



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM  
ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

**Carlos Alberto Diehl**

**CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS:  
um modelo referencial avançado**

**Tese de Doutorado**

**Florianópolis – Brasil**

**2004**

**Carlos Alberto Diehl**  
Universidade do Vale do Rio dos Sinos / CNPq

# **CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS: um modelo referencial avançado**

Tese submetida como parte dos requisitos para obtenção do título de  
Doutor em Engenharia de Produção.

UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina  
PPGEP - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção

Orientador: Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

Co-orientador: Prof. Hugues Boisvert

HEC - École des Hautes Études Commerciales de Montréal  
Doctorat en Administration

Área de Concentração: Inteligência Organizacional (Gestão das Organizações)

**Florianópolis – Brasil**

**2004**

Traduzido do Original: *Título da Obra*. Florianópolis, UFSC, 2004.

## **CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS: um modelo referencial avançado**

Ficha Catalográfica:

Diehl, Carlos Alberto

Controle Estratégico de Custos: um modelo referencial avançado. Florianópolis, 2004.

304p.

Tese (Doutorado) - Engenharia de Produção e Sistema (EPS) Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção (PPGEP).

1. Controle Estratégico. 2. Controle de Gestão. 3. Estratégia. 4. Sistemas de Custos 5. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 6. DE QUEIROZ, A.D.

**Carlos Alberto Diehl**

**CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS:  
um modelo referencial avançado**

Esta tese foi julgada e aprovada para a obtenção do título de **Doutor em Engenharia de Produção** no **Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção** da Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 12 de fevereiro de 2004.

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.  
Coordenador do Programa

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Antônio Diomário de Queiroz  
UFSC (Orientador)

---

Prof. Dr. Antonio Cezar Bornia  
UFSC

---

Prof. Dr. Ely Laureano Paiva  
UNISINOS

---

Prof. Dr. Francisco José Kliemann Neto  
UFSC/ UFRGS

---

Profa. Dra. Ilse Maria Beuren  
UFSC

---

Profa. Dra. Regina Panceri  
UNISUL

## DEDICATÓRIA

Duvido que alguém não tenha alguma crítica ou reclamação de sua infância. Ainda mais quando ela foi repleta de privações e de graves problemas de saúde familiar. Mesmo com todas dificuldades dele, guardo na lembrança uma lição de meu pai: ele se lamentava profundamente por ter abandonado os estudos devido a uma oferta de promoção profissional. Dizia ele que o estudo o teria levado mais longe do que uma promoção profissional, mesmo por que a falta o impediria mais adiante. E foi o que ocorreu. Esta é uma lição de vida, mostrada pela própria experiência dele e não imposta como um “conhecimento” que ele tinha do tipo “faz assim por que eu sei que é certo” ou “faz assim por que sei mais pela experiência”.

Esta lição, aprendida na dor de meu pai, tem me servido como um guia ao qual freqüentemente recorro quando dúvidas sobre que caminho seguir me assolam. Primeiro, ela serve como uma lembrança, dita na simplicidade das palavras de um homem com instrução primária, mas cultura superior e vinda da experiência, que embora amarga, teve seu valor na medida em que, como alguém já disse: “o objetivo de um pai não é fazer o filho viver com suas verdades, mas não viver com suas mentiras”.

Segundo, ela me fez ver sempre a importância de pensar no longo prazo (a estratégia!). Tem me acompanhado pela vida essa noção de entender a implicação de minhas ações ao longo do tempo, e tenho, na medida do possível, tentado agir sempre em consonância com meus objetivos maiores, mesmo que isso traga um desconforto imediato.

Por fim, essa lição sempre me serviu para lembrar a importância do conhecimento. Creio que a maioria das genialidades está na simplicidade. E a simplicidade de palavras simples, ditas por uma pessoa simples, me fez (e continua me fazendo) refletir ampliadamente

sobre o alcance de uma lição tão preciosa, pela sua aplicação em tantos momentos importantes, pelas valiosas metáforas que ela proporcionou.

Por tudo isso, e pelas outras tantas lições, este trabalho, fruto de um caminho de 28 anos pela estrada do conhecimento é também teu, pai!

## AGRADECIMENTOS

Agradecer a pessoas e organizações em uma tese não é, embora pareça, tarefa fácil. Corre-se o risco de esquecer de alguém. No entanto, creio, o maior risco seria o de não registrar pelo menos alguns dos tantos apoios recebidos. Para tentar evitar o esquecimento, listarei aquelas pessoas e instituições que, se a memória não me trair, explicarão, em ordem mais ou menos cronológica, um pouco desta caminhada.

Antes de tudo, à Nanci. Em geral, as mães se dedicam a seus filhos e buscam lhes oferecer apoio, inclusive com palavras. A Nanci esteve sempre ao meu lado, apoiando-me, de forma quase silenciosa. Levantando de madrugada para preparar um café, deixando ou mesmo fazendo uma janta tardia, quando retornava ao final da noite dos estudos e tantos outros esforços que se precisaria uma vida para contar. Ou viver. Alguém que fez tudo que estava ao seu alcance para que os filhos pudessem trilhar a estrada do conhecimento.

Depois, a Unisinos. O apoio institucional e financeiro oferecidos pela universidade onde, nos últimos anos, tenho tido a maior parte de minha atuação. O ambiente acadêmico e o auxílio de tantos colegas permitiram iniciar essa caminhada.

Também ao prof. Kliemann que, ao me por em contato com meu orientador, referendando minha escolha com palavras generosas, prestou-me grande ajuda. E também pelas quase intermináveis (e estimulantes) discussões sobre os temas abordados nesta tese.

Ao meu orientador, prof. Diomário, pelo inestimável apoio, pelas palavras de estímulo e confiança, pela orientação segura e inteligente e, se tudo isso ainda não fosse o bastante, pela presença sempre amável e cordial. Quem, além de orientador, foi amigo. Um verdadeiro *Gentleman*.

Ao prof Boisvert, meu co-orientador em Montreal, pela insistência, principalmente, quanto ao aspecto metodológico deste trabalho e pela sua disponibilidade em me receber e apoiar na HEC. Também importante lembrar a ajuda e o incentivo dados pelo seu colega, prof. Alexander Mersereau, principalmente no tocante a Controle Estratégico.

À Zandra e ao Thomas, pela ajuda, carinho e companheirismo ao longo de quase um ano em um país estranho, mas maravilhoso.

À Arezzo, na figura do seu diretor administrativo-financeiro, sr. Kurt Richter, que me abriu a empresa e ofereceu compartilhar sua experiência, tempo e conhecimento.

À Pedrozo, nas figuras do seu Gerente Executivo, sr. Roger Luciano da Silva, que, com paciência e dedicação, me recebeu e apoiou e diretores, srs. Ivan Pedrozo e Albino Pedrozo, que se dispuseram a investir um pouco do seu precioso tempo neste trabalho.

Ao meu amigo e colega Cláudio Gonçalo, pela ajuda, discussões, revisões e paciência ao longo de quatro anos de convívio.

Aos membros da banca de exame de qualificação, profs Ilse, Bornia e Ely pelas contribuições que permitiriam a melhoria deste trabalho.

Finalmente, a mais importante: a BEATRIZ. Que, segundo a etimologia da palavra, significa "a que te faz feliz". Se puder resumir em uma palavra ela é *companheirismo*. Só quem realmente ama pode ser tão companheira como ela tem sido ao longo desses mais de dez anos. E só quem realmente ama pode apoiar como ela me apoiou nesses últimos quatro anos.

De todo modo, gostaria também de agradecer àqueles colegas, familiares e amigos, que, de uma forma ou outra, colaboraram com suas dicas, discussões ou mesmo com palavras de afeto e estímulo.

Espero não ter injustiçado ninguém, mas caso isso tenha acontecido, prometo em uma próxima versão fazer a inclusão.

## EPÍGRAFE

*"Acompanhou-me, pela vida em fora, como fiel conselheira, a convicção de que todo nosso esforço deve consistir em conservar o frescor juvenil de nossos pensamentos e sentimentos. Instintivamente me esforcei para não me tornar àquilo que, usualmente, se entende por 'homem maduro'.*

*A expressão de 'maduro', aplicada ao homem, sempre me inspirou, e continua inspirando, um acentuado mal-estar. Ouço nela dissonâncias dolorosas, sinônimos de empobrecimento, atrofiamento e embotamento. O que se observa, ordinariamente, num homem 'maduro' é uma espécie de sensatez feita de resignação, modelada pelo exemplo alheio, e que abre mão, sucessivamente, das idéias e convicções que já nos foram tão caras na mocidade. Acreditava-se na vitória da verdade; agora não mais. Cria-se nos homens; agora, não mais. Zelava-se pela justiça; agora, não mais. Confiava-se na força da bondade e da tolerância; agora, não mais. Havia entusiasmo; agora, não mais. Para se navegar mais comodamente, através das escolhas e temporais da vida, aliviou-se o barco. Atiraram-se fora muitos bens que, antes, se consideravam indispensáveis. Na realidade, o barco ficou mais leve, mas aquilo que se atirou fora eram, de fato, as provisões de boca e a reserva de água. Agora, navega-se com maior facilidade, mas rumo à fome e à inanição.*

*Na mocidade, entre adultos, ouvi conversas repassadas de uma nostalgia que enchiam de tristeza o coração. Eles voltavam os olhos para o idealismo e a capacidade de entusiasmo de sua mocidade, como para algo precioso que deveriam ter conservado a qualquer preço. Ao mesmo tempo, porém, consideravam como uma espécie de lei da natureza a suposta impossibilidade de fazer assim.*

*Invadiu-me então o medo de que, um dia, também eu estivesse reduzido a olhar para trás com a mesma tristeza. Decidi não me sujeitar a esse trágico processo de transformar-me num 'homem sensato'. E através da vida fiz o máximo possível para realizar aquilo que, com a pertinácia própria da idade, tinha prometido a mim mesmo realizar ".*

Albert Schweitzer

## **EXPLOÇÃO**

A loucura que trago  
Por dentro,  
É maior que a lucidez  
Que me acompanha!

Revê mundos  
Revive vidas  
Explora devaneios,  
Às vezes, feridas

Viaja sem cessar  
Um turbilhão na mente  
Pensamentos inúteis  
Sonhos latentes

Se a racionalidade  
Progride  
A imaginação ...  
Explode!!!

Pelo autor

## RESUMO

Esta tese apresenta, a partir da consolidação de várias pesquisas realizadas na área de custos, um modelo referencial avançado de controle estratégico de custos. O primeiro capítulo faz uma contextualização do tema e apresenta a problemática enfrentada em Controle Estratégico de Custos. O segundo capítulo apresenta referencial teórico sobre *Estratégia* e o terceiro, sobre *Controle de Gestão*. Juntos, eles oferecem embasamento teórico para o desenvolvimento do trabalho. O quarto capítulo estuda as organizações de serviços, visando fornecer subsídios para os estudos de caso realizados. O quinto capítulo propõe, então, o *Modelo Referencial de Controle Estratégico de Custos*, usando como base uma série de pesquisas realizadas. No sexto capítulo é construída a metodologia de pesquisa utilizada para a investigação de campo, baseada em estudos de caso múltiplos. O sétimo capítulo apresenta os casos estudados pelo autor, com suas respectivas análises. Finalmente, o capítulo oito apresenta as conclusões, demonstrando a utilidade e a validade do controle estratégico de custos e as recomendações para trabalhos futuros.

Palavras-chave: Controle, Estratégia, Custos

## **ABSTRACT**

This thesis, which is the fruit of a series of research projects on the field of costs, presents a referential model for the strategic control of costs. The first chapter presents an overview about current issues and some questions about the subject. The second and third chapter present, respectively, Strategy and Management Control Theories. Together they offer a conceptual basis to develop the Strategic Cost Control Model. The fourth chapter presents service organizations concepts as a subsidy for case studies. From several researches, the fifth chapter presents a proposal for a Framework for Strategic Cost Control, based on research on the field. The sixth chapter presents the methodology for field research, through multiple case studies. The seventh chapter shows the cases studied by the author and their analyses. Finally, chapter eight presents conclusions, showing the validity and utility of Strategic Control of Cost and future work recommendations.

Key Words: Control, Cost, Strategy

## **RESUMÉE**

Cette thèse présente, à partir de la consolidation de plusieurs recherches réalisées dans le domaine des coûts, un modèle référentiel avancé de contrôle stratégique de ce sujet. Le premier chapitre fait une contexture du thème et montre la problématique qu'on a dû faire face dans le Contrôle Stratégique de Coûts. Le deuxième chapitre présente le référentiel théorique sur la Stratégie et le troisième, sur le Contrôle de Gestion. Ensemble ils offrent la base théorique pour le développement du travail. Le quatrième chapitre étudie les organisations des services, dans le but de fournir des subsides pour les études de cas réalisés. Le cinquième chapitre propose, cependant, le Modèle Référentiel de Contrôle Stratégique des Coûts, en utilisant comme base une série de recherches réalisées. Dans le sixième chapitre la méthodologie de recherche utilisée pour l'investigation de champ est construite, basée dans des études de cas multiples. Le septième chapitre présente les cas étudiés par l'auteur, avec ses respectives analyses. Pour finir, le chapitre huit expose les conclusions, en exemplifiant l'utilité et la validité du contrôle stratégique des coûts et les recommandations pour des travaux futurs.

Mots-clés : Contrôle, Coûts, Stratégie

## **RESUMEN**

Esta tesis presenta un modelo referencial avanzado de control estratégico de costes, creado a partir de varios estudios realizados en el área de costes. El primer capítulo contextualiza el tema y presenta la problemática enfrentada en el Control Estratégico de Costes. En el segundo capítulo se expone un marco referencial teórico sobre Estrategia, y en el tercero sobre Control de Gestión. Juntos ofrecen la base teórica para el desarrollo del trabajo. En el cuarto capítulo se estudian las organizaciones de servicios, con el objeto de aportar conocimientos para el estudio de caso realizado. En el quinto capítulo se propone, entonces, el Modelo Referencial de Control Estratégico de Costes usando como base una serie de investigaciones realizadas. En el sexto capítulo se construye la metodología de investigación de campo basada en estudios de caso múltiples. El séptimo capítulo presenta los casos estudiados por el autor, con sus respectivos análisis. Por último, el capítulo octavo presenta las conclusiones, demuestra la utilidad y validez del control estratégico de costes y propone recomendaciones para futuros trabajos.

Palabras-clave: Control, Costo, Estrategia

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Modelo contingencial mínimo necessário - fonte: OTLEY, 1980.....	37
Figura 2 - Cadeia de causalidade para explicação do desempenho estratégico – fonte: LORINO; TARONDEAU, 1998 (tradução nossa).....	45
Figura 3 - O modelo básico da escola do <i>design</i> - fonte: MINTZBERG et al., 2000.....	49
Figura 4 - O modelo Steiner de planejamento estratégico - fonte: MINTZBERG et al., 2000.....	51
Figura 5 - Modelo das forças competitivas - fonte:PORTER, 1997.....	52
Figura 6 - Cadeias de valor - fonte: adaptado de PORTER, 1992.....	55
Figura 7 - Cadeia de valores interna - fonte: PORTER, 1992.....	56
Figura 8 - Estratégias genéricas - fonte: PORTER, 1997.....	57
Figura 9 - Matriz de crescimento-participação - fonte: HENDERSON, 1979.....	63
Figura 10 - O ciclo adaptativo – adaptado de MILES; SNOW, 1978.....	67
Figura 11 – Relacionamento entre heterogeneidade e imobilidade de recursos, valor, raridade, imitabilidade imperfeita e substituibilidade e vantagem competitiva sustentável – adaptado de BARNEY, 1991.....	70
Figura 12 - Estratégias deliberadas e emergentes - fonte: MINTZBERG et al., 2000.....	78
Figura 13 - Estratégias decididas, não-decididas e implementadas.....	85
Figura 14 - Controle de processo.....	88
Figura 15 - Controle de gestão ampliado – fonte: DE QUEIROZ, 2002.....	89
Figura 16 - O sistema de controle de gestão (SCG).....	90
Figura 17 – O Balanced Scorecard - fonte: KAPLAN; NORTON, 1997.....	94
Figura 18- Mapa estratégico parcial da Mobil– adaptado de KAPLAN; NORTON, 2001a (original no Anexo A).....	96
Figura 19 – Exemplo de desdobramento de meios ou medidas usando o diagrama de árvore – adaptado de AKAO, 1997.....	99
Figura 20 - Pontos de controle e pontos de verificação.....	100
Figura 21 - Sistema de controle estratégico - fonte: SIMONS, 1995.....	110
Figura 22 - Custos adicionados à cadeia de valor.....	142
Figura 23 - A localização do cec na organização.....	153
Figura 24 - O CEC inserido no Modelo de Simon.....	154
Figura 25 - Visão geral do modelo proposto.....	158
Figura 26 - Características de estudos de caso.....	163
Figura 27 - Integração de classificações estratégicas - fonte: LANGFIELD- SMITH, 1997.....	169
Figura 28 - Foco da pesquisa em relação ao modelo proposto (ver Figura 25).....	172
Figura 29 – Visão geral do organograma da Arezzo.....	203
Figura 30 - Organograma Grupo Pedrozo.....	220
Figura 31 – As Alavancas de Controle e o CEC na Arezzo e na Pedrozo – visão geral.....	259
Figura 32 - Evolução do PIB por setor de atividade (100 = soma da participação dos setores plotados). Adaptado de IBGE, 2002. Disponível em <a href="http://fgvdados.fgv.br/">http://fgvdados.fgv.br/</a> . Acesso em 27 de Março de 2002.....	288
Figura 33 - Evolução da renda média por setor de atividade - adaptado de IBGE, 2002. Disponível em <a href="http://fgvdados.fgv.br/">http://fgvdados.fgv.br/</a> . Acesso em 27 de Março de 2002.....	289

Figura 34 - Evolução dos índices de ocupação por setor de atividade na região metropolitana de Porto Alegre (RMPA) – adaptado de DIEESE, 2002. Disponível em <a href="http://www.dieese.org.br">http://www.dieese.org.br</a> . Acesso em 28 mar. 2002.....	289
Figura 35 - Evolução dos índices de ocupação para o setor de serviços e total e curvas de regressão linear –RMPA - adaptado de DIEESE, 2002. Disponível em <a href="http://www.dieese.org.br">http://www.dieese.org.br</a> . Acesso em 28 mar. 2002. ....	290
Figura 36 - O triângulo de Serviços - fonte: ALBRECHT, 1998 .....	292
Figura 37 - O ciclo de serviço - fonte: ALBRECHT, 1998 .....	293
Figura 38 - Processos de serviços em função do volume de clientes – fonte: FITZGERALD et al., 1991. ....	295

## LISTA DE QUADROS

<u>Quadro 1 - Resumo de definições de estratégia militar – fonte: FIEVET, 1992. ....</u>	41
<u>Quadro 2 - Recursos, habilidades e organização em função da estratégia genérica - fonte: PORTER, 1997 .....</u>	58
<u>Quadro 3 - Direcionadores de custo e singularidade - fonte: adaptado de PORTER, 1992 .....</u>	59
<u>Quadro 4 - As dez escolas estratégicas - fonte: adaptado de MINTZBERG et al., 2000 .....</u>	77
<u>Quadro 5 – Resumo das abordagens sobre estratégia .....</u>	83
<u>Quadro 6 – Resumo das abordagens sobre estratégia (cont.) .....</u>	84
<u>Quadro 7 – Resumo dos conceitos relativos a controle de gestão .....</u>	93
<u>Quadro 8 - Resumo de elementos de sistemas de controle estratégico.....</u>	109
<u>Quadro 9 - Comparação entre sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativo – adaptado de SIMONS, 1995.....</u>	115
<u>Quadro 10- Direcionadores de custo estruturais e de execução - fonte: SHANK; GOVINDARAJAN, 1997. ....</u>	143
<u>Quadro 11 - Táticas para estudo de caso - fonte: <i>Cosmos Corporation</i> apud YIN, 1994, p.33. ....</u>	164
<u>Quadro 12 - Resumo de características de posições competitivas .....</u>	167
<u>Quadro 13 - Resumo de características de tipologias estratégicas .....</u>	168
<u>Quadro 14 - Resumo de características de missões estratégicas .....</u>	169
<u>Quadro 15 - Resumo das características utilizadas para identificar a posição estratégica.....</u>	170
<u>Quadro 16 - Resumo das variáveis a serem avaliadas.....</u>	178
<u>Quadro 17 - Visão geral da metodologia .....</u>	182
<u>Quadro 18 - Resumo dos principais elementos diferenciais de controle de gestão em organizações de serviços .....</u>	195
<u>Quadro 19 – Resumo das classificações estratégicas da Arezzo.....</u>	208
<u>Quadro 20 – Resumo das classificações estratégicas da Pedrozo .....</u>	229
<u>Quadro 21 – Resumo das características dos estudos de caso.....</u>	247
<u>Quadro 22 - Resumo das características dos estudos de caso (cont.) .....</u>	248
<u>Quadro 23 - Resumo de características de processos de serviços - adaptado de FITZGERALD et al., 1991.....</u>	295
<u>Quadro 24 - Comparação da classificação de processos de serviços .....</u>	296

# LISTA DE SÍMBOLOS E ABREVIATURAS

## 5

5W2H: *What, Why, When, Who, Where, How and How Much* – O Que, Porque, Quando, Quem, Onde, Como e Quanto 99

## A

ABC: *Activity Based Costing* – Custeio Baseado em Atividades 139  
 AIS: *Accounting Information System* – Sistema de Informação Contábil 37  
 ANATEL: Agência Nacional de Telecomunicações 190

## B

BCG: *Boston Consulting Group* 62  
 BSC: *Balanced Scorecard* 94

## C

CEC: Controle Estratégico de Custos (SCC - Strategic Cost Control) 27  
 CEO: *Chief Executive Office* – Presidente Executivo 217  
 CG: Controle de Gestão (MC – Management Control) 27  
 CMS: Sistemas de Gestão de Custos (Cost Management System) 27  
 CNAE: Classificação Nacional de Atividades Econômicas 192, 202, 219

## D

DAF: Diretor Administrativo-Financeiro 201  
 DIEESE: Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócio-Econômicos 289  
 DP: Diretor-Presidente 183  
 DRE: Demonstrativo de Resultado do Exercício 93

## E

ERP: *Enterprise Resource Planning* – Sistema de Gestão Integrada 215  
 EVA: *Economic Value Added* - Valor Econômico Adicionado 102

## F

FHC: Fernando Henrique Cardoso – Presidente do Brasil de 1995 a 2002 190

## G

GEC: *Gestão Estratégica de Custos* 25  
 GIGO: *Garbage In, Garbage Out* (Lixo Entra, Lixo Sai) 97  
 GPD: Gerenciamento Pelas Diretrizes 98  
 GPO: Gerenciamento por Objetivos 113

## I

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística 288

## M

MIS: *Management Information System* – Sistema de Informação Gerencial 37  
 MS: *Management System* - Sistema de Gestão 93  
 MVA: *Market Value Added* - Valor de Mercado Adicionado 102

## O

ONG: Organizações Não-Governamentais 60

## P

P&D: Pesquisa e Desenvolvimento 119  
 PCGA: Princípios Contábeis Geralmente Aceitos 91  
 PDCA: Plan, Do, Check, Act – Planejar, Executar, Avaliar, 100  
 PIB: Produto Interno Bruto 288

## Q

QE: Questão de Estudo 171

## R

RH: Recursos Humanos 59  
 ROI: *Return Over Investment* – Retorno Sobre Investimento (RSI) 169

## S

SAD: Sistemas de Apoio à Decisão (*DSS - Decision Support System*) 131  
 SC: Sistemas Contábeis (AS – Accounting Systems) 27  
 SCE: Sistema de Controle Estratégico (SCS – Strategic Control System) 27  
 SCM: *Strategic Cost Management* 25  
 SG: Sistema Gerencial (MS – *Management System*) 37  
 SWOT: *Strengthens, Weakness, Opportunities and Threatens* – Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças 121

## T

TCU: Tribunal de Contas da União 194  
 TI: Tecnologia de Informação 131  
 TQM: *Total Quality Management* 98

## U

Unisinos: Universidade do Vale do Rio dos Sinos 28

## V

VC: Variável Crítica 117

VPL: Valor Presente Líquido

102

**Z**

ZPF: Relatório de Posição Financeira - Arezzo 202

# SUMÁRIO

<u>DEDICATÓRIA</u> .....	V
<u>AGRADECIMENTOS</u> .....	VII
<u>EPIÍGRAFE</u> .....	X
<u>RESUMO</u> .....	XII
<u>ABSTRACT</u> .....	XIII
<u>RESUMÉE</u> .....	XIV
<u>RESUMEN</u> .....	XV
<u>LISTA DE ILUSTRAÇÕES</u> .....	XVI
<u>LISTA DE QUADROS</u> .....	XVII
<u>LISTA DE SÍMBOLOS E ABREVIATURAS</u> .....	XVIII
<u>SUMÁRIO</u> .....	XX
<u>CAPÍTULO 1 APRESENTAÇÃO – OS DESAFIOS DO CONTROLE ESTRATÉGICO</u> .....	24
<u>1.1 O PROBLEMA</u> .....	24
<u>1.2 OBJETIVOS</u> .....	26
1.2.1 Objetivo Geral .....	26
1.2.2 Objetivos Específicos .....	26
<u>1.3 ORGANIZAÇÃO DESTA TESE</u> .....	27
<u>1.4 ETAPAS DE TRABALHO</u> .....	27
<u>1.5 JUSTIFICATIVA</u> .....	28
1.5.1 Justificativa deste Trabalho como Tese de Doutorado .....	30
<u>1.6 VISÃO GERAL</u> .....	33
1.6.1 Do Controle de Custos à Gestão Estratégica de Custos .....	33
1.6.2 Controle de Gestão em Custos .....	35
<u>CAPÍTULO 2 ENTENDENDO A ESTRATÉGIA</u> .....	40
<u>2.1 INTRODUÇÃO</u> .....	40
2.1.1 Origens .....	40
2.1.2 Definições .....	41
2.1.3 Prática Estratégica .....	43
2.1.4 Processos e Recursos Estratégicos .....	44
<u>2.2 OS PRIMÓRDIOS ACADÊMICOS</u> .....	46

2.2.1 Evolução.....	46
<b><u>2.3 A ESCOLA DO DESIGN</u></b> .....	<b>47</b>
<b><u>2.4 A ESCOLA DO PLANEJAMENTO</u></b> .....	<b>50</b>
<b><u>2.5 A ABORDAGEM ANALÍTICA OU DE POSICIONAMENTO</u></b> .....	<b>51</b>
2.5.1 O Modelo das Forças Competitivas .....	52
2.5.2 A Cadeia de Valor .....	54
2.5.3 A Escolha das Estratégias Genéricas .....	56
2.5.4 Dificuldades da escola de posicionamento .....	59
2.5.5 Aspectos Econômico-Financeiros .....	60
<b><u>2.6 A ABORDAGEM DE MISSÃO ESTRATÉGICA OU BCG (BOSTON CONSULTING GROUP)</u></b> .....	<b>62</b>
2.6.1 Conceitos .....	62
2.6.2 Análise .....	64
2.6.3 Aspectos Econômico-Financeiros .....	64
<b><u>2.7 A ABORDAGEM DE CONFIGURAÇÃO ORGANIZACIONAL</u></b> .....	<b>66</b>
2.7.1 O Ciclo Adaptativo .....	66
2.7.2 Tipos de Adaptação Organizacional .....	67
2.7.3 Aspectos Econômico-Financeiros .....	69
<b><u>2.8 VANTAGEM BASEADA EM RECURSOS</u></b> .....	<b>70</b>
2.8.1 Heterogeneidade e Imobilidade de Recursos .....	71
2.8.2 Características de Recursos Estratégicamente Relevantes .....	71
2.8.3 Competências Essenciais ( <i>Core Competences</i> ) como raiz da competição .....	73
<b><u>2.9 A IMPLANTAÇÃO DA ESTRATÉGIA: DIMENSÕES COMPETITIVAS</u></b> .....	<b>74</b>
<b><u>2.10 A ABORDAGEM HOLÍSTICA DE MINTZBERG</u></b> .....	<b>76</b>
2.10.1 Porque o que é decidido não é necessariamente implementado .....	78
<b><u>2.11 OUTRAS CONSIDERAÇÕES</u></b> .....	<b>80</b>
<b><u>2.12 O QUADRO ESTRATÉGICO ADOTADO NESTE TRABALHO</u></b> .....	<b>84</b>
<b><u>CAPÍTULO 3 CONTROLE DE GESTÃO</u></b> .....	<b>87</b>
<b><u>3.1 DEFINIÇÃO DE CONTROLE DE GESTÃO</u></b> .....	<b>87</b>
3.1.1 Definição de Controle .....	87
3.1.2 Controle de Gestão .....	88
3.1.3 Sistema de Gestão de Custos (CMS) ou Contabilidade Gerencial .....	91
3.1.4 Sistema Contábil (SC) .....	91
3.1.5 Sistema de Controle Estratégico (SCE) .....	92
3.1.6 Compreensão de Conceitos Utilizados em Controle de Gestão .....	93
<b><u>3.2 SISTEMAS DE CONTROLE E DESDOBRAMENTO ESTRATÉGICO</u></b> .....	<b>93</b>
3.2.1 O “Balanced Scorecard” (BSC) .....	94
3.2.2 O Gerenciamento pelas diretrizes (GPD ou PD - <i>Policy Deployment</i> ) .....	98
3.2.3 O EVA – Economic Value Added .....	102
3.2.4 Orçamento .....	104
<b><u>3.3 AS ALAVANCAS DE CONTROLE (LEVERS OF CONTROL) - O MODELO DE SIMONS</u></b> .....	<b>109</b>
3.3.1 Sistema de Crenças .....	110
3.3.2 Sistema de Limites .....	111
3.3.3 Sistemas de Controle Diagnóstico .....	113
3.3.4 Sistema de Controle Interativo .....	114
3.3.5 Balanceando as variáveis .....	115
<b><u>3.4 OS FATORES CONTINGENCIAIS E ORGANIZACIONAIS QUE AFETAM O SCG</u></b> .....	<b>117</b>

3.4.1 O SCG e o Ambiente Competitivo .....	119
3.4.2 A Relação entre o SCG e a Estratégia .....	124
3.4.3 A Relação entre o SCG e a Estrutura Organizacional .....	126
<b><u>3.5 O CONTROLE DE GESTÃO E O CICLO DE RETROALIMENTAÇÃO (FEEDBACK) E APRENDIZAGEM</u></b> .....	<b>132</b>
<b><u>CAPÍTULO 4 CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS - UM MODELO AVANÇADO - A PROPOSTA</u></b> .....	<b>136</b>
<b><u>4.1 INTRODUÇÃO</u></b> .....	<b>136</b>
4.1.1 Avançando - Uma Visão Estratégica .....	136
4.1.2 O ABC e o Suporte à Estratégia .....	139
<b><u>4.2 CARACTERÍSTICAS AVANÇADAS PARA O CEC - UMA NOVA CONCEPÇÃO</u></b> .....	<b>141</b>
4.2.1 Temas na Gestão Estratégica de Custos .....	141
4.2.2 Visão Abrangente .....	144
4.2.3 Visão Externa .....	147
4.2.4 Estrutura Organizacional .....	148
4.2.5 O Ciclo de Aprendizagem .....	150
4.2.6 Localização do CEC na Organização .....	152
<b><u>4.3 O CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS E AS ALAVANCAS DE CONTROLE</u></b> .....	<b>153</b>
4.3.1 O Monitoramento de Custos: Sistema de Controle Diagnóstico e Sistema de Controle Interativo .....	154
4.3.2 Os sistemas de influência: Sistemas de Crenças e Sistemas de Limites .....	156
<b><u>4.4 O CEC – SUMÁRIO, VISÃO GERAL E CONCLUSÃO</u></b> .....	<b>157</b>
<b><u>CAPÍTULO 5 METODOLOGIA DE PESQUISA</u></b> .....	<b>162</b>
<b><u>5.1 METODOLOGIA DE ESTUDO DE CASO</u></b> .....	<b>162</b>
5.1.1 Definições .....	162
5.1.2 A Qualidade de um Estudo de Caso .....	163
<b><u>5.2 ELEMENTOS DESTE PROJETO DE PESQUISA</u></b> .....	<b>165</b>
5.2.1 Variável Dependente: CEC .....	166
5.2.2 Variável Contingencial: Escolhas Estratégicas .....	166
5.2.3 Questão de estudo (QE) .....	171
5.2.4 Proposições .....	172
5.2.5 Unidade de Análise .....	178
5.2.6 A Lógica de vínculo entre dados e proposições .....	179
5.2.7 Critérios para interpretar dados .....	181
5.2.8 Sumário e Visão Geral da Metodologia .....	182
5.2.9 Métodos de Coleta de Dados .....	183
5.2.10 Táticas propostas para garantir a qualidade do estudo de caso .....	185
<b><u>5.3 LIMITAÇÕES</u></b> .....	<b>187</b>
<b><u>5.4 DIFICULDADES</u></b> .....	<b>188</b>
5.4.1 Definição de Controle .....	188
5.4.2 Acesso às organizações .....	188
5.4.3 Nível de estruturação de entrevistas .....	189
<b><u>CAPÍTULO 6 CASOS EM CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS</u></b> .....	<b>190</b>
<b><u>6.1 ORGANIZAÇÕES DE SERVIÇOS: NOVOS DESAFIOS EM GESTÃO</u></b> .....	<b>190</b>
6.1.1 Conceituação de Serviço .....	192
6.1.2 Implicações para Controle de Gestão .....	193

<u>6.1.3 Estratégias em Organizações de Serviços no Brasil</u> .....	199
<b><u>6.2 COLETA DE DADOS</u></b> .....	<b>200</b>
<b><u>6.3 O CASO AREZZO</u></b> .....	<b>200</b>
6.3.1 Caracterização da Empresa.....	202
6.3.2 Análise da Estratégia da Arezzo .....	204
6.3.3 Análise dos Controles Estratégicos de Custo da Arezzo .....	209
6.3.4 Considerações Finais do Caso Arezzo .....	217
<b><u>6.4 O CASO PEDROZO</u></b> .....	<b>218</b>
6.4.1 Caracterização da Empresa.....	219
6.4.2 Análise da Estratégia da Pedrozo .....	221
6.4.3 Análise dos Controles Estratégicos de Custo da Pedrozo .....	229
6.4.4 Considerações Finais do Caso Pedrozo .....	243
<b><u>6.5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS CASOS</u></b> .....	<b>244</b>
6.5.1 Aspectos Gerais .....	244
6.5.2 Análise Frente ao Modelo das Alavancas de Controle .....	249
6.5.3 Considerações Finais sobre os Estudos de Caso .....	260
 <b><u>CAPÍTULO 7 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES</u></b> .....	 <b>263</b>
<b><u>7.1 CONCLUSÕES</u></b> .....	<b>263</b>
<b><u>7.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS</u></b> .....	<b>265</b>
 <b><u>REFERÊNCIAS</u></b> .....	 <b>269</b>
 <b><u>APÊNDICE A – GLOSSÁRIO E ESTRANGEIRISMOS</u></b> .....	 <b>277</b>
 <b><u>APÊNDICE B – ROTEIRO DO ESTUDO DE CASO</u></b> .....	 <b>278</b>
 <b><u>APÊNDICE C – O SETOR DE SERVIÇOS</u></b> .....	 <b>288</b>
 <b><u>ANEXO A - MAPA PARCIAL DA ESTRATÉGIA DA MOBIL - ORIGINAL</u></b> .....	 <b>300</b>
 <b><u>ÍNDICE REMISSIVO</u></b> .....	 <b>301</b>
 <b><u>FICHA DE IDENTIFICAÇÃO</u></b> .....	 <b>306</b>

# Capítulo 1

## APRESENTAÇÃO – OS DESAFIOS DO CONTROLE ESTRATÉGICO

### 1.1 O PROBLEMA

Para organizações, exercer controle sobre suas atividades é um problema recorrente. Se por um lado o controle é necessário para atingir resultados, através de planejamento, estímulo, ação e correção, por outro lado, excessivo controle pode gerar engessamento, um efeito contraproducente. Em nível gerencial, este problema tem um nível de dificuldade significativo, devido à necessidade de transformar planos em ações concretas. Porém, em nível estratégico, o grau de dificuldade é mesmo maior, pois estratégias são freqüentemente intenções, ou vontade de ação sobre o ambiente (LORINO; TARONDEAU, 1998). E traduzir intenções em ações e, por conseqüência, estabelecer controle sobre elas torna-se desafio ainda mais complexo e difícil.

Especificamente, controles de custo têm encontrado maior dificuldade de se adaptarem às necessidades de controle organizacional, pois existe um entendimento generalizado - de senso comum - de que reduções de custo são sempre bem-vindas. São vários os casos conhecidos na literatura de gestão onde distorções na aplicação do conceito de gestão de custos levaram à ruína de marcas, de projetos de desenvolvimento e inovação, entre outros, no afã simplista de reduzir custos (ver, por exemplo, GOLDRATT, 1992).

Freqüentemente as organizações têm dificuldades para estabelecer sistemas de custeio que suportem suas estratégias. Existem muitas organizações que possuem sistemas de custeio não coerentes com as suas realidades mercadológicas e gerenciais (FRY; STEELE; SALADIN, 1995). Shank e Govindarajan (1997) afirmam que é necessário conhecer os

problemas envolvidos no projeto de sistemas de controle, embora seja saudável vincular estes sistemas às estratégias adotadas. Neste sentido, inclusive, propuseram uma primeira tentativa de incorporar a estratégia aos controles de custo, a *gestão estratégica de custos* (GEC ou SCM – *Strategic Cost Management*).

Gianesi e Corrêa (1994) afirmam que

Uma recente pesquisa analisou os enfoques tradicionalmente utilizados para gerenciar os serviços internos à empresa e concluiu que estes normalmente não conseguem contribuir de maneira eficaz para os objetivos estratégicos da organização [...] os enfoques tradicionais podem ser divididos em três categorias: [...] o enfoque contábil concentra sua atenção na minimização dos custos internos gerados pelos serviços internos. Este enfoque teria nascido da supervalorização dos métodos contábeis. O foco gerencial seria o de estimar os custos indiretos gerados por serviços internos e alocá-los aos usuários, segundo critérios de rateio baseados em utilização [...] [no] enfoque organizacional [...] permanece a dificuldade de determinação das necessidades prioritárias dos usuários, enquanto contribuintes para atingir os objetivos globais da organização [...] enfoque operacional [...] os serviços internos são geridos como uma 'fábrica de serviços', com a transposição de técnicas de gestão industrial, visando à diminuição de custos e aumento de produtividade (p.26-27).

Da mesma forma, Barbosa e Tachibana (1999) colocam que as práticas contábeis tradicionais dificultam o gerenciamento competitivo, bem como não proporcionam uma visão sistêmica da empresa. É necessário conhecerem-se as relações entre os *controles de custos* e a *estratégia* da organização, de forma a poder analisar quais características são importantes para o alinhamento entre estes. Adicionalmente, os modelos atuais de controle de custos demonstram visão limitada de seu alcance, bem como de sua configuração.

De uma certa forma, pode se dizer que o fato dos sistemas de custeio terem sido concebidos para indústrias fabris (JOHNSON; KAPLAN, 1993) criou uma dificuldade adicional. Estes sistemas, como originalmente desenhados, apresentam dificuldades ao serem utilizados para organizações de serviços, pois a elevada parcela de custos indiretos leva a maior complexidade para a alocação dos mesmos aos objetos de custo. Isso fez com que, ao invés de utilizar informações de custo distorcidas geradas por estes sistemas, eles fossem simplesmente desconsiderados.

Assim, controles de custos de cunho estratégico apresentam elevada dificuldade de concepção, implantação, implementação e operação, principalmente em organizações de serviços. Ainda, não há evidências na literatura de haver atualmente uma proposta que contemple de forma satisfatória essa questão, mesmo porque a inclusão da estratégia em pesquisas na área contábil têm sido negligenciada (OTLEY, 1999). É necessário, então, o desenvolvimento de um modelo que permita a incorporação do pensamento estratégico nos controles de custos da organização.

## **1.2 OBJETIVOS**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

Propor um modelo de referência de *controle de custos* que suporte a estratégia da organização.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- a) Avaliar características dos controles de custos relacionadas às estratégias das organizações;
- b) Verificar de que modo as organizações utilizam os controles de custos para o suporte à estratégia;
- c) Avaliar a aplicabilidade de um modelo avançado de controle estratégico de custos a organizações de serviços no Brasil, por meio de estudos de caso múltiplos.

### **1.3 ORGANIZAÇÃO DESTA TESE**

- i) Apresentação da problemática e visão geral do trabalho;*
- ii) Revisão teórica sobre os temas estratégia, controle de gestão e serviços;*
- iii) Proposta de modelo de controle estratégico de custos;*
- iv) Metodologia utilizada;*
- v) Resultados obtidos;*
- vi) Análise, discussão e recomendações.*

### **1.4 ETAPAS DE TRABALHO**

O método utilizado pode ser genericamente classificado como *pesquisa aplicada*, onde busca-se entender a natureza e a fonte dos problemas (ROESCH, 1999). Especificamente, foi o objetivo compreender relações entre controles de custos utilizados nas organizações e as estratégias adotadas e propor um modelo de controle de custos que suporte estas últimas.

