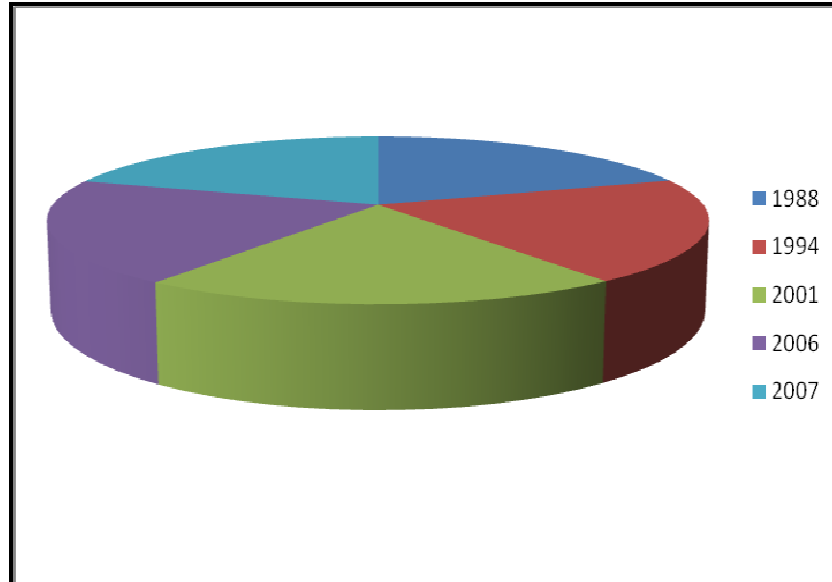


Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Relativo ao tempo de fundação das redes de franquias que responderam a presente pesquisa observa-se ser relativamente recente, conforme ilustra o gráfico nº 2, indicando que este mercado está em constante crescimento, pois conforme argumenta Mauro (2007), Silva et al (2004), e a Associação Brasileira de Franchising (ABF) em seu anuário de 2008, sendo que esta mesma entidade de classe, a qual apresenta estes números também em seu sítio na rede mundial de computadores, onde verificou-se que este ramo de negócios são alternativas de sucesso já consolidado e com sistemas de gestão com “*know-how*” já desenvolvido tendo as vantagens de empresas grandes com dimensão de micro ou pequena empresa. No Gráfico 2, observou-se também que na amostra tem empresas com mais de 20 (vinte) anos de atuação no setor, embora tenha encontrado entidades relativamente novas com dois anos de atividades, o que confirma a consolidação deste ramo de negócios no país, o qual tem a preferência do investidor que não quer correr

os grandes riscos em um ambiente de negócios onde não conhece o comportamento do mercado (Mauro, 2007), mas que deseja ter seu próprio negócio.

Gráfico 2 Data de Fundação



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Durante a realização da pesquisa constatou-se que entre as redes de franquias está havendo uma aglutinação de empresas dando origem a novos grupos empresariais com mais de uma rede ou marca no mercado, e a partir desta contam com datas mais novas de fundação para estas novas entidades.

Quanto às pessoas responsáveis pela condução destes empreendimentos ao sucesso observou-se que as nomenclaturas das funções da alta direção administrativa não seguem uma padronização, vinculando-se este fato a cultura organizacional de cada empresa conforme explana Arantes (1994), e pode-se observar isto na Tabela 2, a qual apresenta as nomenclaturas referentes aos cargos ocupados pelos gestores das empresas que compõem a amostra.

Tabela 2 Função e Tempo de Atuação

FUNÇÃO	TEMPO QUE ATUA NA FUNÇÃO
Gerente de Desenvolvimento de Rede	01 ano
Presidente	10 anos
Proprietário	15 anos
Diretor de Expansão	09 anos
Gerente Administrativo e Financeiro	1,5 anos

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Observou-se também que nas empresas participantes da pesquisa todos os gestores têm em sua maioria mais de cinco anos no desempenho das atividades em que atuam e que os mesmos possuem vínculo com estas instituições desde sua fundação, existindo apenas um número reduzido de contratados externos para administrarem a empresa.

Outra característica interessante nestes profissionais é que os mesmos em sua maioria não têm formação em áreas ligadas à administração em geral, o que aponta que estas são pessoas que tiveram o que se chama no empreendedorismo de “a grande idéia”, mas conduzem suas empresas com grande sucesso, mesmo que venha de áreas como a Educação Física dentre outras áreas de formação conforme exposto na Tabela 3, logo abaixo.

Tabela 3 Formação Acadêmica dos Gestores

FORMAÇÃO ACADEMICA	QUANTIDADE
Administrador com MBA em Gestão Executiva – FIA/USP	01
Engenheiro Químico c/ PhD em Marketing e Finanças	01
Educação Física	01
Desenhista Industrial – Bacharelado em Projeto de Produto	01
Contador	01

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

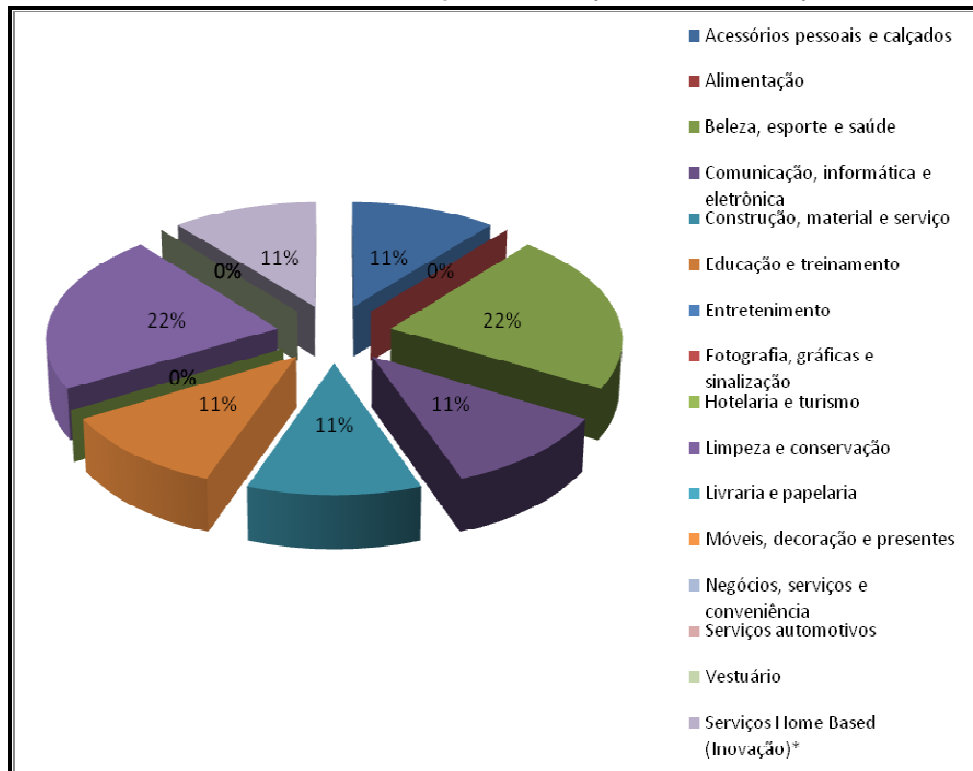
Convencionou-se que a formação dos gestores pode influenciar no modelo de gestão adotado por cada empresa neste caso, para o qual se aponta a utilização dos padrões administrativos que tenham a Controladoria como instrumento gerencial, ao trazer as características citadas por Nakagawa (2007) quanto ao gestor de uma Controladoria.

Setor de atuação da empresa – Para classificar as empresas quanto ao setor que atuam, utilizou-se na presente pesquisa a categorização adotada pela Associação Brasileira de Franchising – ABF, na distribuição das entidades que operam como franquias no mercado brasileiro, dos diversos setores da economia, conforme abaixo explanado no Gráfico 3.

Adota-se esta categorização porque se tinha como base de dados as empresas que atuam em franquia, a classificação da publicação anual da ABF denominada Guia de

Franquias, a qual mostra a evolução deste setor como crescimento, faturamento, sendo o mesmo utilizado até como fonte de dados para futuros investidores, que procuram novos empreendimentos.

Gráfico 3 Setor de Atuação das Empresas de Franquias



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

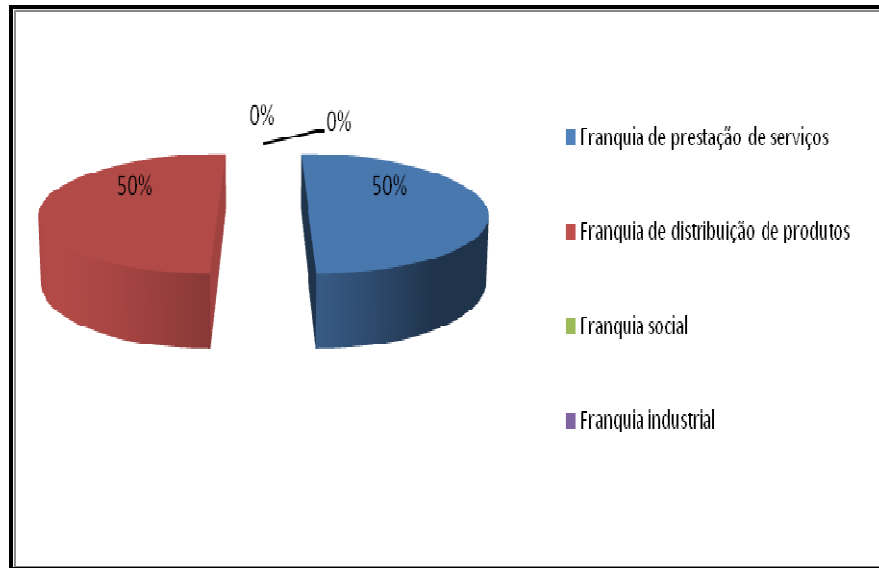
Não se atingiu o objetivo da pesquisa, o qual era ter respondentes de todos os setores que tenham negócios no formato de franquia, mas observam-se entre os mesmos, empresas que atuam em mais de um setor dentro deste mercado.

Identificar o tipo de franquia – O importante nesta pesquisa sob a ótica do investigador é mensurar quais tipos de franquias contam com a Controladoria como ferramenta de gestão em suas empresas, Mauro (2007) classificou em seis segmentos para identificar os tipos de franquias. Porém, não objetivou-se estudar profundamente estes tipos, assim coube nesta exploração saber apenas o tipo de participante do canal de distribuição e o tipo de público alvo destas empresas conforme relatado em pesquisa bibliográfica.