Primeiramente, foi realizada pesquisa bibliográfica, complementada pela participação em disciplinas nas áreas *estratégia, controle de gestão* e *custos*. Visou-se construir uma base teórica consistente para permitir a identificação dos principais elementos que podem influenciar o uso de estratégias competitivas e sistemas de gestão de custos. O detalhamento desta etapa pode ser descrito como segue:

- i) Estabelecimento de base conceitual em estratégia;*
- ii) Estabelecimento de base conceitual em controle de gestão (CG), CMS (Sistemas de Gestão de Custos - Cost Management System), SC (Sistemas Contábeis) e SCE (Sistema de Controle Estratégico));*
- iii) Estabelecimento de base conceitual em serviços, para a aplicação do modelo nesse contexto;*
- iv) Definição do Controle Estratégico de Custos (CEC).*

Após, foram colhidos dados iniciais para a montagem de uma pesquisa qualitativa sobre custos estratégicos aplicado às organizações de serviço. Usaram-se como informações iniciais àquelas obtidas pelo autor na pesquisa “Dimensões e Estratégias Competitivas: um estudo em organizações de serviços“, realizada através da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). Foi feito contato mais próximo com uma empresa, através de uma pesquisa piloto, utilizando-se de entrevistas que auxiliaram na preparação de um instrumento de pesquisa para a etapa seguinte.

Depois, através de entrevistas em profundidade, buscou-se compreender as relações entre os controles de custos usados pelas organizações objetos de estudo e suas respectivas estratégias. Utilizaram-se roteiros semi-estruturados e também a técnica dos incidentes críticos.

Na seqüência, fez-se a análise dos dados obtidos na etapa anterior, visando identificar relações entre controles de custos e as estratégias organizacionais.

Finalmente, a partir das análises da etapa anterior e da base conceitual construída nas etapas iniciais, foram propostas as conclusões acerca das relações entre controles estratégicos de custos e estratégias organizacionais.

## **1.5 JUSTIFICATIVA**

A crescente competitividade da sociedade atual, sobretudo nos meios empresariais, tem exigido das organizações estratégias cada vez mais adequadas aos seus propósitos. Embora no Brasil tivesse havido certa defasagem em relação a outros países, notadamente os Estados Unidos e a União Européia, devido principalmente ao mercado fechado até o início da década passada, a competição também chegou ao país. Em um primeiro momento, houve uma maior exigência por parte dos clientes em relação às organizações de manufatura.

A abertura de certos setores da economia na área de serviços (por exemplo, telefonia e portos) tem causado uma busca bastante significativa de novos padrões de eficiência e eficácia. Embora os recentes questionamentos acerca do chamado Consenso de Washington, que funcionou como base político-teórica da globalização, ainda são sentidos sobre as organizações os efeitos da queda de barreiras alfandegárias, mercadológicas e mesmo culturais, ensejando a busca de maior competitividade.

Não só do ponto de vista operacional, mas no aspecto global das organizações, mesmo nas ainda estatais, tem se procurado elevar o desempenho dessas frente ao seu mercado. Isto se dá tanto para garantir quanto para elevar sua participação como para aumentar a lucratividade e permitir o retorno do investimento.

Especificamente, o setor de serviços no Brasil tem ocupado um espaço cada vez maior. Em 1989, o setor empregava em torno de 50% da população economicamente ativa, mas deveria chegar em 2000 empregando em torno de 60%, mantida a atual tendência (GIANESI; CORRÊA, 1994). Os mesmos autores colocam que “parece evidente, portanto, a necessidade de desenvolverem-se conceitos e técnicas de administração para o setor de serviços”. Afirmam ainda (p.21) que “fica patente o reconhecimento das operações de serviços como fator de diferenciação competitiva, constante em mais uma das dimensões propostas para análise do poder de competitividade”.

Quanto à oportunidade e viabilidade, o desenvolvimento de pesquisa na área de estratégias competitivas em organizações de serviços pelo autor e mais dois pesquisadores, junto a Unisinos, instituição à qual o autor é vinculado, permite a obtenção de informações importantes à consecução deste trabalho. Também o apoio institucional fornecido ao autor por essa instituição reforça a viabilidade e oportunidade do trabalho. Adicionalmente, a Unisinos possui um programa de pós-graduação *stricto sensu* em administração com linhas de pesquisa em *estratégias organizacionais* e *gestão da competitividade* e um programa de pós-graduação

*stricto sensu* em **ciências contábeis**, com linha de pesquisa em **finanças corporativas e controle de gestão**, todas as três áreas de interesse desta tese.

### 1.5.1 Justificativa deste Trabalho como Tese de Doutorado

Não tem havido estudos empíricos que tenham rendido conclusões firmes acerca das relações entre controles e estratégias (OTLEY, 1999).

Otley (1999) propõe cinco conjuntos de questões que necessitariam ser pensadas como forma de desenvolver um modelo para a gestão do desempenho organizacional. Estes conjuntos precisariam ser pesquisados em maior profundidade e estão fortemente relacionados com algumas das questões centrais da gestão moderna e da gestão das práticas contábeis. O segundo conjunto está fortemente relacionado com a estratégia e seu desdobramento e pode ser representado por:

Quais estratégias e planos a organização adotou e quais são os processos e atividades que se decidiu utilizar para implementá-la com sucesso? Como podem ser avaliados e medidos os desempenhos dessas atividades? (p.365, tradução nossa)

Este trabalho busca auxiliar compreender a relação entre as medidas de desempenho vinculadas a custos relacionados à estratégia da organização. Neste sentido, encontra-se no conjunto de pesquisas que auxilia a responder essa questão.

Goold e Quinn (1990) identificam alguns problemas que existem para o projeto de controles estratégicos e devem ser focados por pesquisas nesta área:

1. desenvolvimento de controles estratégicos que possam acomodar incerteza e flexibilidade na implementação da estratégia; 2. definição de metas estratégicas que sejam convenientes para motivar gerentes; 3. assegurar que controle estratégico assiste, antes que tenta substituir, julgamento gerencial; 4. construção de um sistema de controle estratégico que incrementa, antes que destrói, confiança mútua entre os níveis gerenciais (p.54, tradução nossa).

Este trabalho examina os problemas identificados, ao investigar o uso de controles mais abrangentes, avaliar o uso de sistemas de recompensa e buscar entender aspectos subjetivos e intuitivos e relações entre os agentes organizacionais.

Muito da literatura atualmente consagrada aos temas contabilidade gerencial, contabilidade estratégica, custos estratégicos e afins têm sido proposta a partir de experiências de consultoria. Naturalmente, este tipo de intervenção, sem dúvida detentor de valor, não têm como principal cuidado aspectos científicos e metodológicos. Corroborando isto,

uma barreira é a menor exposição dos pesquisadores contemporâneos de contabilidade aos métodos de estudo de campo quando comparados aos métodos experimentais e de levantamento [survey]. A segunda é que estudos de campo são freqüentemente criticados como sendo pouco interessados em ou incapazes de atender questões de confiabilidade e validade. A terceira é que a natureza, o foco e os propósitos dos estudos de campo são com freqüência suficientemente diferentes daquelas pesquisas experimentais ou de levantamento, de tal forma que questões de validade e confiabilidade não podem ser diretamente transferidas através dos métodos, tanto em respeito à natureza das ameaças à validade e confiabilidade ou em respeito às estratégias e táticas listadas para lidar com essas ameaças(MCKINNON, 1988, p.52, tradução nossa).

E também,

[...] há um considerável escopo para mais estudos intensivos de únicas organizações auxiliando a elucidar o impacto de diferentes práticas de controle contábil dentro de seu contexto mais amplo [...] [também] novos desenvolvimentos em práticas de controle contábil que tem se refletido, algumas tardiamente, em mudanças nas práticas de contabilidade gerencial requerem também estudo (OTLEY; POLLANEN, 2000, tradução nossa).

Neste sentido, o estímulo a pesquisas científicas é importante na medida que pode auxiliar a elucidar os elementos constantes do Controle Estratégico e suas relações.

### **1.5.1.1 Originalidade**

Há uma carência de trabalhos amplos, de cunho marcadamente científico na área de “gestão estratégica de custos” a partir de uma visão global da organização e seus sistemas de avaliação de desempenho.

Mais importante ainda é a carência de estudos nesta área no Brasil, malgrado vários títulos de livros acadêmicos sem a necessária definição clara e científica do que seja o assunto

(p.ex., gestão estratégica de custos usado em livros sobre contabilidade de custos). Em geral, estas obras têm se baseado em um formato já consagrado, a partir da contabilidade de custos clássica, agregando algumas técnicas contemporâneas, não consistindo de um modelo integrado. Adicionalmente, estes trabalhos têm tido notadamente caráter de relato de práticas profissionais.

Também, a pequena quantidade de trabalhos no setor de serviços contemplando organizações brasileiras é um aspecto que reforça a originalidade desta tese. Dado que um modelo abrangente de *controle estratégico de custos* deve necessariamente, a partir de uma abordagem contingencial, incluir aspectos de contexto, isto é, ambiente, e aspectos culturais, a originalidade deste trabalho fica evidenciada.

#### **1.5.1.2 Não-trivialidade**

O esforço necessário para reunir em uma primeira proposta, ainda que tentativa, um modelo referencial de *controle estratégico de custos*, incorporando aspectos já conhecidos e sugerindo outros ainda a serem afirmados, consiste de tarefa significativa e digna de um trabalho de doutoramento.

Também o trabalho de pesquisa de campo, em estudo de caso baseado no modelo proposto nesta tese, consiste de esforço científico significativo em entender, a partir de um modelo abrangente, diversos aspectos do que pode ser considerada “gestão estratégica de custos”, de um ponto de vista amplo, além dos aspectos puramente econômico-financeiros e contábil-fiscais.

#### **1.5.1.3 Contributividade**

Pelos aspectos de contribuição ao campo de conhecimento “contabilidade gerencial” ou “contabilidade de custos”, como já destacado por diversos autores (MCKINNON, 1988, OTLEY, 1999, OTLEY; POLLANEN, 2000), no sentido de aprofundar estes conhecimentos e

fornecer uma visão mais abrangente. Neste último ponto, principalmente ao incorporar aspectos sócio-comportamentais, ampliando o espectro de controles de custo para além dos tradicionais (cibernéticos e formais). O trabalho de pesquisa nessa área, contabilidade gerencial é, no Brasil, fortemente exercido na área de Engenharia de Produção.

## **1.6 VISÃO GERAL**

### **1.6.1 Do Controle de Custos à Gestão Estratégica de Custos**

Os controles de custos tiveram seu nascimento moderno nas fábricas do final do século XIX. Eram usados como ferramentas de controle de capitães, gerentes e proprietários. Consistiam de ferramentas simples, basicamente visando verificar o lucro obtido, a partir da dedução das despesas incorridas das vendas efetuadas.

O advento da produção em massa, e ao mesmo tempo do mercado de capitais, levou à captação de recursos financeiros externos, à origem da bolsa de valores. Como forma de garantir informação fidedigna aos investidores surgiu a figura do *contador* ou *auditor público*, cujo principal objetivo era avaliar aspectos econômico-financeiros das organizações. Para assegurar a comparabilidade entre diversas organizações ao longo do tempo, uma série de princípios, convenções e regulamentos foram estabelecidos. A rigidez destas orientações, somada ao seu objetivo principal, qual seja, de informar o desempenho da organização em um nível macro ao público externo (objetivo societário), tornou estes instrumentos inapropriados para seu objetivo original, o gerenciamento. Outra função era fornecer uma base para o cálculo dos impostos (objetivo fiscal).

As informações em nível intermediário, principalmente (custo de produtos), eram (e ainda são) muito agregadas, distorcidas e defasadas. Para o gerente convencional, pouco

importa se as distorções se anulam ao final e se as últimas linhas do balanço "fecham, batem". Não informa o que deve ser feito.

No entanto, devido ao grande prestígio e a continuidade destas ferramentas e de seus utilizadores (principalmente contadores), continuaram a influenciar a vida organizacional de uma forma avassaladora, a ponto de chegar a se afirmar que a perda de competitividade da indústria americana na década de 80 foi devida ao uso de sistemas de custeio inadequados (GOLDRATT, 1992).

Despertados pela grande perda de competitividade, alguns praticantes e acadêmicos da área propuseram alternativas a estes sistemas de custeio tradicionais, buscando resgatar o objetivo original dos sistemas de custos como ferramentas de gerenciamento. Um exemplo do uso de controles de custo como ferramenta gerencial pode ser visto em Kliemann Neto (1995). Uma das propostas que buscava resgatar o uso dos sistemas de custeio como ferramenta gerencial sugeria a existência de dois sistemas de custos: um para fins societários e fiscais e outro para fins gerenciais (KAPLAN, 1988). Um dos grandes marcos no repensar da área é o famoso livro de Johnson e Kaplan "*Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*"<sup>1</sup> de 1987 (JOHNSON; KAPLAN, 1993). Este livro inaugurou uma fase de debates e propostas, cujo resultado concreto mais evidente seja o Sistema ABC, proposto inicialmente pelo grupo CAM-F<sup>2</sup>. Nesta obra, os autores fazem um apanhado da evolução dos sistemas de custeio a partir do fim do século XIX e realizam críticas contundentes. Ao final do livro, propõem algumas alternativas e algumas questões que deveriam ser respondidas pelos sistemas de custeio.

Avançando nesta direção, Shank e Govindarajan propuseram uma nova visão para a *gestão de custos*, a *gestão estratégica de custos*, que culminou em seu livro '*Strategic Cost*

---

<sup>1</sup> Publicado no Brasil sob o título: *Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*, pela editora Campus em 1993.

<sup>2</sup> Uma discussão sobre este tema pode ser visto em BERLINER; BRIMSON, 1992

*Management*"<sup>3</sup> de 1993 (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Este tema será retomado a partir da seção 4.2, em maior detalhe.

### 1.6.2 Controle de Gestão em Custos

A utilização de determinado modelo de gestão de custos em uma organização irá depender de uma série de elementos, dentre os quais cabe destacar a estratégia competitiva seguida. Shank e Govindarajan (1997, p.116) afirmam que “as estratégias diferem nos diferentes tipos de organização e os controles devem ser talhados para as exigências das estratégias específicas”. Os *sistemas de gestão de custos* são, então, parte desta organização e moldam alguns dos controles necessários para a operação destes negócios. Mais adiante, (p.36) concluem que “o papel do controle gerencial realmente depende da estratégia que estiver sendo seguida, e os eficazes sistemas de gestão de custos diferenciam-se de acordo com a estratégia”. Também colocam que:

Os projetistas dos sistemas de controle gerencial devem observar de forma explícita o contexto estratégico em que os controles estão sendo aplicados[...] o processo de controle gerencial adequado é influenciado pelas estratégias que uma determinada unidade de negócios está seguindo (p.137).

Assim, os sistemas de gestão, incluindo os controles adotados, devem ser coerentes com as estratégias seguidas. Os autores afirmam ainda que estratégias diferentes requerem diferentes perspectivas de controle. Por exemplo, em uma estratégia de liderança em custos em um setor maduro, um custo-meta extremamente bem planejado pode ser vital.

De acordo com White (1996), “a literatura pesquisada para este estudo é unânime em recomendar que companhias vinculem aquelas medidas [medidas de desempenho] à sua estratégia competitiva (tradução nossa)”. O alinhamento dos sistemas de controle à estratégia

---

<sup>3</sup> Publicado no Brasil sob o título "A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos", em 1997.

pode elevar o desempenho dessa e pode estar diretamente relacionado com o sucesso das organizações (CUNNINGHAM, 1992).

Corroborando este contexto, Albrecht (1998) sugere em sua obra a importância de ter-se um sistema de gestão de custos coerente com a estratégia da organização, que permita, por exemplo, o uso de táticas para redução de custos em organizações de serviços.

Ainda, Berliner e Brimson (1992, p.11) afirmam que:

Um sistema de gerenciamento de custos pode ser definido como um sistema gerencial de planejamento e controle de custos com os seguintes objetivos: [...] identificar e avaliar novas atividades que possam melhorar o desempenho futuro da empresa (administração de investimentos) [...] O CMS [*Cost Management System – Sistema de Gestão de Custos*] melhorará os instrumentos para tomada de decisões [...] O CMS vai reconhecer [...] o monitoramento das decisões estratégicas.

Diferentes estudos sobre estilos de uso de orçamento como ferramenta gerencial, realizados em contextos distintos podem chegar a conclusões mesmo antagônicas. A explicação contingencial é que o tipo de uso a ser feito irá depender de aspectos contextuais (OTLEY, 1980).

Partindo da concepção ampla de estratégia proposta por Porter (1992), são identificadas duas fontes de vantagem competitiva: custo e diferenciação. A implementação dessas estratégias se dará a partir de dimensões estratégicas, como identificadas por vários autores (WHEELWRIGHT, 1984; GARVIN, 1992; SLACK, 1993; CAMPOS, 1994; GIANESI; CORRÊA, 1994 entre outros) e já reunida e consolidada em alguns trabalhos (por exemplo, DIEHL; GONÇALO; MARTINS, 2001), que buscam atender os objetivos estratégicos. Os objetivos organizacionais (ou estratégicos) podem ser considerados como variáveis intervenientes na medida da efetividade da organização (Figura 1)(OTLEY, 1980), pelo menos parcialmente e variáveis contingentes centrais (OTLEY, 1999). É então necessário verificar a adequação do *controle de gestão* (CG ou MC – *Management Control*) a estes objetivos, como forma de contribuir para a efetividade da organização. Diferentes abordagens

de controle são apropriadas a diferentes tipos de organização (BRUNS e WATERHOUSE, apud OTLEY, 1980).

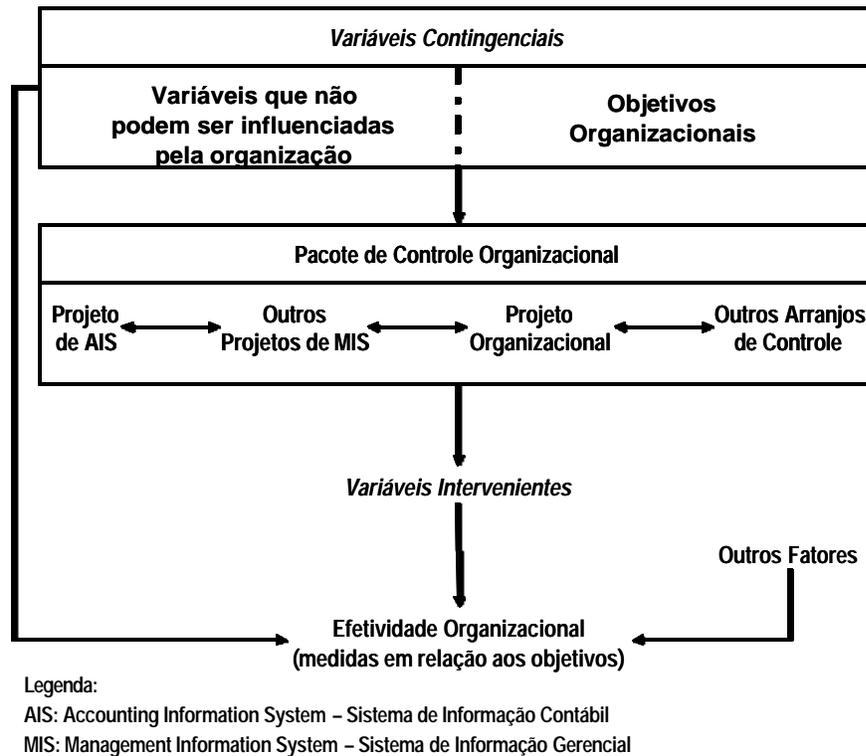


Figura 1 - Modelo contingencial mínimo necessário - fonte: OTLEY, 1980

No entanto, a estratégia que a organização efetivamente pratica pode ser diferente daquela deliberada ou planejada, como observado por Mintzberg e outros (2000). Dado que diversos autores (ECCLES, 1991; GOLDRATT; COX, 1995; SIMONS, 1995; NORREKLIT, 2000) sugerem que os sistemas de controle estão mais fortemente relacionados com a prática gerencial da organização, é necessário, então, identificar a estratégia praticada, de forma a avaliar mais adequadamente o *sistema de controle estratégico* (SCE) em particular, e o *sistema gerencial* (SG), e por consequência o CEC (Controle Estratégico de Custos). Johnson e Kaplan (1993), de forma análoga, identificaram o desempenho insatisfatório das organizações, pelo uso de sistemas de custeio que haviam perdido sua relevância em relação ao ambiente e a estratégia. Assim, compreender as relações entre controles de gestão,

especificamente controles de custos, e a estratégia organizacional, permite uma avaliação inicial deste construto.

Também o *sistema de crenças* (ou sistema de valores) e o *ciclo de aprendizagem* possuem influência sobre o CEC. Alguns autores são enfáticos em sugerir que o sistema de valores da organização deveria ser o ponto de partida para o desenho de qualquer controle de gestão (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). O sistema de aprendizagem tem sido reconhecido como um importante elemento a ser considerado no projeto de controles de gestão e fundamental para o sucesso da organização a longo prazo (PRAHALAD; HAMEL, 1991; SIMONS, 1995; KAPLAN; NORTON, 1997; KAPLAN; NORTON, 2001a; KAPLAN; NORTON, 2001b).

Finalmente, busca-se propor um modelo para o *controle estratégico de custos* (CEC) e a compreender algumas relações que este tem com a estratégia praticada. O CEC, proposto nesta tese, integra conceitos de escolas prescritivas, como aqueles sugeridos pelo modelo de *sistema de controle estratégico* (SCE) idealizado por Simons (1995), sem abandonar importantes considerações críticas de escolas menos deterministas (por exemplo, Mintzberg). Este modelo de SCE foi escolhido, pois é abrangente, envolvendo tanto aspectos objetivos (sistemas de avaliação de desempenho), quanto subjetivos (sistemas de crenças e limites). Também apresenta aspectos de monitoramento interno e externo, e como já referido por vários trabalhos (WHITE, 1996; KAPLAN; NORTON, 1997; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; KAPLAN; COOPER, 1998; GOMES; SALAS, 1999), um sistema de controle estratégico e/ ou um CMS devem ser capazes de monitorar o ambiente competitivo em que a organização está inserida. Outro aspecto positivo deste modelo é a presença, além de controles administrativos – de resultados – de controles sociais e/ ou comportamentais, um importante aspecto para CMS (CUNNINGHAM, 1992). Do ponto de vista de gestão de longo prazo, os modelos de controle de custos como atualmente concebidos são falhos (por

exemplo, custo-padrão), pois não são estratégicos; por isso a necessidade de evoluir para um modelo avançado de controle efetivamente estratégico de custos.

Em termos práticos, Cunningham (1992) propõe para a avaliação dos *sistemas de controle de gestão* o levantamento de informações concernentes

[...] aos tipos de mecanismos usados para medir e avaliar o desempenho e a extensão de seu uso, o papel do orçamento em atividades de controle de gestão, o tipo de informações contábeis usadas para apoiar decisões, onde, na organização, as medidas são feitas e a que nível as decisões são tomadas [...] o papel dos sistemas de controle de gestão e contábil em avaliar inovações e decisões de capital [...] como a competição pode ter afetado os tipos de controle e medidas usados [...] a efetividade dos sistemas em perseguir a estratégia competitiva (p. 90, tradução nossa).

Esta tese foca na compreensão da relação entre a estratégia e o CEC. Embora o CEC vá ser influenciado por diversas variáveis contingenciais, busca-se entender como se dá a relação entre o CEC e a estratégia realizada da organização.

As contribuições esperadas desta tese são: um modelo abrangente para o CEC, na interface do SCE e do CMS, suas relações com as estratégias da organização e a proposta de algumas percepções (*insights*) sobre características a serem consideradas no projeto de CEC.

## Capítulo 2 ENTENDENDO A ESTRATÉGIA

### 2.1 INTRODUÇÃO

#### 2.1.1 Origens

O termo “*estratégia*” parece ter origens militares, como é possível perceber nos textos de Von Clausewitz (DENT, 1990, LORINO; TARONDEAU, 1998) e já havia sido tratado há milhares de anos<sup>4</sup>. Em termos militares, a estratégia se baseia sobre três princípios (FIEVET, 1992):

- a) Princípio de concentração de esforços: a acumulação de meios necessários sobre em um local e tempo específicos, de forma a obter uma vitória decisiva (ou princípio da vontade – querer);
- b) Princípio de liberdade de ação: mais relacionado à ação propriamente dita, consiste em manter a capacidade de manobra, conforme o contexto (princípio de liberdade - poder);
- c) Princípio de economia de forças: usar os meios necessários para assegurar a vitória, não mais que isso, de forma a manter um sistema dinâmico (princípio de eficácia - saber).

Outras definições interessantes sobre estratégia militar são resumidas no Quadro 1.

---

<sup>4</sup>Ver por exemplo: Sun Tzu. A Arte da Guerra. Rio de Janeiro: Record, 10ed, 1983.

elementos da estratégia			
nível	geral	operacional	
atitude	ofensiva	defensiva	
ação	direta	indireta	
funções	domínio do tempo	decisão	controle
condições de execução	comunicação	descentralização	participação
etapas do processo estratégico	encontrar a via	decisão - ordenar	execução

Quadro 1 - Resumo de definições de estratégia militar – fonte: FIEVET, 1992.

Em termos práticos, deve-se definir o “o quê”, o “quem” e o “como” (FIEVET, 1992).

No meio militar, o “efeito surpresa” é sempre buscado. É mesmo dito que “um inimigo surpreso está semi-vencido” (TZU, 1983). O efeito surpresa pode ser obtido a partir de (FIEVET, 1992):

- a) Terreno;
- b) Escolha do momento;
- c) Uso de meios inesperados;
- d) Emprego de novas armas;
- e) Emprego de novas técnicas;
- f) Manobra (estratagema/ truque, barrar as intenções dos inimigos, ou nova forma de manobra);
- g) Forças morais.

### 2.1.2 Definições

Ultimamente, devido ao crescimento do interesse sobre estratégia e o efeito que o termo tem tido na chamada “literatura de negócios”, há tendência a nomear-se “estratégico”

tudo aquilo que se reveste ou quer se revestir de importância. É comum ver-se mesmo nas obras indicadas aos acadêmicos o termo estratégia, ou alguma variação, ser empregado como complemento a outro termo, no que parece ser a intenção de dar um ar de modernidade ou de avanço do tema que se está tratando. Assim, vêem-se: *gestão estratégica de custos*, *gestão estratégica da qualidade*, *marketing estratégico*, *logística estratégica*, etc. Com frequência, trata-se de temas recorrentes (embora não ultrapassados), abordados de formas tradicionais e “atualizados” com o útil complemento do termo “estratégia”. Uma vez que “tudo deve ser estratégico, nada é” (LORINO; TARONDEAU, 1998, tradução nossa). Então, para que se possa ser claro acerca do assunto que se está tratando é necessário apresentarem-se algumas definições.

Mesmo considerando-se *estratégia* um termo holístico (DENT, 1990), é possível propor as seguintes considerações auxiliando a definir estratégia (LORINO; TARONDEAU, 1998):

- a) A estratégia traduz a busca de objetivos por uma organização, isto é, não se trata de acaso;
- b) A estratégia é pragmática, isto é, ela existe enquanto ação sobre o ambiente;
- c) A estratégia se baseia em uma teoria sobre um ambiente incerto, onde os resultados não podem ser previstos com certeza;
- d) A estratégia se apóia sobre recursos ou capacidades e depende do tempo;
- e) A estratégia visa melhorar o desempenho da organização, usando a seu proveito as condições do ambiente.

Neste texto, estratégia será definida como *o conjunto de decisões de longo prazo, que envolve o comprometimento de recursos organizacionais para ação concreta sobre o*

*ambiente competitivo, visando o desempenho da organização através do alcance de determinados objetivos.*

### 2.1.3 Prática Estratégica

Um aspecto que é importante considerar no tema estratégia e que nem sempre é claramente abordado é seu sentido prático. A estratégia não existe, de fato, como proposta meramente teórica; ela só se realiza na prática. Assim, para se observar a real estratégia de uma organização, é necessário ir além dos discursos, declarações e documentos formais. Neste sentido, deve-se buscar identificar a prática estratégica da organização, a sua estratégia realizada, que nem sempre é a mesma que foi deliberada (MINTZBERG et al., 2000).

A estratégia pode ser entendida como a busca de uma vantagem comparativa significativa e sustentável (PORTER, 1992) e isto só pode ser obtido através de ações concretas. Pode existir uma *intenção estratégica* (ou uma estratégia deliberada). Mas a estratégia real da organização só pode ser identificada pela sua prática. “A vantagem comparativa se constrói sobre um conjunto de competências individuais e coletivas concretizados sobre um processo de ação” (LORINO; TARONDEAU, 1998, p.15, tradução nossa).

Uma organização não implementa efetivamente sua estratégia se ela não toma ações concretas nesta direção. Simplesmente afirmar que a organização se preocupa com qualidade não se traduz em um comportamento de qualidade. Para esta realização são, então, necessárias ações como: melhoria de produtos, implementação (mais que implantação) de programas e processos de qualidade, uso de ferramentas da qualidade, pesquisa de satisfação de clientes externos e internos, entre outras. Estratégia significa escolher e alocar os recursos de acordo com estas escolhas (KROGH; NONAKA; ABEN, 2001). Em outras palavras,

Não há estratégia sem referência ao real e sem contato com a realidade ( FIEVET, 1992,p.67, tradução nossa).

[...] a estratégia é a tradução de uma vontade de ação sobre o ambiente (LORINO; TARONDEAU, 1998, p.16, tradução nossa).

A estratégia posta em marcha pelos processos [ou projetos] estratégicos traduz-se em ações concretas [grifo deste autor] de intenções finalizadas (idem, p.5, tradução nossa).

Assim, estratégia só se concretiza na prática. A estratégia é de fato existente quando deixa o campo das especulações conceituais e do planejamento e se realiza no dia-a-dia da organização.

#### 2.1.4 Processos e Recursos Estratégicos

A prática estratégica se dá pela implementação de processos e projetos que possam fornecer uma vantagem competitiva. Os processos estratégicos fazem uso de recursos e capacidades que a organização possui ou necessitará desenvolver. Processos estratégicos (LORINO; TARONDEAU, 1998),

[...] são aqueles cujo domínio pode fundar uma vantagem comparativa perene. Eles preenchem duas condições: 1) São críticos [...] podem contribuir para aproveitar uma oportunidade ambiental ou a barrar uma ameaça ambiental [...] 2) São longamente criadores de valor: para que as vantagens comparativas obtidas sejam duráveis, os processos críticos que as geram não devem ser acessíveis ou substituíveis em um determinado mercado; que eles sejam raros e difíceis de imitar [...] são estratégicos aqueles processos que modificam as condições de inserção da firma sobre seu ambiente e que lhe fornecem vantagens concorrenciais duráveis (p.14-15, tradução nossa).

Os mesmos autores citam projetos e processos dentro de uma mesma perspectiva. Vale a pena fazer uma distinção: processos são repetitivos e estáveis, isto é, ocorrem durante um certo período de uma forma semelhante e são razoavelmente previsíveis. Exemplo: compensação (processamento) de cheques bancários. Um projeto tem início, meio e fim definidos e é único e singular. Um projeto não será igual a outro, embora possa ter etapas semelhantes. Exemplo: um projeto de implantação de automação bancária. É possível dizer que *um projeto pode ser usado para mudar a situação estratégica de uma organização*.

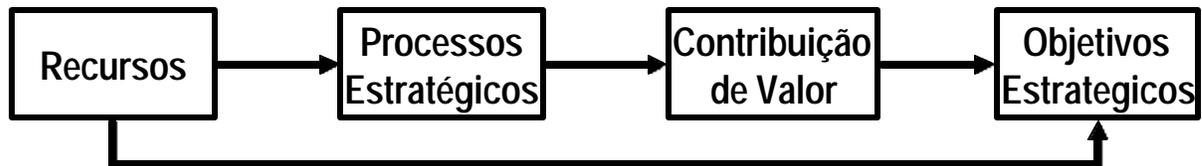


Figura 2 - Cadeia de causalidade para explicação do desempenho estratégico – fonte: LORINO; TARONDEAU, 1998 (tradução nossa)

[...] a estratégia da empresa consiste em desenvolver uma carteira (portfolio) de recursos apresentando as seguintes condições: apresentar um forte potencial de contribuição às estratégias de posicionamento, suscetíveis de serem escolhidas pela firma, engendrar vantagens sobre as empresas concorrentes e assegurar a perenidade destas vantagens (p.8, tradução nossa).

Os processos estratégicos permitem a busca da vantagem competitiva. Estes processos são operacionalizados por recursos ou competências, que se materializam em produtos centrais ou finais. Analogamente, Porter cita os elementos críticos da *cadeia de valor* da empresa, como geradores de valor para os clientes<sup>5</sup>. Outras abordagens, de uma forma similar, reforçam a importância dos recursos ou competências centrais (*core competences*), inclusive destacando algumas condições para sua identificação (PRAHALAD; HAMEL, 1991):

- a) Uma competência central oferece acesso potencial a um grande número de mercados;
- b) Uma competência central tem uma significativa contribuição nos benefícios percebidos pelo consumidor final;
- c) Uma competência central deve ser difícil de imitar.

Ora, se a busca da vantagem competitiva se dá através de processos (e projetos) estratégicos e se esses são operacionalizados por recursos e competências *estratégicos*, então a identificação e o controle (em um sentido amplo) destes recursos e competências é, sem dúvida, controle estratégico. Inclusive reforça a idéia de que o comprometimento e/ ou alocação de recursos é quase invariavelmente associado com decisões estratégicas (DENT, 1990) ou de que “decisões de alocação de recursos são componentes-chave na estratégia das

organizações” (Chandler apud DENT, 1990, tradução nossa). Conseqüentemente, custos estratégicos também estarão ligados à identificação e controle dos custos destes recursos e competências.

A partir da próxima seção, discutem-se algumas das principais abordagens em termos de estratégia. Inicialmente são mostradas as primeiras escolas de estratégia, com o objetivo de mostrar um sentido de evolução (seções 2.3 e 2.4). Na seqüência, são discutidas as três principais abordagens utilizadas (seções 2.5, 2.6 e 2.7) nessa tese, em ordem de sua contribuição para a mesma. Após, são discutidas as críticas e ponderações de Mintzberg às abordagens ditas “tradicionais”. Por fim, consolidando as teorias, são discutidas implicações práticas para pesquisa e apresentado o modelo usado nesta tese.

## **2.2 OS PRIMÓRDIOS ACADÊMICOS**

### **2.2.1 Evolução**

Embora, como visto, o termo “*estratégia*” possa ter sua origem em tempos longínquos, foi a partir da década de 50 que esta área da administração tem seu maior impulso. Dois livros publicados em 1965 foram motivadores de uma maior atenção a este tema: *Business Policy: text and cases* (Learned, Christensen, Andrew e Guth) e *Corporate Strategy* (Ansoff). Segundo Mintzberg *et al.*(2000), este primeiro livro foi um dos precursores da *escola do design*, enquanto o segundo estaria mais próximo da escola de planejamento.

Desde os primeiros trabalhos acadêmicos sobre o tema “*estratégia*”, na década de 60, muitas outras abordagens têm sido propostas. Atualmente, as principais correntes podem ser representadas pela abordagem de *posicionamento estratégico*, cujo principal autor tem sido

---

<sup>5</sup> Ver seção 2.5.2.

Michael Porter e outra, defendida principalmente por Henry Mintzberg<sup>6</sup>. As duas abordagens possuem linhas próprias, embora Mintzberg pareça propor uma visão mais ampla. No entanto, Michael Porter tem deixado claro em alguns artigos seu argumento de que estratégias que não tenham lucro como objetivo de longo prazo não mereceriam ser chamadas “estratégias” (PORTER, 1996). De qualquer forma, estas abordagens parecem ser algumas mais aceitas sob o tema estratégia. Diversos outros autores também abordam o tema, mas em geral, enfocando um aspecto particular do que pode ser chamado de “estratégia” (tempo, flexibilidade, serviço, etc.).

A fim de melhor definir estas abordagens e também com o objetivo de estabelecer uma linguagem comum nesta obra, que permita circunscrever o campo de trabalho, são apresentadas mais adiante as principais abordagens acadêmicas propostas sob o tema “estratégia”<sup>7</sup>, a partir da visão de Mintzberg (2000).

A partir das próximas seções discutem-se escolas estratégicas mais atuais. Primeiramente apresentam-se a *escola de design* e a *escola do planejamento*, apresentadas principalmente para subsidiar a discussão das escolas seguintes.

### **2.3 A ESCOLA DO DESIGN**

O modelo básico da escola de design (Figura 3) se suporta na análise dos ambientes externo e interno da organização, identificando quais os fatores-chave para o sucesso da

---

<sup>6</sup> Michael Porter e Henry Mintzberg provavelmente são hoje os principais autores sobre o tema estratégia, embora muitos outros possam ser citados (Slack, Ohmae, Certo, Wheelwright, só para citar alguns). Os dois autores possuem diversos artigos e livros publicados em vários idiomas.

<sup>7</sup> Para um maior detalhamento no tema, o leitor poderá consultar obras específicas do tema; algumas são citadas na bibliografia ao final deste trabalho (por exemplo, BIGNETTI; PAIVA, 2002, BORENSTEIN; CAMARGO, 1997, GALBRAITH, 1973, GALBRAITH; SCHENDEL, 1983, GIANESI; CORRÊA, 1994, HAMEL; PRAHALAD, 1990, HENDERSON, 1979, LANGFIELD-SMITH, 1997, MILES; SNOW, 1978, MINTZBERG, 1994, PORTER, 1992, PRAHALAD; HAMEL, 1991, SLACK, 1993 e WHEELWRIGHT, 1984).

mesma (externos) e quais as competências distintivas (internas). A análise externa avalia os fatores de influência existentes no ambiente externo (variáveis ambientais) enquanto a análise interna se foca nos pontos fortes e pontos fracos<sup>8</sup>.

A partir da combinação destas duas análises, diversas estratégias podem ser criadas, e em seqüência, avaliadas e implementadas. Aspectos comportamentais e sociais são incorporados a partir das expectativas dos agentes internos e externos e de suas próprias crenças.

Alguns problemas podem ser levantados em relação a esta escola (MINTZBERG et al., 2000):

- a) A análise das dificuldades e vantagens da organização frente ao seu ambiente se dá *a priori*, isto é, sem necessariamente serem testadas;
- b) É necessário que a estrutura siga a estratégia: isto pode ser difícil, na medida que alterações que se fizerem necessárias poderão demandar investimentos e, o que pode ser mais difícil, esquecer seu passado;
- c) Separação entre formulação e implementação: sendo uma postura pouco participativa, em geral as pessoas que implementam a estratégia não a formularam. Isto pode gerar um descolamento entre pensamento e ação que inviabilizariam a estratégia;
- d) Inflexibilidade: a estratégia é prevista a priori e não considera mudanças do ambiente. Conseqüentemente, alterações de contexto que possam invalidar a estratégia podem ser desconsideradas. Alterações nas premissas básicas das estratégias podem torná-las sem sentido, embora uma implantação perfeita (SIMONS, 1995).

---

<sup>8</sup> Para uma lista de variáveis ambientais e pontos fortes e pontos fracos ver Power *et al.*, 1986.

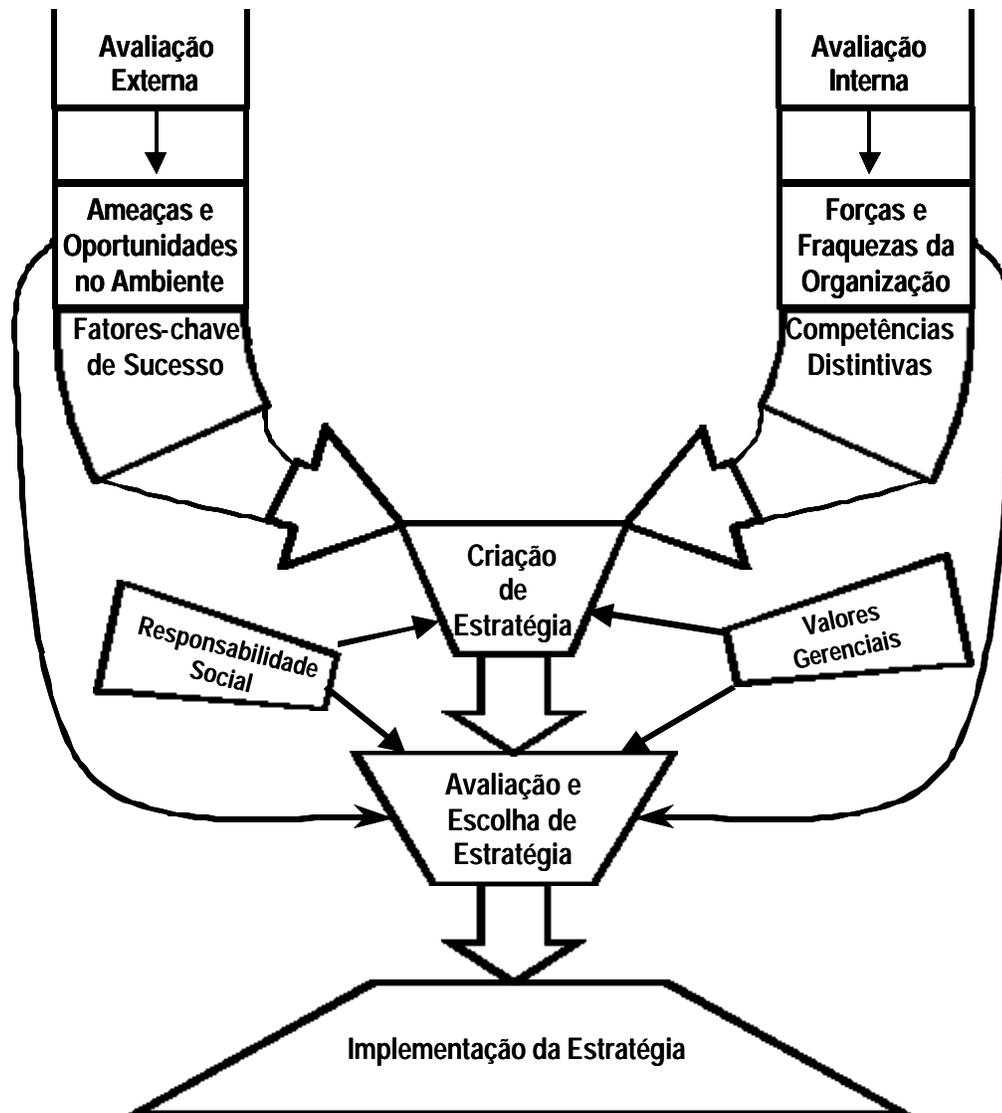


Figura 3 - O modelo básico da escola do *design* - fonte: MINTZBERG et al., 2000.