Portanto, segue abaixo o que na investigação encontrou com relação ao tipo de empresa participante do setor de franquias e qual o o tipo de usuário de seus produtos e serviços ofertados pelo meio de distribuição de franquia.

Segmentação pelo tipo de participante do canal – Dentre os tipos de classificação das franquias como participante do canal de distribuição encontrou-se na literatura quatro classificações, na investigação os respondentes são de franquias de prestação de serviços correspondendo a 50% do total de questionários respondidos conforme gráfico.

Gráfico 4 Tipo de Franquia



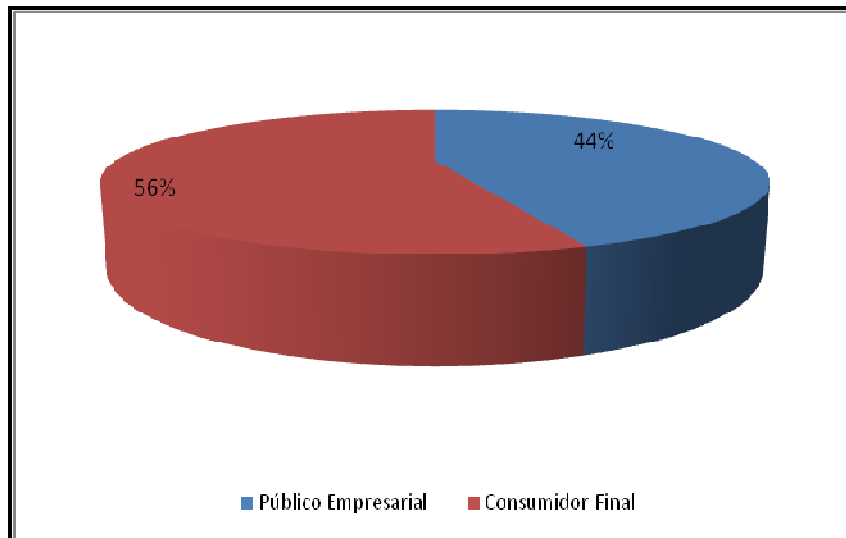
Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Franquias do tipo de distribuição de produtos corresponde na amostra colhida a 50% dos respondentes, durante a coleta não verificou-se representantes de nenhuma franquia social ou industrial.

Natureza do negócio – A atuação da franquia é importante para determinar qual o público usuário dos seus produtos ou serviços, pode-se observar no Gráfico 5, que na amostra colhida 56% das franquias destinam-se a atender o consumidor final pessoa física, ou seja, a pessoa natural.

Enquanto que algumas marcas buscam preferencialmente o mercado empresarial, destinando seus produtos e/ou serviços em especial a este público usuário específico, o que em averiguações da pesquisa correspondeu a 44% das respostas obtidas demonstradas no Gráfico 5. Tanto os usuários pessoa física quanto pessoa jurídica demanda produtos e serviços com necessidades diferentes e as empresas que atuam como franquias buscam solucionar estas necessidades, com empresas pequenas com estruturas de grande empresas que a rede de franquia proporciona ao empreendedor.

Gráfico 5 Natureza do Negócio - Público Usuário



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Entretanto quando estas empresas expandem em alguns casos específicos observou-se a formação de bandeiras diferentes que atendem tanto o mercado empresarial como o consumidor final natural, bem como uma mesma empresa atuando em mais de um setor econômico, como serviços de limpeza e conservação, e a mesma também mantém outra franquia na área de comunicação, informática e eletrônica, demonstrando ser um setor heterogêneo.

4.2 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DA CATEGORIA ARTEFATOS

Conforme mencionado anteriormente, esta categoria trata dos artefatos necessários ao desempenho dessas atividades e funções inerentes a Controladoria, os quais são apresentados por Frezatti (2006a) e Soutes (2006) apud Borinelli (2006) como sendo:

- Métodos, critérios e sistemas de custeio, destacando-se: o Custeio por Absorção, Custeio Baseado em Atividades, Custeio Pleno ou Integral, Custeio Variável, Custeio Direto, Custo Padrão, Custo de Reposição, Custeio Meta, Custeio do Ciclo de Vida e Total Cost of Ownership (TCO);

- Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho dando ênfase aos métodos de Preços de Transferência, Moeda Constante, Valor Presente, Retorno Sobre o Investimento, Retorno Sobre o Patrimônio Líquido, *Benchmarking*, *Economic Value Added* (EVA) e ao *Market Value Added* (MVA);

- Filosofias e modelos de gestão compreendendo Planejamento (Estratégico e Operacional), Orçamento, Simulação, *Beyond Budgeting*, Contabilidade por Responsabilidade, *Kaizen*, *Just in Time* (JIT), Teoria das Restrições, Gestão Baseada em Atividades, Gecon (Modelo de Gestão Econômica), *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Baseada em Valor (VBM), Gestão de Custos Inter-organizacionais, Análise de Cadeia de Valor, Planejamento Tributário e Mapa de Gestão de Riscos.

No caso deste estudo, como o foco centrou-se em buscar como a Controladoria subsidia o processo decisório e de gestão dentro das empresas de franquias os questionamentos levantados convergiram para o artefato de Filosofias e modelos de gestão (Borinelli, 2006), tendo-se obtido respostas sobre os aspectos inerentes ao gestor da empresa, ao processo decisório, a contabilidade, instrumentos gerenciais existentes na empresa, a utilização das informações emanadas da contabilidade pelos gestores, a adequação dos relatórios para análise gerencial, existência no quadro organizacional da empresa de um setor ou departamento de Controladoria, ao departamento que exerce as atividades de controladoria, e por último a subordinação da controladoria no organograma da empresa, os quais são abaixo analisados.

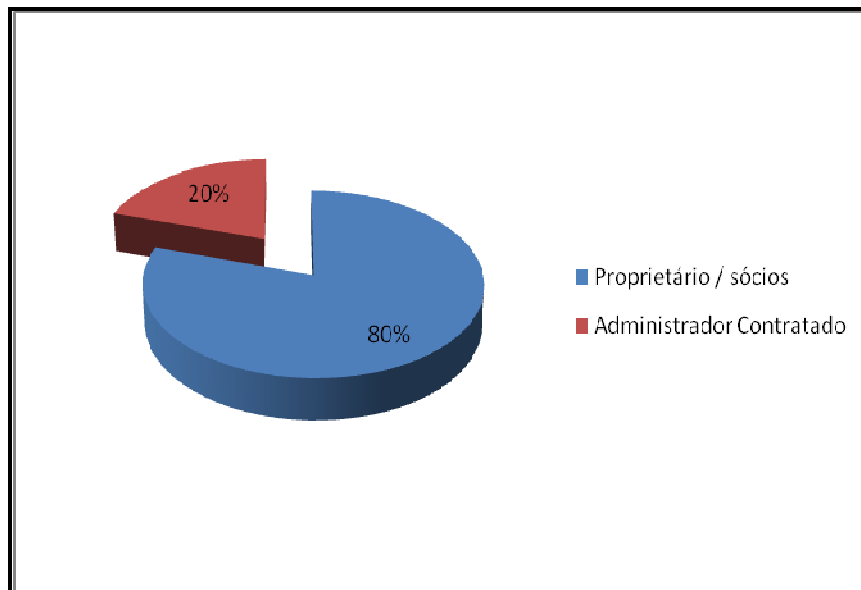
Gestor da empresa – A importância de se saber quem é o gestor das empresas que compõem o setor de franquias dá-se por serem entidades com características de pequenos negócios de origem familiar que durante seu crescimento no mercado utilizaram o formato de franquias para distribuição de produtos e serviços conforme relata Mauro (2007). Pois, assim alcançam um público maior sem terem os mesmos custos de grandes corporações no desenvolvimento de suas atividades, aliando a este fato temos a profissionalização exigida principalmente das empresas de origem nacional, pois já se encontra algumas marcas com expansão internacional conforme Marques (2006) mapeia em seu trabalho.

Assim, nesta pesquisa verifica-se a forte presença dos fundadores das entidades na direção dos seus negócios, o que indica que estes tiveram que adquirir habilidades de como administrar estas entidades para que as mesmas alcancem êxito no mercado que

atuam. Poucas têm profissionais da área de negócios e gestão em seu quadro de executivos que fazem parte do processo de tomada de decisão que tenham uma formação na área de negócios.

Conforme achados discriminados acima alguns gestores buscaram formação complementar para exercerem atividades de gestão e na amostra verificamos que a área que trata da expansão do negócio é basicamente gerenciada pelos sócios.

Gráfico 6 Gestor da Empresa



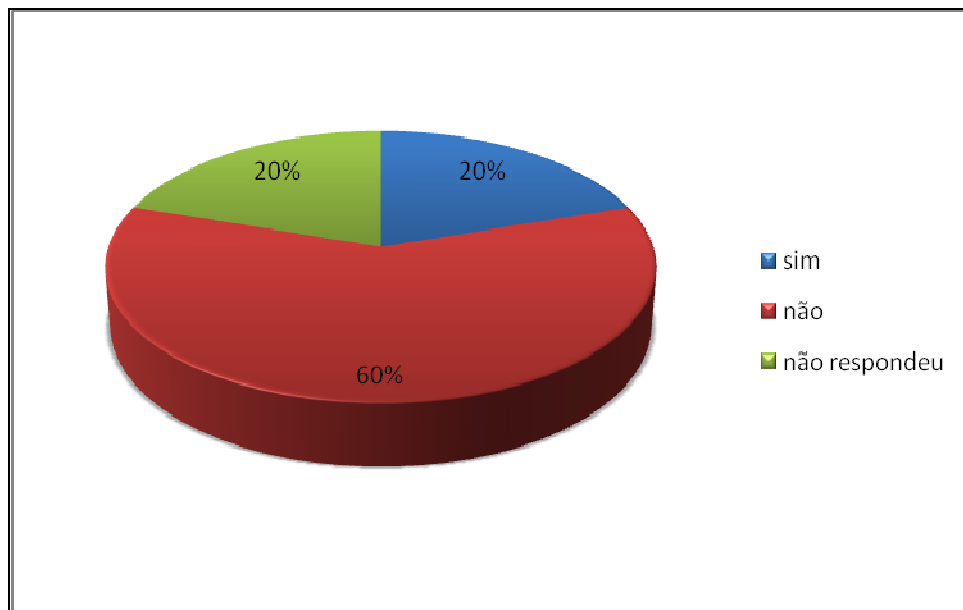
Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

O processo decisório na gestão da empresa – O processo decisório em uma entidade é importante porque determina como esta empresa responde a fatores internos e externos do mercado, vendo isto como Arantes (1994) explana, o qual cita que este processo tem intimidade com o histórico da empresa, e pode determinar até mesmo o tempo de duração da empresa.

Verifica-se que estas empresas apresentam um processo de decisão centralizado na figura do seu gestor conforme Gráfico 7 acima, geralmente este gestor são os sócios fundadores da entidade, onde 60% informam que tem centralização na tomada de decisão. Enquanto que 20% das respostas obtidas informam que existe uma descentralização na tomada de decisão nestas empresas

Na amostra colhida houve abstenção de resposta à questão formulada, mas ainda assim as demais obtidas apresentam relevância por superarem 80% das respostas obtidas durante a coleta de dados.

Gráfico 7 O processo decisório



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Para entender a aspecto gerencial no processo de gestão indagou-se o porquê da descentralização ou não nestas empresas e mesmo quanto a centralização do processo decisório. Ao realizar-se esta pergunta as respostas subjetivas ao processo decisório adotado pelas empresas que compõem a amostra desta pesquisa foram às seguintes:

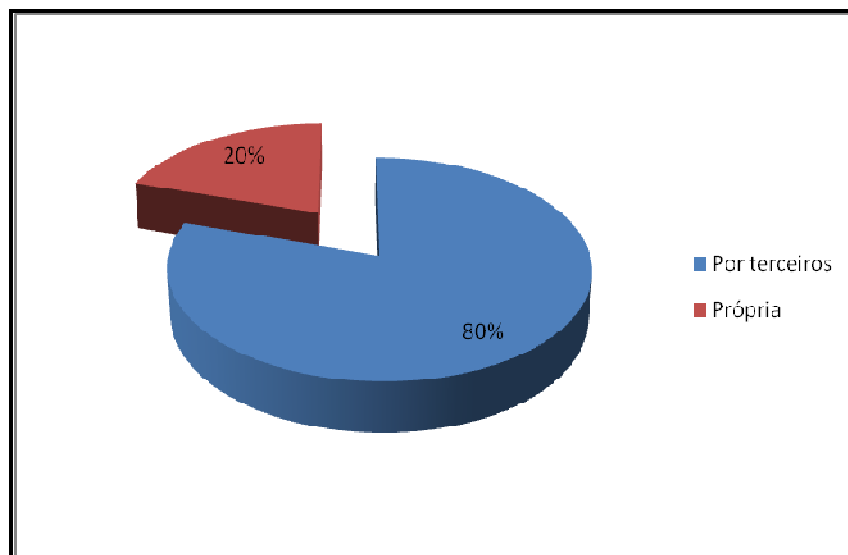
Um dos respondentes nos informou que: *“Empresa com estrutura absolutamente enxuta. Apenas 2 níveis decisórios”*, esta resposta aproxima-se do exposto por Schmidt e Santos (2006) quando informam que é importante dentro do modelo de gestão da empresa a praticidade diária na obtenção dos objetivos da entidade e com uma empresa que apresenta um quadro de gestores com decisões rápidas e diretas mostra que a mesma tem agilidade no mercado, o que vai de encontro à eficiência e eficácia de um sistema de gestão bem implantado (MOSIMANN E FISCH, 2008).

Outra resposta que enfatiza isto foi oferecida assim, *“Facilita e agiliza as ações e atividades rotineiras (dia-a-dia).”*, o que para estas empresas ratifica a importância não apenas do modelo de gestão, mas do processo de tomada de decisão, pois conforme Catelli et al *apud* Guerreiro (2007), este deve estar em consonância com o ciclo gerencial da empresa embora neste caso haja uma descentralização no processo decisório de entidade. Esta afirmação do autor nos reporta a próxima resposta, a qual o entrevistado respondeu, *“O processo de decisão é feito por um conselho diretivo juntamente ao proprietário (sic)”*, vê-se então aqui que a entidade é voltada centralização no processo de tomada de decisão, mas com uma avaliação de metas constante dentro do que Peleias (2002), diz da constante correção de rota pelas empresas.

Por último cita-se uma das respostas obtidas que aborda os textos de Mauro (2007), Espinha ([s. ed.]), o qual o respondente diz que *“Em função do porte da empresa ser pequeno, todo processo decisório é centralizado no Gerente Administrativo e Financeiro, com respaldo e vistas dos Sócios Diretores.”*, quando o mesmo fala do porte da empresa, consolida-se que o sistema de franquia é um canal de distribuição onde pequenas empresas atuam com estrutura de grandes empresas, outro aspecto é a centralização do processo decisório da empresa, porém ainda assim corrobora com as idéias de Catelli et al (2007), quanto a adequação dos procedimentos gerenciais para um melhor resultado econômico da entidade.

A realização da contabilidade na empresa – A elaboração das informações contábeis são fontes de informações para todos os setores de uma empresa, a qual fornece dados para a tomada de decisão dentro das organizações. A mesma também é uma fonte primária informacional para a controladoria, quanto a este aspecto faz-se necessário saber como esta é confeccionada nas empresas de franquias, pois como as mesmas têm estruturas de pequenas e médias empresas (MAURO, 2007), na maioria dos casos estas empresas terceirizam estes serviços. Portanto, buscamos saber como a contabilidade é tratada nas empresas de franquias.

Gráfico 8 Elaboração da Contabilidade



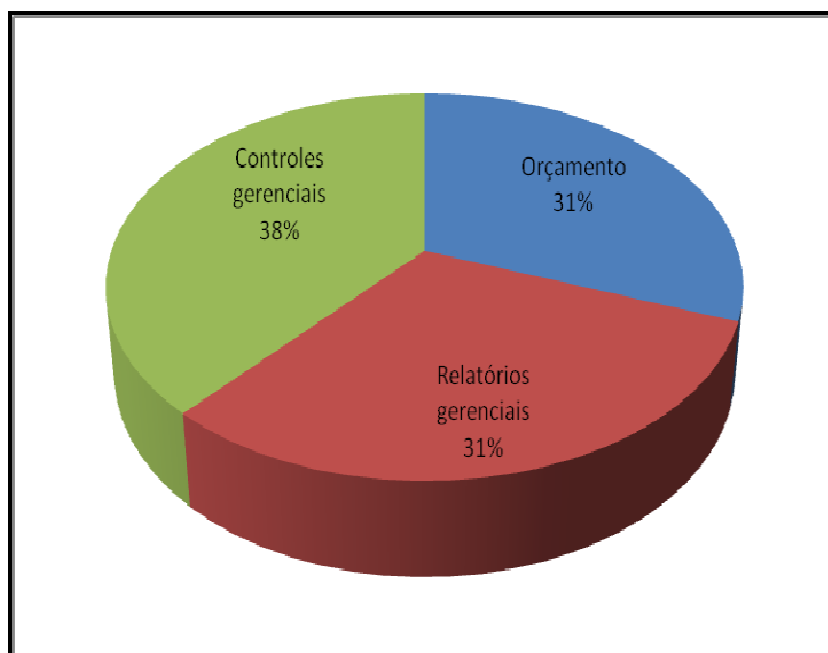
Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Observa-se nas respostas obtidas que a grande maioria das entidades deste canal de distribuição de produtos e serviços que os mesmos terceirizam a sua contabilidade, o que pode comprometer a elaboração dos relatórios de cunho gerencial, pois a contabilidade

neste caso penderia mais para atender as necessidades do fisco brasileiro, conforme Ludícibus (2006) explana que a contabilidade nos moldes tradicionais não dá ênfase aos processos gerenciais.

Instrumentos gerenciais existentes na empresa – Neste trabalho observou-se que as empresas pesquisadas adotam instrumentos gerenciais dando preferência para o controle de suas atividades o qual corresponde a 38% (trinta e oito pontos percentuais) das respostas obtidas, pois Padoveze (2004) informa que o controle deve se dá antes e após a ocorrência dos eventos, fato este que ratifica o dito por Brondani e Uhlmann (2008) quando estes apontam para a formalização e estruturação da empresa, gerando os elementos necessários para a eficácia, planejamento, execução e culminando no controle gerencial da entidade.

Gráfico 9 Instrumentos Gerenciais



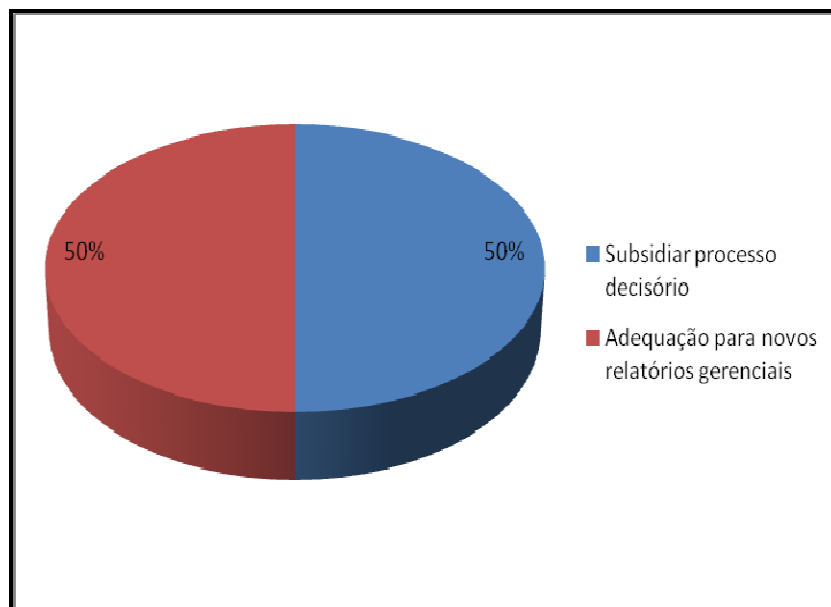
Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Dentre demais os instrumentos gerenciais apontados na amostra estão o orçamento como procedimento para a gestão empresarial, e os relatórios das atividades também constam como forma de instrumento para o gestor. Observa-se que estes dois instrumentos respondem juntos por 62% das respostas obtidas, isto pode está ligado ao modelo de sistema empresarial adotado pelas empresas, pois conforme Mosimann e Fisch (2008), Schier (2008) e CATELLI et al (2008) a entidade funciona como um grande sistema que é composto por subsistemas, e aqui se dá um enfoque maior ao subsistema da

informação organizacional da empresa, pois pelos relatórios e orçamentos estas entidades tem-se também o controle das organizações por meio das avaliações constantes dos dados que compõem este informes.