Embora todas essas críticas, a escola do *design* deve ser considerada como a pedra fundamental de todo o moderno estudo de estratégia. Por isso, é importante colocar que a grande questão não é ignorar esta escola, mas contextualizar suas orientações ao invés de tratá-las como verdades absolutas, determinísticas.

Do ponto de vista econômico-financeiro, existe a consideração de variáveis ambientais, impactando a estratégia, a partir do ambiente externo. Internamente, existe a avaliação de pontos fortes e pontos fracos na área de finanças. Há uma predominância da visão financeira, não sendo tratados dados e informações de custos de forma explícita.

## 2.4 A ESCOLA DO PLANEJAMENTO

A escola de planejamento estratégico, fortemente influenciada por Ansoff, passa a ter maior ressonância na década de 70, valorizando o planejamento formal (MINTZBERG et al., 2000). A Figura 4 mostra o modelo proposto por Steiner (apud MINTZBERG et al., 2000).

A idéia básica do planejamento é de que a organização, a partir de um conjunto de premissas e avaliações internas e externas (nos moldes da escola do *design*) irá estabelecer uma série de objetivos de longo prazo. Estes objetivos serão transformados em planos e esses hierarquicamente desdobrados até o nível que permita sua operacionalização. O processo todo é acompanhado de estudos de planejamento e testes de viabilidade, culminando com um processo de revisão e avaliação da implementação de planos.

Críticas à escola do planejamento:

- a) Previsibilidade: estratégias são pensadas em geral em longo prazo. Mas qual a precisão de uma previsão de longo prazo?
- b) Formalização: a idéia de que planos, simplesmente, poderiam implementar estratégias, como se a formalização e a estruturação pudessem substituir a síntese necessária e motivar as pessoas a realizá-las;
- c) Descolamento ou desligamento: a idéia de sistematização de um processo como se as decisões envolvidas no processo fossem operacionais, programáveis. Em uma abordagem mais prática, os japoneses usam o “*catch ball*” que, simplificarmente, vem a ser a negociação vertical e horizontal das metas na organização, durante o desdobramento do plano estratégico (AKAO, 1997);
- d) Geração de estratégia: o planejamento pode ser útil como ferramenta de implantação, mas não é demonstrado como gerar estratégias;

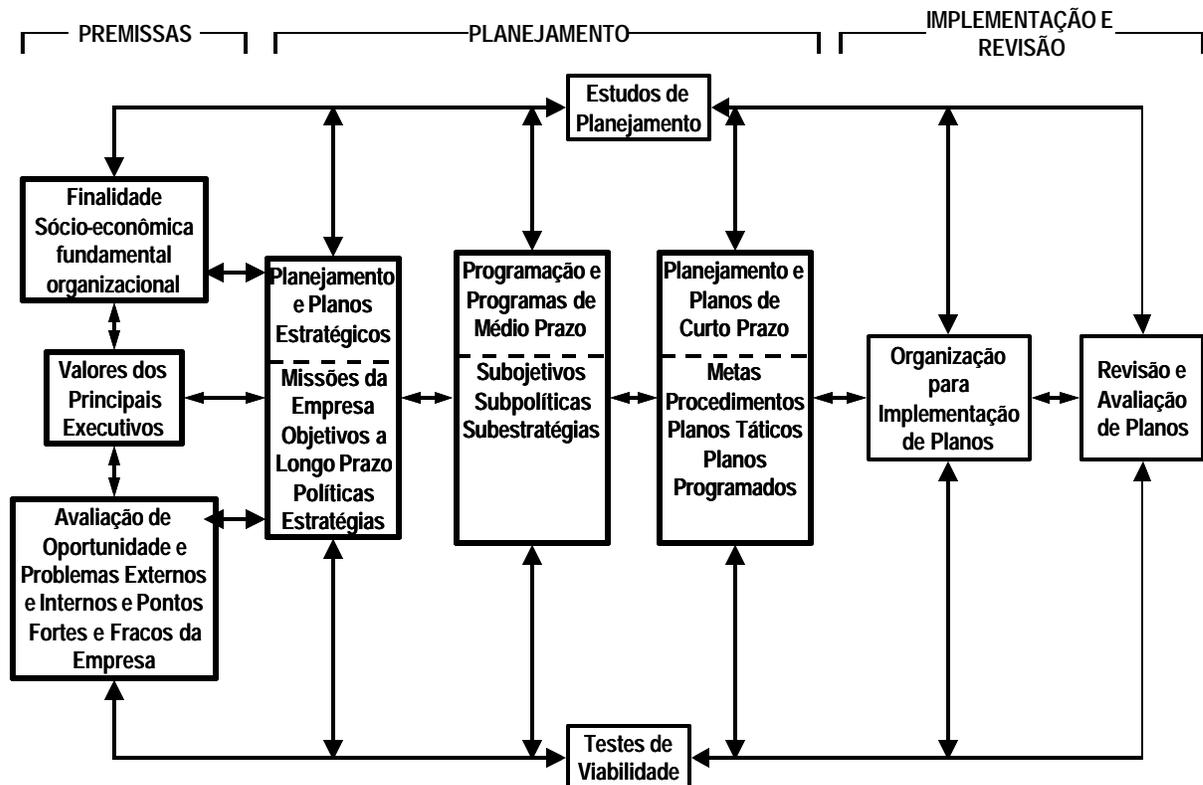


Figura 4 - O modelo Steiner de planejamento estratégico - fonte: MINTZBERG et al., 2000.

A abordagem econômico-financeira desta escola segue as mesmas linhas da escola do *design*, adicionando algumas previsões econômicas. Agrega a esta, pelo fato de se basear em planos para a implementação da estratégia, a utilização de orçamentos como guias e controles de execução.

A partir da década de oitenta o campo de conhecimento “estratégia” passa a ter um impulso notável em relação à quantidade de publicações, pesquisas e aplicações (MONTGOMERY; PORTER, 1991, MINTZBERG et al., 2000), embora não haja concordância quanto à qualidade dos materiais produzidos.

## 2.5 A ABORDAGEM ANALÍTICA OU DE POSICIONAMENTO

O principal autor nessa linha é Michael Porter, possivelmente um dos mais respeitados pesquisadores e consultores na atualidade. Junto com Robert Kaplan, tem sido um dos mais

requisitados conferencistas. Seu livro, *Competitive Strategy* (1980)<sup>9</sup>, é um marco na literatura sobre o tema. Partindo de duas principais propostas de técnicas para análise de indústrias<sup>10</sup>, que podem ser resumidas pelo modelo das *forças competitivas* e pelo modelo da *cadeia de valor*, Porter defende a idéia de que uma empresa ou mesmo a indústria inteira deve procurar posicionar-se de forma a obter a melhor defesa contra ameaças e a maior vantagem competitiva possíveis. A seguir, estas idéias são resumidamente discutidas.

### 2.5.1 O Modelo das Forças Competitivas

A técnica de análise de indústrias parte da idéia de que a lucratividade de empresas no mercado é permanentemente ameaçada por cinco tipos de forças competitivas (Figura 5):

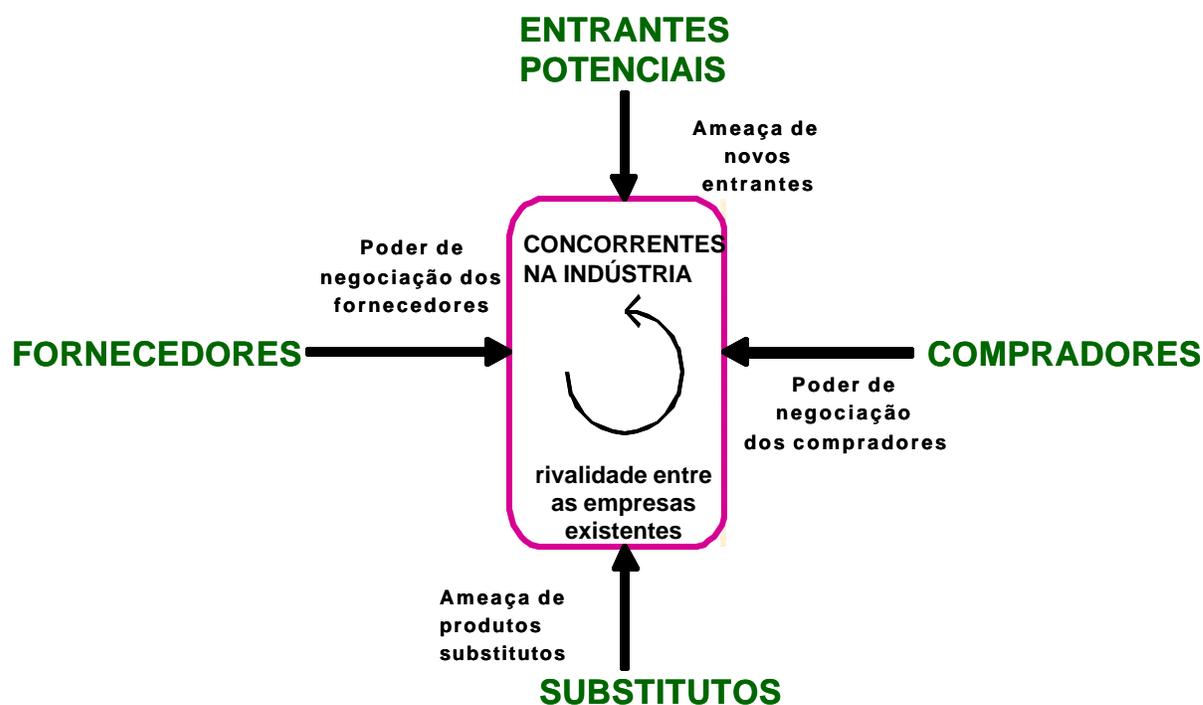


Figura 5 - Modelo das forças competitivas - fonte:PORTER, 1997.

<sup>9</sup> Publicado no Brasil com o título: *Estratégia Competitiva - técnicas para análise de indústrias e da concorrência*, pela editora Campus.

<sup>10</sup> Indústria, para Porter, pode ser definido como um grupo de empresas que competem em um determinado mercado, possuindo produtos com características similares e que desempenham funções semelhantes. Uma mesma empresa pode participar de várias indústrias.

- a) **Fornecedores**: os fornecedores buscam aumentar sua lucratividade tentando reduzir seu custo total de fornecimento, muitas vezes transferindo seus custos para a empresa compradora. Isto pode ocorrer na forma de redução de serviços, mudança de produtos, contratos de longo prazo, etc;
- b) **Entrantes Potenciais**: se uma indústria oferece elevada lucratividade, ela atrairá a atenção de empresas de outros segmentos, pelo retorno potencial percebido. De forma indireta, estes competidores poderão forçar as empresas da indústria em questão a reduzir sua margem de lucro, a fim de evitar, ou pelo menos desestimular empresas de fora a entrarem no negócio. Outra ameaça sofrida é a de *integração*. Fornecedores e compradores podem estar insatisfeitos com sua posição na cadeia de valor<sup>11</sup> e ameaçar ou mesmo efetivamente integrar a etapa da indústria no seu negócio. Tanto no caso de ameaça ou efetiva integração, a indústria ou empresa pode se ver obrigada a reduzir sua lucratividade.
- c) **Compradores**: visando maximizar o valor<sup>12</sup> obtido na compra de um produto, compradores podem forçar a empresa ou a indústria a oferecerem mais serviços, produtos de melhor qualidade ou condições de pagamento e fornecimento vantajosas. Isto pode reduzir a lucratividade da empresa ou indústria.
- d) **Substitutos**: quando o valor percebido pelos compradores da indústria é baixo, ou seja, o comprador acredita que recebe pouco pelo produto que adquire, pode ser compelido a adquirir produtos substitutos<sup>13</sup>. Neste caso, para manter sua posição a empresa pode ser obrigada a reduzir sua lucratividade.

---

<sup>11</sup> O tema Cadeia de Valor é abordado mais adiante.

<sup>12</sup> Simplificadamente, o valor de um produto está relacionado à sua capacidade de desempenhar funções, tanto concretas quanto percebidas.

<sup>13</sup> Produtos substitutos são aqueles que podem ser adquiridos e usados em lugar do produto original, desempenhando algumas ou todas as funções desse, mesmo que não tenham sido, na origem, projetados para tal. Isto é, pode ser que as funções a serem desempenhadas sejam funções secundárias no produto substituto.

e) **Rivalidade**: finalmente, a própria competição interna da indústria pode obrigar a empresa a reduzir sua lucratividade. Cabe ressaltar que após campanhas de preços agressivas (e eventualmente, irracionais), uma determinada indústria pode ter sua lucratividade reduzida como um todo. Assim, o efeito de uma guerra de preços pode não só ameaçar a lucratividade da empresa desafiada, mas de toda a indústria, incluindo o desafiante. Isto pode mesmo levar o desafiante a uma posição inferior à anteriormente ocupada.

A intensidade da força competitiva sobre a empresa ou indústria vai depender de uma série de fatores<sup>14</sup>, os quais determinam posição do competidor e sua capacidade de ameaçar a posição dos demais competidores.

Simplificadamente, a intensidade da força competitiva está relacionada à capacidade do competidor de impor, racional ou irracionalmente, sanções ou restrições aos demais competidores, ou de sofrer estas sanções ou restrições. Também as características da indústria e o seu histórico desempenham função importante na compreensão destas forças.

O *modelo das cinco forças* deve ser tomado como ponto de partida. Há algumas forças não consideradas no modelo: a ação de ONGs (p.ex. Greenpeace) e a influência de governos, entre outros, que podem ser determinantes na escolha da estratégia a ser seguida. Neste sentido, a proposta de Porter pode ser complementada por outras propostas, por exemplo, a *análise de interessados* (*Stakeholders*) (FREEMAN; REED, 1983).

### 2.5.2 A Cadeia de Valor

A cadeia de valor (Figura 6) é o processo pelo qual um grupo de empresas, operando de forma interligada adiciona valor a um produto, ao longo do processo operativo,

---

<sup>14</sup> Discussão mais detalhada sobre fatores que determinam a força da ameaça pode ser visto em PORTER, 1997.

culminando com a entrega do produto (bem ou serviço) ao consumidor, incluindo aí serviços adicionais prestados. Por exemplo, uma cadeia de valor para um livro envolveria, resumidamente, a extração vegetal, fabricação de celulose, transformação em papel, preparação do original pelo autor, impressão, distribuição e venda. O modo pelo qual a empresa se posiciona na sua cadeia de valor, a forma pela qual ela administra sua cadeia de valor interna (Figura 6), e a competitividade da própria cadeia de valor, em relação às outras, poderão definir sua vantagem competitiva.

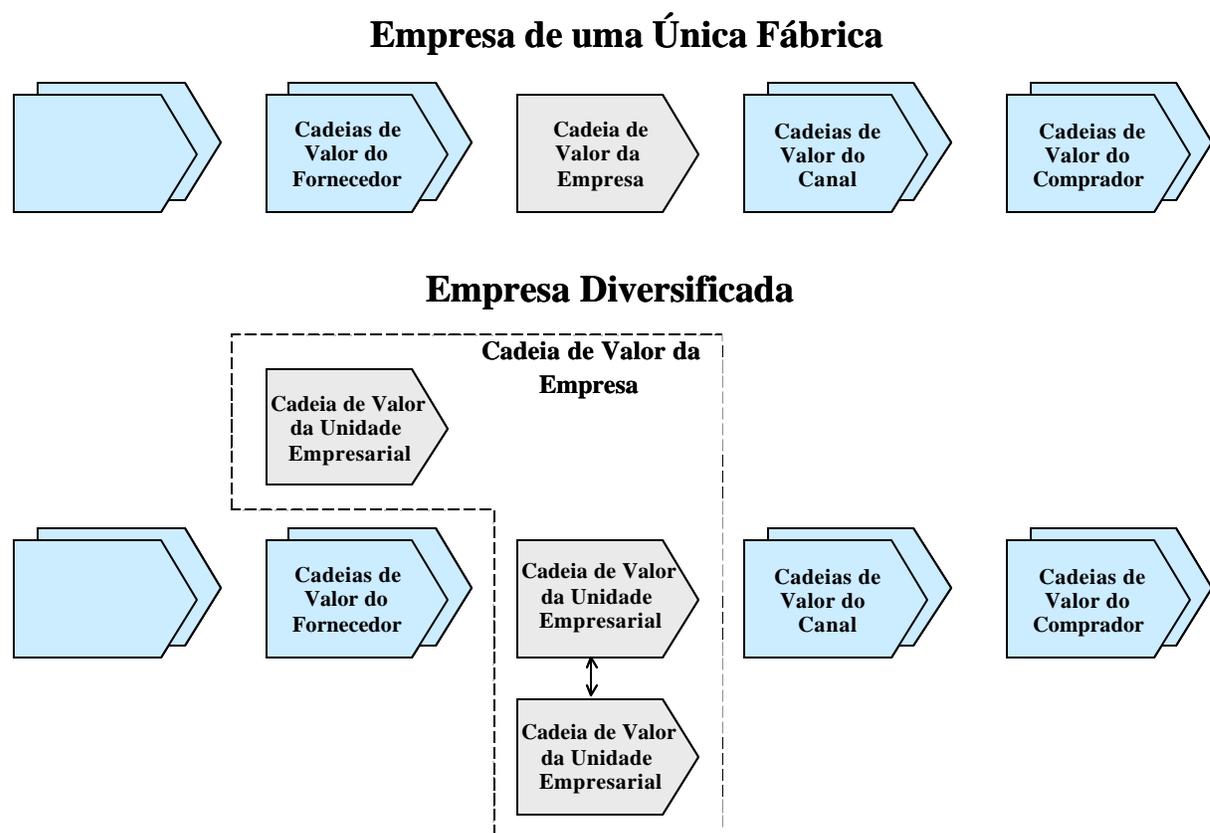


Figura 6 - Cadeias de valor - fonte: adaptado de PORTER, 1992.

### 2.5.2.1 A Cadeia de Valores Interna

A extensão do raciocínio da *cadeia de valor* leva à compreensão da existência de uma cadeia de valor interna à empresa, onde as diversas atividades desenvolvidas adicionam valor ao produto. Porter classifica as atividades inicialmente em dois tipos: atividades primárias,

que adicionam diretamente valor ao produto, e atividades de apoio, que através do suporte às demais atividades, adicionam valor indiretamente ao produto (Figura 7).

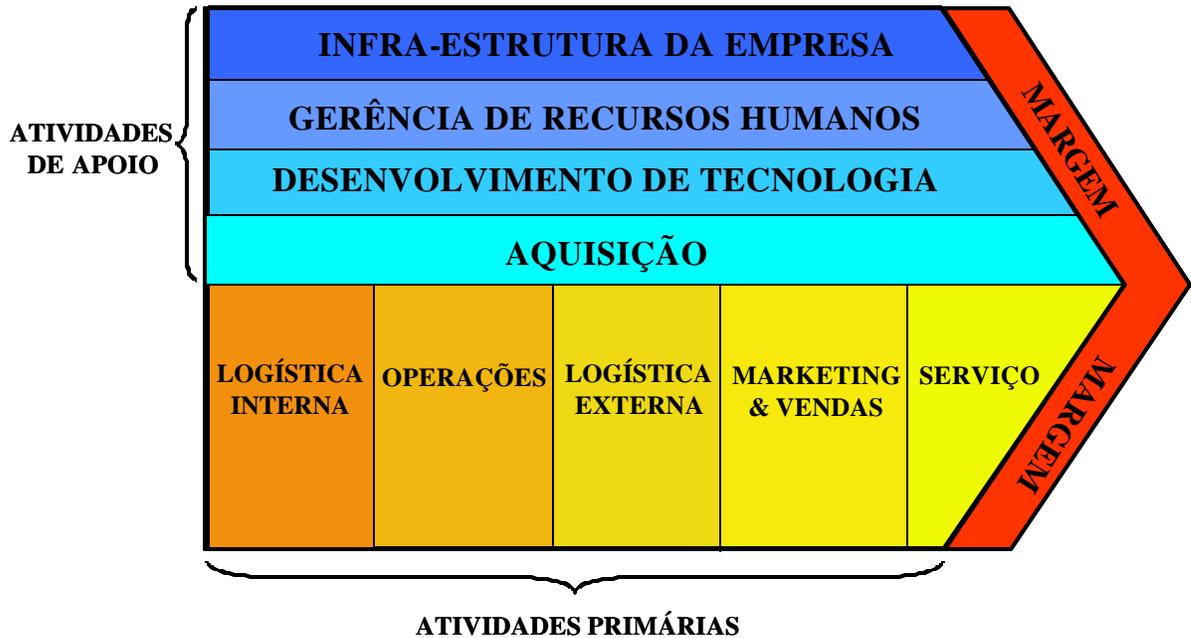


Figura 7 - Cadeia de valores interna - fonte: PORTER, 1992.

A forma como a empresa gerencia sua cadeia de valores interna irá determinar sua capacidade de competir no mercado. Uma das idéias básicas é que a empresa procure focar seus esforços nas atividades onde tem maior competência. Em raciocínio análogo, Hamel e Prahalad (1990) afirmam a importância das competências essenciais da organização como motivadoras da vantagem competitiva.

### 2.5.3 A Escolha das Estratégias Genéricas

Finalmente, a partir das análises sugeridas, a organização irá escolher seu posicionamento estratégico. Segundo Porter, são possíveis três posições estratégicas: *custo*, *diferenciação* e *ênfase* (Figura 8). Estas estratégias estão baseadas em duas fontes de vantagem competitiva: *custo* ou *diferenciação*.

		<b>VANTAGEM COMPETITIVA</b>	
		<b>Custo Mais Baixo</b>	<b>Diferenciação</b>
<b>ESCOPO COMPETITIVO</b>	<b>Alvo Amplo</b>	<b>1 - Liderança de Custo</b>	<b>2 - Diferenciação</b>
	<b>Alvo Estreito</b>	<b>3A - Enfoque no Custo</b>	<b>3B - Enfoque na Diferenciação</b>

Figura 8 - Estratégias genéricas - fonte: PORTER, 1997.

A estratégia de liderança de custo exige que a organização se molde para oferecer o menor custo total aos seus clientes. Já a estratégia de diferenciação buscará oferecer um diferencial aos clientes, através de dimensões estratégicas (qualidade intrínseca, serviço, inovação, tecnologia, marketing, etc.). Na estratégia de enfoque será buscado um nicho específico de mercado visando atendê-lo de forma única e muito superior aos demais competidores, através da configuração exclusiva da organização para este segmento. Recursos, habilidades e requisitos organizacionais para cada posição estratégica são mostrados no Quadro 2.

estratégia genérica	recursos e habilidades comumente necessários	requisitos organizacionais comuns
liderança em custo	investimento de e acesso a capital, continuamente	controle rígido de custos
	habilidades de engenharia de processos	responsabilidades e organização estruturadas
	supervisão intensiva do trabalho	relatórios de controle freqüentes
	sistema de distribuição de baixo custo projeto de produto "fácil de montar"	incentivos baseados em atingir alvos quantitativos rígidos
diferenciação	fortes habilidades de mercado	forte coordenação entre funções de p&d, desenvolvimento de produtos e <i>marketing</i>
	engenharia de produto	incentivos e medidas subjetivos
	longa tradição na indústria ou combinação única de habilidades trazidas de outras indústrias	amenidades para atrair trabalhadores altamente
	reputação corporativa de liderança em tecnologia ou qualidade	qualificados, cientistas ou pessoal criativo
	forte cooperação dos canais	
ênfoque	combinação das diretrizes acima para um alvo em particular	combinação das diretrizes acima para um alvo em particular

Quadro 2 - Recursos, habilidades e organização em função da estratégia genérica - fonte: PORTER, 1997

As diferentes posições estratégicas são obtidas através da escolha da fonte de vantagem competitiva e do escopo competitivo. Para diferentes fontes de vantagens competitivas, existem diferentes direcionadores (*drivers*), como pode ser visto no Quadro 3. Direcionadores são fatores estruturais responsáveis pelo custo (liderança em custo) ou pela singularidade (*uniqueness*) da dimensão competitiva (diferenciação). A diferente combinação entre eles dará a organização um determinado tipo de vantagem de custo ou diferenciação.

Um cuidado importante na escolha estratégica diz respeito aos riscos do meio-termo. Porter advoga que uma organização dificilmente terá sucesso ao optar por uma estratégia de meio-termo, ou seja, nem buscar a liderança em custo, nem em diferenciação ou ainda um nicho. A justificativa é que as configurações das cadeias de valor externa e interna da organização deverão ser muito diferentes para cada tipo de estratégia, o que envolverá *trade-offs*, e que estas configurações são, portanto, mutuamente excludentes.

direcionadores de custo	direcionadores de singularidade
economias ou deseconomias de escala	escala
aprendizagem e transferências	vínculos: cadeia de valor, fornecedores, canais
padrões de utilização de capacidade	momento
vínculos (ligações na cadeia de valor, ligações verticais)	localização
inter-relações com outros negócios	inter-relações
integração	aprendizagem e transferência
momento ( <i>timing</i> )	integração
diretrizes independentes de outros direcionadores (configuração produto, nível de serviços oferecido, clientes servidos, políticas de recursos humanos, etc.)	diretrizes escolhidas (desempenho e características do produto, serviços oferecidos, tecnologia, habilidades de pessoal, etc.)
localização	fatores institucionais
fatores institucionais	

Quadro 3 - Direcionadores de custo e singularidade - fonte: adaptado de PORTER, 1992

#### 2.5.4 Dificuldades da escola de posicionamento

As mesmas críticas que são feitas às escolas de planejamento e *design* podem ser feitas à escola do posicionamento (MINTZBERG et al., 2000). Outro aspecto que chama a atenção é a forma como o processo de escolhas estratégicas se dá. Nesta escola, o processo é quase puramente racional, não existindo muito espaço para o aprendizado nem para o intuitivo, ou ainda, para o conhecimento tácito. Uma outra dificuldade é que a escola de posicionamento indica que a organização deve “procurar” uma posição estratégica. Isto nem sempre será possível, principalmente para organizações menores. Muitas vezes, estas organizações desempenham o papel que restou como alternativa. Mesmo a sugestão de “procurar uma posição única”, fugindo da competição ampla por custo total, por exemplo, pode ser inviável, devido à estrutura da organização, sua capacidade de investir ou restrições ambientais. Analogamente, Goold (1996, p.101) coloca que "uma estratégia baseada em produtos superiores é boa se você tem os produtos necessários; mas se não, esta estratégia não vai contornar uma situação de crise".

Outra crítica passível a esta abordagem, bem como a outras, é a questão do viés mercantilista dado por diversos autores. Por exemplo, “a essência da formulação estratégica é lidar com a competição” (PORTER in: MONTGOMERY; PORTER, 1991, p.11). Neste sentido, onde ficam as estratégias das ONGs (*organizações não-governamentais*), órgãos públicos e outras entidades sem fins lucrativos?

### 2.5.5 Aspectos Econômico-Financeiros

A escola do posicionamento reconhece explicitamente aspectos econômico-financeiros. A idéia central do modelo das forças competitivas é que as mesmas exercem pressão sobre a lucratividade da organização, seja pela redução de preços, seja pelo aumento de custos. Ao discutir barreiras de entrada, por exemplo, há considerações do tipo:

- a) Economias de escala e sua influência na necessidade de investimento e/ou desvantagens de custo;
- b) Necessidades de capital, para cobrir custos irrecuperáveis como publicidade, ou P&D;
- c) Desvantagens de custo independente de porte, tais como curva de aprendizado, propriedade industrial ou outras.

O tema custos permeia as principais obras de Porter (1992, 1997). Desde a consideração explícita da estratégia de liderança em custo total, passando por diversas outras (custo e tecnologia, custo e sustentabilidade, etc), até o reconhecimento do fator custo como crítico para a estratégia de diferenciação: "custo é também de vital importância para estratégias de diferenciação por que um diferenciador deve manter proximidade de custos com seus competidores" (PORTER, 1997, p.62).

A proposta de direcionadores de custos feita por Porter é interessante. Sugere a análise dos fatores que efetivamente são as causas de custo: economias e deseconomias de escala, aprendizado e transferências, vínculos ou ligações (verticais e na cadeia de valor), inter-relações com outras unidades de negócio, integração, momento e diretrizes independentes de outros direcionadores (RH, qualidade, etc.), localização e fatores institucionais. São indicadas também as análises a serem feitas sobre os elementos de custo.

A relação entre custos e tecnologia é explorada. Porter sugere que a tecnologia é antes capacitadora e influenciadora dos direcionadores de custo e singularidade (*uniqueness*) do que causa e fator crítico dos mesmos.

Também a relação entre custos e a cadeia de valor é abordada. São feitas várias sugestões sobre como explorar as ligações dentro da cadeia de valor externa e ao mesmo tempo como se posicionar na mesma a fim de obter vantagens competitivas. Por exemplo, do ponto de vista corporativo, é possível ter-se ganhos de custo ao compartilhar atividades entre diferentes unidades de negócio (por exemplo, aquisição). Outra forma é transferir habilidades entre as unidades de forma a reduzir o custo de aquisição ou desenvolvimento destas.

Especificamente para a estratégia de liderança em custos, há indicações genéricas de habilidades, recursos e requisitos organizacionais para a implementação desta estratégia. Embora não haja uma ligação direta com um controle de custos, tais orientações, se aceitas como verdadeiras, podem servir de base para a construção de controles estratégicos e, particularmente, para controle estratégico de custos. Diferente de uma estratégia de diferenciação, estratégia de liderança em custo viável irá necessitar de um forte controle de custos (STEWART, 1997).

Há ampla referência a custos nas obras analisadas, mas não foram encontrados recomendações ou reconhecimentos de um modelo de controle estratégico de custos, embora

haja indicações de características que devam ser esperadas e de informações desejadas. As informações requeridas de custo ainda seguem um modelo tradicional, qual seja, uma abordagem contábil-fiscal e societária, embora com algumas considerações do ponto de vista da economia industrial. Mas não há consideração de aspectos mais subjetivos e qualitativos das informações de custo e nem mesmo sobre aprendizado, no que, esta crítica segue em paralelo aquelas feitas por Mintzberg et al. (2000).

## **2.6 A ABORDAGEM DE MISSÃO ESTRATÉGICA OU BCG (BOSTON CONSULTING GROUP)**

### **2.6.1 Conceitos**

Trabalhos desenvolvidos ao final da década de 70 (HOFER; SCHENDEL, 1978, HENDERSON, 1979), alguns baseados em experiências de consultoria (principalmente BCG) deram origem ao conceito de *missão estratégica* ou *planejamento de portfolio*. Consiste basicamente de uma técnica para alocação dinâmica de recursos financeiros em diferentes unidades de negócio, ao longo do tempo. Estas escolhas são feitas a partir de uma matriz, chamada *matriz de crescimento-participação* (Figura 9).

A idéia que fundamenta essa proposta é que os negócios e seus produtos associados possuem um ciclo de vida, que, caso tenham sucesso, seguem o fluxo: criança-problema → estrela → vaca leiteira. Os cães, também mostrados na Figura 9, são fracassos.

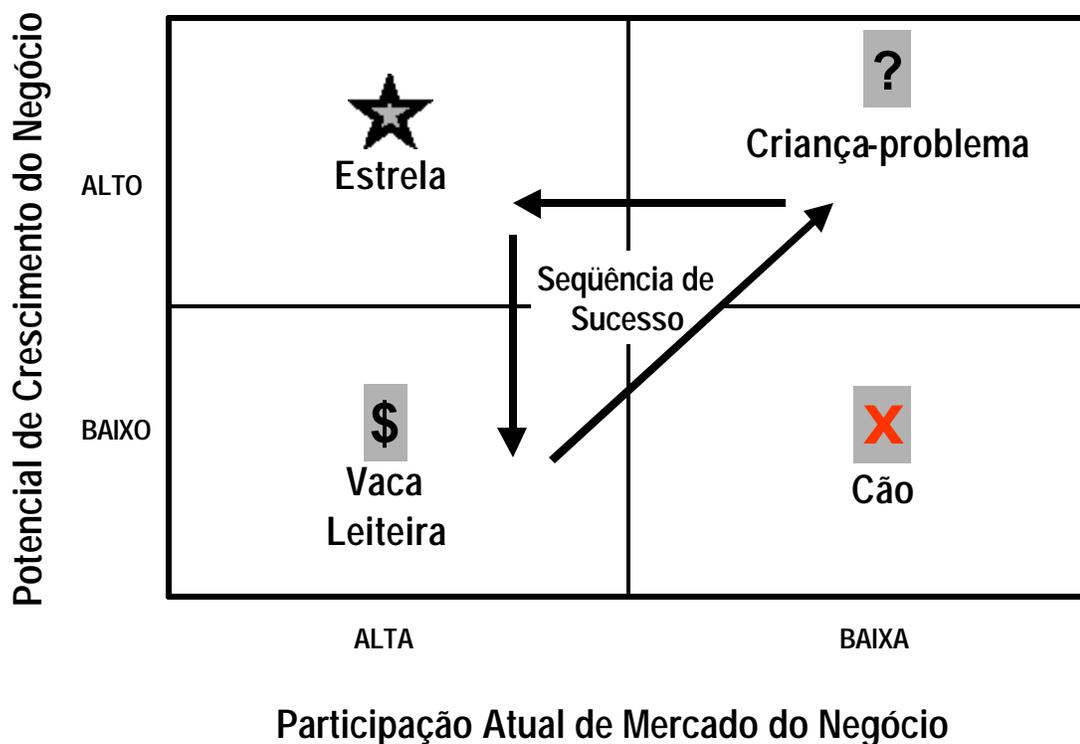


Figura 9 - Matriz de crescimento-participação - fonte: HENDERSON, 1979.

As crianças-problema são negócios que possuem alto crescimento, mas baixa participação de mercado, não rendendo fluxo de caixa positivo; logo, precisam ser alimentados com recursos de outros negócios. Estrelas são negócios que possuem participação de mercado razoável, mas ainda estão crescendo; eventualmente precisam receber recursos externos. Vacas leiteiras são negócios que possuem participação elevada de mercado, mas como seu crescimento é pequeno, são geradores de caixa; caixa que será reinvestido em outros negócios. Cães são falhas estratégicas; não possuem participação de mercado nem crescimento significativos; logo, não geram sobras de caixa.

Um interessante trabalho empírico apresentado em 1983 (GALBRAITH; SCHENDEL, 1983) reforça a validade dessa proposta. Nessa pesquisa, análises realizadas pelos autores indicam que empresas com maior participação de mercado, independente da estratégia perseguida, possuem melhor desempenho econômico-financeiro.

### 2.6.2 Análise

Mas, se a técnica pode ser poderosa, por simples, também se mostra perigosa. Pela virtude de sua singeleza, ela faz uma série de simplificações. Usando apenas duas variáveis para representar os ambientes interno e externo, são ignoradas diversas outras variáveis que podem definir o sucesso de uma organização: qualidade, atendimento, tipo de negócio, recursos humanos, etc. Por exemplo, usando esta abordagem, seria improvável que uma empresa seguindo uma estratégia de Enfoque tivesse sucesso (ver seção 2.5). Além disso, resumir o sucesso estratégico de uma organização pela sua lucratividade ou capacidade de gerar caixa, é uma visão bastante restritiva. Aliás, como em vários campos do conhecimento, a definição de sucesso é bastante arriscada e tentativas desse gênero contêm, com frequência, presunções irrealísticas ou estreitas.

Outra crítica a ser feita em relação a esta abordagem é o fato de que ela assume que uma boa participação de mercado se traduz, necessariamente, em lucratividade. Um problema ainda é que pressupõe que a situação dos negócios está bem delimitada pela matriz. Assim, por exemplo, um negócio *cão*, dificilmente passaria a *estrela*. Reconhecer quando um negócio tem potencial e, portanto, requereria investimento, é mais uma questão complexa.

Outro aspecto a ser criticado é que a técnica pode ser boa para expor posições competitivas e testar estratégias, mas não para gerar estratégias, como mesmo defensores desta abordagem reconhecem (GOOLD, 1996).

### 2.6.3 Aspectos Econômico-Financeiros

A abordagem de *missão estratégica* da unidade de negócio é fundamentalmente financeira. O principal diferenciador entre as missões é o sentido e o volume do fluxo de caixa. Em consequência desta avaliação, os investimentos são realizados em função da missão

"destinada" à unidade. O orçamento deveria refletir estas decisões. Em tese, os recursos financeiros da corporação deveriam estar equilibrados entre as diferentes unidades de negócio seguindo diferentes missões estratégicas. Para avaliar a situação econômico-financeira de cada unidade são propostas algumas técnicas, por exemplo: análise de sensibilidade, Índice de Probabilidade de Falha de Wilcox, entre outros (HOFER; SCHENDEL, 1978).

Há também nessa abordagem, de forma indireta, uma visão de custos, ainda tradicional. Ao se basear na participação de mercado, logo, no volume produtivo da unidade, a abordagem pressupõe que uma maior participação de mercado conduz a maior escala de operação e maior utilização da capacidade, trazendo ganhos de custo. Embora isso possa ser verdade em vários casos, nem sempre o é. Como Shank e Govindarajan (1997) já discutiram, o condutor ou direcionador de custos pode não ser a escala ou a utilização, sendo, então, estes últimos insuficientes para explicar vantagens de custos.

O tratamento de custos é esperado ser coerente com a missão da unidade: assim, por exemplo, unidades "*cão*" teriam um controle rigoroso de custos, visando redução drástica. Por outro lado, unidades "*estrela*" ou "*criança-problema*" teriam menos foco em custos e investimento e maior atenção à participação de mercado.

Críticas podem ser feitas à premissa que a maior participação de mercado levaria a maior lucro. Primeiro, é sabido que existe um ponto onde a "compra" de fatias de mercado passa a não ser vantajosa. Segundo, uma maior participação de mercado sem conseqüentes ganhos de custo podem minar a lucratividade, ainda que as receitas sejam elevadas. Terceiro, há (implicitamente ou não) uma presunção de que maiores participações de mercado levam necessariamente a redução de custos, devido à escala. Como será discutido mais adiante, existem outros direcionadores de custos que a escala, que podem ser mais importantes para o custo total da unidade de negócio.

## 2.7 A ABORDAGEM DE CONFIGURAÇÃO ORGANIZACIONAL

A partir de várias pesquisas desenvolvidas na década de 70, Miles e Snow publicaram um livro (*Organizational Strategy, Structure, and Process*, 1978), em uma tentativa de sintetizar e expandir os conceitos até então estudados. A proposta se baseia na idéia de um *ciclo adaptativo*, a forma pela qual as organizações evoluem, e estratégia pela qual cada uma enfrenta este ciclo.

### 2.7.1 O Ciclo Adaptativo

Uma organização deve buscar continuamente adaptar-se ao seu ambiente. Estas mudanças dar-se-ão através do *ciclo adaptativo* (Figura 10). Uma organização inicia este ciclo na tentativa de solucionar o chamado “problema empresarial”. Neste campo a grande questão é como atingir objetivos relativos ao binômio produto-mercado. No caso de organizações já estabelecidas, uma dificuldade adicional é o fato de que a organização, na situação atual, já possui uma fórmula para solucionar este problema, baseada em sucessos do passado.

O segundo estágio do ciclo é o “**problema de engenharia**”. Basicamente, consiste em criar um sistema que operacionalize a solução do *problema empresarial*; ou seja, criar as condições tecnológicas e operacionais para oferecer ao mercado-alvo o produto-alvo.

O terceiro estágio é a solução do “**problema administrativo**”. O objetivo é basicamente reduzir a incerteza dentro do sistema organizacional, criada pelas soluções dos problemas anteriores. Um aspecto importante deste estágio é que a solução deve envolver tanto a racionalização quanto a articulação do sistema. Esta última alternativa deve capacitar os processos de negócio a permitir a evolução, ou seja, a continuidade do ciclo.