A utilização das informações emanadas da contabilidade pelos gestores – A contabilidade como compiladora das informações emanadas pela entidade pode subsidiar processo de gestão e tomada de decisão da entidade. Aqui nesta questão apresentam-se duas respostas, pois como este tópico é uma seqüência do anterior as respostas mostraram-se coerentes com as réplicas dos argumentos acima apresentados.

Gráfico 10 Utilização das informações contábeis



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Verifica-se que tanto as empresas que tenham um departamento contábil próprio como as entidades que terceirizam suas atividades contábeis fazem a adequação de seus relatórios para as tomadas de decisões gerenciais referentes às entidades conforme Mosimann e Fisch (2008), as informações têm valoração para as empresas. O processo decisório financeiro destas empresas apresenta profunda relação com os dados informacionais emanados pela contabilidade, o que nas respostas obtidas correspondem a 50% (cinquenta pontos percentuais) das mesmas. A adequação dos relatórios deve ocorrer devido à terceirização destas unidades contábeis.

A adequação dos relatórios para análise gerencial – Os relatórios que são adequados têm finalidades diversas dependendo da empresa, em uma questão se obteve a seguinte resposta, “Forecast e Budget (taxas de franquia), Faturamento de Rede (serviços e produtos de consumo das unidades) e Demonstrativo de Fontes, Usos e Resultados e Custos”, neste caso observa-se que ademais dos relatórios característicos da contabilidade esta ainda subsidia com dados os relatórios de cunho gerencial, dividindo estes registros em *reports* com finalidades estratégica, segundo Arantes (1994) isto alimenta o sistema de gestão da empresa tornando-a eficiente e eficaz no mercado que atua. Outra resposta que merece destaque afirma ser o “*Controle do orçamento e controle do Fluxo de caixa*”, os relatórios adequados para uma análise gerencial mais apurada, averigua-se que os custos operacionais nestas duas entidades são o foco destes relatórios.

Nesta amostra consta a abstenção de um respondente, entretanto no decorrer da pesquisa foi apontado que as redes de franquias diversificam suas atividades, criando outras bandeiras que são administradas por um único controlador, conforme informa um dos respondentes, “*Processo de investimento em novos pontos, credito e financiamento para rede franqueada, montagem de empresas que fazem parte da holding, avaliação de tributos e melhorias nos processos de confronto entre impostos a receber e a pagar*” isto indica que os informes contábeis e gerenciais destas são adequados as suas necessidades de dados para o processo decisório das unidades as quais tenham necessidades de adequação do processo de gestão (CATELLI et al, 2007).

Outra resposta importante é mais direta quando relata que os demonstrativos contábeis são adequados para uso gerencial da entidade e a sua utilização é estendida até a medir o desempenho da entidade conforme cita o respondente, “*Fluxo de Caixa; Demonstração Mensal de Resultado do Exercício, Balanço Patrimonial (Situação Econômica e Financeira da Empresa) Gráficos de desempenho, planilhas de acompanhamentos de Saldos contábeis*”, ou seja, neste caso o uso dos informes é completo o que mostra que objetivam a melhor adequação dos recursos a disposição da entidade, o que corrobora com a literatura de Hendriksen e Van Breda (1999), os quais dizem que a qualidade da informação contábil é essencial dentro deste conjunto que subsidiam a controladoria com dados informacionais.

Nesta parte do trabalho o uso ou não da controladoria pelas entidades que atuam como empresas de franquias praticamente não se têm referências acadêmicas, pois a literatura atual é escassa quando versa sobre controladoria e franquia, em parte porque as pesquisas voltam-se mais o mercado de capitais em detrimento de pequenos negócios, o que é uma característica deste setor.

A utilização desta ferramenta de gestão nas empresas pode ocorrer como um departamento que tenha a identificação de Controladoria ou setores que exerçam as

funções e atividades relacionadas a este departamento quando se categoriza os aspectos procedimentais dentro da ECBC elaborada por Borinelli (2006), respostas encontradas foram interessantes para as indagações propostas neste trabalho.

Existência no quadro organizacional da empresa de um setor ou departamento de Controladoria – Um dos principais vetores da pesquisa é a existência da Controladoria dentro das empresas de franquias, e por ela pode-se medir como se desenvolve a controladoria nestas empresas. Ocorre que 100% da amostra colhida, ou seja, sua totalidade respondeu que não tinham em seu organograma um departamento ou unidade administrativa que atendesse por Controladoria. Viu-se na literatura que a controladoria é uma unidade administrativa conforme Borinelli (2006) e Catelli et al (2007), consistindo “...em um órgão com missão, princípios e funções que norteiam o modelo de gestão da empresa...” segundo estes autores.

Mas, a ausência desta unidade administrativa nas empresas pesquisadas não invalida a presente pesquisa porque conforme Peters (2004) é necessário um modelo de gestão consolidado onde se pode apresentar uma utilidade prática, embora a amostra não aponte em seu *staff* o departamento ou setor denominado Controladoria, verifica-se que estes modelos estão em fase de estudos pela ABF que abriu cursos de especialização na área de gestão de franquias, pelas empresas participantes do presente estudo que apontam a intenção de implantar esta área administrativa em suas organizações, inclusive aponta-se o estudo realizado por Piai (2000), o qual apresenta um modelo de controladoria para uma empresa de franquia que atua no setor Beleza, Saúde e Produtos Naturais.

Assim, percebe-se que a maioria das empresas de franquias caminha para o uso da controladoria como instrumento de gestão, pois a pergunta subsequente fornece este dado informacional, dada a escassez literária sobre o tema entendeu-se que poderia haver na amostra empresas que tivessem alguns setores desempenhando esta função, embora não contassem com a nomenclatura controladoria para os mesmos.

Departamento que exerce as atividades de controladoria - Na amostra não se encontrou nenhuma empresa com a controladoria formalizada, ou seja, com uma unidade administrativa em seus organogramas, todavia as mesmas possuem setores que desempenham as atividades que na literatura são descritas como funções desempenhadas pela por controladoria conforme explana Borinelli (2006).

Todas as amostram apontam a área financeira como principal responsável pelas atividades que uma unidade administrativa de controladoria poderia desempenhar. Outra unidade citada é o departamento administrativo, porém este sempre atua em conjunto com o setor financeiro das empresas.

Subordinação da controladoria no organograma da empresa – Observa-se na amostra a ausência de uma unidade administrativa denominada controladoria ou que atendesse e concentrasse as atividades inerentes a esta. Pelas respostas obtidas se percebe a intenção das entidades em ter em seu *staff* um setor com as características que a controladoria apresenta na sua concepção, isto se deve a um fato que Arantes (1994) informa sobre a evolução histórica de uma empresa, a qual é determinante para o sucesso destas entidades, com o crescimento do negócio a cultura organizacional tende a adaptar-se as realidades das mesmas e a acrescentar instrumentos e/ou ferramentas de gestão que as tornem mais eficazes e eficiente no mercado.

Segundo Peleias (2002), a controladoria enquanto unidade administrativa tem a autoridade para o processo decisório, e verificou-se em uma resposta obtida que a mesma manteria este perfil, pois segundo o respondente “*Qdo for criada será ligada à Presidência (sic)*”, ou seja, a mesma concentrará seus esforços para manter a alta gerencia da empresa devidamente informada para nortear o processo decisório, e isto se mantém nas respostas seguintes os quais informam que a mesma será sempre subordinada a estes gestores mesmo quando a nomenclatura atende por presidência ou diretoria, conforme Padoveze (2005) sendo que as mesmas geralmente são para este autor um órgão de linha.

Constata-se na amostra que apesar das entidades não apresentarem uma unidade formal de controladoria na sua estrutura organizacional, busca-se encontrar se as atividades de controladoria encontradas no trabalho realizado por Borinelli (2006) estariam presentes nas atividades administrativas das empresas de franquias.

Como estas caminham para a adoção da mesma em suas estruturas apresenta-se na próxima seção se as atividades de controladoria são realizadas nas entidades e por não terem esta formalmente em seu quadro organizacional qual o setor ou departamento que desempenha este serviço.

4.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DA CATEGORIA ATIVIDADES E FUNÇÕES

Nesta categoria analisam-se as atividades e funções de Controladoria nas dimensões do processo de gestão das empresas pesquisadas conforme preceitua Borinelli (2006, p.135). Por essa razão, efetuou-se a análise desta categoria em 05 (cinco) unidades. Na primeira se apresenta as atividades e funções de planejamento, na segunda, dispõe-se as atividades e funções inerentes à contabilidade, na terceira as atividades e funções

referentes a controle, na quarta, as inerentes a auditoria e na quinta, as atividades e funções relativas ao processo de gestão das empresas de franquias.

A maturidade da gestão de uma empresa, ou seja, sua evolução no mercado e de seus gestores determina como esta empresa se posicionará no ambiente que atua (ARANTES, 1994) a ausência de respostas a esta questão pode estar ligada a vivência dos gestores destas entidades em um ambiente de gestão e finanças, o que corrobora com Mauro (2007), quando diz que a classificação da geração na qual a franquia se encontra determina os instrumentos de gestão que seus administradores usarão. O viés de ausência das respostas obtidas indica que muitos ainda estão na fase empírica de seus negócios quanto ao modelo estratégico que adotam na medir suas atuações no mercado.

4.3 1 Atividades e funções de planejamento

A atividade e função de planejar direcionam a empresa a qual rumo seguir no mercado, é também a sistematização do processo de elaboração do planejamento segundo Schmidt e Santos (2006), atividade e função que a controladoria igualmente desempenha segundo Borinelli (2006). Por ser um procedimento elementar para qualquer entidade, buscou-se dentro o instrumento de pesquisa verificar se as entidades utilizam-se do Planejamento Empresarial, Tributário, Financeiro e Orçamentário, embora não tenha focado diretamente o planejamento estratégico e tático porque o mesmo pode ser abordado dentro do planejamento empresarial.

Tabela 4 Planejamento

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO	NÃO RESPONDEU
Planejamento Econômico	80%	20%	0%
Planejamento Tributário	80%	20%	0%
Planejamento Financeiro	100%	0%	0%
Planejamento Operacional	80%	20%	0%
Planejamento Orçamentário	80%	20%	0%
Planejamento Empresarial	60%	0%	40%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Planejamento Econômico – Na Tabela 4 verificar-se que não houve abstenção de respostas na amostra colhida quanto ao desenvolvimento desta atividade pela empresa, e 80% dos respondentes informaram que tem o planejamento econômico, enquanto que 20% das empresas que compõem a amostra não realizam este tipo de planejamento.

Na Tabela 5, porém observa-se a abstenção de 60% dos respondentes quanto ao responder qual o departamento responsável por esta atividade, enquanto que 40% das respostas obtidas indicam a área financeira como responsável pelo planejamento econômico da empresa. Ressalta-se ainda que nenhum dos respondentes aponte a falta de planejamento econômico nas empresas, o que mostra a existência de uma cultura organizacional, o que relaciona-se com a literatura quando os estudos de Mauro (2007) e de órgãos como o SEBRAE, o tipo de geração da franquia.

Planejamento Tributário – Este planejamento consiste em organizar, ou melhor, gerenciar a forma de recolhimento dos tributos pela empresa, indicando qual a opção de tributação disponibilizada pelo governo se aplica a empresa. Na Tabela 4 encontra-se um total de 80% da amostra realizando este tipo de planejamento, enquanto que 20% não apresentam a atividade de planejamento tributário.

Quanto à área que realizaria esta função encontra-se na amostra apenas 40% dos respondentes indicando que a área financeira corresponde a 20% como responsável por esta atividade e 20% apontam que esta é uma função da área administrativa, encontrou-se na amostra quanto ao departamento responsável uma abstenção de 60% nas respostas colhidas.

Planejamento Financeiro – Este indica como a empresa poderá gerar lucro no fim do ciclo operacional, ou seja, a liquidez da empresa para seus *stakeholders*, não houve abstenção de respostas quanto questionadas se realizavam ou não este tipo de planejamento na entidade, 100% informaram que sim, o que mostra que seus gestores têm uma preocupação quanto à liquidez da empresa, embora quando questionados quanto a área responsável pela execução desta função 60% da amostra não tenha respondido, novamente a área financeira é apontada por 40% dos respondentes como a responsável por este tipo de atividade dentro da empresa.

Planejamento Operacional – Determinar como a empresa irá desempenhar suas funções cabe a quem é responsável pelo seu planejamento operacional, o que em algumas atividades é essencial, mesmo quando aplicado a franquias, na amostra colhida encontrou-se um total de 80% das empresas realizando este tipo de planejamento, entretanto 20% dos mesmos não realizam esta atividade. Quanto ao setor responsável pela função de

planejamento operacional tem-se 20% das respostas como a área financeira, 20% com o setor administrativo responsáveis pelo desempenho destas funções, encontrou-se abstenção de 60% nas respostas quanto do setor ou departamento responsável pela execução dos procedimentos quanto ao planejamento operacional das empresas.

Planejamento Orçamentário – Consiste em elaborar, coordenar e assessorar no planejamento dos custos que cada área, departamento ou setor deve ter no desempenho de suas atividades, é a parametrização dos dispêndios destas unidades, verificou-se nas respostas que 80% da amostra faz planejamento orçamentário da empresa e que 20% não apresentam este tipo de planejamento. Quando perscrutados quanto ao departamento responsável encontrou-se na amostra que 20% não possui uma área ou departamento responsável por esta atividade, 40% abstiveram-se de responder e 40% designam esta função ao departamento financeiro para desempenhar o planejamento orçamentário.

Planejamento Empresarial – Esta atividade ou função está relacionada a elaborar, coordenar e assessorar no planejamento organizacional da empresa, 60% amostra diz realizar este tipo de planejamento dentro da entidade, entretanto 40% abstiveram-se de responder sobre a realização desta atividade. Ao indagá-los sobre que departamento era o responsável pelo desempenho desta função, verificou-se que o setor administrativo é responsável 20% destas atividades nas respostas colhidas da amostra, entretanto 80% dos respondentes não responderam a esta pergunta.

Tabela 5 Departamento Responsável pelo Planejamento

DESCRIÇÃO	FINANCEIRO	ADMINISTRATIVO	NÃO RESPONDEU	NÃO POSSUI
Econômico	40%	0%	60%	0%
Tributário	20%	20%	60%	0%
Financeiro	40%	0%	60%	0%
Operacional	20%	20%	60%	0%
Orçamentário	40%	0%	40%	20%
Empresarial	0%	20%	80%	0%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

4.3.2 Atividades e funções contábeis

As atividades desempenhadas pela contabilidade é a principal fonte de informação da controladoria, a boa performance da empresa está atrelada a legitimidade do tratamento recebido pelos dados que a mesma gera, para auxiliar no processo de gestão da entidade. A contabilidade é a principal fonte de informações para o processo decisório dentro de uma empresa, conforme explanam Hendriksen e Van Breda (1999).

Gerir o Departamento Contábil – Nas entidades de franquia catalogadas nesta pesquisa observou-se que a elaboração dos dados contábeis é feita por prestadores de serviços contábeis em 80% da amostra como se apresenta o Gráfico 8, mas quanto à gerência deste setor 20% dos entrevistados respondeu que são responsáveis pela mesma, sendo esta uma atividade e função típica de controladoria (Borinelli, 2006) onde diversos autores já discorreram sobre estas atividades dentro da controladoria enquanto unidade administrativa de uma organização.

Enquanto que 20% responderam que não, entretanto 60% abstiveram-se de responder esta questão conforme Tabela 6. Ocorre o mesmo percentual de respostas obtidas quando questionados sobre o departamento que responde pelo desempenho desta função na empresa, não obstante os 40% dos respondentes informam que a área financeira é responsável pelo gerenciamento do departamento contábil conforme Tabela 7.

Tabela 6 Procedimentos Gerenciais da Contabilidade I

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO	NÃO RESPONDEU
Gerir o Departamento Contábil	20%	20%	60%
Gerenciamento e Desenvolvimento do Sistema de Informação Contábil	0%	20%	80%
Implementação e Manutenção de Regimes Contábeis	0%	20%	80%
Elaborar Demonstrações Contábeis	0%	20%	80%
Desenvolvimento de Políticas e Procedimentos Contábeis e de Controle	20%	20%	60%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Gerenciamento e Desenvolvimento do Sistema de Informação Contábil - Dentro de uma empresa o sistema contábil é gerido e se desenvolve conforme seu crescimento, 80% do universo amostral não respondeu esta questão e os 20% restante da

amostra informam que não executam esta atividade, está resposta apresenta coerência com as questões anteriores onde 80% (Gráfico 8), dos respondentes informam que a contabilidade é terceirizada.

Implementação e Manutenção de Regimes Contábeis – A implementação dos regimes contábeis, ou seja, o processo dentro da entidade, novamente nesta questão 80% dos respondentes abstiveram-se nas respostas, enquanto que 20% responderam que não tem esta atividade dentro em entidade, conforme Tabela 6.

Porém, se observa que estas empresas têm interesse em implantar a Controladoria como uma unidade administrativa dentro das organizações o que indica que esta será responsável também pela manutenção do regime que a empresa adotará. Encontro-se na Tabela 7, que o departamento financeiro ou esta área seria a responsável por esta atividade alcançando 20% do resultado. Entretanto, dentro dos achados 80% dos respondentes não responderam esta questão, conforme se observa na Tabela 7.

Nesta questão as respostas são parecidas com quesito anterior na tabela, ocasionado provavelmente pelo estágio de desenvolvimento organizacional destas empresas, ou seja, seus sistemas são construídos à medida que crescem (ARANTES, 1994), o que dificulta a concepção de sistema retratado na literatura. Tem-se também o fato dos gestores destas empresas em sua maioria virem de áreas diversas a administração, contabilidade ou economia que são ciências com afinidades gerenciais, embora isto não seja um empecilho para o êxito destas empresas, é um fator que contribui para a adoção de modelo gerencial para a contabilidade das empresas.

Tabela 7 Procedimentos Gerenciais da Contabilidade II

DESCRIÇÃO	FINANCEIRO	TERCEIRIZADO	NÃO RESPONDEU
Gerir o Departamento Contábil	40%	0%	60%
Gerenciamento e Desenvolvimento do Sistema de Informação Contábil	20%	20%	60%
Implementação e Manutenção de Regimes Contábeis	20%	0%	80%
Elaborar Demonstrações Contábeis	20%	0%	80%
Desenvolvimento de Políticas e Procedimentos Contábeis e de Controle	20%	0%	80%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Desenvolvimento de Políticas e Procedimentos Contábeis e de Controle –

Nesta questão tem-se a contabilidade como instrumento de controle para os gestores, visto que os procedimentos contábeis apontam viés prudência quando bem aplicados pela entidade, é apontado por diversos autores (Borinelli, 2006) como sendo esta uma atividade típica da controladoria. Observa-se na Tabela 6, que 20% dos respondentes não têm o desenvolvimento dos procedimentos contábeis e nem de sua política na entidade, e que 60% dos respondentes não elaboram uma replica a esta questão, encontrado entre estes ainda, 20% dos respondentes informando que desempenham esta atividade na empresa.

Na Tabela 7, quando indagados sobre a área que desempenharia esta função, 20% da amostra apontam o setor financeiro como responsável por esta atividade, mostra-se para a ausência de 80% dos respondentes quanto ao setor responsável por elaborar estas políticas e procedimentos nas empresas, o que se explica em parte a ocorrência de terem sua contabilidade terceirizada.

Elaborar Demonstrações Contábeis –

Transformar dados em informação útil e legível para os gestores da empresa quer tenha finalidade fiscal ou gerencial cabe a contabilidade ou a área responsável pelo gerenciamento desta conforme Hendriksen e Van Breda (1999). Na Tabela 6 e 7, encontrou-se uma abstenção de 80% dos respondentes quanto indagados sobre a realização desta atividade e quanto ao departamento ou setor que desempenha esta função.

Obteve-se na amostra que 20% dos respondentes informaram não realizarem a atividade de elaborar as demonstrações contábeis conforme Tabela 6, embora na Tabela 7, os mesmos responsabilizem esta função ao setor financeiro, o que ao relacionarmos com as respostas a outras questões do instrumento de pesquisa, percebe-se que esta ocorrência dá-se porque 80% destas empresas têm sua contabilidade terceirizada, e que a principal ligação do prestador de serviços contábeis presta pela área financeira.

Buscou-se conhecer qual ramo da contabilidade é mais utilizado pelas empresas de franquias, na gestão destes empreendimentos, apurou-se na Tabela 8, que a Contabilidade Financeira e de Custos é a mais praticada nas empresas de franquias, equivalendo a 60% das respostas obtidas cada uma, enquanto que a Contabilidade Gerencial é a menos representativa neste grupo de empresas correspondendo a apenas 20% das respostas referentes a esta atividade dentro destas sociedades.