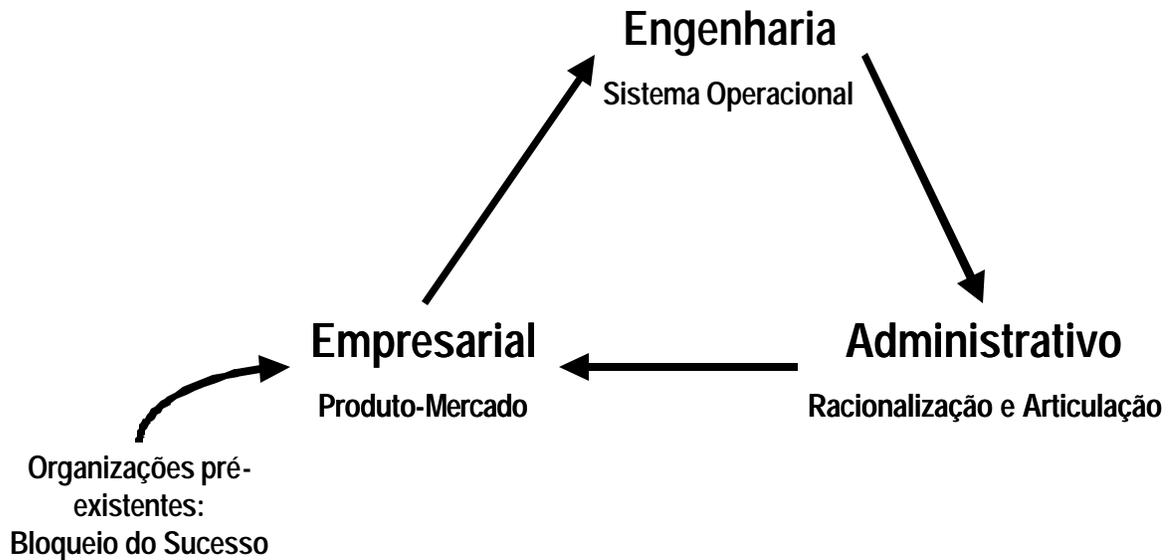


Figura 10 - O ciclo adaptativo – adaptado de MILES; SNOW, 1978

### 2.7.2 Tipos de Adaptação Organizacional

A partir do ciclo adaptativo, os autores identificaram três tipos básicos de estratégia empregada para enfrentar os problemas propostos: *defensores*, *prospectores*, *analistas*. Um quarto tipo, chamado Reativo, consiste de uma falha estratégica em enfrentar os problemas.

- a) **Defensores**: buscam estabilidade, procurando isolar uma parcela do mercado onde possam manter os concorrentes afastados. A maior parte dos seus esforços gerenciais é focada na solução do problema de engenharia. Em geral, possuem alta eficiência e rentabilidade melhor do que os prospectores.
- b) **Prospectores ou Exploradores**: são quase os opostos dos defensores; no entanto, como estes, possuem uma elevada consistência entre as soluções e os problemas. Focam a maior parte do seu esforço gerencial prospectando e explorando novos mercados e produtos. Primam por manter uma reputação de inovação.

c) **Analistas**: são considerados como uma combinação de prospectores e defensores.

“Como localizar e explorar novas oportunidades de mercado e produto enquanto mantém simultaneamente o foco da firma nos seus produtos e clientes tradicionais” (MILES et al., 1978, tradução nossa). Eles somente movem-se para um novo produto ou mercado quando sua rentabilidade pode ser demonstrada. Tendem a seguir os prospectores, enquanto mantêm uma eficiência próxima dos defensores.

d) **Reativos**: contrário aos demais tipos, os reativos não possuem nem consistência, nem estabilidade. Responde inapropriadamente ao ciclo adaptativo e ao ambiente. Falham em perseguir qualquer uma das alternativas estratégicas, resultando geralmente em desempenho pobre. Três principais razões parecem associadas a esta falha: estratégia não claramente articulada; a organização e estrutura não adequadas a nenhuma estratégia; e estagnação de estrutura e estratégia, apesar de fortes mudanças ambientais.

A proposta fundamental baseando esta teoria é a de uma configuração organizacional dinamicamente adaptada à estratégia perseguida e esta última adaptada ao ambiente competitivo.

Em termos de estrutura decisória, é advogado que os diferentes tipos de estratégia poderiam estar mais adequados a diferentes estruturas. Por exemplo, defensores, com um foco maior em eficiência se mostram mais adaptados a estruturas mais centralizadas enquanto prospectores funcionariam melhor em estruturas mais descentralizadas (MILES et al., 1978). No entanto, Simons (1987) encontrou resultados aparentemente contraditórios com essas propostas. Em seu estudo, prospectores de sucesso usam alto grau de previsões em relatórios de controle, possuem orçamentos com metas estritas, monitoram resultados com atenção, atualizam seus sistemas de controle com mais frequência, mas têm pouco controle de custos.

Já defensores enfatizam sistemas de bônus por desempenho e possuem sistemas de controle menos dinâmicos.

Algumas críticas a esta abordagem se baseiam na utilização de modelos para definir o mundo real. Ou seja, haveriam estruturas pré-definidas adequadas a cada situação estratégica. Embora linhas gerais possam ser seguidas, o mundo real é bastante complexo para caber dentro de modelos. Modelos pressupõem a escolha de variáveis a serem consideradas. Esta seleção de variáveis incorpora riscos importantes: escolher as variáveis erradas e ignorar alternativas potenciais (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987). Mas esta crítica é válida para toda a teoria baseada em modelos. Talvez a maior crítica deva ser direcionada não à teoria, mas às pessoas que usam a teoria de forma absolutista.

### 2.7.3 Aspectos Econômico-Financeiros

A estrutura e os processos administrativos devem ser coerentes com a tipologia estratégica que a organização persegue. Assim, controles de custos e outros controles econômico-financeiros terão uma postura associada ao estágio do ciclo adaptativo em curso. Por exemplo, *defensores* tenderão a ter uma configuração administrativa que privilegia controles rigorosos de eficiência e, conseqüentemente, de custos. A estrutura tenderá a ser mais especializada, mais formal e hierarquicamente mais rígida.

Para *prospectores*, em geral os controles são mais flexíveis e tendem mais a orientar para a flexibilidade e apoiar análises de investimentos do que policiar. Neste caso, um sistema de custo-alvo, por exemplo, poderia ter mais relevância do que um sistema de custos-padrão.

No caso dos *analistas*, há uma mescla das características anteriores. Uma das formas utilizadas para contornar a aparente contradição entre defender e explorar é o uso de

planejamento intensivo. Também é feito um esforço de coordenação entre as principais funções (produção e marketing) para resolução de conflitos.

Um aspecto importante nesta abordagem é a idéia do ciclo adaptativo. Uma organização poderá passar pelas diferentes fases deste ciclo e nestes momentos adequar sua configuração organizacional. Logo, estrutura e processos e, portanto, controles de custo, passarão por diferentes configurações, visando enfrentar o problema posto pelo ambiente.

## **2.8 VANTAGEM BASEADA EM RECURSOS<sup>15</sup>**

Uma abordagem estratégica sobre a qual tem crescido o interesse nos últimos anos é a *vantagem baseada em recursos*. Fundamentalmente, esse modelo advoga que a vantagem competitiva sustentável deve ser obtida através de *recursos estrategicamente relevantes<sup>16</sup>*. A Figura 11 a seguir mostra, esquematicamente, a proposta. Nessa visão, recursos são

todos ativos, capacidades, processos organizacionais, atributos da firma, informação, conhecimento, etc. controlados por uma firma que capacite a firma a conceber e implementar estratégias que melhore sua eficiência e efetividade [...] classificados em três categorias: capital físico [...] capital humano [...] capital organizacional” (BARNEY, 1991).



Figura 11 – Relacionamento entre heterogeneidade e imobilidade de recursos, valor, raridade, imitabilidade imperfeita e substituíbilidade e vantagem competitiva sustentável – adaptado de BARNEY, 1991

<sup>15</sup> Essa seção está baseada, principalmente em BARNEY, 1991.

<sup>16</sup> Hamel e Prahalad defendem proposta semelhante, chamando esses recursos de *Competências Essenciais*, Mintzberg (2000) as chama de *Capacidades Dinâmicas*.

### 2.8.1 Heterogeneidade e Imobilidade de Recursos

Para permitir a vantagem competitiva sustentável, os recursos devem ser heterogêneos entre as diferentes organizações do setor. A heterogeneidade permite que uma organização possa estabelecer, a partir desse dado recurso, vantagem sobre as demais, visto que essas não o possuem. Para garantir que a vantagem competitiva seja sustentável, esse recurso deve ser imóvel, isto é, não podem ser transferidos entre diferentes organizações, hipótese na qual a organização que o recebesse poderia obter a mesma estratégia, de forma a eliminar a vantagem competitiva sustentável.

### 2.8.2 Características de Recursos Estrategicamente Relevantes

Toda organização possui diversos recursos, mas poucos deles reúnem condições ou características para serem estrategicamente relevantes. Assim, para que um recurso possa permitir o estabelecimento de vantagem competitiva sustentável, ele deve ser valioso, raro, imperfeitamente substituível e não passível de substituição por outro equivalente.

#### **2.8.2.1 Valor**

Recursos valiosos são aqueles que permitem a uma organização conceber ou implementar estratégias que elevem sua eficiência e efetividade. Isso pode ocorrer quando esses recursos neutralizam ameaças ou exploram oportunidades.

#### **2.8.2.2 Raridade**

Recursos raros são aqueles que não são possuídos por um grande número de organizações. Se, por outro lado, o recurso é possuído por um grande número de organizações, essas poderão conceber e implementar as mesmas estratégias, resultando que nenhuma obterá *vantagem competitiva sustentável*.

### 2.8.2.3 Imitabilidade Imperfeita

Para serem fonte de vantagem competitiva sustentável os recursos precisam também não ser fáceis e perfeitamente imitáveis. Se um recurso é raro e valioso, mas pode ser obtido de alguma forma, por outras organizações, então ela não será fonte de vantagem competitiva sustentável. São três as razões pelas quais um recurso possui imitabilidade imperfeita:

- a) Condições históricas únicas: organizações são entidades sociais e históricas e sua habilidade em desenvolver e explorar recursos depende de seu lugar no espaço e no tempo;
- b) Ambigüidade causal: ocorre quando não é possível entender perfeitamente as relações entre os recursos e vantagem competitiva sustentável. Se essa relação causal pudesse ser entendida, ela poderia ser copiada, eliminando a vantagem competitiva;
- c) Complexidade social: as relações sociais entre os agentes intra e extra-organizacionais podem ser complexas de tal forma que seja difícil para outras organizações as reproduzirem. Mesmo que vários recursos tangíveis sejam semelhantes ou até idênticos entre diferentes organizações, um determinado arranjo social pode permitir a uma organização explorá-los de maneira tal que lhe forneça uma vantagem competitiva sustentável. Mintzberg (2000) chama isso de *cultura material* e usando exemplos comparando culturas européia (produção artesanal), americana (produção em massa) e japonesa (produção enxuta) reflete sobre a dificuldade de se transferirem sistemas (ou filosofias) inteiros entre diferentes culturas.

#### 2.8.2.4 Substituibilidade

Finalmente, a última condição para estabelecer um recurso como fonte de vantagem competitiva sustentável, é a impossibilidade ou a enorme dificuldade em substituí-lo. Se um recurso é valioso, raro e imperfeitamente imitável, mas pode ser substituído por outro, que não seja ele mesmo raro e imperfeitamente substituível, permitindo a organização conceber e implementar as mesmas estratégias, então o segundo é dito estrategicamente equivalente ao primeiro. Se dois recursos são estrategicamente equivalentes, eles não podem ser fontes de vantagem competitiva sustentável.

#### 2.8.3 Competências Essenciais (*Core Competences*) como raiz da competição

Hamel e Prahalad (1990) defendem a idéia de que os *recursos estrategicamente relevantes* (ou *competências essenciais*) são como raízes de uma árvore que permitem o desenvolvimento de vários produtos. Nessa metáfora, competências essenciais seriam o que permite a uma organização desenvolver com sucesso vários produtos. Em suas próprias palavras,

Em longo prazo, a competitividade deriva de uma capacidade de formar, a custos menores e com mais velocidade do que os concorrentes, as competências essenciais que propiciam produtos que não podem ser antecipados (p.297)

Para eles, competências são desenvolvidas a partir do aprendizado coletivo principalmente dirigido para explorar correntes de tecnologia. Um aspecto importante colocado pelos autores diz respeito à possibilidade de se obter economias de *escopo* e de *escala* ao se multiplicarem as aplicações de produtos essenciais<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> Os autores diferenciam produtos essenciais de produtos finais. Os últimos são aqueles que ligam as competências essenciais aos produtos finais; a materialização das competências essenciais. Em um exemplo citado por eles, no caso da Canon, produto essencial seria “motores” para impressoras a laser, enquanto produto final seria a própria impressora.

Prahalad e Hamel fazem acreditar que possa ser possível desenvolver competências essenciais a partir de um desenho adequado da *arquitetura estratégica*. Essa proposta não fica muito distante da concepção inicial da chamada escola do *design*, que pregava que a estrutura organizacional deve seguir a estratégia. Seu foco é desenvolver uma adequada organização, de tal forma que induza o desenvolvimento de competências essenciais. Analogamente, Gonçalo e outros (2002) afirmam que gestores não podem gerar o conhecimento, mas capacitar a organização a desenvolvê-lo. Mintzberg, no entanto é bastante cético em relação à possibilidade de se construir a cultura que permita a existência da competência essencial.

## **2.9 A IMPLANTAÇÃO DA ESTRATÉGIA: DIMENSÕES COMPETITIVAS**

A escolha de uma estratégia genérica por uma organização ou unidade de negócio não garante a sua operacionalização. De fato, a forma como a organização se relaciona com o ambiente dependerá da implantação de um determinado tipo de comportamento, que pode ainda não ser existente. Assim, a estratégia genérica pode ser considerada como um alvo de comportamento, em termos estratégicos, que a empresa irá buscar. O caminho, ou caminhos, que a organização utilizará para atingir este alvo, ou seja, a forma concreta através da qual ela operacionalizará este alvo, pode ser chamado *dimensão estratégica*. Por exemplo, uma organização poderá buscar a diferenciação, como estratégia genérica, através da qualidade do seu *atendimento*. Ou ainda, pela sua *confiabilidade de entrega*, ou sua *flexibilidade*. Também a *tecnologia* ou a *inovação* podem ser formas de buscar esta estratégia. Também a estratégia genérica *liderança em custos* poderá ser operacionalizada por várias formas. Pode se ter Diversificação, como forma de reduzir custos relativos, *terceirização*, *verticalização*, entre várias outras.

Vários autores têm trabalhado este tema, usando um ou outro tipo de denominação. Por exemplo, *dimensões da qualidade*, a partir de uma visão estratégica da qualidade:

desempenho, características, confiabilidade, conformidade, durabilidade, atendimento, estética e qualidade percebida (GARVIN, 1992). Outros autores propõem, a partir de uma visão estratégica de serviços: competência, flexibilidade, consistência, velocidade de atendimento, atendimento/ atmosfera, acesso, custos, tangíveis e credibilidade/ segurança (GIANESI; CORRÊA, 1994). Em uma visão funcional – estratégia de produção, Slack (1993) propõe: qualidade, velocidade, confiabilidade, flexibilidade e custos. Já Campos (1994), em uma abordagem japonesa da qualidade, sugere: *qualidade intrínseca, custos, atendimento, moral e segurança*. Wheelwright (1984), a partir de prioridades competitivas, sugere *qualidade, custos, flexibilidade e confiabilidade*.

[...] dentro de uma dada indústria, diferentes companhias (diferentes unidades de negócios) enfatizam cada uma destas quatro **dimensões competitivas** – preço, qualidade, confiabilidade e flexibilidade – em graus variáveis (WHEELWRIGHT, 1984, p.81, grifo nosso).

Mesmo Porter (1997) afirma:

[...] os métodos para essa diferenciação podem assumir muitas formas: projeto ou imagem da marca, [...] tecnologia, [...] peculiaridades, [...] serviços sob encomenda, [...] rede de funcionários, [...] ou outras *dimensões* (p.51, grifo nosso).

Dimensão competitiva é, então, o campo concreto de atuação da organização, pretendido ou realizado. Neste trabalho, será seguida a linha proposta por Diehl, Gonçalo e Martins (2001), utilizando-se as dimensões competitivas a seguir:

- a) Conformidade: grau em que o projeto e as características operacionais de um produto estão de acordo com padrões preestabelecidos. Adequação as especificações;
- b) Entrega: as condições de entrega dos produtos/ serviços finais ou intermediários da empresa, tais como, prazos de entrega, quantidades corretas, locais determinados;
- c) Flexibilidade: capacidade e disponibilidade para alteração de pedidos quanto a datas, volumes e outros;

- d) Segurança: a segurança ou domínio que os funcionários de uma empresa demonstram quanto ao conhecimento do serviço/ produto e entendimento do cliente;
- e) Atendimento: a forma como o cliente é atendido, envolvendo questões principalmente relacionadas com o relacionamento cliente-empresa;
- f) Aparência: nos casos em que se aplica, a aparência das instalações e pessoas que representam a empresa;
- g) Imagem: a forma como a empresa explora a sua imagem, sua história, suas marcas, principalmente decorrente da tradição da empresa no negócio;
- h) Acesso: como a empresa trata seus canais de acesso e comunicação com o cliente;
- i) Inovação: como a empresa explora a inovação e lançamento de novos produtos;
- j) Custos: a forma como a empresa gerencia os aspectos relacionados ao custo (real e percebido).

## **2.10 A ABORDAGEM HOLÍSTICA DE MINTZBERG**

Henry Mintzberg tem pesquisado o tema estratégia há vários anos. Junto com Michael Porter, provavelmente seja o autor mais conhecido na área e um dos mais críticos em relação ao primeiro. Seu foco tem sido mais entender e descrever “estratégia” do que prescrever. Exatamente aí se encontra uma de suas principais contribuições: tem sido uma voz discordante e necessária dentro de um tema complexo, por vezes vago, e, portanto sujeito a várias formas de abordagem, nem sempre meritórias do ponto de vista acadêmico. Seu foco tem sido mais questionar do que responder.

Em uma de suas obras mais recentes (*Strategy Safari*, 1998<sup>18</sup>), junto com B. Ahlstrand e J. Lampel faz uma revisão do tema, categorizando a estratégia em dez escolas (Quadro 4).

<b>escola</b>	<b>processo de formulação</b>	<b>alguns autores e Influências</b>
<b>design</b>	<b>concepção</b>	<b>Selznick; Chandler; Learned, Christensen, Andrews e Guth;</b>
<b>planejamento</b>	<b>formal</b>	<b>Ansoff; Steiner; Ackoff; Wack</b>
<b>posicionamento</b>	<b>analítico</b>	<b>Porter, Henderson, Von Clausewitz</b>
<b>empreendedor a</b>	<b>visionário</b>	<b>Pouco destaque: Collins e Moore, Stevenson e Gumpert</b>
<b>cognitiva</b>	<b>mental</b>	<b>Vários: Markidakis; H. Simon; Sawy e Pauchant; Smirich e Subbart</b>
<b>aprendizado</b>	<b>emergente</b>	<b>Lindblom; Quinn; Wrapp; Weick; Senge; Argyris; Nonaka e Takeuchi; Hamel e Prahalad; Mintzberg;</b>
<b>poder</b>	<b>negociação</b>	<b>MacMillan; Sarrazin; Allison; Cyert e March; Freeman; Porter (fragmentos); Henderson; Fombrum e Astley;</b>
<b>cultural</b>	<b>coletivo</b>	<b>Pettigrew; Barney; Feldman; Rhenman; Normann;</b>
<b>ambiental</b>	<b>reativo</b>	<b>Hannan e Freeman; Oliver;</b>
<b>configuração</b>	<b>transformação</b>	<b>Charles Darwin; Miller; Khandwalla; Friesen; Peters; Tichy; Sherman; Kotter;</b>

Quadro 4 - As dez escolas estratégicas - fonte: adaptado de MINTZBERG et al., 2000

Mintzberg (1994) sugere que a estratégia pode ser definida ou se manifestar de cinco formas: através dos seus conhecidos 5Ps. Para ele, a estratégia pode ser:

- a) Plano (*Plan*): um guia de ação para o futuro (mais próximo das propostas de Ansoff);
- b) Padrão (*Pattern*): a forma como a organização tem se comportado;
- c) Posição (*Position*): o lugar competitivo que a organização tem ocupado (próximo ao que Porter propõe – estratégias genéricas);
- d) Perspectiva (*Perspective*): a maneira fundamental da organização fazer as coisas, a teoria do negócio (próximo ao que propõe Drucker e também Hamel e Prahalad);

<sup>18</sup> Publicado no Brasil com o título *Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*, pela Bookman, em 2000.

- e) Pantomima ou Truque (*Ploy*): uma manobra, uma ameaça não realizada, como forma de dissuadir ou fazer agir uma outra força competitiva (análogo ao que Porter chama de sinais de mercado).

### 2.10.1 Porque o que é decidido não é necessariamente implementado

Um dos principais modelos propostos por Mintzberg analisa a relação entre estratégias *pretendidas* e *estratégias realizadas* (Figura 12). Uma estratégia pode ser formalmente concebida, geralmente de maneira “cima-para-baixo” (*top-down*) e buscada sua implementação. De forma consciente ou não, essa estratégia pode ser parcialmente abandonada (estratégia não-realizada), resultando a *estratégia deliberada*. Ao mesmo tempo, estratégias emergentes podem surgir. Estas podem ter origem em experimentações na linha de frente, táticas que se ampliam, novas decisões oriundas de mudanças ambientais, entre outras circunstâncias, e freqüentemente acontecem de baixo-para-cima (*bottom-up*). A conjunção de *estratégias emergentes* com *estratégias deliberadas* dá origem à *estratégia realizada*. Na vida real, haverá uma mistura entre *estratégias deliberadas* e *estratégias emergentes*, pois, “uma significa aprendizado zero, a outra significa controle zero” (MINTZBERG *et al.*, 2000, p.18).

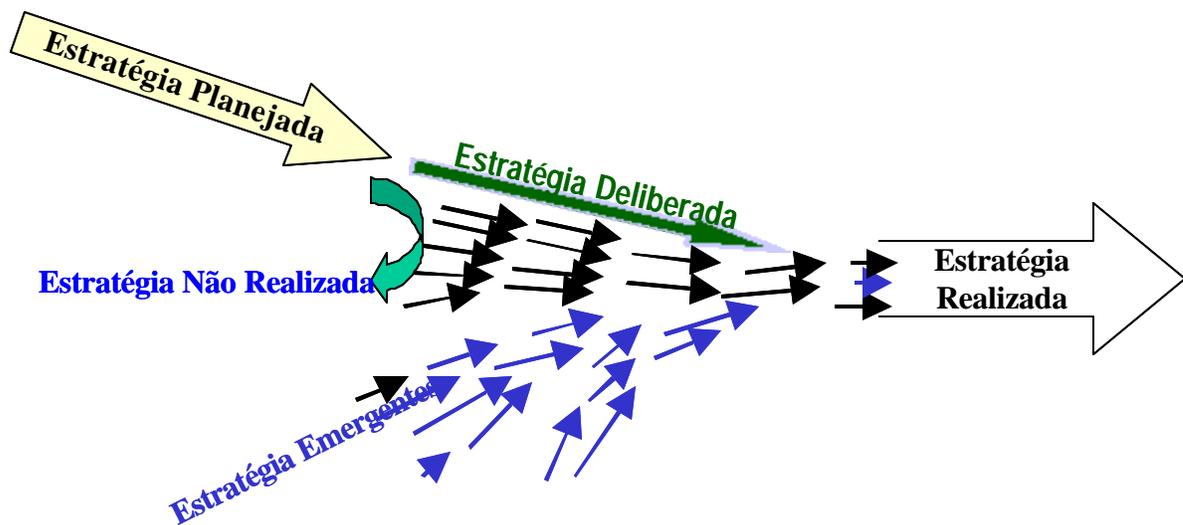


Figura 12 - Estratégias deliberadas e emergentes - fonte: MINTZBERG et al., 2000

Várias são as razões para que uma estratégia pretendida não seja completamente implementada ou mesmo implantada. Muitas vezes, o processo estratégico envolve uma etapa de transmissão de tarefas, principalmente verticalmente na hierarquia. Tanto existem “perdas” não previstas neste processo, como também existem mudanças deliberadas, em função de alterações de contexto. Até porque,

elas [as pessoas] não se desviaram completamente de suas intenções, mas também não as atingiram perfeitamente. Isto porque, afinal de contas, realização perfeita significa previsão brilhante, para não mencionar a falta de disposição para adaptar-se a eventos inesperados, ao passo que a não realização sugere uma certa dose de negligência (MINTZBERG et al., 2000, p.18).

Adicionalmente, a compreensão dos objetivos estratégicos será diferente pelos diferentes agentes organizacionais. Conseqüentemente a implantação poderá ser diferente da forma inicialmente prevista ou pensada. Isto será mais verdadeiro onde o processo formulação se dê de forma descolada do processo de implantação, haja baixo nível de participação e/ ou comprometimento ou ainda as crenças e valores não sejam bem compartilhadas na organização.

Outro aspecto relevante a considerar é o aprendizado, assaz importante e muito discutido atualmente, principalmente no meio acadêmico e com crescente importância no meio organizacional. Um processo estratégico que permita incorporar conhecimentos obtidos na linha de frente e advindos de experimentações pode capacitar a organização a um novo patamar de conhecimento que forneça um diferencial competitivo de difícil imitação. Até porque com a obediência cega a um processo de controle tradicional (*feedback*), a organização perde tempo e flexibilidade em termos de opções de resposta (LORANGE; MURPHY, 1984).

Estas críticas não necessariamente invalidam o processo tradicionalmente utilizado de formulação da estratégia. A grande questão que se coloca é a necessidade de compreender as limitações destes processos de formulação estratégica, geralmente de caráter conceutivo, formal e analítico. Além disso, é necessário permitir ao processo global flexibilidade

suficiente para incorporar alterações de contexto bem como idéias ou propostas relevantes surgidas durante a implantação e mesmo na implementação. Dependendo da organização e do ambiente competitivo é mais útil considerar-se as propostas estratégicas iniciais como orientações gerais (MINTZBERG et al., 2000). Também porque as orientações são baseadas em previsões; como o futuro depende de vários atores com um escopo amplo de possíveis escolhas (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987), definir a priori as ações, inflexivelmente, significa ignorar esta característica fundamental das previsões.

É interessante notar que um dos argumentos de convencimento usado junto a executivos, para a utilização de metodologias estratégicas de consultoria (e mesmo acadêmicas), é justamente o dinamismo do ambiente competitivo. No entanto, este dinamismo é, com frequência, solenemente ignorado, na medida em que o processo todo é inflexível. Por outro lado, é necessário ter-se cuidado ao pregar indiscriminadamente o “dinamismo do ambiente competitivo”, uma vez organizações podem enfrentar mercados e circunstâncias que apresentam uma estabilidade significativa e, portanto, prescindir de uma elevada flexibilidade estratégica.

## **2.11 OUTRAS CONSIDERAÇÕES**

Muitas organizações enfrentam contextos dinâmicos, onde as demandas do ambiente competitivo e a própria sociedade passam por mudanças significativas por períodos longos. Sendo a organização um agente ativo neste contexto, e também por ter interesse em atender este ambiente, ela precisa se adaptar. Seguindo esta adaptação, as estratégias da organização também devem evoluir. Uma organização precisa continuamente reavaliar e, se necessário, adequar sua estratégia para fazer frente a alterações de contexto, tanto externo quanto interno. Neste sentido, o processo estratégico como um todo não é estático. Ele apresentará, portanto, características de estratégias já abandonadas como daquelas ainda por vir. Como bastante

ressaltado por Mintzberg, o processo estratégico muitas vezes é incidental, criado a partir de fatos isolados, iniciativas avulsas, que podem, com o passar do tempo, ser incorporadas. Todos estes elementos fazem do processo estratégico como um todo, um agregado de características não necessariamente coerentes, nem completamente alinhadas. O processo estratégico é um aprendizado em constante evolução e em alguns momentos a estratégia resultante terá uma faceta mais assemelhada a um tipo ou outro de estratégia, inclusive se considerada em uma mesma nomenclatura estratégica.

Outro elemento que deve ser considerado é o momento no qual o processo estratégico se encontra. O caminho que uma estratégia segue pode ser novo ou não. Pode ser útil distinguir entre projetos estratégicos correntes e novos (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987). Um caminho novo, ou seja, diferente do atualmente seguido, implica uma mudança de comportamento, posição, perspectiva ou qualquer combinação destes. Esta mudança pode ser traduzida através de um plano e pode ser apoiada por um truque, por exemplo. Já a manutenção de uma estratégia implicará menor esforço, menor custo e menor risco de fracasso (da implementação). No primeiro caso, as características da alternativa estratégica em implantação pela organização podem diferir do modelo estratégico implementado. Assim, é possível esperarem-se controles estratégicos aparentemente incoerentes com uma ou outra estratégia; alterações incrementais nos componentes dos controles estratégicos podem gerar inclusive inconsistências (LORANGE; MURPHY, 1984).

O tipo de ambiente em que a organização está inserida influencia as escolhas estratégicas. A teoria contingencial identifica o ambiente como um dos elementos a ser pensado quando das escolhas das estruturas da organização. A contingência é um fato básico na vidas das organizações, para a qual eles devem se preparar (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987). Por exemplo, ambientes de alta incerteza poderiam exigir uma postura estratégica mais dinâmica. Vários pesquisadores têm sugerido que pode haver estratégias mais

adequadas a determinados tipos de ambiente. O nível de incerteza do ambiente pode ser uma variável importante a ser considerada no processo estratégico (MILES; SNOW, 1978, SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987, PORTER, 1992, MINTZBERG et al., 2000).

Do ponto de vista de estratégia, as abordagens discutidas não aprofundam a questão de controle de custos. Algumas abordagens discutem custos de um ponto de vista de economia industrial (PORTER, 1992, 1996, 1997). Outras, propõem a discussão apenas tangencialmente (MILES; SNOW, 1978), embora baseado em observações empíricas. Ainda há a abordagem de missão estratégica ou BCG (HOFER; SCHENDEL, 1978, HENDERSON, 1979), que embora trate de forma mais profunda a questão econômico-financeira, tem base financeira tradicional.

A base oferecida por estas propostas tem que ser encarada como ponto de partida para a pesquisa, oferecendo subsídios preliminares em relação a controle estratégico de custos. Mesmo assim, estas informações podem ser utilizadas para identificar estratégias das organizações e permitir o estudo da relação entre estas e controles de custos. A fim de oferecer uma visão geral das principais abordagens o Quadro 5 e o Quadro 6 mostram um resumo.

	abordagem	Elementos			
A abor dag em	Análise ítica ou de Posi cion ame	vantagens competitivas: custo e diferenciação			
		estratégias genéricas:			
g c o u	BCC	liderança por custo total	liderança por diferenciação	enfoque	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>estrutura mais rígida, busca o menor custo total</li> <li>rígido controle de custos</li> <li>responsabilidades bem definidas</li> <li>bônus por alvo quantitativos</li> <li>forte supervisão</li> <li>focos e habilidades em processos/ operações</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>estrutura mais flexível</li> <li>foco e habilidades em desenvolvimento de produtos e mercado</li> <li>forte coordenação entre funções</li> <li>bônus por alvos subjetivos</li> <li>reputação ou tradição</li> <li>atrativos para pessoal qualificado ou criativo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>combinação das características ao lado para um segmento em particular</li> </ul>	
;rd ag e m de on	fig ur a ç ão Or ga	missões estratégicas:			
		crianças-problema (construir)	estrelas (manter)	vacas leiteiras (colher)	
e s e a d a	e m R e c	<ul style="list-style-type: none"> <li>alto crescimento, mas baixa participação de mercado</li> <li>fluxo de caixa negativo</li> <li>precisam ser alimentados com recursos de outros negócios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>participação de mercado razoável</li> <li>ainda crescendo</li> <li>eventualmente precisam recursos externos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>possuem participação elevada de mercado</li> <li>crescimento é pequeno,</li> <li>geradores de caixa</li> </ul>	
		cão (desinvestir) - fracasso estratégico			
		problemas organizacionais:			
		empresarial	engenharia	administrativo	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>foco em produto-mercado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>oferecer condições tecnológicas e operacionais para atender mercado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>reduzir incerteza</li> <li>racionalização e articulação do sistema</li> </ul>	
		configuração organizacional:			
		defensores	prospectores	analistas	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>estabilidade</li> <li>isolam parcela de mercado</li> <li>rentabilidade melhor que prospectores</li> <li>maior centralização, formalidade e rigidez</li> <li>controle rigoroso de eficiência e custos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>elevada consistência entre soluções e problemas</li> <li>exploram produtos e mercados novos</li> <li>reputação de inovação</li> <li>descentralização</li> <li>flexibilidade</li> <li>análises de investimento para apoiar decisão</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>seguem novas oportunidades de mercado, quando podem ser rentáveis, mas mantém produtos e clientes tradicionais</li> <li>planejamento intensivo</li> <li>esforço permanente de coordenação entre as funções e para resolução de conflitos</li> </ul>	
		reativos - fracasso estratégico			
		recursos estrategicamente relevantes:			
		valor	raridade	imitabilidade imperfeita	substituibilidade
		<ul style="list-style-type: none"> <li>neutralizam ameaças ou exploram oportunidades</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>poucas organizações possuem</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>condições históricas únicas</li> <li>complexidade social</li> <li>ambigüidade causal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>impossibilidade ou dificuldade de ser substituído</li> </ul>
		A Implantação da Estratégia: Dimensões Competitivas (seção 2.9)			
		<ul style="list-style-type: none"> <li>conformidade: atendimento de especificações</li> <li>entrega: condições de entrega</li> <li>flexibilidade: capacidade de alteração de pedidos</li> <li>segurança: domínio do produto e entendimento do cliente</li> <li>atendimento: relacionamento cliente-empresa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>aparência: das pessoas e das instalações</li> <li>imagem: história, marca, tradição</li> <li>acesso: canais de acesso e comunicação com cliente</li> <li>inovação: lançamento de novos produtos</li> <li>custos: gestão de custos</li> </ul>		

Quadro 5 – Resumo das abordagens sobre estratégia

abordagem	Elementos	
A Abordagem Holística de Mintzberg (seção 2.10)	cinco p's: <ul style="list-style-type: none"> <li>• plano: guia de ação para o futuro</li> <li>• padrão: forma de comportamento</li> <li>• posição: lugar competitivo</li> <li>• perspectiva: teoria do negócio</li> <li>• pantomima ou truque (ploy): manobra ou sinais de mercado</li> </ul>	estratégias: <ul style="list-style-type: none"> <li>• planejada: previamente decidida</li> <li>• emergente: surgida na implementação</li> <li>• deliberada: planejada e implementada</li> <li>• não-realizada: abandonada</li> <li>• realizada: conjunção das anteriores que se verifica na prática</li> </ul>
Outras considerações (seção 2.11)	a dinâmica da estratégia: evolução momento estratégico atual ambiente (externo)	

Quadro 6 – Resumo das abordagens sobre estratégia (cont.)

## **2.12 O QUADRO ESTRATÉGICO ADOTADO NESTE TRABALHO**

Como reconhecido em vários trabalhos, os estrategistas freqüentemente misturam certa dose de planejamento e outra de flexibilidade (SIMONS, 1995, MINTZBERG et al., 2000). Desta forma, as estratégias emergentes não representam necessariamente ações não decididas. Isto é, uma organização pode, deliberada e premeditadamente, optar por não traçar estratégias prévias, preferindo estar pronta a oferecer condições àquelas estratégias emergentes que se mostrarem mais promissoras. Assim, embora a estratégia emergente transformada em estratégia realizada não tenha sido planejada, ela foi de fato *decidida* (Figura 13).

É preciso, então, diferenciar estratégias emergentes espontâneas das estimuladas. As primeiras surgem inesperadamente, e freqüentemente não recebem apoio explícito até que se implementem. Por exemplo, solicitações personalizadas de clientes importantes podem dar origem a uma estratégia de personalização em um nicho, que só será percebida após sua efetivação. As segundas, após seu surgimento, podem ser explicitamente apoiadas. Por exemplo, uma organização de atuação global pode deixar por conta de suas subsidiárias locais decidir qual estratégia seguir, em função de contextos específicos, oferecendo as condições necessárias para sua implementação.

Embora não enfaticamente, mesmo Mintzberg reconhece a possibilidade de haver um certo planejamento para estratégias emergentes. Ademais, a escolha ou avaliação das alternativas de estratégias emergentes não é bem tratada pela escola de aprendizagem, a não ser pela técnica de tentativa-e-erro, o que pode ser custoso e demorado (GOOLD, 1996). Adicionalmente, o uso de um processo explícito e formalizado de planejamento estratégico pode facilitar para a organização o exercício do controle estratégico ao mesmo tempo que pode criar comprometimento e aceitação entre os grupos envolvidos (LORANGE; MURPHY, 1984).

Neste trabalho, será avaliada principalmente a estratégia realizada ou praticada pela organização, visto que a teoria pesquisada, como será detalhado posteriormente, sugere que o SCE está mais fortemente relacionado com esta.

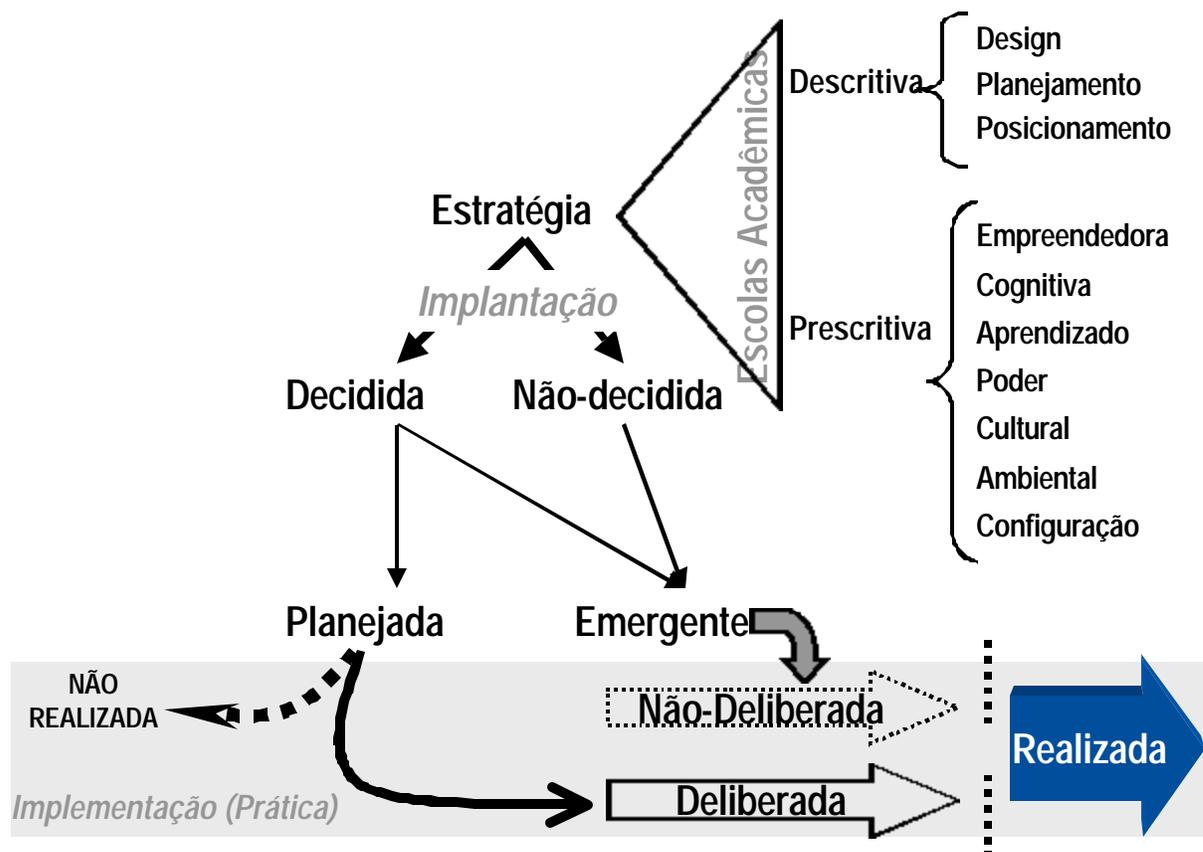


Figura 13 - Estratégias decididas, não-decididas e implementadas

O formato adotado tem uma visão mais determinista (BIGNETTI; PAIVA, 2002), baseado principalmente na escola de posicionamento (PORTER, 1992, 1996, 1997) com contribuições das abordagens de *missão estratégica* (HOFER; SCHENDEL, 1978, HENDERSON, 1979 ) e de *tipologia estratégica* (MILES; SNOW, 1978). Esta proposta parece mais adequada a ambientes mais estáveis (BIGNETTI; PAIVA, 2002). De fato, uma vez que se busca identificar aspectos de controle estratégico de custos, que são um estágio mais avançado em termos de controle, pode ser esperado que em organizações em ambientes mais estáveis estas características internas sejam mais fáceis de se identificar. Isto não significa que organizações em ambientes mais instáveis não possuam ou não demandem este tipo de controle. Mas devido à provável velocidade das mudanças para uma organização nesta situação, o estudo destas características torna-se mais difícil e exigiria um estudo longitudinal. Quando se pesquisa estratégia, uma área vinculada a decisões de longo prazo, um estudo longitudinal poderia exigir vários anos de acompanhamento.