O desempenho das atividades inerentes as contabilidades Gerencial, Fiscal e Societária, 40% da amostra informou não desempenhar ou solicitar de seus prestadores de serviços contábeis a realização destas atividades, o que justificaria a necessidade destas empresas precisarem de adequações em seus relatórios para o processo decisório, pois

dependendo da relação que as mesmas tem com os prestadores, muitos podem restringir-se a confecção de demonstrativos que atendam as necessidades do fisco brasileiro.

Tabela 8 Atividades e Funções de Contabilidade

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO	NÃO RESPONDEU
Contabilidade Geral	40%	20%	40%
Contabilidade Financeira	60%	20%	20%
Contabilidade Gerencial	20%	40%	40%
Contabilidade Fiscal	40%	40%	20%
Contabilidade Societária	40%	40%	20%
Contabilidade Custos	60%	20%	20%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Na Tabela 9, pode se verificar quanto ao departamento ou setor responsável pela execução das atividades e funções da Contabilidade Geral e da Contabilidade Gerencial das empresas de franquias a abstenção de 100% nas respostas obtidas, aqui se vê que os sistemas destas organizações ainda não estão totalmente formados, pois a contabilidade depende de um bom sistema de gestão, conforme Nakagawa (2007) cita que deve haver interação dentre todos os setores ou departamentos para que os dados emanados por estes sejam decodificados e transformados em informações úteis aos interessados na empresa.

Enquanto que para execução das atividades e funções inerentes a Contabilidade Financeira, Fiscal, Societária e de Custos a abstenção foi de 80% nas respostas obtidas, esta forte ausência de respostas explica-se porque na amostra colhida 80% das empresas têm seus serviços contábeis terceirizados e com indicações de uso meramente para elaboração dos informativos ao fisco brasileiro, enquanto que os dados de cunho gerencial sofrem adequações por outra área que não é de responsabilidade da contabilidade, geralmente atribuindo este encargo ao departamento financeiro da entidade, o que corresponde a 20% das respostas colhidas na amostra, exceto para a Contabilidade de Custos.

Quanto em relação à Contabilidade de Custos na Tabela 9 verifica-se que 20% dos respondentes atribuem esta função e/ou atividade ao gestor de cada área, como a finalidade deste trabalho, é conhecer como a Controladoria subsidia estas empresas no processo de gestão, verificou-se que as mesmas não têm esta como unidade administrativa em seus sistemas organizacionais. Pode explicar este fato porque esta é uma atividade e função

inerente a área contábil que subsidia a controladoria, mensurando a viabilidade de manter os custos de sua cadeia de produtividade (Borinelli, 2006).

Tabela 9 Setor Responsável por Atividades e Funções da Contabilidade

Descrição	FINANCEIRO	TERCEIRIZADO	GESTOR DE CADA AREA	NÃO RESPONDEU
Contabilidade Geral	0%	0%	0%	100%
Contabilidade Financeira	20%	0%	0%	80%
Contabilidade Gerencial	0%	0%	0%	100%
Contabilidade Fiscal	20%	0%	0%	80%
Contabilidade Societária	20%	0%	0%	80%
Contabilidade Custos	0%	0%	20%	80%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Embora estas organizações apontem que se pretende adotar a mesma como instrumento de gestão, observa-se aqui a necessidade de um instrumento compilador das informações geradas pela entidade em uma unidade que melhor avaliem seus dados, pois a Contabilidade de Custos constitui-se como a mensuradora das atividades comerciais das empresas por meio de métodos e ferramentas gerenciais que balizam a lucratividade de seus produtos.

4.3.3 Atividades e funções de controle

O controle é o instrumento de mensuração das atividades das empresas, cabe a este também a característica de criar valor a empresa, exercendo este controle de forma interna e externa, assim como sobre os ativos que a empresa detém culminando em um controle gerencial.

Verifica-se que as respostas não apresentam uniformidade entre a realização das atividades e funções de controle e as áreas responsáveis pela prática destas atividades que estão expostas na Tabela 10 e 11, este fenômeno em parte está ligado à gestão da empresa que dá ênfase aos controles físicos em detrimento das atividades gerenciais, pois na amostra encontra-se até mesmo o controle gerencial sendo efetuado por terceiros.

Assim, na Tabela 10, verifica-se que as empresa de franquias dão ênfase aos controles Interno e Patrimonial, pois na amostra colhida 100% das mesmas afirmam que executam estas atividades e funções quando o controle é relacionado a estes dois tipos. Entretanto pode-se observar que 40% da amostra responderam que não realiza controle gerencial da empresa, 20% não responderam esta questão, e que apenas 40% dos respondentes executam o controle gerencial em empresas de franquias.

Tabela 10 Atividades e Funções de Controle

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO	NÃO RESPONDEU
Controle Interno	100%	0%	0%
Controle Externo	60%	20%	20%
Controle Patrimonial	100%	0%	0%
Controle Gerencial	40%	40%	20%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Todavia, quando se trata do controle externo observou-se que 60% das entidades apenas realizam este tipo de controle enquanto que 20% informaram não tem esta atividade ou função em suas organizações e 20% não responderam a este quesito da pesquisa.

A Abstenção ocorreu em todos os itens da Tabela 11, merecendo um destaque especial o Controle Externo onde 80% da amostra não responderam qual setor é responsável pelas atividades e funções do controle externo enquanto que 20% dos respondentes informaram que o setor financeiro responde por este tipo de controle. Outro fato interessante é que 20% da amostra têm o Controle Gerencial terceirizado.

Tabela 11 Setor Responsável por Controle

DESCRIÇÃO	FINANCEIRO	TERCEIRIZADO	NÃO RESPONDEU
Controle Interno	40%	0%	60%
Controle Externo	20%	0%	80%
Controle Patrimonial	40%	0%	60%
Controle Gerencial	20%	20%	60%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

O Controle Gerencial conforme Tabela 11, também tem suas atividades e funções atribuídas à área financeira, sendo este departamento ou área indicado para exercer os controles interno e patrimonial nas respostas obtidas na amostra. Os tipos controle interno, externo e patrimonial não apresentam respostas para o item Terceirizado.

4.3.4 Atividades e funções de auditoria

A auditoria é um parâmetro que segundo Borinelli (2006), esta ligada gerência-estratégica das entidades, constata-se que a realização desta atividade pelas empresas que compõem este estudo que as respostas obtidas são incipientes quanto à área responsável pelo desempenho da mesma, quando relacionada ao cumprimento desta. Aqui mais uma vez abordam-se a cultura da empresa (ARANTES, 1994; MAURO, 2007), estas entidades podem utilizar outros meios de medir seu desempenho interno e externo, e deixando em segundo plano a auditoria.

Na Tabela 12 têm-se as atividades relacionadas à auditoria, onde se observou que 60% das entidades realizam a auditoria interna, enquanto que 40% da amostra informou que não realiza a as atividades relacionadas a auditoria interna.

Entretanto, quando indagados sobre auditoria contábil e externa ao observa-se a Tabela 12, verifica-se que somente 20% dos empreendimentos de franquias informam que têm este tipo de atividade em suas empresas. Observou-se a abstenção de 20% dos respondentes para cada uma das questões, enquanto que 60% informam não realizar nenhum dos dois tipos de auditoria.

Tabela 12 Atividades e Funções de Auditoria

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO	NÃO RESPONDEU
Auditoria Contábil	20%	60%	20%
Auditoria Interna	60%	40%	0%
Auditoria Externa	20%	60%	20%
Auditoria Operacional	60%	20%	20%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Quando indagados sobre a realização de auditoria operacional nas empresas observou-se na amostra conforme Tabela 12, que 60% dos mesmos têm este tipo de

auditoria, enquanto que 20% responderam não realizar auditoria operacional e que 20% abstiveram de responder esta questão.

Tabela 13 Setor Responsável por Auditoria

DESCRIÇÃO	FINANCEIRO	NÃO POSSUI	NÃO RESPONDEU	NÃO SOFRE AUDITORIA
Auditoria Contábil	0%	0%	80%	20%
Auditoria Interna	20%	0%	80%	0%
Auditoria Externa	0%	20%	80%	0%
Auditoria Operacional	0%	0%	100%	0%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

A execução da auditoria requer um departamento ou área responsável pela sua realização e observam-se na Tabela 13 fatos interessantes entre os respondentes, pois estas questões apresentam um alto índice de abstenção como, por exemplo, da indagação referente à auditoria operacional onde todos não indicaram áreas ou setores responsáveis por esta função nas empresas, enquanto que para as auditorias contábil, interna e externa a abstenção foi de 80%, se relacionarmos a Tabela 12 observa-se que a auditoria operacional apresenta maior índice de execução alcançando 60% das atividades, e a auditoria interna tem um número igual, embora neste caso 20% dos respondentes nos informe que a área financeira é responsável por esta função dentro das empresas.

Na Tabela 13 verifica-se que em relação à auditoria contábil 20% da amostra informam que não sofrem este tipo de auditoria o que explica na Tabela 12 a não execução das atividades de auditoria contábil por parte de 60% dos respondentes.

4.3.5 Atividades e funções de gestão

A gestão nesta pesquisa apresenta resultados conforme Tabela 14, onde pode-se observar que as atividades relacionadas a análise de custos e rentabilidade são efetuadas em 80% das empresas de franquias, enquanto que 20% dos respondentes nos informam não realizar estas atividades, a abstenção foi nula para estas questões.

Tabela 14 Atividades e Funções de Gestão

DESCRIÇÃO	SIM	NÃO	NÃO RESPONDEU
Atender os Agentes de Mercado (Preparar as Informações)	20%	20%	60%
Dar Suporte ao Processo de Gestão com Informações	40%	0%	60%
Coordenar os Esforços dos Gestores de Área (Sinergia)	0%	40%	60%
Análise de Produtividade	40%	60%	0%
Análise de Custos	80%	20%	0%
Análise de Rentabilidade	80%	20%	0%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Em relação a análise de produtividade 60% da amostra respondeu que não realiza esta atividade, e também nesta questão a abstenção foi nula. Porém, quando indagados sobre o atendimento dos agentes de mercado, o suporte ao processo de gestão quando referente às necessidades informacionais dos gestores e na sinergia das empresas 60% dos respondentes abstiveram de responder esta questão.

Entretanto foram encontradas as seguintes respostas em relação ao preparo das informações para o mercado: 20% informam que tem esta preocupação e buscam desempenhar esta atividade e 20% noticiaram que não realizam esta atividade. Quanto ao suporte ao processo de gestão 40% da amostra informa que sim cumprem este procedimento dentro de suas empresas, contudo quanto ao esforço para manter a sinergia das entidades no exercício de suas atividades 40% dos respondentes informam que não executam esta atividade dentro de suas empresas.

Na Tabela 15 se buscou saber quais os setores ou áreas era responsável pelas atividades e funções vinculadas a gestão das empresas de franquias e encontrou-se uma grande abstenção nas respostas chegando a 80% dos respondentes nas atividades ligadas ao processo da gestão na demanda por informações, na sinergia da empresa, e principalmente nas análises de produtividade, custos e rentabilidade destes negócios.

Tabela 15 Setor Responsável por Gestão

DESCRIÇÃO	FINANCEIRO	GESTOR DE CADA ÁREA	GESTOR DE CADA ÁREA / FINANCEIRO	NÃO POSSUI	NÃO EXISTE	NÃO RESPONDEU
Atender os Agentes de Mercado (Preparar as Informações)	20%	0%	0%	20%	0%	60%
Dar Suporte ao Processo de Gestão com Informações	20%	0%	0%	0%	0%	80%
Coordenar os Esforços dos Gestores de Área (Sinergia)	0%	0%	0%	0%	20%	80%
Análise de Produtividade	0%	20%	0%	0%	0%	80%
Análise de Custos	0%	0%	20%	0%	0%	80%
Análise de Rentabilidade	20%	0%	0%	0%	0%	80%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados de pesquisa de campo.

Todavia na parte da amostra que respondeu esta questão encontrou-se quanto ao processo de gestão informacional 20% apontam a área financeira, em relação à sinergia 20% informaram que não tem um setor responsável por esta função ou atividade nas empresas de franquias da amostra. Quando se relaciona esta as análises de produtividade 20% da amostra noticia que o gestor de cada área é o responsável por este tipo de atividade e execução desta função, quanto aos custos empresariais temos uma situação atípica pois encontramos na amostra a resposta que o gestor de cada área e o setor financeiro são responsáveis por esta atividade e pelo desempenho desta função, e a rentabilidade 20% dos respondentes informam o setor financeiro como o responsável pelo execução desta função ou atividade.

No preparo das informações para o mercado encontrou-se um fato interessante, pois 20% dos respondentes informam que a área financeira é responsável por esta função executam de suas atividades, 20% diz não ter a execução desta atividade ou função e abstenção neste caso foi de apenas 60% entre os respondentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa teve como objetivo conhecer como se desenvolve a controladoria no ambiente das empresas de franquias, partindo da premissa que estas utilizassem a controladoria como instrumento de gestão, onde se buscou identificar seus atributos dentro da literatura em modelos de gestão nestas empresas; em um segundo momento averiguar sua utilização pelos gestores, e por fim descrever a relação da literatura sobre controladoria e sua utilização, os quais foram os norteadores deste estudo, e diante dos achados formularam-se as seguintes conclusões:

A forma como a Controladoria vem atuando nas empresas de franquias pesquisadas, contrariamente ao que expõe literatura sobre o assunto, não está sendo usada como instrumento de gestão por parte dos dirigentes destes empreendimentos. Diverge assim, do que preceitua Piai (2000) ao tratar da implantação de um modelo de controladoria em uma empresa que utiliza como forma de expansão o modelo de franquia, pois nas unidades de análise nenhuma das empresas apresentou a controladoria como modelo de gestão.

Contudo, as empresas que compõem este estudo informaram que a controladoria não é uma unidade administrativa dentro de suas organizações, mas no decorrer das respostas colhidas às questões expostas no questionário de pesquisa verificou-se que as atividades e funções típicas da controladoria segundo Borinelli (2006) estão presentes no cotidiano destas entidades.

Na identificação dos atributos da controladoria como um modelo de gestão para empresas de franquias, a amostra utilizada não apresenta a Controladoria como uma unidade administrativa ou órgão de *staff*, na prática isto impossibilitou o alcance de parte dos objetivos desta pesquisa, mas apontou que o crescimento destas empresas carece de instrumentos de gestão mais robusto como o presente objeto de estudo desta pesquisa.

Pode-se verificar que os atributos de uma controladoria estão presentes no dia-a-dia destas entidades por meio dos aspectos procedimentais que utilizam no desenvolvimento de suas atividades como Borinelli (2006) enfatiza em seu estudo, e incluindo as funções que órgãos como o setor financeiro destas empresas realizam sobrecarregando-os de responsabilidades onde a Controladoria poderia ser mais útil enquanto compiladora e disseminadora das informações por meio de relatórios de gestão.

Enquanto instrumento de gestão a Controladoria apresenta-se como um modelo prático, pois busca elementos de todos os setores da entidade, os dirimido e transformando em informações úteis (Hendriksen e Van Breda, 1999) para os gestores da empresa.

Ao averiguar a utilização da controladoria por parte dos gestores nesse tipo de empreendimento e como se dá este emprego, percebe-se que o uso da Controladoria não ocorre em sua plenitude nas empresas de franquias que compõem as unidades de análise da pesquisa, embora se tenha verificado que os artefatos e aspectos procedimentais estejam presentes na rotina destas entidades (Borinelli, 2006) e na literatura tenha-se deparado apenas com o exemplo de modelo de controladoria para franquias o trabalho realizado por Piai (2000), sabe-se informalmente que outras empresas do setor têm a Controladoria como unidade administrativa em seus *staffs*.

Isto não invalida o estudo porque apresenta a carência ou necessidade informacional que os gestores das empresas de franquias têm quanto à adoção de modelos de gestão por estas empresas que sejam eficientes e eficazes no processo de gestão dos empreendimentos deste canal de distribuição de produtos e serviços.

Na apresentação da relação existente entre a forma de utilização da controladoria por parte dos gestores e a literatura sobre o assunto, foi possível verificar que nas empresas de franquias há uma forte utilização dos aspectos procedimentais da Controladoria, na execução dos serviços e elaboração dos relatórios atendendo o que preceitua a Perspectiva 2 elaborada por Borinelli (2006). Embora a formalização deste modelo não esteja presente, parte se deve a cultura organizacional destas empresas que estão em formação, pois Arantes (1994) informa que o amadurecimento dos sistemas organizacionais possibilita uma visão de gestão ampla dos empreendedores que comandam estas entidades.

Na literatura encontraram-se temas relacionados à abertura de empresas que optaram pelo uso do sistema de franquia para atuarem em seus respectivos mercados, como Mauro (2007), o qual traça linhas na classificação destas empresas que explicam o amadurecimento gestão ao explanar sobre os aspectos ou características de cada geração de franquia. Pode-se relacionar este as obras de Padovese, Arantes, Nakagawa, Hendriksen e Van Breda dentre os mais diversos autores que abordam a gestão pelo prisma da administração, contabilidade e controladoria, estas obras auxiliam umas as outras ao abordar-se o desenvolvimento das formas de gestão para os mais diversos tipos de empreendimentos, incluindo-se as empresas de franquias.

Em estudos acadêmicos como dissertações e artigos de cunho científico destaca-se a obra de Piai (2000), Baumeier (2008), Bernard (2008), Castro (2000), dentre outros autores que abordam o tema franquia, porém poucos abordam a Controladoria em relação a franquias com orientações sobre seu uso neste canal de distribuição, mesmo sua utilização estratégica de sobrevivência em um mercado altamente competitivo.

A incipiência na literatura sobre a relação destes dois temas tem diminuído continuamente devido a agucidade acadêmica, mas necessita-se de mais textos que apontem *cases* de sucesso da Controladoria como modelo de gestão para empreendimentos de franquias, aos quais os dirigentes destas empresas tenham referências sobre o assunto relacionando ao seu cotidiano empresarial.

Em face ao estudo sugere-se o aprofundamento de estudos que viabilize o uso da controladoria por empresas de franquias, independente do setor que operem, com um numero maior de unidades no universo amostral, e também como em cada setor atuante em franquias utiliza-se da controladoria.

Recomenda-se ainda o estudo sobre as Perspectivas 1 e 3 do trabalho elaborado por Borinelli (2006), verificando a teoria aplicada na prática das organizações e como esta se materializa nas empresas de franquias.

A abordagem dos custos sob a ótica da Controladoria em empresas de franquias, porque a continuidade deste tipo de estudo para o sistema de franquias favorece a continuidade das empresas que optam pelo diversos mercados utilizando este sistema como forma de expansão.

REFERÊNCIAS

ARANTES, Nélio. **Sistemas de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas.** – [s. ed.] – São Paulo: Atlas, 1994.

BAUMEIER, Alan. **Fatores de vantagem competitiva em sistemas de distribuição varejista com foco em redes Cooperativas e *franchising*:** um estudo exploratório. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal De Santa Catarina, Florianópolis, 2002. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/10073.pdf>>. Acesso em: 04 ago 2008

BERNARD, Daniel Alberto; PEREIRA, Sérgio dos Reis. **USO DE FERRAMENTAS AVANÇADAS DE GESTÃO POR REDES DE *FRANCHISING*.** Disponível em: <www.franquianaweb.com.br/itens_net/artigo%20novo.doc>. Acesso em: 24 abr 2008.

BEUREN, Ilse Maria (coord. e org.). et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria. MOURA, Verônica de Miglio. **O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos.** Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 31, p. 45 - 65, janeiro/abril 2003

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis.** 2006. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br>>. Acesso em: 21 mai 2008.

BRONDANI, Gilberto. UHLMANN, Vivian Osmari. **A atuação da controladoria no planejamento estratégico de organizações competitivas.** Disponível em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vllln02/a_atuacao_da_controladoria_no_planejamento.pdf google.com.br>. Acesso em: 10 out 2008.

CASTRO, Silvio Cezar de. **Franchising: criação de empresas, aspectos relevantes.** Revista Cesumar – Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. jul./dez.2000, v. 12, n. 2, p. 221-237.

CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON – 2. ed. – 6. reimp. – São Paulo: Atlas, 2007.

ESPINHA, Pedro Guena et al. **Fatores de fracasso de empreendimentos no sistema de franchising**: Um estudo exploratório. [s. ed.] Mirandópolis - SP. Disponível em: < <http://www.icesi.edu.co/ciela/anteriores/Papers/pmed/1.pdf> >. Acesso em: 10 abr 2008.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. – 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2005.

FIGUEIREDO, Sandra. GAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: teoria e pratica. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S. VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. trad. Antonio Zoratto Sanvicente. – São Paulo: Atlas. 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

MAURO, Paulo César. **Guia do franqueado** Leitura obrigatória para quem quer compra franquia. São Paulo: Nobel, 2007.