## Capítulo 3

### CONTROLE DE GESTÃO

Neste capítulo serão discutidos aspectos concernentes ao *controle de gestão*. Inicialmente, serão estabelecidas algumas definições; em seguida se discutirão três sistemas constantes do controle de gestão (contábil, de custo gerencial e de controle estratégico). Após, serão introduzidos algumas propostas de *controle estratégico*: o BSC, o GPD, o EVA, o *orçamento* e as *alavancas de controle*. Por fim, serão discutidos *controle de gestão* e *fatores contingenciais*, visando elucidar algumas relações entre eles.

#### 3.1 DEFINIÇÃO DE CONTROLE DE GESTÃO

##### 3.1.1 Definição de Controle

Controle tradicionalmente é referido como o monitoramento do comportamento de empregados, um processo regulador (GREEN; WELSH, 1988).

Controle é explicitamente reconhecido como um processo regulador [...] controle é um processo propositado [...] fundamentalmente, controle é um processo orientados a metas [...] isto é, ele regula o sistema para que o sistema preencha algum propósito, consciente ou inconsciente (GREEN; WELSH, 1988, 289-291, tradução nossa).

Regulação cibernética é usada para dirigir ou restringir uma atividade para assegurar que recursos fluam em quantidade suficiente (i.e., cotas de produção, tempos), que eles possuam certas características (i.e., controle de qualidade ou requisitos de graduação), e que eles sejam disponíveis quando necessários (i.e., programação de projeto ou de produção) (idem, p.291, tradução nossa).

O controle pode ser entendido, classicamente, como o "exercício da autoridade sobre um acontecimento ou processo ao longo do tempo, determinando que se realize conforme padrões desejados e tomando as medidas corretivas necessárias se houver o afastamento

desses padrões" (DE QUEIROZ, 2002, p.2). Esquemáticamente, pode ser representado pela Figura 14.

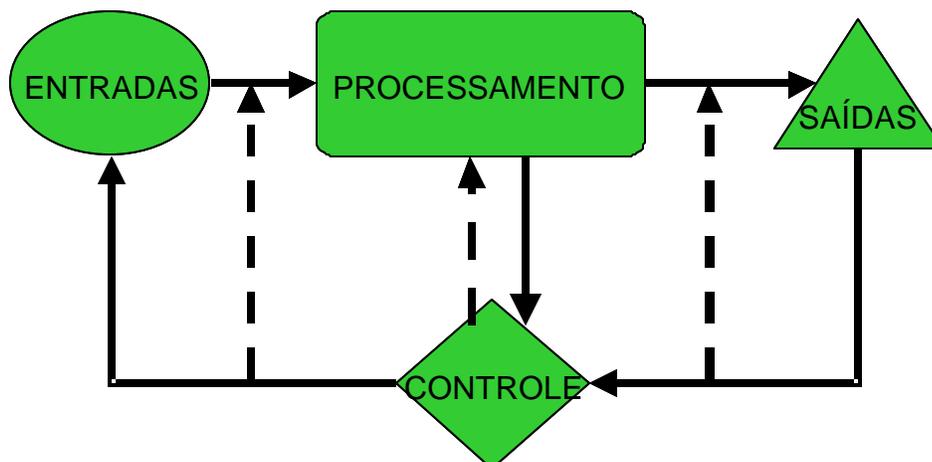


Figura 14 - Controle de processo

O controle que ocorre a partir de medições realizadas somente nas saídas é chamado de controle *a posteriori*; quando ocorrem ações durante o processamento é chamado de controle concomitante (DE QUEIROZ, 2002).

### 3.1.2 Controle de Gestão

Inicialmente, algumas propostas:

O controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que fazem parte da mesma (GOMES; SALAS, 1999).

Controle de gestão,

[são] todos os métodos procedimentos e dispositivos, incluindo sistemas de controle de gestão que a gestão usa para assegurar cumprimento com as políticas e estratégias da organização (p.4) [...] Controle de gestão é o processo pelo qual a gestão assegura que a organização realiza suas estratégias [...] é primariamente um processo para motivar e inspirar pessoas para desempenhar atividades organizacionais que irão levar à meta da organização. É também um processo para detectar e corrigir erros de desempenho não intencionais e irregularidades intencionais, tais como roubo e mal uso de recursos (ANTHONY et al., 1984, p.10-11, tradução nossa).

Sistema de Controle de Gestão: um processo organizado e sistemático e a estrutura que a gestão usa no controle de gestão (ANTHONY et al., 1984, p.4, tradução nossa).

O *controle de gestão*, em uma visão ampliada, pode ser mostrado esquematicamente como na Figura 15, ligando a ação à estratégia.

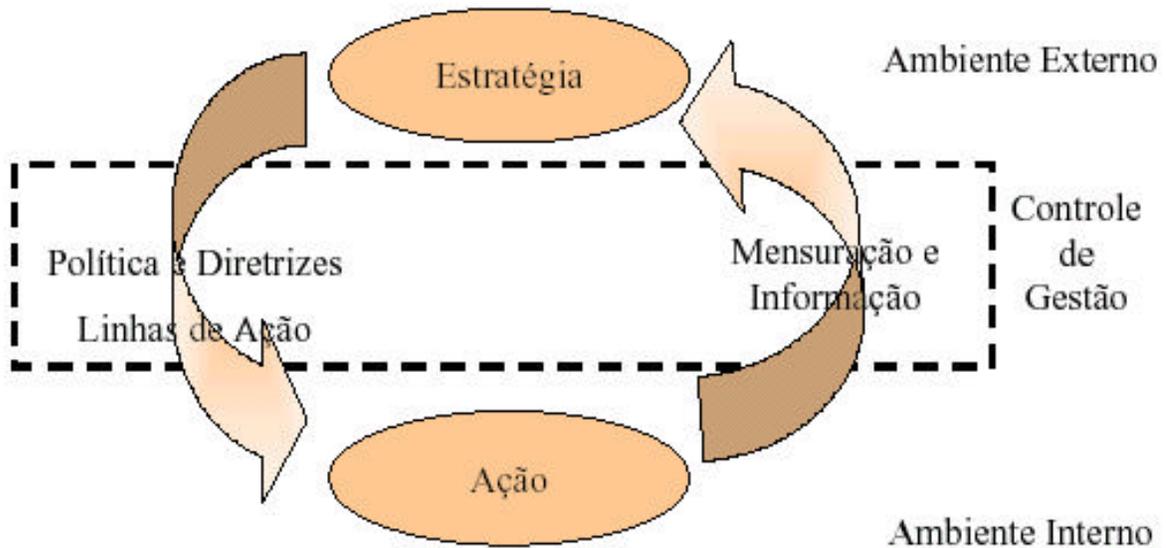


Figura 15 - Controle de gestão ampliado – fonte: DE QUEIROZ, 2002

Para os objetivos deste trabalho, três sistemas de controle de Gestão serão abordados: o *sistema de gestão de custos*, o *sistema contábil* (SC) e o sistema de controle estratégico. A Figura 16 mostra a inter-relação entre estes sistemas.

Os *controles de gestão* envolvem duas categorias: a primeira envolve controles de resultados, incluindo monitoramento de indicadores, controles administrativos e controles de ação. A segunda categoria envolve controles comportamentais ou sociais, como valores e normas, habilidades de atitudes do pessoal selecionado, projeto e alocação de trabalho e a observação de comportamento de pessoal (CUNNINGHAM, 1992).

Já Fisher (1995), a partir de outras propostas, sugere que existem dois tipos de controles: um controle social e comportamental, envolvendo a direção dos subordinados em suas atividades e um controle cibernético, mais relacionados a aspectos formais (medição de desempenho contra padrões previamente estabelecidos e retorno sobre variações).

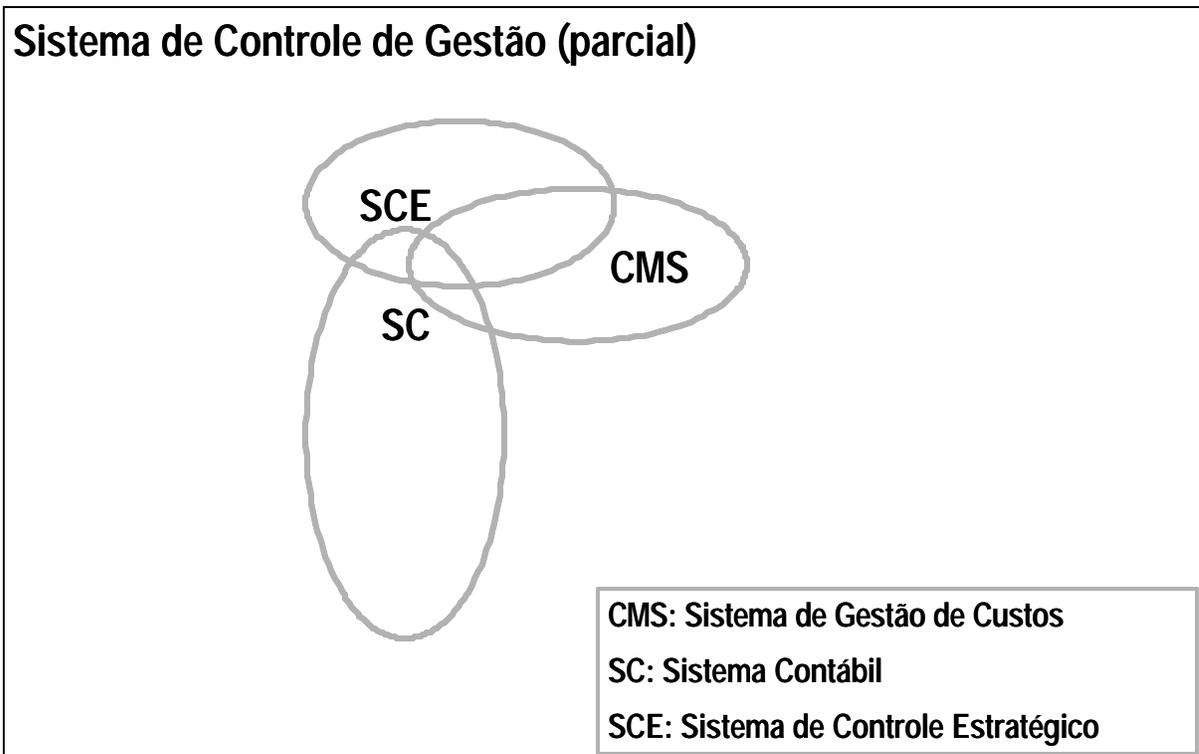


Figura 16 - O sistema de controle de gestão (SCG)

Portanto, neste trabalho, o CG será definido como:

**O conjunto de processos (e seus instrumentos) formais e informais pelos quais a organização influencia o comportamento de seus agentes de forma a buscar o alcance de seus objetivos, através do uso de seus recursos.**

Tal definição vai ao encontro do modelo de controle de gestão proposto por Simons (1995), que é uma das bases deste trabalho. Entende-se que o comportamento dos agentes organizacionais é resultante tanto de aspectos objetivos quanto subjetivos. Controles de gestão são de fato estabelecidos considerando-se também aspectos sociais e comportamentais, além dos tradicionais aspectos formais de controle (orçamentos, metas, procedimentos, etc.), mesmo que isso seja feito de forma inconsciente; isto é, os executivos não percebem explicitamente que isto se trata de uma forma de controle.

### 3.1.3 Sistema de Gestão de Custos (CMS) ou Contabilidade Gerencial

Um CMS tem quatro aspectos-chave: 1) objetivos prescritos externamente; 2) entradas de dados; 3) controle programado de atividades; 4) saídas informativas (STEWART, 1997, p.21, tradução nossa).

A contabilidade gerencial está associada com a obtenção de informações de custos e dos recursos associados para fins de apoio à decisão. Também objetiva fornecer informações para a melhoria da organização. Desta forma, por não estar direcionado para fins fiscais e societários, não está sujeita aos *princípios contábeis geralmente aceitos* (PCGA). Esta é uma das razões pelas quais (ver por exemplo, KAPLAN, 1988) o CMS deve ser um sistema à parte do *sistema contábil* (SC). Embora a base de dados primária possa e deva ser a mesma, todas as demais derivações devem ser diferenciadas, porque baseadas em princípios diferentes.

Boisvert (1999),

A contabilidade de gestão tem por finalidade produzir informações úteis aos gestores. Essa informação deverá permitir-lhes reduzir os custos e melhorar a performance da empresa. O contexto conceitual da contabilidade de gestão se define com base em algumas questões como:

- Que atividades são necessárias para obter-se um determinado conjunto de objetos de custo?
- Que recursos são necessários para exercer estas atividades?
- Por que esses recursos são necessários?
- Que fatores determinam a utilização destes recursos? (p.18).

[...] produzir informação útil para a tomada de decisão tanto estratégica quanto operacional (p.87, tradução nossa).

### 3.1.4 Sistema Contábil (SC)

O sistema contábil está voltado ao controle contábil interno, com as principais finalidades sendo a preparação de relatórios externos (*análise de demonstrações financeiras*) e o atendimento da legislação fiscal.

Anthony e outros (1984),

Tradicionalmente, o sistema de controle contábil enfatiza medidas preventivas para refrear erros (enganos não intencionais) e irregularidades (atos intencionais indesejáveis). Para assegurar que erros e irregularidades que resultem em desvios dos planos organizacionais sejam minimizados, controles internos contábeis incluem:

1. Meios que assegurem que as transações sejam executadas somente como autorizadas pela gerência;
2. Meios de assegurar que todas essas transações sejam registradas para permitir, no mínimo, a preparação dos apropriados relatórios financeiros e para manter a contabilidade dos recursos;
3. Meios de assegurar, através de contagem e exame físico periódicos, dos recursos da organização, que os registros contábeis da organização estão corretos;
4. Meios de assegurar que o acesso aos recursos, tais como insumos e produtos acabados, e o uso de recursos, tais como ferramentas e máquinas, sejam feitos somente através de autoridade gerencial documentada (p.23, tradução nossa).

### 3.1.5 Sistema de Controle Estratégico (SCE)

Gomes e Salas (1999, p.23) afirmam "o sistema de controle estratégico é aquele que está orientado à manutenção e à melhoria da posição competitiva da empresa". Mesmo considerando as restrições de Mintzberg e outros (2000) em se considerar a estratégia somente como um tipo de abordagem – os autores sugerem pelo menos dez escolas – pode-se afirmar que o sistema de controle estratégico está voltado para a competitividade da organização.

**Competitividade pode ser entendida como a capacidade da organização de atingir um desempenho que supere os demais participantes do seu ambiente.**

O SCE está focado nas metas estratégicas da organização. Metas estratégicas possuem três pontos-chave: focam no longo prazo, consideram o ambiente competitivo e incorporam objetivos financeiros e não-financeiros (GOOLD; QUINN, 1990).

Controles estratégicos podem ser concernentes com comparações [benchmarking] competitivas e com medidas de desempenho não-financeiras, bem como resultados de longo prazo. Isto tem implicações para o tipo de dados requeridos (mais subjetivos, mais externos), o tipo de análise realizada (menos rotineira, mais preocupada com opções) e para as conseqüências da ação (menos programáveis) (GOOLD; QUINN, 1990, p.46, tradução nossa).

Controle estratégico pode ser visto como uma atividade para contrabalançar o planejamento estratégico e para fazer a pergunta se os planos estratégicos são ou não ainda válidos continuamente (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987, p.94, tradução nossa).

### 3.1.6 Compreensão de Conceitos Utilizados em Controle de Gestão

Os termos SCE, CMS, MS e outros têm sido eventualmente utilizados de forma semi-análoga, gerando algum tipo de confusão acerca de ao que exatamente os autores se referem. Como forma de permitir maior clareza a este trabalho, apresenta-se a seguir um resumo dos conceitos e sua utilização nesta obra (Quadro 7).

termo	conceito	exemplo de indicadores
CMS	<i>cost management system</i> – sistema de gerenciamento de custos: sistema e seus subsistemas de nível gerencial que permitem a gestão de custos. pode ou não estar associado com o sistema contábil, mas utiliza as informações de custo independente dos PCGA. também chamado de contabilidade gerencial ou contabilidade de gestão	custo por setor; custo por centro de custos; custo por produto
SC (AS)	<i>accounting system</i> – sistema contábil: sistema de contabilidade tradicional (fiscal e societária), voltada principalmente ao atendimento de exigências legais e submetida aos PCGA. em geral, somente nível gerencial	valor de estoques informações-base para demonstrações financeiras (DRE – demonstrativo de resultado do exercício, balanço, etc.)
SCE (SCS)	<i>strategic control system</i> – sistema de controle estratégico – voltado ao monitoramento das variáveis de nível estratégico.	participação de mercado; rentabilidade; posições competitivas relativas
SG (MS)	<i>management system</i> – sistema de gestão: engloba todos os sistema de gestão da organização e suas inter-relações, como pode ser visto na Figura 16.	todos os acima descritos.
(GEC) SCM	<i>strategic cost management</i> – gestão estratégica de custos – conceito proposto por shank e govindarajan (1997), busca iluminar e ampliar a gestão de custos ao propor temas adicionais para o CMS.	posição relativa de custos na cadeia de valor; análise da posição estratégica em termos de custo; direcionadores de custo.

Quadro 7 – Resumo dos conceitos relativos a controle de gestão

### 3.2 SISTEMAS DE CONTROLE E DESDOBRAMENTO ESTRATÉGICO

Os *sistemas de controle estratégico* são aqueles vinculados ao desempenho estratégico da organização. O nível da relação e o ponto do qual os sistemas partem para definir seu funcionamento depende de sua proposta. Seguindo uma categorização semelhante àquela

proposta por Otley (1999)<sup>19</sup>, serão apresentados a seguir, resumidamente, alguns *sistemas de controle estratégico*.

### 3.2.1 O “Balanced Scorecard” (BSC)

Com uma base teórica inicial e evoluindo a partir de aplicações a organizações, iniciadas nos primórdios dos anos 90, o Balanced Scorecard foi criado por Kaplan e Norton (1997). A idéia central é o desdobramento da estratégia em indicadores, através de quatro perspectivas inter-relacionadas: *financeira, clientes, processo e aprendizagem* (Figura 17).

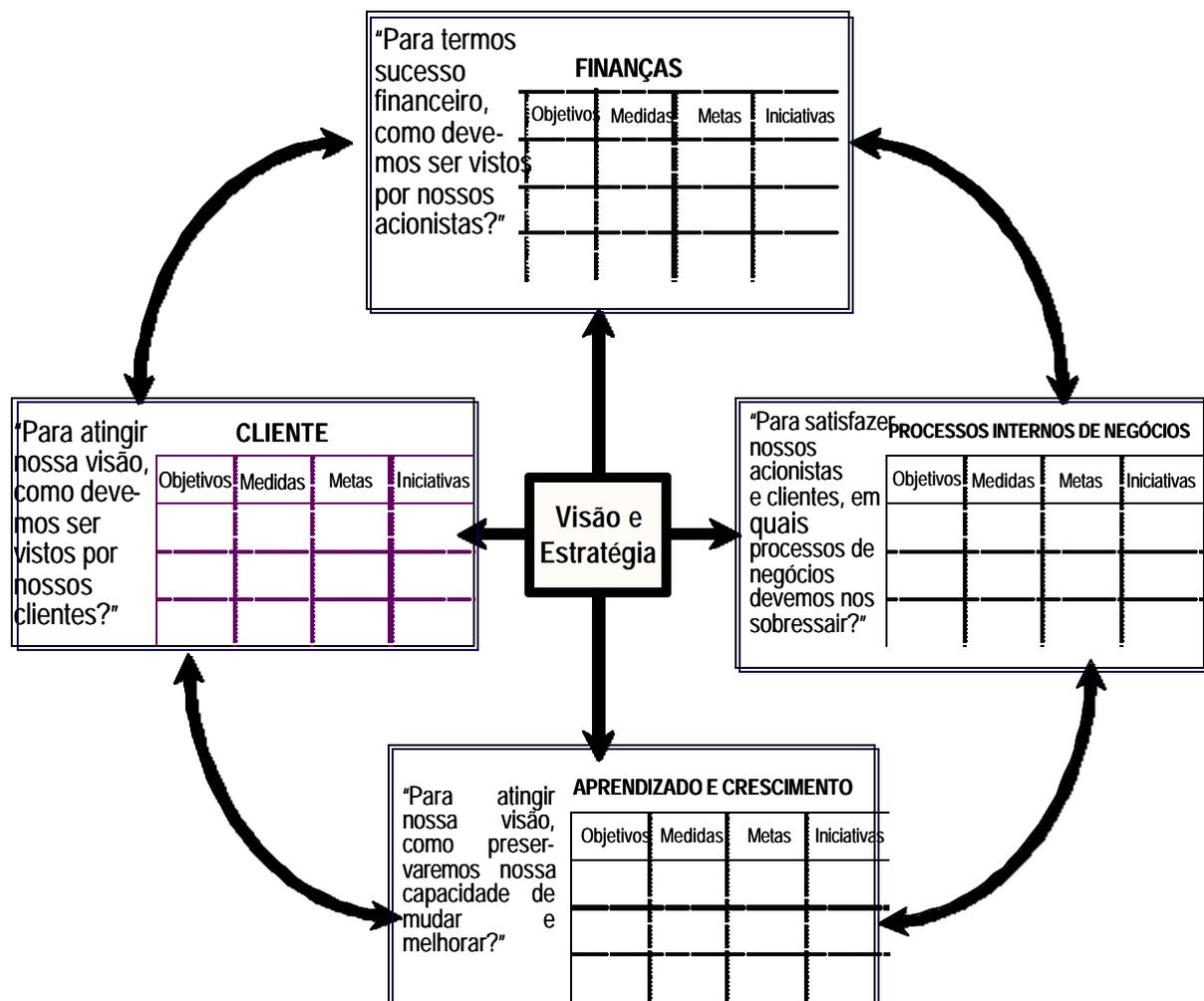


Figura 17 – O Balanced Scorecard - fonte: KAPLAN; NORTON, 1997.

<sup>19</sup> Não há consenso acerca da categorização dos ditos “sistemas de controle e desdobramento estratégico”. Por exemplo, o EVA poderia ser encarado somente como um indicador; no entanto, seus autores propõem uma estrutura completa que poderia ser considerado um sistema de controle estratégico (SCE).

A *perspectiva financeira* objetiva a satisfação dos acionistas, através da obtenção de rentabilidade adequada e duradoura. Esta pode ser obtida através de crescimento das receitas, aumento de produtividade (e conseqüente redução de custos relativos) ou de ambos.

Para atender a perspectiva “financeira” a perspectiva “*clientes*” irá buscar oferecer aos clientes uma proposta de valor, um mix único de produto, preço, serviço, relacionamento e imagem. Ela define como a organização se relaciona com seus clientes.

A perspectiva de “*processos*” irá suportar a perspectiva de clientes numa lógica de execução das atividades que permitem oferecer valor aos clientes e apoiar a perspectiva financeira através da melhoria da produtividade. Os processos internos consistem de três ciclos: ciclo de inovação, ciclo operacional e ciclo de pós-vendas.

Finalmente a perspectiva de “*aprendizagem e crescimento*” busca apoiar as demais perspectivas através da evolução de funcionários, conhecimento e sistemas, visando um crescimento de longo prazo.

O primeiro passo é a construção do mapa estratégico da organização, que representa a forma como a organização enxerga a implementação da sua estratégia (por exemplo, ver Figura 18), através da ligação lógica de conceitos. Este mapa envolverá as quatro perspectivas onde as iniciativas estratégicas se desenvolvem e mostrará as ligações de causa-efeito entre estas. As iniciativas serão monitoradas através da operacionalização de dois tipos de indicadores: indicadores de resultados (*lag indicators*) e indicadores de desempenho (*lead indicators*). Esses indicadores devem estar presentes em toda organização,

o terceiro princípio de organização estratégico-focadas requer que todos os empregados entendam a estratégia e conduzam seus negócios cotidianos de forma a contribuir para o sucesso desta estratégia (KAPLAN; NORTON, 2001b).

O correto (ou balanceado - balanced) mix de indicadores permitirá à organização adequada implementação estratégica, com menor risco de vieses puramente financeiros e/ ou

quantitativos. Uma das maiores virtudes do BSC é o vínculo explícito feito entre as medidas de desempenho e a estratégia da unidade de negócio (OTLEY, 1999). Toda a organização deve ser alinhada e integrada à estratégia (KAPLAN; NORTON, 2001b).

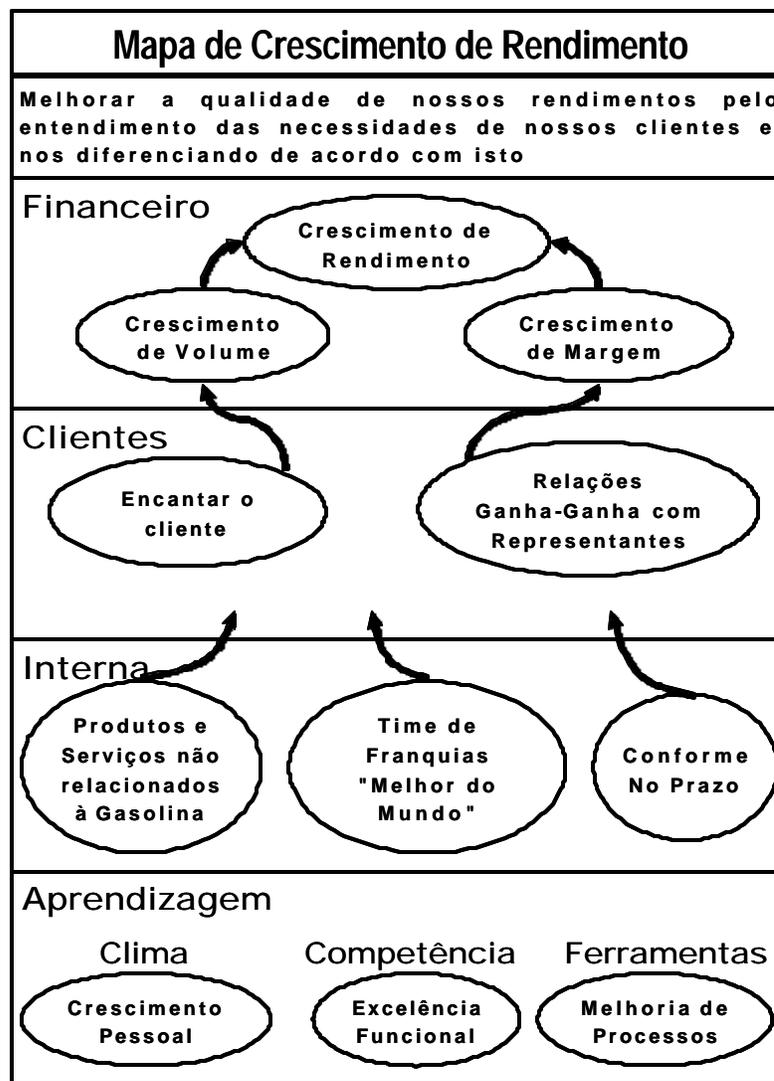


Figura 18- Mapa estratégico parcial da Mobil- adaptado de KAPLAN; NORTON, 2001a (original no Anexo A)

Aliás, esta talvez seja uma crítica importante ao BSC. Pelo fato de ser uma abordagem *top-down*, o BSC não reconhece, pelo menos explicitamente, estratégias emergentes. Embora a perspectiva de “aprendizagem e crescimento” preveja uma certa possibilidade de aprendizagem estratégica (incluindo, em tese, um *double-loop*), isto não é um elemento importante. Há mesmo certo reconhecimento desta fraqueza inicial do BSC, tanto que as últimas obras dos autores têm buscado reforçar a idéia da estratégia como um processo

contínuo (por exemplo, KAPLAN; NORTON, 2001a e KAPLAN; NORTON, 2001b). O BSC não tem, pelo menos inicialmente, a pretensão de formular estratégias. Mas, por se tratar de um sistema de desdobramento e *controle* estratégico, ele deveria, mesmo em nível preliminar, fornecer algum tipo de feedback acerca da adequação da estratégia em curso.

Outro aspecto é o pequeno envolvimento do BSC com a estratégia. Há um certo consenso de que isto pode ser um ponto crucial. Como a estratégia posta é o ponto de partida do BSC, não há o questionamento acerca desta. Assim, se a estratégia for inadequada, o uso do BSC não irá oferecer um bom resultado. Pode ser a ferramenta correta em um contexto inadequado. Em análise de informações, é bem conhecido o acrônimo GIGO (*garbage in, garbage out* – lixo entra, lixo sai). Também o fato do BSC estar ligado ao ambiente somente indiretamente é outro debilidade, “é mesmo mais problemático que o Scorecard não monitore a competição ou desenvolvimentos tecnológicos (NORREKLIT, 2000, p.78, tradução nossa)”.

Uma outra crítica ao BSC é o fato de que ele trata as relações entre as iniciativas descritas no mapa estratégico como “lógicas”, em alguns momentos, ou “causais” em outros. O uso de sistemas de controle mais propensos a confiar em relações de meios e fins, tipo sistemas de retorno (feedback), em organizações onde a relação entre meios e fins não é bem conhecida, pode se mostrar menos apropriada (BRIGNALL; BALLANTINE, 1996). O que pode ser arriscado, uma vez que se estas relações de fato não existem, os resultados previstos não são atingidos. No entanto, há uma certa atenção a esse ponto, na medida em que os autores sugerem que as relações de causa-efeito devam ser pesquisadas na organização. De qualquer forma, o uso de análises de coerência<sup>20</sup> ao invés de relações de causa-efeito (como no BSC) pode ser mais indicado, desde que se conheçam os meios e os fins (NORREKLIT, 2000).

---

<sup>20</sup> Sucintamente, a análise de coerência busca identificar se as ações tomadas são coerentes com os objetivos, no sentido de reforçá-los. Por exemplo, uma força de vendas motivada é coerente com “crescimento de receita”, embora não seja garantia do alcance deste objetivo.

Se não existem relações lógicas ou de causa-efeito, o uso de relações de finalidade pode ser mais indicado. Essas relações não assumem que existe uma lei que governa  $x$  levando necessariamente a  $y$ ; antes assume que pelo emprego de certos meios, através da vontade, é possível chegar ao efeito desejado. E não existe um só tipo de meio que pode ser utilizado para chegar ao efeito, assim como não existe um só tipo de efeito obtido pelo emprego de certos meios (NORREKLIT, 2000). Assim, o controle de relações de finalidade, em certos casos, vai exigir um tipo de controle interativo, como os propostos por Simons (1995). Há alguma evidência de que o processo de identificar relações de causas e efeitos é uma das mais complexas tarefas na implementação de um SCE (WEBB, 2001).

### 3.2.2 O Gerenciamento pelas diretrizes (GPD ou PD - *Policy Deployment*)<sup>21</sup>

Em uma abordagem prescritiva, baseadas em experiências de empresas principalmente japonesas, autores como Akao (1997) propuseram o *hoshin kanri* ou *policy deployment*, ou ainda, o *gerenciamento pelas diretrizes* (GPD). A idéia fundamental é o estabelecimento de macro-objetivos e metas associadas e seu posterior desdobramento em submetas e subobjetivos até o nível operacional ou nível concreto de ação. Está em geral associado com iniciativas como o TQM (*total quality management*), sendo mesmo parte de uma estrutura global de *gestão da qualidade*.

O processo inicia com uma análise ambiental: são considerados todos os clientes da organização (consumidores, acionistas, empregados, fornecedores e sociedade) e seus processos e capacidades internas, dentro de uma visão sistêmica. Esta análise é então confrontada com os objetivos essenciais do negócio, que na visão organizacional japonesa vão bem além da visão econômico-financeira. Na seqüência são estabelecidas as diretrizes da alta

---

<sup>21</sup> Maior detalhamento do tema pode ser visto, por exemplo, em AKAO, 1997.

direção. Uma diretriz consiste de metas e meios; ou seja, é traçada a meta quantitativa e definidos, pelo menos preliminarmente, os meios que serão utilizados para atingi-la.

O segundo passo consiste em desdobrar as diretrizes da alta direção em diretrizes departamentais. Após o desdobramento departamental, segue o setorial e assim por diante, até que o nível da diretriz seja operacional, isto é, trata-se de uma ação concreta. Em muitos casos, é possível terem-se diretrizes individuais, ou pelo menos, para pequenos grupos. Talvez a ferramenta mais concreta de acompanhamento das ações do GPD seja o *plano de ação*, baseado no 5W1H (ou de forma mais atual, 5W2H).

Pode haver dois tipos básicos de desdobramento: o *desdobramento de metas* e o *desdobramento de objetivos*. Em qualquer dos casos, é utilizado para realizá-lo o *diagrama de árvore* (Figura 19), uma das “*sete ferramentas gerenciais*”.

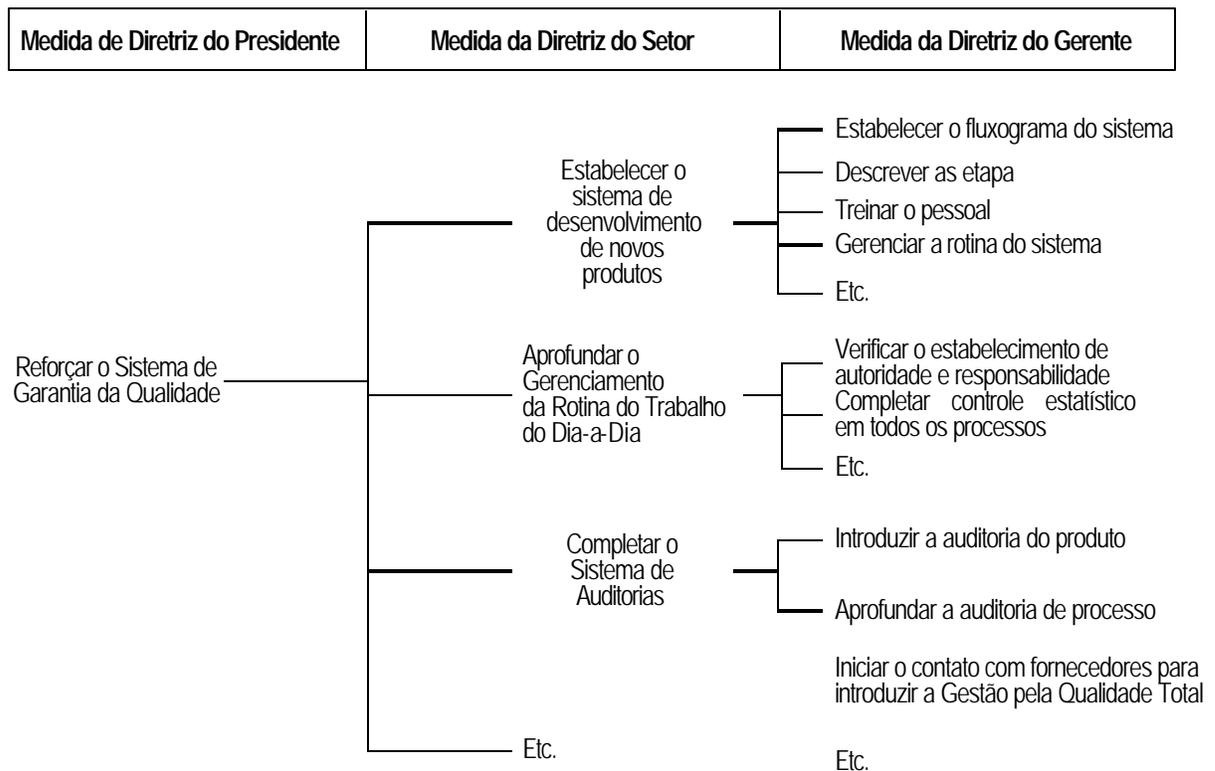


Figura 19 – Exemplo de desdobramento de meios ou medidas usando o diagrama de árvore – adaptado de AKAO, 1997

Outro aspecto importante do GPD é o processo de negociação lateral e vertical de metas e objetivos que ocorre durante o processo. Principalmente por uma questão cultural o GPD, como várias outras formas de gestão tipicamente orientais, é fortemente baseado no consenso. Evidentemente, em função de distâncias hierárquicas, aspecto notório nesta cultura, o consenso não tem o mesmo sentido de culturas ocidentais. Mesmo assim, esta característica pode minimizar dois problemas detectados nos processos tradicionais de planejamento, quais sejam: o distanciamento entre o planejamento e a implementação e o processo impositivo de estabelecimento de objetivos.

A utilização do ciclo PDCA<sup>22</sup> também é uma característica marcante do GPD. Embora não tenha sido exatamente uma novidade introduzida pelos movimentos pela qualidade, foi com divulgação destas propostas, principalmente nos anos 80, que se tornou mais popular. A idéia básica de um ciclo de *planejamento-ação-verificação-correção* é exercitada no GPD.

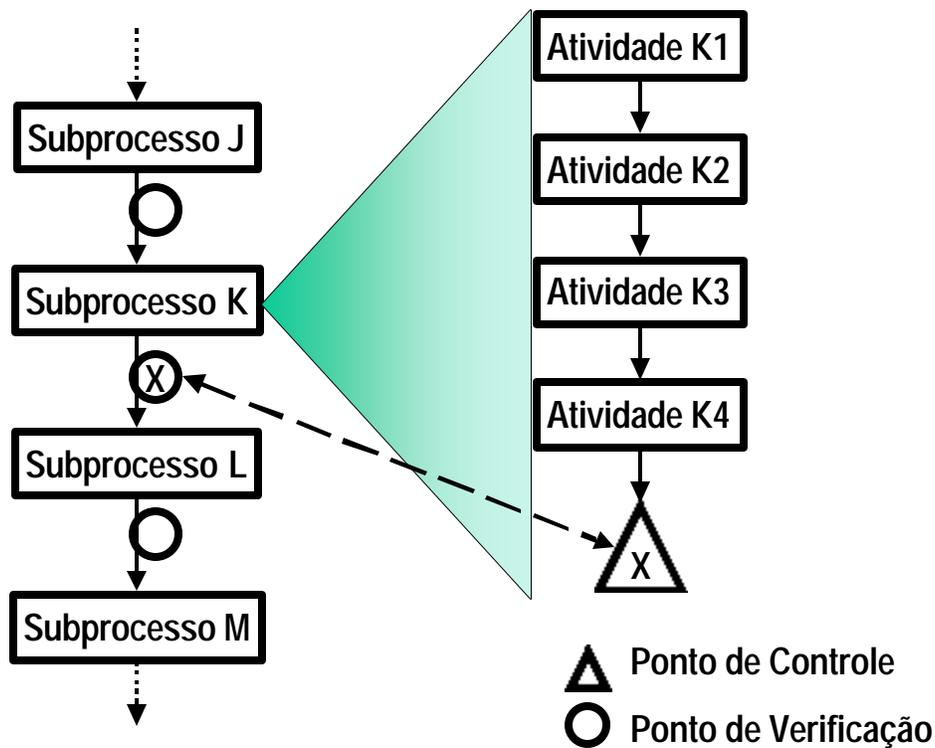


Figura 20 - Pontos de controle e pontos de verificação

<sup>22</sup> Para uma maior compreensão do tema PDCA ver por exemplo CAMPOS, 1994

Um dos controles usados durante a execução do GPD são os quadros de *pontos de controle* e *pontos de verificação*. Resumidamente, *pontos de controle* são indicadores de resultados de processos, enquanto os *pontos de verificação* são indicadores de causas de processos, isto é, verificam se os resultados intermediários dos processos poderão conduzir ao resultado esperado. Os processos são considerados encadeados, de tal forma que pontos de controle de um determinado sub-processo pode ser considerado um ponto de verificação em um processo, isto é, um ponto de verificação em um processo de nível hierárquico mais elevado (Figura 20).

No BSC há também o uso de dois tipos de indicadores: *indicadores de resultados* (*lag indicators*) e *indicadores de desempenho* (*lead indicators*). Tirando aspectos de nomenclatura, a lógica que suporta as duas propostas é muito semelhante. Estranhamente, autores e pesquisadores sobre o BSC não citam o GPD, embora esse seja uma proposta significativamente anterior. Uma análise mais profunda permite identificar uma série de similaridades entre as duas propostas, sendo a lógica de desdobramento, através de mapas conceituais (ou causais) a mais evidente. Talvez a principal diferença resida na definição prévia de algumas relações de finalidade que faz o BSC, as chamadas perspectivas. O GPD não define a priori estas relações, deixando mais livre sua estruturação. Neste sentido, quase todas as críticas feitas ao BSC cabem também ao GPD.

Outra diferença que pode ser avaliada é que o processo de discussão e desdobramento de objetivos e meios, usados nas duas propostas, é diferente. Enquanto no BSC a discussão se dá a partir de grupos especificamente voltados para a construção dos mapas conceituais, no GPD essa tarefa é mais afeita à estrutura funcional existente. Isso pode levar, no GPD, a uma tendência de se construir mapas conceituais que tenham pequena visão lateral. No entanto, na implantação de planos de metas e meios, os responsáveis por estes são incentivados a realizar negociações laterais de objetivos, além das negociações verticais.

### 3.2.3 O EVA – Economic Value Added<sup>23</sup>

O EVA<sup>TM</sup> ou *economic value added* foi o termo que a Stern Stewart & Co. propôs para uma medida de desempenho baseada no VPL (*valor presente líquido*). Simplificadamente, o EVA é o ganho ou perda que resta do lucro depois de retirados todos os impostos e o todo o custo de capital. O cálculo do EVA é feito em uma base econômica e não contábil. “EVA é um pouco mais que um novo acrônimo para o velho lucro residual” (OTLEY, 1999).