MAGALHÃES, Pedro Naves. **Contrato de franquia: origem desenvolvimento e atual situação no sistema Jurídico brasileiro**. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Direito, UNESP. Franca (s. data) < <http://www.franca.unesp.br/PedroNavesMagalhaes.pdf> >. Acesso em: 28 jul 2008.

MARQUES, Dalton Siqueira Pitta. **Internacionalização de franquias**: Um mapeamento sobre a presença de redes brasileiras no exterior. 2006. Dissertação (Tese em Administração) – Curso de Pós-graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br>>. Acesso em: 18 jul 2008.

MERLO, Edgard Monforte. **O desempenho do setor de franquias no Brasil**: Um estudo exploratório dos principais condicionantes de performance. 2000. Dissertação (Dissertação em Administração de Organizações) – Curso de Pós-graduação em Administração de Organizações, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br>>. Acesso em: 18 jul 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. – 1. ed. – 7. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.

NOVAES, Antonio Galvão. **Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição** Estratégia, Operação e Avaliação. – 3. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

Núcleo de Estudos em Contabilidade e Controladoria (NECC). **O que é controladoria?** Disponível em: < http://www.ebape.fgv.br/academico/asp/dsp_pe_necc_controladoria.asp>. Acesso em: 23 de julho 2009.

PADOVESE, Clóvis Luís. **Controladoria Básica**. – [s. ed.] – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

_____. **Controladoria Avançada.** – 1. ed. – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

_____. **Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos Estrutura Aplicação.** – [s. ed]. 2. reimp. da 1. imp. 2003 – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2007.

PEDRON, Flávio Barbosa Quinaud; CAFFARATE, Viviane Machado. **Do contrato de franquia.** Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 45, set. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=616>>. Acesso em: 09 jan 2008.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria Gestão eficaz utilizando padrões.** – [s. ed.] – São Paulo: Saraiva. 2002.

PETERS, Marcos R. S. **Controladoria Internacional:** incluindo Sarbanes Oxley Act e USGAAP. – [s. ed.] – São Paulo: DVS Editora, 2004.

PIAI, Marilda aparecida Brandão. **Metodologia para implementação de sistema de controladoria.** 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Curso de Pós – Graduação em Mestrado em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.ufsc.edu.br>>. Acesso em: 24 set 2008.

SÁ, Antonio Lopes de. **Mais de dois mil anos de teoria da contabilidade.** [2008?]. Disponível em <www.lopesdesa.com> Acesso em 18 ago. 2008.

SANTOS, Ruth Aparecida Martins dos. PIZZINATTO. Nádia Kassouf, **Franchising: história, evolução, operacionalização.** Revista Científica do IMAPES. - v. 3, n. 3 (2005) - Pág. 27-32, Sorocaba, SP: IMAPES, 2005.

SCARPIN, Jorge Eduardo. **Estudos dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná:** Instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. 2006. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br>>. Acesso em: 18 jul 2008.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Controladoria como instrumento de gestão.** – 1. ed. (ano 2004) – 6ª tir. Curitiba: Juruá, 2008.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria.** – São Paulo: Atlas, 2006. – (Coleção resumos de contabilidade; v. 17)

SILVA, Ada Maria de Assis e; PINHEIRO, Ana Cláudia Repeker; SILVA, Marcus Luciano Rodrigues da. **Estudo exploratório sobre franquias sediadas em São José do Rio Preto.** – Monografia (MBA em Gestão de Negócios) – Curso de Pós-graduação MBA em Gestão de Negócios. CEGENTE – Centro de Estudos Gente. UNICERES – União das Escolas do Grupo Ceres de Educação, São José do Rio Preto, São Paulo. 2004.

SZYCHTA, Everton Luiz. **Contratos internacionais de franquia.** Revista Brasileira de Direito Internacional, Curitiba, v.2, n.2, p. 321-342, jul./dez.2005

VIANA, Berenice dos Santos. **O Crescimento do Sistema de *Franchising* no estado do Amazonas**. 1995. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 1995.

VIEIRA, Sérgio De Jesus. **Modelo de Análise da Demonstração do Valor Adicionado para a gestão das empresas**. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal De Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/10073.pdf>>. Acesso em: 18 jul 2008

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. trad. Daniel Grassi. – 2. ed. – Porto Alegre: Bookman, 2001.

Sítios visitados na internet:

www.portaldofranchising.com.br

www.sebrae.com.br

www.teses.usp.br

www.ufsc.edu.br

APÊNDICES

APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO	92
---------------------------------	----

APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS - UFAM
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO "STRICTO SENSU" EM
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPG-CCF



Título da pesquisa: **A atuação da controladoria em empresas de franquia**

Pesquisador (es) Prof^a Dr^a Mariomar de Lima Sales
E-mail: mssl@ufam.edu.br
responsável(is): Mestranda Valcimeiri de Souza Gomes
E-mail: vmeiri@yahoo.com.br

Prezado (a) Senhor (a):

Você está sendo convidado (a) a responder às perguntas deste questionário de forma totalmente **voluntária**. Você tem o direito de **desistir** de participar da pesquisa a qualquer momento, sem nenhuma penalidade.

Objetivo do estudo: *Conhecer a atuação da controladoria em empresas do sistema de franquias.*

Procedimentos. Sua participação nesta pesquisa consistirá apenas no preenchimento deste questionário, respondendo às perguntas formuladas.

Benefícios. Esta pesquisa trará maior conhecimento sobre o tema abordado, sem benefício direto para você ou para empresa, pois esta pesquisa buscar beneficiar todas as empresas do sistema de franquias.

Riscos. O preenchimento deste questionário não representará qualquer risco de ordem física, financeira, econômica ou psicológica para você.

Sigilo. As informações fornecidas por você serão confidenciais e de conhecimento apenas dos pesquisadores responsáveis. Os sujeitos da pesquisa não serão identificados em nenhum momento, mesmo quando os resultados desta pesquisa forem divulgados sob qualquer forma.

PARTE I IDENTIFICAÇÃO DO RESPONDENTE

Dados da empresa

Razão Social: _____
Endereço: _____
Data de fundação: _____

Dados do entrevistado

Nome: _____
Função: _____ Tempo que atua na Função: _____
Formação acadêmica: _____

Setor de atuação da empresa

As categorias abaixo foram classificadas segundo Associação Brasileira de Franchising – ABF

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Acessórios pessoais e calçados
<input type="checkbox"/> Alimentação
<input type="checkbox"/> Beleza, esporte e saúde
<input type="checkbox"/> Comunicação, informática e eletrônica
<input type="checkbox"/> Construção, material e serviço
<input type="checkbox"/> Educação e treinamento
<input type="checkbox"/> Entretenimento
<input type="checkbox"/> Fotografia, gráficas e sinalização | <input type="checkbox"/> Hotelaria e turismo
<input type="checkbox"/> Limpeza e conservação
<input type="checkbox"/> Livraria e papelaria
<input type="checkbox"/> Móveis, decoração e presentes
<input type="checkbox"/> Negócios, serviços e conveniência
<input type="checkbox"/> Serviços automotivos
<input type="checkbox"/> Vestuário |
|---|--|



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS - UFAM
 PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
 FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
 PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO "STRICTO SENSU" EM
 CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPG-CCF



PARTE II IDENTIFICAR O TIPO DE FRANQUIA

Marcar as principais características na formatação da franquia

Segmentação pelo tipo de participante do canal

- Franquia de distribuição de produtos Franquia social
 Franquia de prestação de serviços Franquia industrial

Segmentação pela natureza do negócio - público usuário dos produtos e/ou serviços da franquia

- público empresarial consumidor final

PARTE III PROCESSO DE GESTÃO DA EMPRESA

Quem é o gestor da empresa?

- Proprietário / sócios
 Administrador contratado
 Familiar (indicar grau de parentesco) _____

Na gestão da empresa o processo decisório é descentralizado?

- Sim Não

Por quê?

A contabilidade da empresa é realizada?

- Por terceiros Pela própria empresa

Instrumentos gerenciais existentes na empresa:

- Orçamento
 Relatórios gerenciais
 Controles gerenciais

As informações emanadas da contabilidade são utilizadas pelos gestores para:

- Subsidiar o processo decisório na área financeira.
 São adequadas para uma melhor análise em novos relatórios de cunho gerencial.

Quais os relatórios são adequados para análise gerencial?



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS - UFAM
 PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
 FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
 PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO "STRICTO SENSU" EM
 CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPG-CCF



PARTE IV CONTROLADORIA

Existe no quadro organizacional da empresa um setor ou departamento de Controladoria?

() Sim

() Não

Se a resposta da questão anterior for não, indique o departamento que exerce as atividades de controladoria?

No organograma da empresa a quem ou a qual setor/departamento a controladoria está subordinada?

A controladoria ou o departamento que responde pela controladoria é responsável pelas atividades de:

Descrição	SIM	NÃO	QUAL DEPARTAMENTO?
Planejamento Econômico (Elaborar, coordenar e assessorar no planejamento das áreas)			
Gerir o Departamento Contábil			
Planejamento Tributário (Gerenciamento de Impostos)			
Gerenciamento e Desenvolvimento do Sistema de Informação Contábil			
Planejamento Financeiro			
Implementação e Manutenção de Regimes Contábeis			
Planejamento Operacional			
Elaborar Demonstrações Contábeis			
Planejamento Orçamentário ((Elaborar, coordenar e assessorar no planejamento / orçamento das áreas)			
Atender os Agentes de Mercado (Preparar as Informações)			
Controle Interno			
Dar Suporte ao Processo de Gestão com Informações			
Controle Externo			
Controle Patrimonial (Registro e Controle de Ativos Fixos)			
Controle Gerencial (Gerenciamento e Desenvolvimento do Sistema de Informação Gerencial)			
Auditoria Contábil			
Coordenar os Esforços dos Gestores de Área (Sinergia)			
Auditoria Interna			
Planejamento Empresarial (Elaborar, coordenar e assessorar no planejamento organizacional)			
Auditoria Externa			
Auditoria Operacional			
Desenvolvimento de Políticas e Procedimentos			



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS - UFAM
 PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
 FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
 PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO "STRICTO SENSU" EM
 CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPG-CCF



Contábeis e de Controle			
Contabilidade Geral			
Contabilidade Financeira			
Contabilidade Gerencial			
Contabilidade Fiscal			
Contabilidade Societária			
Contabilidade Custos (Gerenciamento e Desenvolvimento do Sistema de Custos			
Análise de Produtividade			
Análise de Custos			
Análise de Rentabilidade			