O EVA é diretamente relacionado com o MVA (*market value added*). O MVA é,

a diferença entre o valor de mercado de uma empresa e o capital investido por acionistas e credores. O último objetivo de toda corporação deveria ser produzir tanto MVA quanto possível [...] elas todos estão – ou deveriam estar - no negócio de criar riqueza [...] MVA também reflete quão bem o gerenciamento posicionou a companhia no longo prazo, pois o valor de mercado incorpora o valor presente dos retornos esperados de longo termo” (EHRBAR, 1999a, p.20-21, tradução nossa).

Uma das maiores vantagens do EVA pode ser a de criar uma medida única e inequívoca, contra a qual todo o desempenho poderia ser avaliado. Isto pode facilitar a criação de uma linguagem mais homogênea na organização, facilitando o alinhamento e a comunicação e, portanto, a coerência das diversas ações. Inclusive na proposta original, existe a sugestão de que as recompensas por desempenho poderiam ser vinculadas às medidas do EVA, funcionando como um motivador (OTLEY, 1999).

Também o fato de que o EVA está diretamente relacionado com o desempenho da empresa, a partir de uma visão econômica e não contábil o torna mais consistente. Em organizações acionista-orientadas, onde a pressão por resultados de curto prazo poderia ser significativa, o EVA poderia ter um papel importante, no sentido de evitar a destruição de valor no longo prazo.

Do ponto de vista estratégico, novamente fica a questão da criação de estratégias, freqüentemente citada por Mintzberg como uma das deficiências de metodologias

---

<sup>23</sup> Para um aprofundamento no tema ver EHRBAR, 1999

estratégicas: “EVA não pode determinar a estratégia, mas é o melhor modelo onde pode ser realizada a análise das alternativas (EHRBAR, 1999a, p.24, tradução nossa)”.

Mas se o pragmatismo pode ser uma virtude do EVA, ele esconde algumas questões. Primeiro, ele não é claro em como medir e monitorar a forma pela qual gerentes atingem seus objetivos (OTLEY, 1999). Sob este aspecto, várias dúvidas podem ser levantadas externa e internamente, em relação à ética de alguns procedimentos.

Segundo, ele não é tão abrangente quanto postula, pois o único evidente foco de medida é o desempenho econômico. Outros objetivos organizacionais ficam, se tanto, subentendidos e subordinados a este. Ignorar que uma organização possa ter outros objetivos, inclusive prioritários, que não os econômicos, é no mínimo restritivo. Outro ponto a considerar é que pretender medir o desempenho de um sistema tão complexo quanto uma organização profissional através de um só indicador é arriscado. Também medir o MVA em organizações sem ações em bolsa é algo confuso. Como estabelecer o valor adicional da organização em relação aos valores investidos?

Um aspecto que é reconhecido, no mínimo subliminarmente, pelos próprios defensores do EVA é a questão da previsão. Repetindo uma citação anterior:

MVA também reflete quão bem o gerenciamento posicionou a companhia no longo prazo, pois o valor de mercado incorpora o valor presente dos retornos **esperados** de longo termo (EHRBAR, 1999ap.20-21, grifo nosso, tradução nossa).

Ou seja, o MVA considera fluxos potenciais de caixa na avaliação de desempenho. Ora, esta é uma das fraquezas inerentes ao método do VPL, do qual o MVA é derivado. Assim, sempre haverá uma certa dose de subjetividade no julgamento. Como são estabelecidos os retornos esperados? Os meios pelos quais estes retornos são estabelecidos não estão bem especificados (OTLEY, 1999).

### 3.2.4 Orçamento<sup>24</sup>

O Orçamento (*budget*) é uma das mais antigas ferramentas gerenciais utilizadas nas organizações. Basicamente, consiste de um plano gerencial, estabelecendo metas de custos e receitas a serem atingidos. É expresso em termos monetários e tem caráter prescritivo, ou seja, determina a priori os valores a serem obtidos. Em tese, embora nem sempre ocorra na prática, pode conter detalhamento dos passos necessários para atingir os objetivos estabelecidos. Os objetivos definidos no orçamento são em geral aprovados por um nível hierárquico superior ao responsável por sua execução e sua alteração só ocorre sob condições bem determinadas; na prática, poucas vezes. Quando trabalhado de um modo amplo, isto é, com planos e indicadores associados, pode ser considerado como um sistema de controle e desdobramento estratégico. Isto ocorre na medida em que estabelece metas relacionadas com os objetivos estratégicos e define os meios para atingi-las, além de estabelecer indicadores de controle.

Difere de uma *previsão* por não se tratar de uma expectativa no sentido de prever eventos futuros, mas sim de um plano estabelecido, que se demanda que seja cumprido. Desvios dos valores estabelecidos no orçamento exigem explicações à cerca das variações. Além de servir como plano, o orçamento também tem caráter de instrumento de controle.

Em geral, é construído a partir de dados históricos; tomam-se orçamentos anteriores e agregam-se alterações esperadas ou desejadas. É montado um orçamento global para a organização, que é desdobrado através de divisões, unidades de negócio, departamentos e assim por diante. Pode conter uma certa margem de negociação, embora exija a aprovação um nível hierárquico superior. A importância na obtenção e extensão do uso do orçamento nas organizações varia grandemente; pode servir como última e definitiva forma de avaliação, em um sentido bastante estrito, ou meramente como previsão ou guia para o gerente.

---

<sup>24</sup> Esta seção está baseada, principalmente, em Boisvert (1999a). Um trabalho interessante de ser consultado com visão moderna de orçamento é o de Lunkes (2003).

Algumas vezes, o orçamento, em uma visão mais moderna e holística pode estar vinculado a planos estratégicos. Nestes casos, pode consistir de ferramenta estratégica, desde que os valores estabelecidos no orçamento sejam derivados das metas estratégicas; ou seja, é necessário haver um alinhamento e subordinação do orçamento à estratégia da organização. No entanto, como prever em um orçamento, em um sentido estrito, estratégias emergentes?

Simplificadamente há três tipos de orçamentos: orçamentos de despesas, orçamentos de receitas e orçamentos de lucro. O primeiro, em geral é usado para medir eficiência, através da comparação dos custos previstos no orçamento com os custos reais incorridos. Já o orçamento de receitas é usado para medir a efetividade no mercado. É obtido através da expectativa de preços e quantidades de produtos a serem vendidos no mercado. Finalmente, o orçamento de lucro consiste na consolidação dos orçamentos anteriores, sendo usado, em geral, como um plano mestre, onde a organização vai definir seus próximos passos, pelo menos em termos financeiros. Ele irá estabelecer o comprometimento de recursos, realizar a coordenação de atividades, servir de ferramenta global de avaliação e atribuir responsabilidades aos executivos.

Uma das dificuldades do orçamento é a de se tratar de uma previsão. Inerente a toda previsão existem as questões relativas às variáveis não-controláveis e os vieses dos previsores. Se o orçamento, como em geral acontece, é definido de forma fixa, isto é, não é sujeito às variações reais do mercado dos produtos, em um sentido particular, e ao ambiente sócio-econômico em geral, ele pode realizar avaliações ou definições distorcidas ao não considerar estas. Considerando estas variações o orçamento poderia melhorar sua efetividade; no entanto, consumiria muito tempo e atenção gerencial. Parece estar havendo uma insatisfação crescente com as práticas orçamentárias correntes (OTLEY, 1999).

Outro aspecto sujeito a controvérsias é a definição dos meios pelos quais os resultados são obtidos. Este tema é bastante delicado, pois pode dar margem a comportamentos

disfuncionais, inclusive com risco de ocorrerem conflitos éticos importantes. A definição de algumas diretrizes, pelo menos gerais, para a obtenção de resultados pode minimizar estes problemas. Também o exercício sobre os meios a serem empregados para se obterem os resultados almejados pode levar a melhor reflexão, identificando inviabilidades potenciais e riscos associados.

Embora orçamentos sejam em geral desdobrados hierarquicamente a partir de um plano global, com freqüência ocorrem problemas de integração e sinergia, na medida em que os executivos são avaliados, primariamente, em relação ao seu próprio orçamento. Como este instrumento incorpora preços de transferência, transferência de custos compartilhados, entre outras variáveis externas e não-controláveis, independentes das decisões do próprio gerente, ele estará sujeito a variações sobre as quais não tem ingerência. Uma vez que é possível transferir despesas entre departamentos, alguns executivos serão tentados a remanejá-las para melhorar sua avaliação.

Instrumentalmente, aspectos relacionados aos métodos de custeio empregados (por exemplo, baseados em volume), principalmente aqueles derivados da contabilidade tradicional, podem distorcer as avaliações realizadas pelo orçamento. Além disso, os preços de transferência são freqüentemente alvo de críticas pelos executivos; encontrar um critério que seja ao mesmo tempo justo e realístico é uma tarefa difícil.

Um comportamento problemático também ocorre ao final do período ao qual o orçamento está vinculado. Por causa do caráter histórico que os orçamentos freqüentemente possuem, pode ocorrer a *síndrome de final de orçamento*, onde os gerentes tentam gastar sobras de verbas (se houver), como forma de manter um orçamento confortável para o próximo ano. É conhecido da prática diária dos gerentes que é difícil justificar um aumento ou mesmo manutenção de orçamento para o próximo período se o valor previsto para o atual não

é todo consumido. Algumas organizações tentam reduzir este efeito restringindo gastos de verbas ao final do período ou usando outros artifícios.

Finalmente, outra crítica cabível ao orçamento é sua expressão unicamente em valores monetários. Embora isso possa conter a virtude da unificação da linguagem e da objetividade, ignora uma grande quantidade de outras medidas importantes para o sucesso da organização no longo prazo.

Controle orçamentário [...] não dá atenção explícita às metas e objetivos de longo prazo; e geralmente não dá conta de objetivos sociais, tais como saúde e segurança, ambiente físico, etc. Muitos escritores sobre estratégia de negócio [...] tem portanto argüido que objetivos de controle ajustados primariamente em termos do orçamento do próximo ano são insuficientes, bem como levar à má conduta dos esforços [...] planejamento estratégico, com uma preocupação para o sucesso e viabilidade do negócio no longo prazo é visto como um necessário balanço para o curto prazo, planejamento orçamentário [...] sistemas de controle estratégico envolvem objetivos de prazos mais longos que sistemas de controle orçamentários (GOOLD; QUINN, 1990, p.44-45, tradução nossa).

Eventualmente pode ser observado em algumas organizações um comportamento em que isto é reconhecido, pelo menos implicitamente. Por exemplo, o estabelecimento de valores irrealísticos no orçamento para contemplar uma opção estratégica importante, mas não justificada economicamente<sup>25</sup>. Isto pode ser justificável em termos estratégicos, mas cria uma imagem de que o instrumento não tem valor ou não tem sentido; existe pró-forma. Além disso, pode minar a autoridade dos executivos no sentido de que o que é expresso não é necessariamente verdadeiro.

As falhas que o orçamento têm apresentado ofereceriam duas possibilidades: a abolição do orçamento como instrumento estratégico ou significativas melhorias no processo orçamentário (LUNKES, 2003 ). Ainda que fosse possível substituí-lo, isto demandaria tempo e o surgimento de uma ferramenta alternativa, o que torna, pelo menos no curto prazo, necessário trabalhar para melhorá-lo.

---

<sup>25</sup> O autor recebeu informação do diretor de uma empresa de porte médio, líder em seu mercado de atuação, situada na grande Porto Alegre, na qual, por ordem do presidente, orçamento de custos de salários eram artificialmente minorados para atender um determinado segmento de mercado, considerado estratégico pela projeção em termos de imagem de qualidade.

Mas o orçamento tem evoluído ao longo dos anos, segundo Lunkes (2003). Inicialmente utilizava-se o *orçamento empresarial*, focado em projeção e controle de resultados. Na segunda fase, trabalhou-se o *orçamento contínuo*, focado em revisões contínuas do orçamento, retirando-se os meses já decorridos e acrescentando-se as previsões para o mesmo mês do ano seguinte.

Após, foi proposto e utilizado o *orçamento base zero*, que parte da idéia de que orçamento deve ser elaborado como se a empresa tivesse começando suas operações. Na seqüência, o *orçamento flexível* trazia a concepção projetar os resultados considerando diversos níveis de atividade.

Depois, como decorrência do surgimento do ABC, o *orçamento por atividades* foi proposto o orçamento por atividades, baseado no uso de direcionadores para estimar e controlar resultados. Por fim, o *orçamento perpétuo* propõe a estimativa do uso de recursos baseada nas relações de causa e efeito.

A seguir, mostra-se um quadro resumo dos principais elementos de cada sistema de controle de gestão discutidos (Quadro 8). Após, é apresentado é discutido o modelo de Simons, as *alavancas de controle*, usado como base para esta tese.

Sistema	principais elementos	
BSC	<ul style="list-style-type: none"> <li>• perspectivas financeira, clientes, processos e aprendizagem</li> <li>• mapas estratégicos (conceituais)</li> <li>• uso de indicadores (de resultados e de desempenho)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vínculo entre indicadores e estratégia</li> <li>• estratégia é ponto de partida, sem questionamento</li> <li>• não monitoramento do ambiente externo</li> </ul>
GPD	<ul style="list-style-type: none"> <li>• desdobramento de metas e meios, a partir de diretrizes da alta direção</li> <li>• uso de indicadores (de controle e de verificação)</li> <li>• realiza análise ambiental (clientes ou stakeholders)</li> <li>• forte uso de ferramentas da qualidade (PDCA, 5W2H, entre outros)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• desdobramento vertical, com processo lateral de negociação</li> <li>• fortes relações hierárquicas</li> <li>• não-incorporação de estratégias emergentes</li> <li>• vínculo entre indicadores e estratégia</li> </ul>
EVA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• todas as medidas relacionadas ao EVA (VPL)</li> <li>• uso de medida referencial única</li> <li>• visão econômica, não contábil</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• riscos éticos</li> <li>• uso do valor de mercado (bolsa)</li> <li>• realiza monitoramento do ambiente externo (indiretamente – bolsa de valores)</li> </ul>
Orçamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>• uso de indicadores monetários</li> <li>• pode ser desdobrado a partir de plano estratégico (normalmente parte de dados históricos)</li> <li>• acompanhamento de variações</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• forte uso de previsões</li> <li>• uso de preços de transferência</li> <li>• não monitoramento do ambiente externo</li> </ul>
Geral	<ul style="list-style-type: none"> <li>• não criação de estratégias</li> <li>• não-incorporação de estratégias emergentes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• em geral, não incorporação de variações ambientais</li> </ul>

Quadro 8 - Resumo de elementos de sistemas de controle estratégico

### **3.3 AS ALAVANCAS DE CONTROLE (LEVERS OF CONTROL) - O MODELO DE SIMONS**

Robert Simons (1995) desenvolveu um trabalho que busca estabelecer um sistema estruturado de controle estratégico (Figura 21). A construção da estratégia se dá a partir do estabelecimento e implementação de quatro construtos-chave: *valores centrais*; *riscos a serem evitados*; *incertezas estratégicas* e *variáveis de desempenho críticas*. Estes são operacionalizados através de quatro sistemas, as quatro ***alavancas de controle*** (*Levers of Control*): *sistemas de crenças*, *sistema de limites*, *sistemas de controle diagnóstico* e *sistemas de controle interativo*.



Figura 21 - Sistema de controle estratégico - fonte: SIMONS, 1995.

O *sistema de crenças* é usado para inspirar e dirigir a busca por novas oportunidades; o *sistema de limites* é usado para estabelecer limites no comportamento de negócios dos agentes organizacionais; o *sistema de controle diagnóstico* é usado para motivar, monitorar e recompensar o alcance de objetivos específicos dos agentes; e por fim, o *sistema de controle interativo*, usado para estimular a aprendizagem organizacional, de forma a apreender e alertar os agentes organizacionais acerca da emergência de novas idéias, estratégias e oportunidades. A seguir estas alavancas serão mais bem discutidas.

### 3.3.1 Sistema de Crenças

O sistema de crenças é o conjunto “filosófico” de definições que a organização estabelece, demarcando seu propósito e seus valores. Pode consistir de declarações de missão, valores centrais, credos, entre outros.

O sistema de crenças é o conjunto explícito de definições organizacionais que o principal executivo comunica formalmente e reforça sistematicamente para fornecer valores básicos, propósito e direção para a organização (SIMONS, 1995, p.34, tradução nossa).

Serve para estimular e guiar a busca de oportunidades pelos agentes organizacionais; neste sentido são positivos, afirmativos. Tem um senso simbólico, podendo reforçar o comprometimento dos indivíduos. O comprometimento será maior se os valores e propósitos difundidos pela organização permitirem aos indivíduos acreditarem neles. O sistema de crenças tem caráter inspirador e deve ser suficientemente abrangente para permitir a pessoas de diferentes situações organizacionais identificar-se com eles.

### 3.3.2 Sistema de Limites

O *sistema de limites* restringe os comportamentos aceitáveis para os agentes organizacionais; neste sentido é negativo, proibitivo. Buscam estabelecer as fronteiras de busca de oportunidades, minimizando ou evitando riscos. Podem tomar a forma de códigos de conduta, códigos de ética, regras e sanções. Podem ser usados para proteger segredos organizacionais, reputação e complicações legais. Muito comumente, sistemas de limites são estabelecidos após um incidente ético próprio, de organizações próximas ou ainda de grandes escândalos. No entanto, deve haver mudança se as condições ambientais mudam. “Em muitos sentidos, sistemas de limites são um pré-requisito para liberdade organizacional e comportamento empreendedor” (SIMONS, 1995, p.41, tradução nossa).

Embora aparentemente contraditório, o sistema de limites liberta os decisores na medida em que deixa claro quais comportamentos não são tolerados. Muitas vezes, um sistema de limites impreciso, não declarado, emperra a ação na medida em que os agentes organizacionais não têm clareza de quais as ações possíveis de serem realizadas. Cotidianamente, é conhecido pelo adágio “Se fez certo, muito bem! Deu errado, por que fez? Se não fez, por quê?”. Os indivíduos preferem não agir por desconhecimento de quais as

regras claras para tal. “Regras protegem aqueles que estão sujeitos a elas. Regras são meios de preservar a autonomia e liberdade do grupo” (Perrow apud SIMONS, 1995). Quando as regras não são claras,

eles [os subordinados] aprendem rapidamente que os superiores os mantêm sujeitos a incontáveis regras não-escritas que só podem ser determinadas através de tentativa-e-erro. O resultado é incerteza e relutância para agir (SIMONS, 1995 ,p.53, tradução nossa).

Existem dois tipos de limites: *limites de conduta em negócios* e *limites estratégicos*.

Os primeiros são criados quando a incerteza ambiental é alta ou quando a confiança interna é baixa. Eles podem ser bem exemplificados por códigos de condutas que as organizações contábeis públicas (auditores independentes) estabelecem para seus associados. Desafortunadamente, nem sempre impedem condutas impróprias, como bem demonstrou o caso da falência da Enron<sup>26</sup>.

Limites estratégicos visam estabelecer quais os focos estratégicos da organização, para evitar a dispersão de esforços pela busca de oportunidades de lucro em todas as direções. Visa evitar a dissipação de recursos financeiros e de atenção gerencial naqueles negócios que a organização não pretende operar.

Para serem efetivos, os sistemas de limites devem estabelecer punições para os transgressores. Além disso, estas regras devem ser traduzidas na prática; executivos que ignoram as regras, ou as sobrepõem criam suspeitas se elas são realmente válidas.

Crenças e limites adotados podem ser inefetivos se são inconsistentes com ações que têm sido estabelecidas através de tradição e implicitamente sancionadas pelo executivo principal [...] as ações dos superiores (teorias em uso) podem sobrescrever as crenças e os limites adotados, estabelecidos para proteger a integridade da organização [...] através de seus atos e palavras públicas executivos principais deixam claro que limites são para serem respeitados (SIMONS, 1995, p.55-56, tradução nossa).

---

<sup>26</sup> Companhia norte-americana levada à falência após a descoberta de fraudes nos balanços, com o objetivo de obtenção de bônus salariais.

### 3.3.3 Sistemas de Controle Diagnóstico

Sistemas de controle diagnóstico são os sistemas de informação formais que os gerentes usam para monitorar resultados organizacionais e corrigir desvios dos padrões pré-estabelecidos de desempenho (SIMONS, 1995, p.59).

São os ditos sistemas tradicionais de controle de gestão, de *feedback*. Possuem um caráter restritivo, com o objetivo de evitar desvios. Três características os diferenciam: a possibilidade de medir os resultados; a existência de padrões prévios e a possibilidade de corrigir os desvios. Exemplos clássicos: orçamentos, sistemas de custo-padrão, gerenciamento por objetivos (GPO), planos de negócios, entre outros.

Por monitorarem os resultados ou saídas da organização, *sistemas de controle diagnóstico* são essenciais para implementar estratégias pretendidas. Irá focar nas variáveis críticas de desempenho; aquelas que garantem a implementação com sucesso de uma estratégia pretendida. Como notado por Simons, “Diferentes estratégias clamam por diferentes variáveis críticas de desempenho e diferentes sistemas de controle diagnóstico” (1995, p.66).

Estas variáveis serão derivadas dos objetivos estratégicos e poderiam ser monitoradas ou representadas através do BSC, por exemplo.

Sendo um sistema de diagnóstico, pode permitir aos executivos o gerenciamento por exceção. No entanto, em três momentos os gerentes se envolvem mais: definindo e negociando metas, recebendo atualizações e relatórios de exceções e rastreando exceções significativas.

Controles *internos* asseguram a integridade do *sistema de controle diagnóstico*, através de procedimentos, balanços e auditorias internas e externas. São críticos para garantir que a medição e o registro das informações são realizados de forma correta. Uma vez que o sistema é gerenciado por exceção, estas devem ter um alto grau de confiabilidade.

### 3.3.4 Sistema de Controle Interativo

Inversamente ao *sistema de controle diagnóstico*, o *sistema de controle interativo* estimula a procura e o aprendizado, podendo potencializar as estratégias emergentes. Objetiva monitorar as incertezas estratégicas ou ambientais, aqueles pressupostos que caso se alterem afetam as premissas fundamentais da estratégia. É operado de modo mais subjetivo e informal, através de experiências estratégicas ("balões de ensaio"), reuniões e discussões, acompanhamento de sinais de mercado, compartilhamento de experiências e percepções, entre outros. A primeira tarefa de um processo de controle estratégico seja de manter as premissas sob controle (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987).

Quais presunções ou choques externos poderiam bloquear o atingir de nossa visão de futuro?' [...] incertezas estratégicas são incertezas e contingências que podem ameaçar ou invalidar a corrente estratégia do negócio [...] incertezas estratégicas derivam da percepção do executivo principal sobre as contingências conhecidas e desconhecidas que poderiam ameaçar ou invalidar os pressupostos que embasam a estratégia corrente [...] 'Eu procuro por tendências de baixa e igualmente importante, por sinais de vitalidade inusitados' [um executivo de uma empresa de bens de consumo] (SIMONS, 1995, p.94, tradução nossa).

A intensidade e a forma de uso destes sistemas pode variar com o tempo e conforme a situação estratégica da organização. Em momentos de crise, estes instrumentos parecem ser mais importantes e de uso mais intenso, pois a organização está em um momento de mudanças, necessitando redefinir orientações.

Visto que o sistema de controle interativo foca no monitoramento de incertezas estratégicas, o sistema está mais direcionado para avaliar, em termos estratégicos, as direções tomadas e não os desvios dessas. Ou seja, busca identificar se a pergunta estratégica está correta. Assim, o sistema permite operacionalizar o ciclo duplo ou ciclo de aprendizagem (*double loop learning*). Metaforicamente, o controle interativo quer saber se a planta do prédio está correta e não se a construção sobre a planta está sendo bem feita: " [...] o duplo ciclo de aprendizagem leva a questão sobre as bases sobre as quais a estratégia foi construída" (SIMONS, 1995, p.106). O *controle estratégico* deveria continuamente questionar a direção

básica da estratégia (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987). O Quadro 9 faz uma comparação entre *sistemas de controle diagnóstico* e *sistemas de controle interativo*.

	controle diagnóstico	controle interativo
estratégia como...	alvo	visão
questão recorrente	o que devemos fazer para bem atingir nossa estratégia pretendida?	quais pressupostos ou choques podem nos descarrilar de nossa visão de futuro
procura por	resposta correta	pergunta correta
foco	implementação da estratégia pretendida	formação da estratégia emergente
medidas	variáveis críticas de desempenho	incertezas estratégicas
propósito	fornece motivação e direção para atingir metas	estimula diálogo e aprendizagem organizacional
atenção a	resultados	processos
dirigido por	análise funcional (staff)	percepção do executivo principal
meta	sem surpresas	busca criativa
raciocínio analítico	dedutivo - voando por instrumentos	indutivo, sensorial - voando por sentimento
complexidade	complexo	simples
horizonte de tempo	passado e presente	presente e futuro
alvos	fixos	constantemente re-estimados
retorno	negativo	positivo
ajustes	entradas ou processos	duplo ciclo de aprendizagem
comunicação	elimina necessidade de conversar	fornece linguagem comum
papel do "staff"	guardiões da chave	facilitadores

Quadro 9 - Comparação entre sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativo – adaptado de SIMONS, 1995

### 3.3.5 Balanceando as variáveis

Em uma visão ampla e abrangente, controles de gestão possuem aspectos positivos e negativos ou estimulantes e restritivos. Organizações precisam balancear seu uso ao longo do tempo, conforme o contexto, e ao longo da própria organização. Neste sentido, a intensidade e as características dos controles utilizados varia temporal e localmente. Ou seja, as organizações utilizam os diferentes controles em diferentes momentos e diferentes locais na organização. “Balancear controle e aprendizagem é crítico para gerenciar a tensão entre eficiência e inovação” (SIMONS, 1995, p.21).

Um dos principais objetivos do balanceamento destes controles é equilibrar a busca de oportunidades, virtualmente ilimitadas, com a atenção limitada que pode ser dada. A criação de valor por uma organização exige a atenção gerencial; exige dedicação a esta tarefa. Balancear convenientemente a busca de oportunidades com a atenção disponível permite maximizar o “retorno-sobre-gerenciamento”. Este é um aspecto importante na organização, pois a atenção gerencial pode ser seu recurso mais valioso. Devido à grande quantidade de informações disponíveis atualmente o recurso mais escasso não é a informação, mas a capacidade de processá-la (Simon apud SIMONS, 1995). Um bom exemplo é a Internet; basta acessar um instrumento de busca (*search engine*) para ter em pouco tempo uma grande quantidade de informações disponíveis; no entanto, quanto dessa é realmente relevante?

Um aspecto importante a destacar em relação aos controles discutidos é que não se tratam somente de controles cibernéticos. Controle cibernético, como definido tradicionalmente, é um processo através do qual ações corretivas são tomadas sobre um sistema, visando corrigir desvios de desempenhos comparados contra padrões (HOFSTEDDE, 1978). Esta definição incorpora a idéia de que controle não possui a característica de modificar seus próprios padrões de desempenho (GREEN; WELSH, 1988). Nesse sentido, controles cibernéticos possuem somente o ciclo corretivo (*single loop*). Uma proposta mais abrangente de controle incorpora a possibilidade de ciclos evolutivos ou progressivos (*double loop learning* ou *feed forward*).<sup>27</sup>

A proposta de Simons traz o grande mérito de explicitar o uso concomitante de controles formais, objetivos com controles sócio-comportamentais; o uso de ciclos corretivos e ciclos progressivos. O fato de que o que deve ser buscado é o adequado balanceamento entre estes é também uma idéia valiosa e interessante.

---

<sup>27</sup> Embora as definições de *single loop learning* e *feedback loop* e *double loop learning* e *feed forward loop* sejam feitas por autores diferentes, as idéias são análogas: enquanto os primeiros representam simplesmente a correção das ações devido a um desvio dos padrões, os segundos representam a idéia de evoluir a partir de um aprendizado sobre a situação, a ponto mesmo de questionar os objetivos e padrões estabelecidos.

O grande objetivo gerencial é usar os controles de gestão de forma a equilibrar a tensão existente entre criatividade e disciplina; entre forças positivas, criadoras e forças negativas, restritivas. *sistemas de controle diagnóstico* e *sistemas de limites* agem como restritivos e *sistemas de controle interativo* e *sistemas de crenças* agem como estimulantes.

Finalmente, o maior mérito da proposta das *alavancas de controle* é ser compreensiva, abrangente. Considera tanto aspectos objetivos, concretos (variáveis críticas – VC's) como aspectos subjetivos, abstratos (incertezas estratégicas, crenças). Pondera aspectos imediatos (VC's) e aspectos temporalmente distantes (incertezas estratégicas, crenças). Avalia efeitos (limites) e causas (crenças); aprecia aspectos práticos (limites) e teóricos (crenças, incertezas estratégicas). Outra virtude é se tratar de uma proposta baseada em pesquisa empírica, antes que em prescrições; tem por origem mais um viés descritivo do que prescritivo. Evidentemente, não se trata de um modelo universal e acabado, até porque a proposta do autor parte da escola contingencial. Mas, ao estudá-la, o pesquisador tem a percepção de uma alternativa robusta e consistente, além de integrada, pois contempla diversas facetas de uma organização.

Qualquer que seja a alternativa de controle estratégico utilizada, suas características dependem de vários fatores. Alguns destes serão discutidos a partir da próxima seção.

### **3.4 OS FATORES CONTINGENCIAIS E ORGANIZACIONAIS QUE AFETAM O SCG**

As características de um sistema de controle e medição de desempenho para organizações de serviços são definidas basicamente a partir de três fatores: a natureza do ambiente competitivo (o “porquê”), o tipo de estratégia adotado (o “o quê”) e o tipo de

negócio (o “como”) (BRIGNALL et al., 1991). Cada um destes fatores pode ser detalhado em seus elementos:

Ambiente competitivo: compreende a incerteza do ambiente ou incertezas estratégicas - tecnológica, ambiental – isto é, aquelas que são as bases das premissas estratégicas da organização, o grau de competição, aspectos sócio-econômicos, regulamentação e os interessados (*stakeholders*) externos – comunidade, fornecedores, concorrentes potenciais e reais.

O tipo de estratégia adotado: envolve questões como a missão e a dimensão competitiva perseguida, bem como seus objetivos estratégicos, os valores da organização e os riscos a serem evitados (SIMONS, 1995); - mais abstratos;

O tipo de negócio: engloba elementos como a estrutura organizacional – incluindo relacionamentos corporativos, o(s) tipo(s) de processo(s) de negócio(s), *stakeholders* internos – empregados, gerentes e acionistas; mais concretos;

Fisher (1995) sugere que sistemas de controle formais, os ditos controles cibernéticos, são apoiados e operados por mecanismos gerais de controle, que incluem estrutura organizacional, políticas de recursos humanos, procedimentos-padrão de operação e cultura organizacional.

Já Otley (1980), em seu extensamente referenciado trabalho, sugere um modelo contingencial com três macro-variáveis: *tecnologia, estrutura organizacional e ambiente*. Embora nominalmente diferentes e classificando variáveis de forma diferente em relação a Brignall et. al. (1991), há uma certa concordância em relação aos aspectos a serem avaliados pelas duas propostas.

A arquitetura dos *controles de gestão* organizacionais é fortemente influenciada por estes fatores. A partir das seções seguintes, alguns elementos destes fatores serão discutidos, seguindo o formato sugerido por Brignall et al. (1991).

### 3.4.1 O SCG e o Ambiente Competitivo

#### **3.4.1.1 Incertezas tecnológica e ambiental**

O ambiente competitivo contém vários elementos que o definem. Primeiro as *incertezas tecnológicas e ambientais*. Diferentes níveis de incerteza irão ensejar diferentes tipos de controles. Alguns estudos têm evidenciado o relacionamento de sistema de controle de gestão como dependentes do ambiente em que a organização está envolvida. Davila (2000), em um recente estudo faz um levantamento bibliográfico extenso sobre a importância da incerteza do ambiente sobre a escolha de tipos de SCG. Ele sugere que, para áreas de trabalho como P&D, SCG's são usados mais para reduzir a divergência entre metas do que para tratar a incerteza. Assim, SCG's mais formais seriam preferidos em ambientes com menor incerteza enquanto SCG's mais informais, baseados em informações comportamentais e sociais, seriam usados em ambientes de maior incerteza.

Por outro lado, Simons (1987) mostra resultados contraditórios. Ele encontrou que *prospectores* (ou *exploradores*) de alto desempenho preferem controles mais formais com maior integração. Organizações operando em ambientes mais incertos empregam controles de processos com atenção mais interativa e freqüente por parte dos gerentes. Pode ser que o uso de controles mais formais e rígidos em ambientes de alta incerteza seja um modo de reduzir a incerteza ou a incongruência dos diferentes agentes organizacionais.

Uma hipótese para isso seria que, em ambientes incertos, os diferentes agentes organizacionais poderiam ter diversas interpretações acerca do ambiente competitivo, devido

à elevada incerteza (ou baixo conhecimento), levando a comportamentos muito distintos entre eles. Assim, o uso mais estrito e freqüente de controles formais seria uma alternativa para garantir ou maximizar a coordenação entre os diferentes agentes, aumentando a sinergia da organização.

No entanto, Davila (2000) sugere que SCG's seriam um meio pobre de reduzir a incerteza relacionada com tecnologia.

#### **3.4.1.2 O grau de competição**

Em conhecida pesquisa conduzida há vários anos, afirmava-se, “[...] a pressuposição geral de que a competição é um fator que tende a incrementar o uso de sofisticados controles contábeis, financeiros, de produção e outros, é consistente com os dados” (KHANDWALLA, 1972, p. 280., tradução nossa).

O autor propunha três tipos de competição: preço, mercado e produto. Das três, a que demonstrava maior correlação com controles estritos era a competição por produto.

É possível que o grau de competição aumente a incerteza do ambiente e também o grau de exigência. É bem conhecido nas ciências econômicas o fato de que uma maior competição pode levar o cliente a um maior conhecimento, uma maior informação. Conseqüentemente, é esperado que o grau de exigência do cliente deva aumentar. Se a exigência do cliente aumenta, aumenta a necessidade de maior desempenho global da organização; controles mais estritos podem ser uma alternativa.

#### **3.4.1.3 Aspectos Sócio-econômicos e Culturais**

Vários autores, principalmente ligados às primeiras escolas acadêmicas de estratégia (MINTZBERG et al., 2000), sugeriram diversas variáveis sócio-econômicas que poderiam influenciar a definição de estratégias e, conseqüentemente dos SCG's. Diversas variáveis

fazem parte da conhecida análise SWOT (*strengthens, weakness, opportunities and threaten* e devem, por estes autores, ser consideradas em um processo de planejamento estratégico.

Adicionalmente, o ambiente sócio-econômico pode influenciar aspectos culturais e formativos de pessoal, por exemplo. Qualificação, disponibilidade, características especiais da mão-de-obra, exigirão diferentes configurações dos controles de gestão. Corroborando isto, “A despeito de tentativas de derivar explicações coerentes sobre comportamento, a evidência sugere que práticas de controle e seus efeitos diferem marcadamente através de organizações e culturas” (OTLEY; POLLANEN, 2000, p.495, tradução nossa).

De uma forma indireta, portanto, variáveis sócio-econômicas e culturais podem influenciar os controles de gestão utilizados, inclusive por que controles de gestão organizacionais podem ser considerados como um processo social (HOFSTEDE, 1978).

#### **3.4.1.4 Regulamentação**

Outro aspecto que merece atenção é a necessidade de considerar leis e regulamentos aos quais as organizações podem estar sujeitas. Organizações de setores como energia, comunicações, saúde e financeiros (bancos, corretoras, etc.) estão geralmente sob a égide de regulamentos abundantes e por vezes rígidos. Mesmo com a recente e ainda contínua desregulamentação destes setores, como pode ser visto no Brasil, principalmente nos últimos dez anos, devem-se considerar estes regulamentos no estabelecimento de controles de gestão.

Falhas nos controles da organização podem gerar problemas legais, éticos e mesmo mercadológicos. Está havendo uma crescente pressão da sociedade por organizações socialmente responsáveis e eticamente conscientes, de tal forma que um deslize pode causar danos significativos à imagem da organização frente aos seus clientes. Neste sentido, inclusive, ganham força controles como o *sistema de crenças* e o *sistema de limites* propostos por Simons (1995), baseados mais em induzir o comportamento do que verificar os

resultados. Muitas circunstâncias às quais a organização enfrenta não são absolutamente claras do ponto de vista ético, moral e legal, de tal forma que uma regra formal pudesse ser aplicada. Nestes momentos, as diretrizes estabelecidas pelo *sistema de crenças* e pelo *sistema de limites* podem servir de referência ao comportamento dos agentes organizacionais envolvidos.

#### **3.4.1.5 Interessados (*stakeholders*) externos**

Feurer e Chaharbaghi (1995) sugerem que, principalmente durante mudanças ambientais, um sistema de avaliação de desempenho deveria considerar metas de outros interessados (*stakeholders*). Interessados são aqueles grupos sem cujo suporte a organização cessaria de existir (*Stanford Research Institute* apud FREEMAN; REED, 1983).

Se a organização espera ter uma boa relação com a comunidade, os controles de gestão devem ser capazes de identificar demandas e conflitos potenciais. Como vários autores ligados ao TQM<sup>28</sup> já sugeriram, a organização deve considerar seus vários clientes: compradores, fornecedores, empregados, acionistas e comunidade. A influência destes grupos no desempenho da organização pode ser crucial, levando acionistas e gerentes a necessitarem aprender como negociar neste ambiente (HOFSTEDE, 1978, FREEMAN; REED, 1983). Um bom exemplo prático desta proposta pode ser visto em BORENSTEIN; CAMARGO (1997).

Em um raciocínio análogo, Porter (diversos) estabelece seu modelo das *cinco forças competitivas* (*fornecedores, compradores, entrantes, substitutos e concorrentes*), analisando o efeito que estes têm sobre a lucratividade da organização. Ampliando-se o conceito proposto de "lucratividade da organização" para "objetivos da organização", pode-se perceber que se as forças competitivas afetam o atingir de seus objetivos, necessariamente elas devem ser consideradas nos controles de gestão. Por exemplo, "[...] é necessário para cada firma

---

<sup>28</sup> Por exemplo, ver CAMPOS, 1994.

conhecer sua própria tecnologia e de seus reais ou potenciais rivais [...] os custos do mais eficiente competidor potencial devem ser monitorados e usados em cálculos de planejamento e em avaliação de desempenho” (BROMWICH, 1990 ,p.36, tradução nossa).

A compreensão do ambiente competitivo pode ser também fundamental para definir o foco de um SCE (*sistema de controle estratégico - strategic control system*). Se os fatores críticos de sucesso de uma determinada organização não são, necessariamente, diretamente relacionados com *custo*, o foco do SCE e, portanto, do CEC deve refletir esta realidade:

[...] é porque a competitividade de uma organização não somente depende do custo, mas também de outros fatores críticos de sucesso, tais como qualidade, confiabilidade, velocidade e flexibilidade, os quais, em qualquer caso, são os principais direcionadores [drivers] da redução de custo (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995, p. 65, tradução nossa).

Esta proposta concorda com a visão de Porter (1992) e de Shank e Govindarajan (1997), em relação ao fato de que os direcionadores de custo podem diferir entre organizações e indústrias distintas. Por exemplo, se existe uma incerteza tecnológica elevada no ambiente, uma estratégia focada no cliente é mais adequada a obtenção de melhor desempenho (DAVILA, 2000) e “[...] custos, características dos produtos e estratégias de marketing podem ser vistos como altamente entrelaçados”(BROMWICH, 1990, p.33, tradução nossa).

Embora várias pesquisas tenham sido conduzidas acerca da influência do ambiente competitivo sobre a organização como um todo, e sobre os controles de gestão em particular, ainda não há claramente uma proposta, se não definitiva, pelo menos abrangente e universal. Isto não significa que o pesquisador não deve estimar efeitos ambientais sobre as variáveis organizacionais. Antes, esta falta de clareza deve estimular os pesquisadores a buscar entender essas relações.

## 3.4.2 A Relação entre o SCG e a Estratégia

### **3.4.2.1 A Estratégia Praticada**

Diversos autores têm salientado a idéia de que os sistemas de avaliação de desempenho<sup>29</sup> têm um papel fundamental em induzir o comportamento dos agentes organizacionais (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995, SIMONS, 1995; WHITE, 1996; GOMES; SALAS, 1999). Sendo determinante o comportamento dos agentes organizacionais em relação aos resultados obtidos pelos processos e projetos organizacionais, pode ser esperado que a estratégia praticada esteja mais relacionada com este comportamento.

Davila (2000), por exemplo, sustenta em sua pesquisa sobre o desempenho de projetos de desenvolvimento de produtos, que "Em particular, o alinhamento entre o projeto e o uso de sistemas [de controle de gestão] e a estratégia é significativamente relacionado à performance" (p.404, tradução nossa).

Conseqüentemente, espera-se que os SCEs estejam mais relacionados com a estratégia praticada pela organização, de forma consciente ou inconsciente. Dito de outra forma, se o SCE for definido de forma inconsistente com a estratégia deliberada, é razoável esperar-se que o comportamento dos agentes organizacionais será mais coerente com o SCE, dado que seus desempenhos serão avaliados por esse, do que com aquela. Isto pode ser reforçado pelo conhecido adágio gerencial: "o que você obtém é o que você mede" (ECCLES, 1991, SIMONS, 1995, NORREKLIT, 2000).

[...] empregados irão tentar atingir bons resultados nas áreas mensuradas, mas isso irá acontecer em detrimento de outros elementos que podem ser importantes também (NORREKLIT, 2000, p.80, tradução nossa).

O que pede medição, pede atenção, particularmente quando recompensas são vinculadas às medidas (ECCLES, 1991, p.131, tradução nossa).

---

<sup>29</sup> Sistemas de Avaliação de Desempenho podem ser entendidos como sistemas que visam verificar a performance da organização frente aos seus objetivos. Frequentemente, sistemas de recompensa e remuneração estão vinculados aos primeiros.

A informação gerencial vai estar relacionada ao tipo de estratégia perseguida pela organização. Assim, é esperado que uma maior importância a um determinado tipo de informação gerencial esteja relacionada com a estratégia e a dimensão estratégica perseguida. Pesquisas mostram que fornecer informações relevantes para gerentes atingirem seus objetivos aumenta o grau de comprometimento (Locke e Latham apud WEBB, 2001) e, portanto, as chances de sucesso. A importância do comprometimento é extensivamente suportada por evidências empíricas (WEBB, 2001).

Certamente, o valor de uma peça de informação (por exemplo, informação de custo) é contingente em relação à importância bem como à incerteza da dimensão competitiva buscada (liderança de custo). (DAVILA, 2000, p.387)

Um aspecto que merece reflexão é levantado por Hofstede (1978). Para ele, não está explicitamente contemplada na literatura a situação onde uma organização divulga para o meio externo um determinado objetivo e na prática diária persegue outros. Isto pode acontecer inconscientemente, o que pode revelar disfunções organizacionais. Mas isto pode mesmo ser parte do contexto estratégico da organização. Ou seja, a organização pode deliberadamente "mascarar" seus objetivos para o meio externo, por conveniência estratégica, na direção dos chamados "sinais de mercado" quando usados como blefe (PORTER, 1997). Esta ação pode causar uma complicação adicional para o projeto e operação dos controles de gestão.

### **3.4.2.2 O Ciclo de Vida da Estratégia**

A estratégia de uma organização pode e irá variar ao longo do tempo. Propostas como a de *missão estratégica* (ver 2.5.5) e *configuração organizacional* (ver 2.7), por exemplo, levam em conta a mudança de estratégia ao longo do tempo. Considerando o ciclo de vida de produtos, também a estratégia de diferentes unidades de negócio, voltadas a diferentes produtos, poderá se alterar ao longo do tempo.

[...] há uma necessidade de envolver contadores em decisões deste tipo [estratégias de mercado], custeando atributos [de produtos] e monitorando estes custos ao longo do tempo [...] a maior ênfase nesta abordagem é que a firma necessita olhar da firma para seu mercado ou seus mercados (BROMWICH, 1990, p.35, tradução nossa).

Como a estratégia é mutável em relação ao tempo, sendo por mudanças ambientais, por mudanças no ciclo de vida da unidade de negócios ou ainda por mudanças no ciclo de vida do produto, os controles de gestão deverão mudar.

O sucesso em qualquer tarefa exige comprometimento. O ajuste estratégia-controle tem a função de estimular este comprometimento à estratégia em curso. Contudo se o sistema for muito intimamente relacionado com a estratégia em curso poderá resultar em comprometimento em excesso, inibindo, assim, o gerente de mudar para uma nova estratégia quando se tornar necessário. [...] Assim, existe um dilema em curso: Como projetar sistemas de controle que possam simultaneamente manter um elevado grau de comprometimento em um ceticismo saudável com relação às estratégias em curso? (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.132-133, tradução nossa).

Até por que, "com o passar do tempo, mudanças incrementais que afetam parte do sistema podem resultar em inconsistências"(LORANGE; MURPHY, 1984, p.28, tradução nossa).

### 3.4.3 A Relação entre o SCG e a Estrutura Organizacional

Davila (2000) encontrou evidências empíricas para o uso de sistemas de controle mais formais em situações onde a estrutura organizacional de um projeto é maior e o pessoal está mais disperso. Este pode ser o caso de várias organizações de serviços e poderia estar relacionado com o fato de que sistemas mais formais estariam mais relacionados com maior facilidade de coordenação, em estruturas mais complexas. Também a questão de que tipo de sistema de medição de desempenho utilizar está fortemente ligado às metas dos agentes e aos objetivos maiores (estratégicos) da organização. Assim, um sistema baseado em medidas puramente financeiras pode não ser necessariamente inadequado (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995).

Por outro lado, em se tratando de realizar mudanças estratégicas na organização, o sistema deveria ser projetado independente da estrutura organizacional, privilegiando o desempenho dos processos de negócios (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). Mas, ainda que

fosse possível fazê-lo, ignorar a realidade organizacional leva a um risco de fracasso muito elevado. Caso a organização identifique a necessidade de mudanças estratégicas significativas, um sistema de medição de desempenho ideal pode ser projetado, mas a realidade não pode ser ignorada. Uma saída é estabelecer o sistema ideal como alvo e traçar um caminho para atingi-lo. Outro aspecto a ser considerado nesta mudança é que a evolução de um tipo de controle mais convencional para um controle mais "estratégico" pode exigir a adição de medidas mais personalizadas para cada unidade de negócio (LORANGE; MURPHY, 1984).

### **3.4.3.1 O Sistema de Crenças**

As crenças de uma organização, além de serem consideradas sistemas de controle de gestão (SIMONS, 1995), influenciam a forma que estes controles terão. Organizações que procuram estimular um determinado tipo de comportamento aos seus empregados deveriam apresentar controles coerentes com esse. Sistemas de crenças inconsistentes com os controles de gestão levam ao descrédito de um, de outro, ou de ambos, com conseqüências negativas sobre os resultados esperados. Assim, o sistema de valores de uma organização deve ser o ponto de partida para o estabelecimento de sistemas de avaliação de desempenho (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995).

Os gerentes de cada uma dessas firmas [companhias como S.C. Johnson, Timken Corporation, Caterpillar e IBM] acreditam, como ilustrado pelo que dizem e fazem, que certas diretrizes, filosofias e atitudes devem permear toda organização e que são mais importantes que estratégia [...] Essas firmas têm claros enunciados sobre crenças [...] [que] tomam precedência sobre e servem como pano de fundo para todos as decisões e planos estratégicos (WHEELWRIGHT, 1984, p.89, tradução nossa).

Por outro lado, os valores de uma organização podem mudar ao longo do tempo, principalmente se um novo executivo principal assume a organização e busca implementar mudanças estratégicas (SIMONS, 1995). Os controles de gestão, então, devem refletir estas

mudanças. “Mudanças estratégicas, políticas e estruturais estão intimamente ligadas com valores e crenças na organização ou com estruturas de poder” (DENT, 1990).

Também é preciso considerar que o processo de aprendizagem pode levar a organização a um nível maior de conhecimento, influenciando seu sistema de crenças (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995).

#### **3.4.3.2 Características do sistema de remuneração**

O sistema de remuneração de incentivo dos gerentes deve seguir a estratégia da organização, a fim de estimular um comportamento coerente (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Conseqüentemente, os controles de gestão devem ser coerentes com estes incentivos. Em uma visão mais ampla, poderia se dizer mesmo que os sistemas de remuneração de incentivo (bônus) são parte dos controles de gestão.

Um estudo muito referenciado (GOVINDARAJAN; GUPTA, 1985) concluiu que avaliações subjetivas e de longo prazo, não baseadas em fórmulas, contribuem à efetividade do desempenho gerencial em unidades de negócio que sigam estratégias de *construir*, mas a prejudicam em unidades de negócio com estratégias de *colher*.

#### **3.4.3.3 Aspectos Comportamentais**

Do ponto de vista de implementação de estratégia, uma das questões mais difíceis de se resolver é como obter um comportamento das pessoas de forma a reforçar as ações que sejam alinhadas com os objetivos estratégicos.

Uma forma poderiam ser os sistemas de bônus discutidos no item anterior. Outra forma, por exemplo, seria o *balanced scorecard* (BSC - KAPLAN; NORTON, 1997), em uma abordagem que busca, através do desdobramento da estratégia, estabelecer um sistema de controle que seja coerente com a estratégia da organização. Paralelamente, Gomes e Salas

(1999) afirmam que o sistema de controle financeiro<sup>30</sup> deve ser coerente com o contexto. Ora, se o planejamento da estratégia da empresa considera o contexto, como é de se esperar, então o sistema de controle de gestão, e, por conseguinte o sistema de gestão de custos deve, ser coerente com o contexto.

1) Para uma execução eficaz, diferentes estratégias exigem diferentes prioridades; diferentes fatores-chave de sucesso; e diferentes habilidades, perspectivas e comportamentos; 2) Os sistemas de controle são sistemas de medição que influenciam o comportamento daquelas pessoas cujas atividades estão sendo medidas; 3) Assim, uma preocupação constante com o projeto dos sistemas de controle significa observar se o comportamento induzido pelo sistema é aquele condizente com a estratégia (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.117).

Reforçando isso, Gomes e Salas (1999), afirmam que de uma perspectiva psicossocial de controle os objetivos organizacionais não estão sempre alinhados com os objetivos individuais. Ainda mais, é preciso que a organização defina seus objetivos de tal forma que permita ao indivíduo encontrar um alinhamento em relação aos seus objetivos individuais. Ou seja, é necessário que o indivíduo possa encontrar entre os objetivos organizacionais algum ou alguns que façam sentido para ele, para que então tenha alguma razão para alinhar-se. Não é possível definir os objetivos em termos hipoteticamente ideais se não forem encontradas pessoas para os executar.

Feurer e Chaharbaghi (1995, p.67) também concordam com esta afirmativa, complementando que “um sistema de medição de desempenho deveria ser formulado de forma a motivar antes que monitorar e controlar”. Também afirmam que

[...] indivíduos terão metas às quais são diretamente relacionadas com o desempenho de uma organização em adição àquelas metas que são de natureza pessoal [...] a maioria dos sistemas de medição de desempenho atuais negligencia a existência dessas metas informais. Conseqüentemente, informação é filtrada e manipulada de tal forma que o sistema de medição de desempenho empregado não reflete a real situação (p.66, tradução nossa).

---

<sup>30</sup> Para os autores, o sistema de controle de custos faz parte do sistema de controle financeiro.

Em outra parte do texto, eles reforçam a questão do dinamismo necessário aos *sistemas de medição de desempenho*, face aos diferentes papéis dos agentes organizacionais (*stakeholders*):

[...] o contexto de aprendizagem da medição e as questões fundamentais de implementação são freqüentemente ignorados no projeto do sistema de medição de desempenho. Essas questões estão largamente ligadas à relação que existe entre o processo de aprendizagem dos indivíduos e organizações bem como a existência de diferentes metas individuais dos interessados [*stakeholders*], incluindo acionistas, clientes e empregados. Conseqüentemente, o potencial total do sistema de medição de desempenho é freqüentemente não atingido porque o sistema opera de forma diferente do projetado (p.66, tradução nossa).

Ilustrativamente, a partir de uma reportagem em "*Industry Week*", Naisbitt (1995) coloca,

Muitas organizações acreditam que não há correlação entre integridade e desempenho do pessoal de base [...] Eles estão errados. Integridade e desempenho não são fins opostos de um continuum. Quando pessoas trabalham para uma organização que eles acreditam que é justa, onde cada um tem vontade de dar de si para ter o trabalho feito, onde tradições de lealdade e atenção são marcas registradas, pessoas trabalham por um maior nível. Os valores ao redor deles tornam-se parte deles e eles pensam no cliente como alguém a quem eles devem o melhor produto ou serviço possível (p.212-213, tradução nossa).

#### **3.4.3.4 Os Tipos de Processos**

Diferentes tipos de processos de serviços possuem características distintas e formas distintas de agregar valor. Enquanto serviços de massa<sup>31</sup> têm a maior parte de seu valor agregado no suporte (*back office*), serviços profissionais têm na linha de frente (*front office*). Além destas diferenças, várias outras existem, por exemplo, número de clientes por unidade de tempo, foco em processo/ produto e tempo de contato. Mesmo se organizações distintas seguirem uma mesma estratégia, diferentes processos de negócio irão possuir diferentes variáveis críticas. Assim, pode ser esperado que processos distintos gerem formas distintas de medição, ainda que os objetivos estratégicos finais sejam os mesmos. Por exemplo,

---

<sup>31</sup> A categorização dos tipos de processos de serviços é abordada no Apêndice C.

[...] enquanto serviços profissionais podem confortavelmente medir qualidade durante cada estágio do processo de serviço, isto é, entradas, saídas e durante a entrega do serviço, serviços de massa tendem a confiar mais pesadamente na medição das saídas do serviço e em levantamentos baseados em amostras sobre a satisfação do cliente (Fitzgerald *et al. apud* BRIGNALL; BALLANTINE, 1996, tradução nossa).

Por outro lado, sistemas de avaliação de desempenho e contábeis, podem não ser a melhor forma de obter coordenação entre empregados de linha de frente; nestes casos, supervisão pode ser uma alternativa mais eficaz, principalmente em ambientes turbulentos (GITTEL, 2000). Isto reforça o modelo proposto nesta tese, baseado na visão abrangente do modelo de Simons (1995), que vai além dos sistemas cibernéticos de controle.

#### **3.4.3.5 O Papel dos Sistemas de Informação**

A *tecnologia de informação* (TI) é condição necessária, mas não suficiente para permitir a gestão da organização (BRIGNALL; BALLANTINE, 1996). Dessa forma, a TI pode surgir como um fator complicador ou mesmo impeditivo, levando ao fracasso de um SCG. No entanto, não pode ser considerada como determinante para o sucesso. Isto é, a correta aplicação da TI não garante o sucesso, mas a aplicação inadequada pode restringir de tal forma o SCG, que leva ao seu fracasso. Desenvolver uma nova arquitetura de informação deve ser o primeiro passo para uma mudança no sistema de avaliação de desempenho; o segundo, é implementar a tecnologia que o suporta (ECCLES, 1991).

A forma como o sistema de informação e, por conseqüência o sistema de apoio à decisão (SAD ou DSS – *decision support system*) é desenhado tem influência determinante na forma como o decisor o utiliza. As capacidades reais que um sistema tem de apoiar a decisão e fornecer elementos para tal irá variar de um usuário para outro, pois as percepções que os mesmos têm sobre as restrições do sistema também variam (SILVER, 1991).

### **3.5 O CONTROLE DE GESTÃO E O CICLO DE RETROALIMENTAÇÃO (FEEDBACK) E**

#### **APRENDIZAGEM**

Os controles de gestão podem funcionar, em parte, como dispositivos que emitem sinais de desvios (positivos e negativos). Estes sinais em geral originam ações corretivas que buscam principalmente minimizar os efeitos nocivos destes desvios e, eventualmente, analisar suas causas.

A expansão de filosofias de inspiração japonesa como o TQM, trouxe à tona uma proposta que visa analisar as causas raízes dos problemas, as chamadas causas fundamentais. A solução dos problemas encontrados é realizada através de ações sobre desvios que seguem dois caminhos: o primeiro visa minimizar os efeitos ou resultados já ocorridos do problema. Seu principal objetivo é reduzir as perdas já ocorridas e evitar sua propagação. Ele pode ser considerado um ciclo simples de aprendizagem, "Quando o processo habilita a organização para conduzir suas diretrizes presentes ou atingir seus objetivos, o processo pode ser chamado ciclo simples de aprendizagem [*single loop learning*]" (ARGYRIS, 1977, p.116).

O segundo caminho visa identificar e eliminar ou minimizar suas causas fundamentais; com frequência, estas têm origem estrutural, política ou estratégica. Em tese, mesmo aspectos profundamente enraizados na organização podem ser questionados.

Paralelamente, tem havido interesse crescente e saudável nas escolas acadêmicas ocidentais acerca de aprendizagem e temas correlatos (conhecimento, informação, etc.). Uma das propostas nesta área é a do duplo ciclo de aprendizagem (*double-loop cycle/ double-loop learning*) (ARGYRIS, 1977). Por esta, organizações podem dar um passo adiante da mera correção de desvios, usando o ciclo duplo de aprendizagem para questionar não só os resultados obtidos, mas os pressupostos que embasam fundamentalmente a definição de quais são os objetivos e diretrizes (ARGYRIS, 1977) e, portanto, a forma de medir os resultados.

Metaforicamente, os ciclos duplos funcionam como instrumentos além de informar, por exemplo, se está acima da velocidade permitida, podem questionar a velocidade permitida, a forma de medir a velocidade, ou mesmo se é importante medir a velocidade.

De forma semelhante, Simons (1995) propõe que o *sistema de controle iterativo* deve monitorar as incertezas estratégicas, avaliando se mudanças ambientais podem invalidar ou minar as premissas fundamentais do negócio. Neste caso, deveria não se corrigir os rumos das estratégias atuais, mas antes, questionar as bases que estabelecem estas estratégias e, eventualmente, repensar as estratégias e o próprio negócio.

Monitorar incertezas estratégicas oferece a oportunidade de antecipação<sup>32</sup>. Por exemplo, se uma organização segue uma estratégia de diferenciação, baseada em uma tecnologia singular e superior, uma descoberta científica pode levar ao desenvolvimento de novas tecnologias que podem eliminar sua vantagem competitiva. A posição competitiva vantajosa da organização irá se erodir. Pelo monitoramento das premissas fundamentais da estratégia (isto é, a "ciência" que baseia a tecnologia superior), a organização pode antecipar a necessidade de investir no desenvolvimento de novas tecnologias a partir da descoberta científica. Neste caso, o monitoramento de incertezas estratégicas reveste-se de um caráter "futurista" ou "previdente". Evidentemente, não se trata de "adivinhar" o futuro, mas de antecipar ameaças potenciais.

Enfatizando controles de gestão selecionados e os fazendo interativos (e programando e delegando outros) executivos principais asseguram que a organização é responsiva às oportunidades e ameaças que as incertezas estratégicas apresentam (SIMONS, 1990, p.137, tradução nossa).

Através do monitoramento das incertezas estratégicas, o executivo principal pode sinalizar à organização quais novos focos devem ser atendidos e quais novas idéias podem ser testadas (LANGFIELD-SMITH, 1997). A prática da aprendizagem na organização pode levar

---

<sup>32</sup> Com frequência, a definição do papel gerencial contém o termo "capacidade de antecipação" como uma característica desejável.

os indivíduos a um novo patamar de conhecimento acerca do próprio processo de aprendizagem, permitindo se obter percepções (*insights*) acerca dos próximos passos e acerca do próprio controle de gestão.

Ciclos duplos de aprendizagem permitem à organização aprendizagem contínua e uma certa dose de ceticismo em relação à estratégia. Além de saudáveis, podem evidenciar momentos cruciais, onde mudança significativa é necessária. Da mesma forma, respondem a questão levantada por Shank e Govindarajan acerca das características desejadas de controles de gestão (ver página 129).

Sistemas tradicionais de controle e planejamento criam um senso de conforto e clareza; mas outros controles podem ser desenhados para promover curiosidade de experimentação (DENT, 1990). As duas formas são necessárias: a primeira mantém o foco nas variáveis críticas de desempenho, garantindo a sobrevivência no momento presente. A segunda permite manter a atenção quanto às oportunidades e ameaças, importantes para a sobrevivência futura da organização. Mas seus formatos serão diferentes: enquanto no primeiro se busca uma certa padronização, simplificação e automação, a fim de liberar a criatividade das pessoas para atividades de valor, a segunda será mais um processo de capacitação; em efeito, gerentes devem antes capacitar do que controlar o processo de criatividade (KROGH; NONAKA; ABEN, 2001).

Aparentemente, controles de gestão também podem ser utilizados para implementar mudanças na cultura organizacional (LANGFIELD-SMITH, 1997) e conseqüentemente permitir mudanças estratégicas.

Feurer e Chaharbaghi (1995, p.66-67), afirmam que “Mudança estratégica é um processo de aprendizagem contínua que requer que as medidas de desempenho sejam

ajustadas constantemente para refletir as mudanças no sistema de valores, assim satisfazendo as exigências para aprendizagem cognitiva e comportamental”.

As alavancas de Controle (SIMONS, 1995) são usadas com intensidades diferentes, de acordo com os momentos estratégicos da organização. Momentos de mudanças mais radicais e velozes em geral são acompanhados por um número maior de instrumentos de controle, com maior frequência e mais focados em incertezas estratégicas (o sistema de controle interativo).

Como percebido por alguns estudos (DENT, 1990, SIMONS, 1994), novos executivos principais nas organizações em geral trazem mudanças estratégicas, que podem também gerar alterações nos sistemas de crenças e valores. Sistemas de controle interativos e de aprendizagem são então utilizados para direcionar e estimular essas mudanças (SIMONS, 1994, 1995).

Neste capítulo, foram discutidos controles de gestão em formato abrangente e compreensivo. Tal proposta baseia-se nas evidências de que controles de gestão acontecem ou são operacionalizados de duas formas principais: através de sistemas tradicionais de controle, mais evidentes, diretos e objetivos e através de controles sócio-comportamentais, mais sutis, indiretos e subjetivos.

Este capítulo encerra a parte de revisão teórica propriamente dita. No próximo, é apresentado o modelo desta tese, propondo-se, a partir de evidências e sugestões das literaturas pesquisadas, as relações e características para um modelo abrangente de *controle estratégico de custos*.

## Capítulo 4

# CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS - UM MODELO AVANÇADO - A PROPOSTA

### 4.1 INTRODUÇÃO

Até este momento, foram realizadas revisões teóricas acerca de *estratégia* e *controle de gestão*, que oferecem uma estrutura conceitual para este trabalho. Neste capítulo, é proposto o modelo de *controle estratégico de custos*, a partir dos temas discutidos nos capítulos 2 e 3. São discutidos os elementos constantes do modelo, suas relações com o CEC e outros aspectos relevantes. A abordagem deste capítulo parte de novas visões para os controles de custo, inicialmente propostas a partir do início da década de 1990 e avança e amplia estes conceitos, procurando oferecer uma visão mais abrangente e holística.

É proposta uma nova concepção, chamada de *controle estratégico de custos*, oriunda do modelo atual, contextualizada no modelo de controle estratégico de Simons<sup>33</sup> e ampliada com novas abordagens. Após, é apresentado um sumário consolidado do modelo proposto.

#### 4.1.1 Avançando - Uma Visão Estratégica

A importância do *sistema de gestão de custos* (CMS) no suporte à estratégia da organização tem sido salientada por vários autores. Embora de uma forma ainda confusa, há uma certa concordância na literatura no sentido de que o CMS deveria ter consistência com a estratégia. Dessa forma, o sistema, conveniente e consistentemente, poderia reforçá-la. Vários autores têm demonstrado a importância de sistemas de medição de desempenho que sejam

---

<sup>33</sup> Ver seção 3.3

coerentes com o comportamento esperado dos agentes organizacionais e, portanto, conseqüentemente, com a estratégia, seja ela qual for. É popular o adágio de Goldratt (GOLDRATT, 1992) "diga como me medes e te direi como me comportarei; se me medires de forma ilógica, não espere comportamento lógico". Ainda uma recente pesquisa, mostra um exemplo de empresa que se deslocou de um segmento de mercado para outro, com estratégias diferentes, onde uma estrutura de custos inapropriada minou a nova estratégia (ZOOK, C, 2002).

De uma perspectiva de medição, a formulação de estratégia envolve o projeto do modelo de desempenho do negócio, enquanto implementação da estratégia é concernente ao rastreamento dos resultados atingidos dentro do contexto do modelo (ECCLES; PYBURN, 1992, p.42, tradução nossa).

Bromwich afirma que "Isto significa que contadores não podem restringir sua atenção somente à informação de custo referente aos produtos da empresa, mas também incorporar informações estratégicas em seus relatórios" (1990p.28, tradução nossa).

Também autores como Al Erbahr (1999), um dos principais defensores do EVA (*economic value added* - valor econômico adicionado), postulam que se, ao se esperar que agentes organizacionais se comportem de forma a aumentar a riqueza dos acionistas, nesta abordagem medida principalmente pelo indicador EVA, o sistema de medição de desempenho deve ser desenhado de forma a reforçar este comportamento.

Shank e Govindarajan (1997) mostram a importância do alinhamento da remuneração dos executivos com a estratégia da unidade de negócio. Mesmo considerando uma certa diferença na abordagem estratégica feita por eles e o fato de que se ativeram ao sistema de recompensa (notadamente, alto escalão), é necessário perceber-se que a tese defendida vai ao encontro da idéia de sistemas de avaliação de desempenho coerentes com a estratégia.

No entanto, a partir de uma pesquisa conduzida por volta de 1994, Fry, Steele e Saladin (1995) afirmavam que muitas empresas utilizavam sistemas de custos que não eram coerentes com o ambiente competitivo das mesmas. Ainda,

Uma vez que a qualidade do produto é indicada como o mais importante fator de longo prazo para o sucesso [da empresa], é necessário que a infra-estrutura de manufatura encoraje comportamento gerencial que irá melhorar este fator [...] uma vez que o sistema de gestão de custos é o maior componente da infra-estrutura de manufatura, é vital que o sistema apóie esta estratégia [de manufatura] (p.27, tradução nossa).

Cooper e Slagmulder (1999) realçam as características de um sistema de custeio para fins estratégicos, sublinhando que devem ter maior simplicidade que um sistema com fins operacionais, sendo desenhado tão simples quanto possível. Inclusive, colocam que para fins estratégicos, o custeio indireto pode ser aceitável.

Já Cunningham (1992) afirma, a partir de uma pesquisa realizada através de múltiplos casos na indústria de transportes, que o CMS, no suporte à estratégia, pode ter características diferenciadas ou adicionais àquelas necessárias ao simples controle de custos. O autor afirma que um maior detalhamento utilizado nas empresas pesquisadas era realizado por solicitação das áreas mais envolvidas no desenvolvimento e aplicação de estratégias.

Os resultados deste estudo indicam que existem sistemas de controle e contabilidade que não só são adequados sob estratégias competitivas, mas ampliam a efetividade das estratégias... a penetração da influência de atividades de marketing sobre as **características** dos sistemas de controle e contabilidade e a forte crença das pessoas entrevistadas que esta influencia é a maior contribuição para o sucesso da estratégia competitiva (p.97, grifo nosso, tradução nossa).

[...] o interesse dos gerentes em desenvolver novas medidas de desempenho foi disparado por estratégias [ênfase em serviço ao cliente] (ECCLES, 1991, tradução nossa).

Já Bornia (2002) afirma que um sistema de custos deve primeiramente decidir *o que* deve ser medido (qual informação é importante), para depois decidir *Como* medi-la. Esta assertiva vai ao encontro do que propõem Brignall e outros (1991) como pode ser visto nas seções 3.4, 3.4.1, 3.4.2 e 3.4.3. Estas abordagens demandam necessária e implicitamente a consideração da estratégia.

#### 4.1.2 O ABC e o Suporte à Estratégia

O sistema ABC pode ser considerado como um sistema de informações que oferece custos mais acurados, a fim de melhorar o desempenho da organização (BOISVERT, 1999). Há um certo consenso entre estudiosos do *sistema ABC (Activity-Based Costing)* de que o mesmo se aplica bem como sistema de medição e análise para fins estratégicos; outros vão além, afirmando que o ABC é um sistema de informações de custos para fins estratégicos por excelência.

No entanto, em ambientes dinâmicos, de freqüentes e velozes mudanças estratégicas, um alto nível de manutenção, muitas vezes requerido pelo ABC, pode ser contraproducente (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). Inclusive autores como Cokins (1996) que defendem a escolha do nível de detalhe do ABC: “o nível de detalhe [do modelo ABC] depende do tipo de decisões tomadas com os novos dados”(p.199), reconhecem o risco de um custo elevado para a montagem e manutenção do sistema: “se o modelo [do sistema ABC] é demasiadamente simples, ele pode ser insuficientemente acurado; mas se for muito complicado, o esforço extra para mantê-lo pode exceder os benefícios” (p. 200, tradução nossa).

O sistema ABC foi originalmente desenhado para fazer frente à “alocação” da crescente parcela de custos fixos das organizações, devida principalmente ao crescimento de atividades de apoio. Estas tiveram crescimento relativo em função das mudanças ambientais (maior diversidade de produtos, que levou a uma maior complexidade interna) e da redução absoluta e relativa dos custos diretos, fruto de cem anos de gerenciamento sobre esses. Assim, o sistema ABC pode oferecer informações mais acuradas para organizações que:

- a) Tenham alta parcela de custos fixos indiretos;
- b) Tenham alta complexidade/ diversidade da linha de produtos.

Portanto, para organizações que estejam atuando em ambientes competitivos altamente estáveis, com parcelas de custos indiretos reduzidas, pouca diversidade de produtos e, ainda produtos semelhantes, e adotando, por exemplo, estratégias de liderança em custo total, um sistema ABC pode ter pouco sentido. Se o objetivo da empresa é reduzir os custos e investimentos ao máximo, e se o sistema de custeio atualmente utilizado (*custo-padrão*, *centro de custos*, etc.) fornece respostas satisfatórias, um sistema mais “avançado” de custos pode ter um investimento e um custo desnecessários. Desta forma, embora o ABC seja “um sistema de custos estratégicos por excelência”, paradoxalmente, ele se torna pouco relacionado à estratégia. Há exemplos de usos do ABC que mais prejudicaram do que ajudaram a organização estrategicamente (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

O conhecido livro de Johnson e Kaplan (1993), que contribuiu para inaugurar o atual período de repensar dos sistemas de custeio, questiona exatamente a relevância dos sistemas de custeio para fins gerenciais, devido à sua inadequação em fornecer as informações necessárias à gestão das organizações.

Se o ambiente competitivo e a estrutura da organização permitem o uso, de forma relevante, isto é, útil, adequada, proveitosa, de um sistema de custeio “tradicional”, não há sentido em migrar para um sistema mais “avançado”, onde é esperado certo investimento monetário, maior custo de manutenção, maior complexidade. Além, é claro, de que qualquer processo de mudança envolve riscos de resistência e de mudança de linguagem e cultura, que podem resultar em fracassos e perdas substanciais<sup>34</sup>. Isso não significa que a organização deverá manter de forma indefinida sua estrutura e seus sistemas; ao contrário, significa que antes de implementar alguma “novidade” gerencial, ela deve avaliá-la à luz de seu ambiente competitivo, sua estrutura, suas crenças e perspectivas.

---

<sup>34</sup> Não é objetivo deste trabalho discutir profundamente aspectos relacionados à mudança organizacional.

## **4.2 CARACTERÍSTICAS AVANÇADAS PARA O CEC - UMA NOVA CONCEPÇÃO**

A partir de propostas do início da década de 90 se iniciou um processo de redesenho dos sistemas de custos com fins gerenciais. Mas este processo, como visto, não parece ainda ter conduzido a um modelo satisfatório e abrangente para o controle estratégico de custos. A partir desse ponto, algumas concepções avançadas serão agregadas aos modelos existentes, visando oferecer uma estrutura mais satisfatória. Foram considerados também as características de sistemas de controle estratégico elencadas no Quadro 8, o modelo de controle estratégico de Simons (1995), visto na seção 3.3 e diversas pesquisas isoladas já realizadas.

### **4.2.1 Temas na Gestão Estratégica de Custos**

De acordo com Shank e Govindarajan (1997), um sistema de sistema de gestão estratégica de custos possui três temas subjacentes: *análise da cadeia de valor*, *análise de posicionamento estratégico* e *análise de direcionadores de custo*.

A *análise da cadeia de valor* busca compreender a contribuição da empresa na formação dos custos de um produto através da cadeia de valor. Partindo da compreensão de que o custo de um produto ao chegar às mãos do consumidor final é composto da soma dos custos dos participantes da cadeia de valor que atende este consumidor, pode-se estimar se os custos adicionados pela organização são coerentes com sua contribuição em termos de valor agregado (Figura 22). Neste caso, as características do sistema de custos da empresa devem permitir a ela medir e monitorar os custos, tanto da cadeia de valor externa (interempresas ou interunidades), como da cadeia de valor interna.

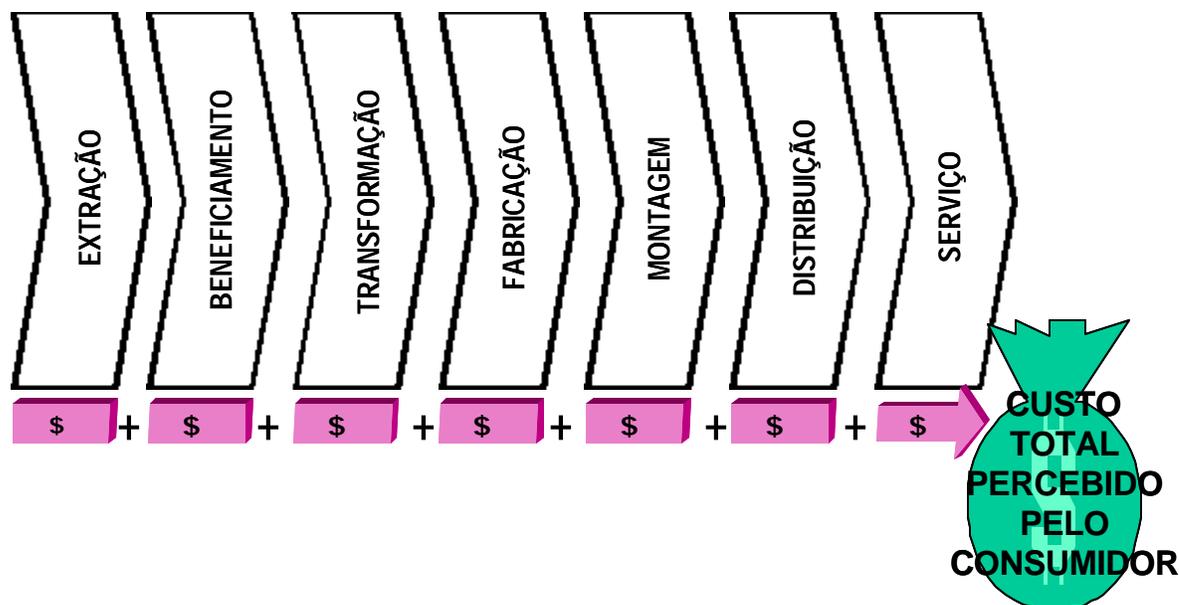


Figura 22 - Custos adicionados à cadeia de valor

Neste sentido,

Um sistema de informação de contabilidade gerencial necessita incorporar informações de demanda e coletar todos os dados externos e internos antes discutidos [vantagens e desvantagens de custo por economias de escala ou economias de escopo] se decisões completamente informadas devem ser atingidas (BROMWICH, 1990, p.41, tradução nossa).

A *análise de posicionamento estratégico* busca compreender qual a estratégia genérica que a empresa está seguindo e como deve ser desenhado o sistema de custos para apoiar esta escolha. Neste aspecto, é importante compreender que abordagens estratégicas diferentes exigem estruturas organizacionais diferentes (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Sendo esperadas arquiteturas diferentes da organização em posições estratégicas diferentes, por coerência devem-se oferecer desenhos de sistemas de custo diferentes para cada situação.

Também Diehl e de Queiroz (2000) colocam que, para organizações cuja estratégia envolva inovações frequentes de produtos, um adequado controle de custos durante o ciclo de inovação pode ser fundamental.

Na *análise dos direcionadores de custo* (ver Quadro 10), também chamados de condutores de custo (PORTER, 1992), o foco está em compreender quais os fatores que

causam o custo. Internamente, este conceito pode ser entendido no escopo do ABC – *custeio baseado em atividades*, como geradores de custo (ver BOISVERT, 1999). A efetiva gestão de custos deve ser realizada sobre as causas dos custos, sem o que, as ações gerenciais estarão sendo tomadas sobre os efeitos, não impedindo recorrências. Na literatura sobre TQM (*total quality management* – gestão da qualidade total), analogamente, já é amplamente aceito que ações gerenciais devem ser tomadas sobre as causas dos problemas de qualidade<sup>35</sup>. Por exemplo, em muitas organizações são comuns ações de redução de custos do tipo “corte-20%-do-pessoal-até-sexta-feira”, sem compreender que os custos de pessoal são decorrência de necessidades de mão-de-obra para a execução de atividades. A necessidade de pessoal, neste caso, só diminuirá com o redesenho dos processos.

<b>Direcionadores de Custo Estruturais</b>	<b>Direcionadores de Custo de Execução</b>
Escala	Envolvimento da força de trabalho
Escopo	Gestão da Qualidade Total
Experiência	Utilização de Capacidade
Tecnologia	Eficiência do Layout das Instalações
Complexidade	Configuração do produto
	Exploração de ligações com fornecedores e clientes

Quadro 10- Direcionadores de custo estruturais e de execução - fonte: SHANK; GOVINDARAJAN, 1997.

Ora, se a análise de direcionadores de custo é parte fundamental de um CEC e um CEC pode ser dito apoiador de uma determinada estratégia, então deve ser esperado que um adequado CEC, isto é, um adequado conjunto de características de um CEC, irá privilegiar características que estejam mais fortemente relacionadas com o controle dos direcionadores de custo mais representativos da estrutura da organização e da indústria na qual esta está inserida.

Para reforçar este posicionamento, pode-se dizer que Simons (1995) sugere que um sistema de controle diagnóstico deve monitorar as variáveis críticas da organização. Por

<sup>35</sup> Ver, por exemplo: CAMPOS, 1994; GARVIN, 1992

variáveis críticas entendem-se aqueles indicadores ligados aos fatores críticos de sucesso da organização; aqueles processos e projetos que por serem estratégicos devem ser mantidos sob controle para assegurar a viabilidade estratégica (LORINO; TARONDEAU, 1998). Naturalmente, se entre estas variáveis existem aquelas relacionadas a custo, um controle estratégico de custos deve monitorá-las. Uma consequência desta afirmação é que se a organização, hipoteticamente, não tem algum tipo de custo como variável crítica, então, um controle de custos pode ter um papel secundário, não tendo caráter estratégico. Analogamente, aquelas competências estratégicas ou centrais da organização (HAMEL; PRAHALAD, 1990), que são a base dos processos estratégicos, devem ter seus indicadores de custo controlados pelo CEC.

#### 4.2.2 Visão Abrangente

Tradicionalmente, têm sido considerados como controles de custo *sistema formais* ou *cibernéticos*. Grande parte dos estudos conduzidos sob o enfoque custos é dirigida para a análise de instrumentos objetivos e concretos de custos, por exemplo, sistemas de remuneração, orçamentos e custo-padrão. É mesmo dito que a efetividade de um sistema de controle é avaliada em termos de se ele mantém a atividade-alvo em limites razoáveis ou se tem efeitos colaterais disfuncionais (LAWLER apud GREEN; WELSH, 1988). Inclusive há relatos de problemas ao se aplicarem controles cibernéticos em certas organizações ou alguns de seus departamentos (HOFSTEDE, 1978).

No entanto, o controle efetivo de custos se dá também através do estímulo de certos comportamentos. Como discutido anteriormente, o grande objetivo dos controles de gestão é de induzir ou estimular um determinado comportamento. Neste sentido, controles "alternativos" de custos também funcionam como instrumentos que podem moldar um determinado comportamento. Algumas formas podem ser sistemas de valores e crenças,

comportamentos demonstrados pelo executivo principal, regras de conduta, entre outras. Por exemplo, em uma empresa que busca um controle rígido de custos, regras estritas de conduta ética quanto a despesas de viagem podem evitar "gastos excessivos"<sup>36</sup> em jantares, hospedagem, locomoção.

Vários autores (CUNNINGHAM, 1992, GOMES; SALAS, 1999, DAVILA, 2000) têm afirmado a importância dos relacionamentos entre o CMS e aspectos e controles sociais e comportamentais. Pelo fato de que o CMS fornece uma forma de comunicação nas organizações, ele pode também exercer uma papel importante nos controles sociais e comportamentais (CUNNINGHAM, 1992). Como discutido antes em maior detalhe, o sistema de controle estratégico, onde está inserido o CMS e o CEC é operacionalizado também por aspectos sociais e comportamentais (SIMONS, 1995). Em serviços, adicionalmente, a medição de desempenho requer também, a medição de intangíveis (FITZGERALD et al., 1989). Por causa das características dos produtos das organizações de serviços, a medição do desempenho tende a ser mais subjetiva (ANTHONY et al., 1984).

Mesmo se considerando que os objetivos estratégicos da organização sejam prioritariamente econômicos, o uso de controles abrangentes pode ser fundamental para alcançá-los. Por exemplo, o uso de indicadores não-financeiros pode elevar o comprometimento se estes contiverem fortes relações de causa-efeito com os indicadores financeiros, na medida em que eleva a auto-eficácia do executivo (WEBB, 2001). Até porque indicadores econômicos objetivos,

---

<sup>36</sup> Por vezes, é admitido que empregados em viagem eventualmente imputam alguma parte de suas despesas particulares àquelas que serão reembolsadas pelas suas organizações. Em alguns casos, é mesmo tolerada uma certa "elevação" das despesas como uma forma de remuneração indireta ou estímulo ou premiação.

É claro, nós não negamos o papel central que as medidas financeiras tem em avaliar o desempenho *global* de um negócio. Eles são indicadores legítimos e importantes de quão bem a gestão está utilizando os ativos sobre seu controle para incrementar o valor do acionista. Mas como todo gerente sabe, há limitações importantes em confiar exclusivamente em medidas financeiras de desempenho. Uma das mais importantes limitações é que medidas contábeis são indicadores de resultados, isto é, eles são os resultados da ação gerencial e do desempenho organizacional, não a causa destes (ECCLES; PYBURN, 1992, p.41, tradução nossa).

Em uma visão de *sistemas de controle de gestão* como aqueles que visam auxiliar a organização a atingir seus objetivos, isto é, implantar uma adequada estratégia, pode-se afirmar que:

Gestão de desempenho [...] vai além dos limites tradicionais da contabilidade gerencial, e requer habilidades de gerentes contábeis [*controllers*] (e pesquisadores em contabilidade gerencial) a serem desenvolvidas em pelo menos três áreas: [...] os gerentes contábeis necessitam entender as atividades operacionais da organização [...] segundo, há a necessidade de conectar o projeto de sistemas de controle com questões de estratégia, tanto deliberada quanto emergente [...] terceiro, há a necessidade de focar no contexto externo dentro do qual a organização está inserida [...] A intenção de usar sistemas de medição de desempenho é influenciar o comportamento gerencial, de forma que os gerentes tenham conhecimento e motivação para agir nos melhores interesses da organização [...] Embora técnicas individuais de gestão e controle contábil tenham sido bem estudadas individualmente dentro de um contexto restrito, elas precisam ser estudadas como parte de um sistema de controle organizacional mais abrangente [...] gerenciamento contábil e outras práticas de medição de desempenho necessitam ser avaliadas não apenas de uma perspectiva econômica, mas também de uma perspectiva social, comportamental e gerencial, dentro de um contexto organizacional amplo (OTLEY, 1999, p.380-381, tradução nossa).

Percebe-se que ao partir-se da visão ampla de controle como um processo de induzir o comportamento dos agentes organizacionais, é necessário introduzir elementos outros que aqueles tradicionalmente vistos como "controles cibernéticos" ou formais. Com frequência estudos organizacionais mostram uso, inclusive inconsciente, de "controles alternativos" como forma de exercer uma regulação dos processos seja por que o controle tradicional falhou, seja por que é inadequado ou não consegue captar os elementos necessários para sua própria atuação. E mais, é preciso considerar que estes elementos não existem enquanto partes isoladas, mas sim como partes de um todo. Há mútua dependência entre eles. As duas categorias de controle não são mutuamente excludentes e podem mesmo se complementar e reforçar (CUNNINGHAM, 1992).

Há uma lei implícita nisto, mas esta lei é aquela a qual partes dos todos têm que se moldar pela virtude de sua real existência como partes dos todos [...] o mais importante sobre partes é que elas têm que se encaixar precisamente no lugar com outras partes no organismo todo que elas compõem' [...] as propriedades de qualquer parte são determinadas não por alguma lei fundamental, mas pelas propriedades de todas as outras partes (CAPRA, 1991, p.320-321, tradução nossa).

Aspectos ligados às premissas básicas das estratégias, como já discutido, as incertezas estratégicas, não são monitorados por indicadores objetivos, inequívocos, que disparam automaticamente um alarme que permite o gerenciamento por exceção. Antes, são sinais sutis do ambiente, mudanças, que embora possam ser radicais, aparentemente têm pouca relação com o negócio e suas premissas, pelo menos inicialmente. No entanto, a percepção destes sinais e as ações decorrentes (logo, um processo de controle) podem ser fundamentais para a sobrevivência e sucesso da organização. Como estes sinais são normalmente sutis, inesperados, desconhecidos, não há a necessidade, ou mesmo, não se pode defini-los com precisão; ou seja, não se pode definir com exatidão o que, como, quando, onde, medir estes sinais. Talvez o máximo que se possa fazer é, ao perceberem-se sinais potencialmente impactantes, confrontá-los com as premissas básicas e as variáveis críticas da organização. "Se a vigilância estratégica deve ter sucesso, o processo de monitoramento deve ser mantido aberto. Pré-estruturá-lo antecipadamente com uma lista de questões críticas deve ser evitado" (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987, p.97).

#### 4.2.3 Visão Externa

Idealmente, decisões estratégicas de uma organização são dependentes das ações das demais forças competitivas (PORTER, 1997), ou forças externas a ela. Estas forças podem moldar a forma como a organização define sua estratégia e, conseqüentemente, impactar o custo. Desta forma, um controle estratégico de custos deve ser capaz de monitorar os custos ou ações com impacto sobre custos, tomadas pelas forças competitivas. De forma similar, Shank e Govindarajan (1997) salientaram esta característica quando propuseram a *análise da*

*cadeia de valor*, através da qual realizam a análise de custo da organização em relação à cadeia de valor da qual ela é participante e em relação a outras cadeias.

Na própria cadeia de valor e fora dela há forças competitivas que podem afetar o custo: concorrentes, o mais óbvio dos agentes externos, clientes, fornecedores, entrantes potenciais e substitutos. Por exemplo, uma nova tecnologia desenvolvida por um entrante, substituto ou concorrente pode exigir que a organização ofereça serviços ou características adicionais ao seu produto, elevando seu custo. Outro exemplo é o monitoramento dos investimentos necessários para um determinado concorrente ou entrante potencial oferecer um produto que venha a competir com a organização. Ilustrando isso,

Entrantes potenciais em uma indústria na qual a produção envolve custos perdidos (sunk costs) tem que incorrer nestes custos sem garantia de sua recuperação [...] com esta visão, contadores deveriam procurar fornecer informações sobre custos perdidos por causa das vantagens estratégicas que podem trazer para a empresa que os possuir (BROMWICH, 1990, p.43, tradução nossa).

Novamente, as forças competitivas às quais serão mais importantes de monitorar irão variar de acordo com cada organização e indústria. Também a intensidade e os tipos de controles serão dependentes de cada circunstância.

Tais dificuldades [em desenvolver controles estratégicos práticos e úteis] são prováveis de serem mais pronunciadas em certas categorias de negócios e processos de controle estratégico podem necessitar considerar circunstâncias específicas enfrentadas por cada negócio (GOOLD; QUINN, 1990, p.54, tradução nossa).

#### 4.2.4 Estrutura Organizacional

Em termos de contexto, é fundamental considerar a evolução das organizações de serviços para uma situação onde a própria estrutura, como tradicionalmente definida, cessa de existir. Organizações operando em redes virtuais, *home-offices* e outras formas, trazem para o conceito *estrutura* uma nova definição. Ao mesmo tempo, paradoxalmente, o afastamento geográfico das pessoas, em estruturas virtuais, aumentou a interação entre elas, na medida em que a conectividade passa a acontecer em tempo real e em linha (*on-line*). De uma forma

geral, a integração, pelo menos em termos de informação, aumentou drasticamente; a grande questão agora não é mais a falta de informação, mas o excesso, e logo, como geri-lo.

A estrutura organizacional também é um aspecto a ser considerado no projeto e na operação de controles de custos estratégicos. Os empregados (perfil, formação, nível de confiança, cultura, etc.) e a arquitetura (número de níveis hierárquicos, órgãos – divisões, departamentos, setores – distribuição geográfica, etc.) podem influenciar o formato deste controles. O controle estratégico se trata de um processo; processos, estrutura e estratégia estão inter-relacionados (MILES; SNOW, 1978).

O tipo de processamento requerido das informações pelo ambiente poderá gerar diferentes estruturas organizacionais (GALBRAITH, 1973). O processo de controle deve se adaptar a esta estrutura organizacional. Brignall e Ballantine (1996) propõem que o ambiente interno de uma organização irá afetar como deve ser medido o desempenho.

Fisher (1995) sugere, a partir de um modelo contingencial, que os controles utilizados são relacionados com a estrutura organizacional. Complementa colocando que se trata de um processo interativo.

Os dispositivos de controle utilizados dependerão da estrutura organizacional (ANTHONY et al., 1984). Por exemplo, pessoal com menor formação profissional pode demandar controles de interpretação mais fácil. Reciprocamente, a interpretação dos sinais emitidos pode ser mais bem realizada por pessoal com um tipo de formação em detrimento de outra. Ilustrativamente, Cunnigham (1992) afirma que, em uma das companhias entrevistadas em sua pesquisa, um executivo disse-lhe que usara sua influência pessoal para assegurar a independência dos serviços prestados no suporte à estratégia, em relação à função tradicional de contabilidade, por entender que as atividades eram separadas. O autor afirma que nas empresas pesquisadas a função contábil não era envolvida no processo de controle.

Por outro lado, Feurer e Chaharbaghi (1995) sustentam que durante períodos de mudanças estratégicas, o sistema de avaliação de desempenho deveria ser independente da estrutura da organização; antes focado em processos de negócios do que em funções. Ora, mesmo que isto fosse desejável, como assegurar que o comportamento dos agentes organizacionais será adequado, se eles entenderem o processo de avaliação de desempenho inapropriado, ou mesmo, se houver interpretações equivocadas acerca do mesmo?

#### 4.2.5 O Ciclo de Aprendizagem

Um sistema de controle estratégico de custos deve estar voltado ao suporte às questões estratégicas da organização. As questões estratégicas envolvem as maiores decisões da organização em termos de alcance e de tempo. Mas estas decisões devem ser tomadas em consonância com o contexto; se o contexto muda, isto é, se os pressupostos que são a base das estratégias atuais mudam, as decisões estratégicas terão que ser revistas. O sistema de controle estratégico de custos deve ser capaz de indicar mudanças fundamentais e significativas nos aspectos de custos. Por exemplo, monitorar as incertezas estratégicas relacionadas a aspectos de custos da organização. Antes que definir a priori os novos custos da organização, o sistema deveria ser capaz de antever alterações relevantes, indicando pelo menos o sentido dessas mudanças (elevação ou redução de custos) e uma estimativa preliminar de sua grandeza.

Por outro lado, freqüentemente o comportamento pessoal não reforça a aprendizagem de duplo ciclo. Pessoas podem ser tentadas a "jogar o jogo" de cinismo organizacional:

Para complicar o assunto, quando empregados escolhem aderir a uma norma [implícita] que diz: 'esconda erros', eles sabem que estão violando outra norma que diz: 'revele erros'. Qualquer que seja a norma que eles escolham, eles correm o risco de problemas. Se eles escondem o erro, eles podem ser punidos pelos superiores se o erro é descoberto. Se eles revelam o erro, eles correm o risco de expor uma rede inteira de camuflagem e decepção (ARGYRIS, 1977, p.116, tradução nossa).

Medidas objetivas contidas no controle estratégico de custos nem sempre permitem evidenciar erros quantitativos, pois podem ser mascaradas. Têm menos ainda capacidade de

mostrar erros comportamentais, cujo efeito pode ser muito distante no tempo. A literatura gerencial é repleta de casos de executivos principais que tinham quase total desconhecimento da situação real da organização e das "redes de camuflagem e decepção" <sup>37</sup>. O CEC deve conter elementos que permitam operar o duplo ciclo de aprendizagem, para merecer o título de controle estratégico de custos. Se o controle de custos não é capaz de monitorar as premissas fundamentais da estratégia e as mudanças que possam afetar significativamente a estratégia da organização, então ele é somente um sistema de custos ampliado. "O sistema de controle [estratégico] deve também identificar as premissas básicas sobre as quais a estratégia é assentada, e rastrear quaisquer mudanças nessas e suas implicações no desempenho" (GOOLD; QUINN, 1990, p.46, tradução nossa).

Um controle estratégico de custos deve então ser capaz, além de monitorar quantitativamente os custos internos, os custos externos (cadeia de valor), os custos dos concorrentes e do próprio posicionamento estratégico, de monitorar as premissas básicas que fundamentam a estratégia e as mudanças contextuais que possam impactar significativamente a estrutura de custos da organização, direta ou indiretamente. Para estas últimas tarefas, somente indicar o sentido da mudança (ascendente ou descendente) e sua ordem de grandeza, podem ser suficientes.

O controle da implementação do processo estratégico, definido por Simons como o sistema de *controle diagnóstico*, pode também operar outra função: ser utilizado como valiosa fonte de informação (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987). Neste sentido, utilizar as informações obtidas pelos agentes organizacionais responsáveis pela implementação da estratégia para verificar a validade das ações proposta e mesmo para obter sinais que indiquem a validade das premissas estratégicas, pode ser muito proveitoso. Além da

---

<sup>37</sup> O autor foi testemunha de uma situação onde um novo gerente ao revelar ao executivo principal uma prática comum de camuflagem de estoques causados por erros operacionais, foi acusado de "deslealdade" e de "fugir de suas responsabilidades". O executivo principal não só não acreditou no novo gerente como ignorava a prática.

ampliação dos pontos de vistas, próprio escopo da informação, maior envolvimento (e, logo, maior comprometimento) destes, pode levar ao saudável questionamento da estratégia em curso, bem como a uma atualização mais rápida do cenário utilizado como pano de fundo da formulação estratégica.

A operação do *ciclo de aprendizagem*, bem como o próprio processo de aprendizagem, necessitam de recursos, que devem ser alocados a partir de decisões estratégicas. Uma forma de gerir os custos alocados a estas atividades é fornecer estrutura e ferramentas que estimule a criatividade focada (KROGH; NONAKA; ABEN, 2001). Devido ao processo de criatividade ser uma tarefa com resultados incertos, a falta de foco pode levar a dispersão de esforços (e, conseqüentemente a desperdício de custos), além de distrair a atenção da organização e das pessoas do essencial.

#### 4.2.6 Localização do CEC na Organização

Conforme discutido até o momento, o CEC possui características de um processo de controle que apóia a estratégia da organização. Para tanto, ele utiliza elementos do sistema de controle estratégico – SCE (por exemplo, objetivos estratégicos de custo), elementos do sistema contábil – SC (por exemplo, base de dados), indiretamente, e elementos do sistema de custos gerenciais (por exemplo, custo de produtos e clientes). Pode-se afirmar que o CEC opera na interseção dos sistemas Gerencial e Estratégico (Figura 23). Com base nessas informações, o CEC pode operar como um conjunto de controles de custo para o suporte à estratégia. É importante perceber que a configuração do CEC mais adequada é dependente da estratégia da organização, assim como de outras variáveis contingenciais.

---

Em termos coloquiais, esta prática é às vezes cunhada como: "você finge que controla e eu finjo que faço", ou suas variantes.

O modelo proposto por esta tese pode ser relacionado e melhor entendido quando referido ao modelo das *alavancas de controle* (SIMONS, 1995), um sistema de controle estratégico abrangente. A partir da próxima seção, esta relação é discutida.

### Sistema de Controle de Gestão (parcial)

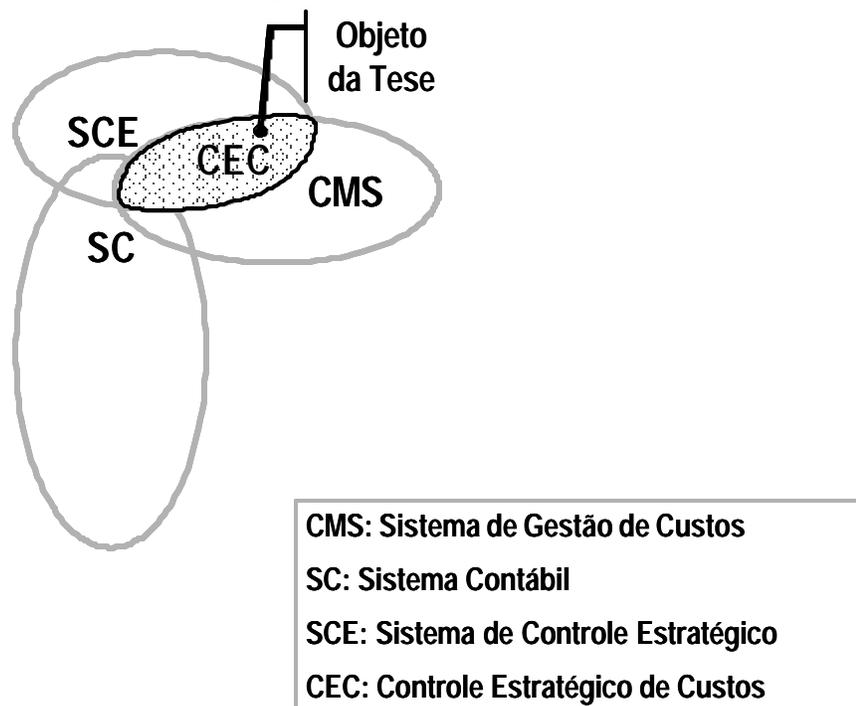


Figura 23 - A localização do cec na organização

### 4.3 O CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS E AS ALAVANCAS DE CONTROLE

O sistema de custos tem inter-relação com o *sistema de controle estratégico* do negócio (SCE). Sendo parte de um sistema de controle de gestão, ele deve sofrer influência do contexto da organização, do ambiente competitivo e das definições estratégicas, como já discutido. Considerando o modelo de Simons, pode-se perceber que ele está relacionado com o sistema de controle estratégico de duas formas (Figura 24). A primeira é a própria lógica de acompanhamento, medição, quantificação e resultados das variáveis de diagnóstico e de ambiente. A segunda é a forma pela qual ele será influenciado pelo sistema de controle estratégico e estes influenciarão o comportamento dos agentes organizacionais.

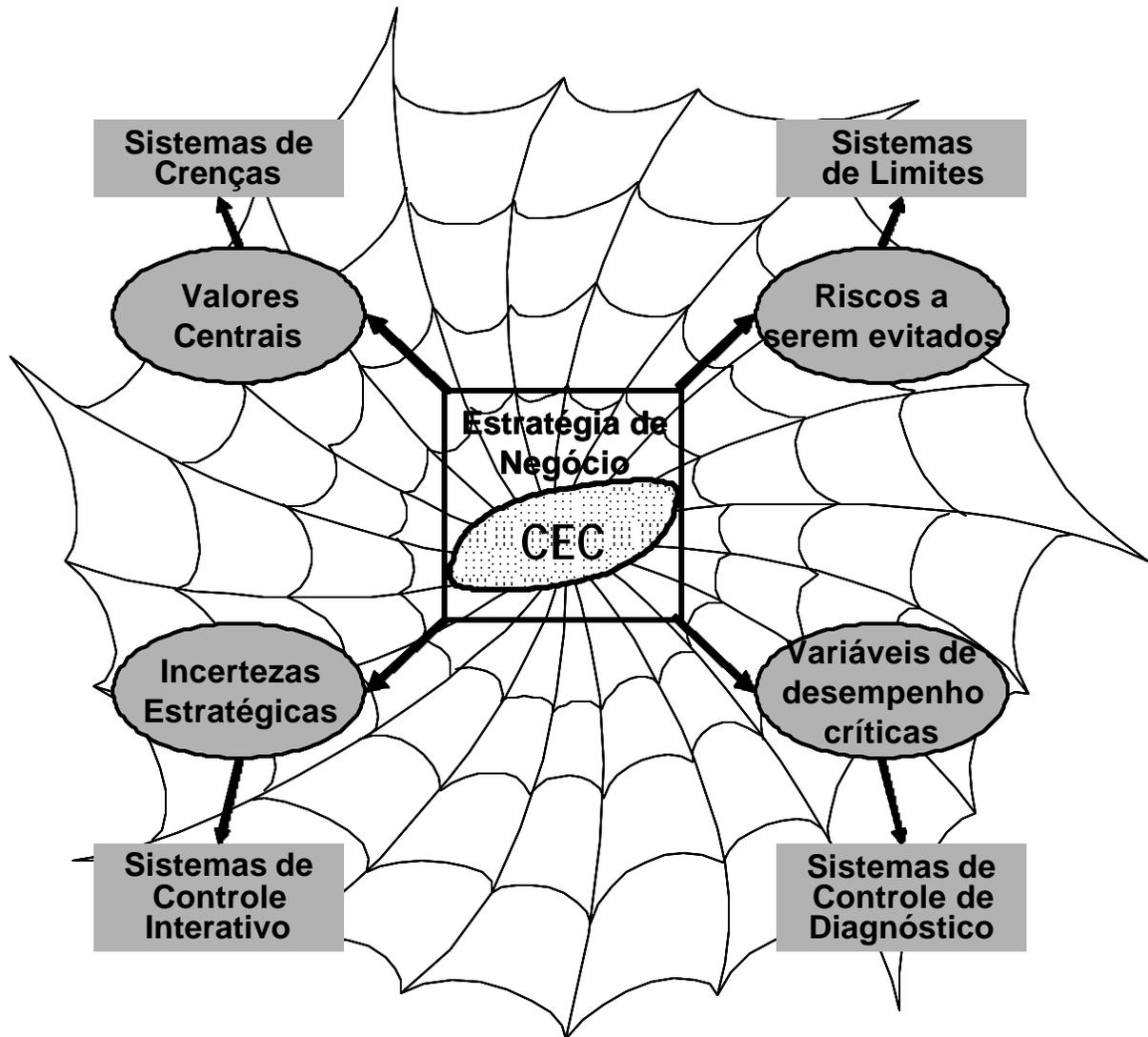


Figura 24 - O CEC inserido no Modelo de Simon

#### 4.3.1 O Monitoramento de Custos: Sistema de Controle Diagnóstico e Sistema de Controle Interativo

O CEC, considerado o modelo das *alavancas de controle*, como um sistema de suporte a estratégia tem, então, duas facetas: a primeira em um formato de controle diagnóstico, e a segunda em um formato de controle interativo.

A abordagem de controle diagnóstico faz o monitoramento das *variáveis críticas de desempenho*, sendo operada em uma nuance de *gerenciamento por exceção*. Ela facilitará o

ciclo corretivo (*single loop learning*), mantendo os processos de negócio na direção esperada. Internamente, as variáveis críticas estão associadas aos processos e projetos estratégicos. Externamente, pode monitorar os custos dos concorrentes, de outros participantes da cadeia de valor, entre outras funções.

A abordagem de controle interativo faz o monitoramento das *incertezas estratégicas*, operada em um comportamento mais interativo e informal. Ele facilita o ciclo evolutivo (*double-loop learning*), permitindo o questionamento e a aprendizagem acerca das premissas fundamentais que baseiam as escolhas estratégicas. Adicionalmente, deve ter um olhar para o ambiente externo mais pronunciado e abrangente do que o sistema de controle diagnóstico, visto que irá procurar “sinais” e tendências mais do que indicadores.

Muitas empresas de serviços têm produtos personalizados, não-padronizados, sem rotina tecnológica; isto indica baixo conhecimento das relações meios-fins, o que faz de controles progressivos [feed forward ou evolutivos] mais úteis que sistemas de retroalimentação (feedback). Estes sistemas de controle progressivo estão primariamente direcionados a lidar com incertezas tecnológicas e ambientais (BRIGNALL; BALLANTINE, 1996, tradução nossa).

O modelo das alavancas de controle é coerente com a proposta de Shank e Govindarajan (1997) de temas na *gestão estratégica de custos* - análise da cadeia de valor, análise de posicionamento estratégico e análise de direcionadores de custo. No entanto, a proposta das alavancas de controle é mais abrangente, uma vez que sugere o monitoramento de aspectos indiretos e não só de aspectos objetivos e quantitativos de custo. Porém, as alavancas de controle, como originalmente propostas, interessam-se somente com controles formalmente estabelecidos. Esta limitação é reconhecida por Simons (1995).

De forma semelhante, as alavancas de controle sugerem o monitoramento de oportunidades e ameaças, uma tarefa estratégica, como sugerida pela análise SWOT (forças, fraquezas, oportunidades e ameaças) (Andrews apud MINTZBERG et al., 2000). Mas, de uma forma aprimorada, sugere que o monitoramento das incertezas estratégicas deve ser

"permanente"; isto é, ela não ocorrerá somente no momento formal de planejamento estratégico, mas de forma contínua pelo executivo principal.

#### 4.3.2 Os sistemas de influência: Sistemas de Crenças e Sistemas de Limites

Os *sistemas de crenças e de limites* agem mais indiretamente como controles. Estão mais focados em influenciar o comportamento dos agentes organizacionais do que efetivamente atuar como controles cibernéticos, como tradicionalmente definidos.

Os valores existentes (definidos, redefinidos ou "descobertos"), influenciam como os controles cibernéticos operam e o formato que eles têm. Por exemplo, em uma organização onde o nível de confiança entre os agentes organizacionais é elevado e isto está refletido nos seus valores (formal ou informalmente) controles de custo que introduzem uma elevada dose de desconfiança podem ser contra-produtivos.

Por estes controles se tratarem de dispositivos vinculados ao comportamento, não basta analisarem-se seus efeitos sob uma ótica objetiva. Uma vez que está envolvida a variável "comportamento", é importante considerar mais a forma como as pessoas percebem os controles e menos como eles teoricamente estejam desenhados. Neste sentido, os Sistemas de Crenças e de Limites podem trazer algumas indicações sobre esta variável.

Os sistemas de crenças e de limites influenciam os controles de custo ao definirem e divulgarem formal e explicitamente os comportamentos esperados dos agentes organizacionais. Eles funcionam, também, como formas de socialização e podem auxiliar nos processos de seleção e recrutamento de pessoal.

O sistema de limites pode atuar como um controle, no momento em que, ao perceber uma ação ou um comportamento indesejados, atua para corrigi-lo, através de punições. Concretamente, um gasto não autorizado pode ser punido com uma advertência, por exemplo.

Analogamente, o sistema de crenças, ao estimular um determinado comportamento, pode premiar um empregado com um reconhecimento público por uma redução de custos inteligente ou uma economia em uma aquisição, por exemplo. Nestes casos, estes sistemas corrigem o processo ao estimular ou desestimular certos comportamentos; o efeito será sentido mais ao longo do tempo.

Por outro lado, as alavancas de controle não tratam explicitamente da estrutura organizacional. Embora implicitamente questões como cultura organizacional estejam contempladas, a consideração da estrutura organizacional explicitamente poderia trazer contribuições ao modelo. Outro aspecto que mereceria uma pesquisa é a utilização de controles informais.

#### **4.4 O CEC – SUMÁRIO, VISÃO GERAL E CONCLUSÃO**

O CEC (Figura 25), então, é um conjunto de controles formais e informais de custos e seus direcionadores e causas, que suporta a estratégia da organização, através do uso de indicadores quantitativos e qualitativos bem como de medidas subjetivas e sócio-comportamentais, tomadas nos ambientes interno e externo. O CEC deve incorporar em seu desenho e operação os valores da organização e deve considerar tanto o ambiente competitivo ou externo como a estrutura organizacional.

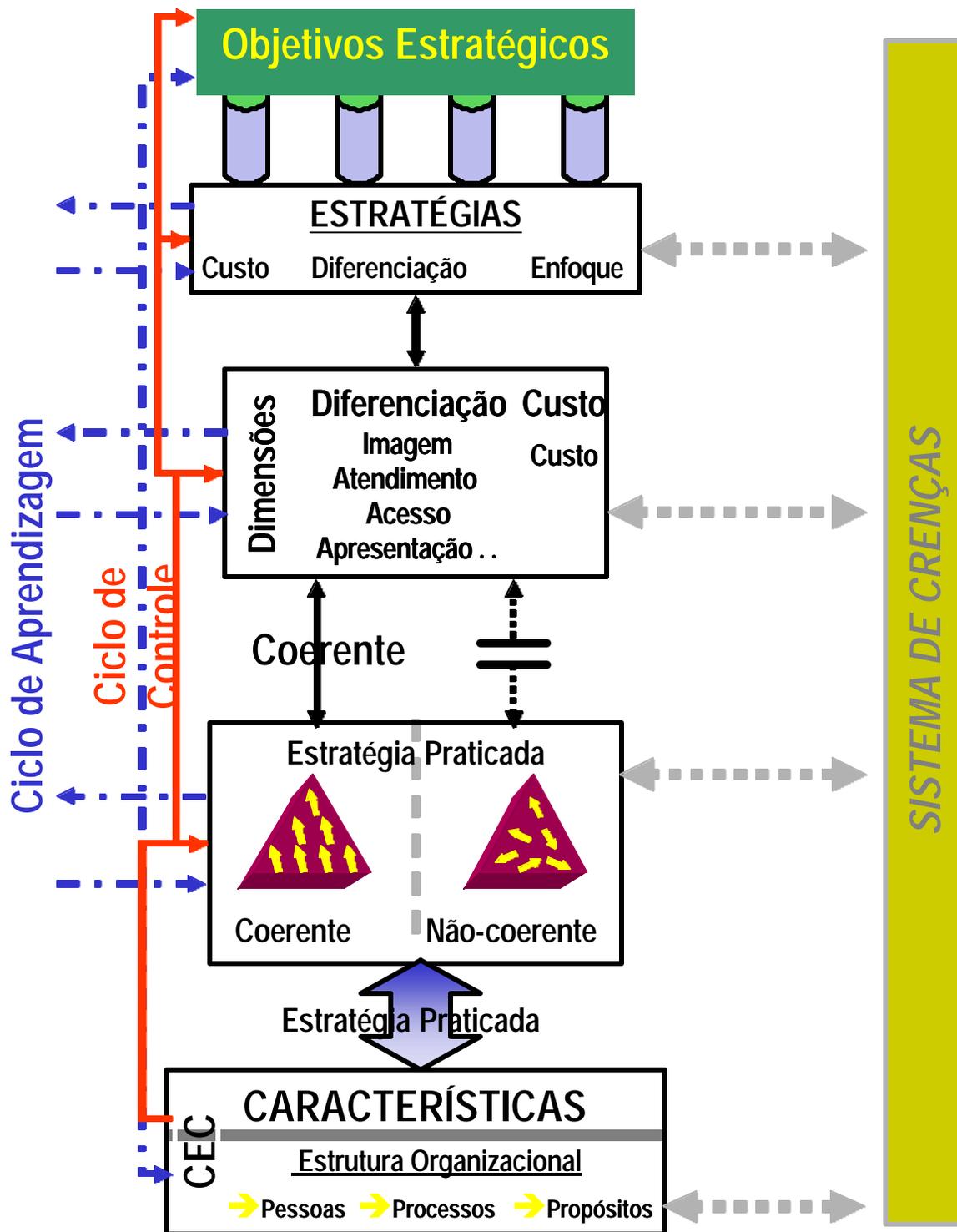


Figura 25 - Visão geral do modelo proposto

O CEC incorpora elementos formais de monitoramento de custos (orçamentos, custos de produtos, etc.) e elementos informais (comportamento que reforçam o desperdício ou que induzem investimentos). Está relacionado à estratégia da organização (custos, enfoque,

diferenciação), sendo coerente com esta. Como a estratégia da organização é uma ação sobre o ambiente, sendo mutável ao longo do tempo, o CEC deve ser capaz não só de se adaptar à nova realidade, mas antever alterações necessárias em sua própria configuração e na estratégia da organização, através de ciclos de aprendizagem simples (corretivo) e duplo (aprendizagem). Considera indicadores objetivos quantitativos (por exemplo, redução de custos) e qualitativos (por exemplo, tipos de fornecedores e sua relação com custo de longo prazo) e medidas subjetivas (por exemplo, importância estratégica ou mercadológica de um determinado componente de custo) e sócio-comportamentais (por exemplo, comportamento de preservação de recursos). Avalia aspectos internos (por exemplo, balanço) e externos (por exemplo, custo de concorrentes e custo total da cadeia de valor). É coerente com o contexto em que está inserido, externamente e internamente, considerando o tipo de estrutura organizacional, o tipo de ambiente competitivo e as variáveis contingenciais a estes associadas. É utilizado em diferentes formatos, em diferentes momentos estratégicos.

Uma das chaves do controle estratégico é, então, balancear o uso de controles que estimulem o questionamento e a busca criativa com controles que ensejem a disciplina e o cumprimento de objetivos, enquanto restringem as alternativas. A palavra que melhor descreve um adequado controle estratégico é ***equilíbrio***. Equilíbrio que pode ser alcançado pelo conveniente balanceamento ou compensação entre ações criativas e restritivas, ao longo do tempo e de acordo com as variáveis contingenciais. Como observado por vários autores (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987, FITZGERALD et al., 1989, SIMONS, 1995, KAPLAN; NORTON, 1997), balancear é preciso, embora o ajuste fino entre componentes *top-down* e *bottom-up*, por exemplo, possa ser um grande desafio (LORANGE; MURPHY, 1984).

Sendo ***equilíbrio*** a palavra-chave, é necessário identificar ou propor a configuração do controle estratégico de custos considerando vários aspectos: formal ou informal, subjetivo ou

objetivo, resultado ou sócio-comportamental. Ainda mais, é necessário verificar que esta configuração irá variar ao longo do tempo.

Isto cria um dilema para o projetista dos sistemas de controle estratégico. Muito rigor e inflexibilidade podem (em alguns negócios) ser contra-produtivo. Mas metas vagas e perda de vínculos com incentivos e sanções, mina muito dos propósitos para os quais sistemas de controle são pretendidos. Escolhas e *trade-offs* devem ser feitos, portanto, entre sistemas formais e precisos e mais informais, abordagens menos vinculadas ao controle estratégico (GOOLD; QUINN, 1990, p.47, tradução nossa).

Consolidando e resumizando (os conceitos sublinhados representam a principal contribuição do modelo proposto):

- a) Um CEC deve incorporar além dos chamados controles cibernéticos, controles sócio-comportamentais;
- b) Um CEC deve monitorar/ controlar variáveis críticas (controle diagnóstico) e incertezas estratégicas (controle interativo);
- c) Um CEC deve permitir a ocorrência do ciclo corretivo, mas também do ciclo evolutivo;
- d) Um CEC deve considerar em sua configuração, o sistema de crenças e valores da organização, bem como sua estrutura organizacional;
- e) Um CEC deve estar umbilicalmente ligado à estratégia da organização, mas deve permitir o saudável questionamento da estratégia corrente (seja ela puramente Pretendida, puramente Emergente ou, mais provável, uma combinação destas);
- f) Um CEC deve controlar tanto aspectos internos (variáveis críticas, competências, processos estratégicos) como aspectos externos (concorrentes, cadeia de valor).

A proposta de CEC apresentada incorpora vários elementos já conhecidos. A originalidade da proposta está não nos elementos incorporados, mas no modelo compreensivo e abrangente que consolida uma série de conhecimentos e discussões já existentes neste tema.

## Capítulo 5

### METODOLOGIA DE PESQUISA

Neste capítulo, baseado no modelo apresentado no Capítulo 4, é apresentada a metodologia utilizada. Devido ao modelo proposto ser bastante abrangente, esta tese focou na relação existente entre o CEC e a *estratégia praticada da organização*.

#### 5.1 METODOLOGIA DE ESTUDO DE CASO

##### 5.1.1 Definições

O *estudo de caso* é uma abordagem de pesquisa que tem sua principal aplicação quando se quer privilegiar o *como* e/ ou o *porque* de uma teoria ao invés do *quanto, quando* ou *quem* (YIN, 1994). Yin (1994, p.14) também destaca que, entre outros, os seguintes fatores podem recomendar a utilização de *estudos de caso* como estratégia de pesquisa:

1. *As fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claras;*
2. *Muitas variáveis;*
3. *Existem benefícios pelo desenvolvimento de proposições teóricas.*

O *estudo de caso* tem seu ponto forte na sua “capacidade de explorar processos sociais à medida que eles se desenrolam nas organizações” (Hartley, 1994 apud, ROESCH, 1999, p.197). Reforça dessa forma a percepção de Yin no tocante a preferência por esta estratégia quando se quer enfatizar o *como*, um questionamento que busca, sobretudo, explicar de que forma as relações organizacionais se dão. Por investigar diretrizes, pessoas, processos, estrutura e contexto de uma organização real os resultados de um estudo de caso tem elevada flexibilidade (Bruns e Kaplan apud STEWART, 1997).

A confirmação da teoria pode se dar quando o caso confirma a teoria proposta e nega uma teoria rival. Se mais de um caso segue este caminho, então a teoria se torna mais forte (Figura 26).

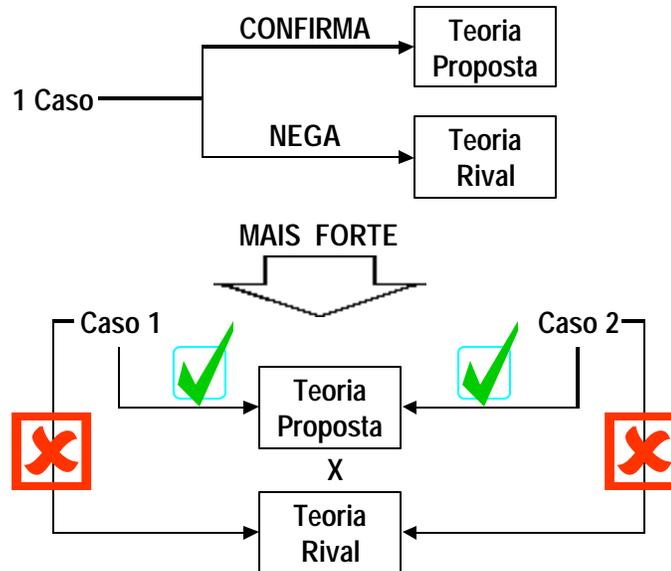


Figura 26 - Características de estudos de caso

Yin (1994,p.20) sugere cinco elementos que são importantes em um projeto para estudo de caso e que serão tratadas em maior profundidade mais adiante:

- i) *Questões de estudo;*
- ii) *Proposições se houver;*
- iii) *Unidade(s) de análise;*
- iv) *A lógica vinculando dados às proposições;*
- v) *Os critérios para interpretar os resultados.*

### 5.1.2 A Qualidade de um Estudo de Caso

A qualidade de uma pesquisa caso está vinculada principalmente a duas questões: confiabilidade e validade. Validade significa dizer que o que está sendo estudado é aquilo que se quer estudar; isto é, “validade é relacionada com a questão de se o pesquisador está estudando o fenômeno que se propõe a estudar (MCKINNON, 1988, p.36, tradução nossa).

Confiabilidade “está relacionada com a questão de se o pesquisador está obtendo dados nos quais ele pode confiar” (MCKINNON, 1988, p.36, tradução nossa).

Metodologicamente,

confiabilidade é o alcance de resultados consistentes a partir de medições repetidas, usando métodos maximamente similares, e validade é o alcance de concordância sobre o fenômeno, usando métodos maximamente diferentes (MCKINNON, 1988, p.42).

O Quadro 11, a seguir, mostra um conjunto de recomendações para garantir e/ ou testar a qualidade de um estudo de caso (YIN, 1994).

teste	tática	fase da pesquisa
validade do construto	múltiplas fontes de evidência cadeia de evidências revisão do relatório por informantes-chave	coleta de dados coleta de dados composição
validade interna	identificação de padrões construção da explicação análise de séries de tempo	análise dos dados análise dos dados análise dos dados
validade externa	uso de lógica de replicação em estudos de múltiplos casos	projeto de pesquisa
confiabilidade	uso de protocolo de estudo de caso desenvolvimento de banco de dados do estudo de caso	coleta de dados coleta de dados

Quadro 11 - Táticas para estudo de caso - fonte: *Cosmos Corporation* apud YIN, 1994, p.33.

Algumas estratégias utilizadas no estudo de campo devem ser consideradas, uma vez que afetam a validade e a confiabilidade: a quantidade de tempo empregada no estudo de campo, o uso de múltiplos métodos e múltiplas observações e o comportamento social do pesquisador no campo (MCKINNON, 1988).

Outro aspecto que merece atenção é a seleção de informantes. Em um estudo de caso, onde se busca antes a profundidade e a compreensão do que a abrangência e a generalização,

a cuidadosa seleção de informantes, baseada no tempo de envolvimento no campo, seu acesso a estruturas sociais e relações e sua habilidade e boa vontade permitem ao pesquisador obter o contexto histórico e espacial dos eventos observados no campo (MCKINNON, 1988, p.50, tradução nossa).

Em pesquisas sócio-comportamentais o uso de um simples indicador para representar uma variável pode ser uma presunção irrealística (PEDHAZUR; SCHMELKIN, 1991). Dessa

forma irá utilizar-se de múltiplos indicadores para representar as variáveis deste estudo, como forma de minimizar estes riscos. Adicionalmente, usar diversos indicadores pode oferecer uma visão mais rica, mais completa e mais abrangente da variável em foco.

## **5.2 ELEMENTOS DESTE PROJETO DE PESQUISA**

O principal objetivo desta tese é entender as relações entre o CEC e a *estratégia praticada* de uma organização a partir de um modelo abrangente. Para ilustrá-lo usou-se dois estudos de caso como forma de analisar este processo. Uma vez que o foco da pesquisa é a análise de processos sociais, a estratégia de estudo de caso é a mais indicada.

Resumidamente, o estudo de caso permite uma investigação para reter as características holísticas e significativas de eventos da vida real – tais como ciclo de vida de indivíduos, processos organizacionais e gerenciais, mudanças de entorno, relações internacionais e a maturação de indústrias (YIN, 1994, p.3, tradução nossa).

Ainda que pesquisas realizadas permitam propor um primeiro modelo abrangente para o contexto onde se encontra o CEC, um aspecto que merece atenção é o nível de profundidade destas. Parte significativa delas baseou-se em levantamentos (*surveys*) através de questionários (FISHER, 1995).

Por que muitas das pesquisas empíricas [sobre SCG] têm sido realizadas através de levantamentos por questionários (*questionnaire surveys*), as deficiências destes instrumentos afetam os resultados. Vieses dos respondentes e superficialidade do instrumento de levantamento são problemas potenciais (MERCHANT; SIMONS, 1986) (FISHER, 1995, tradução nossa).

Pesquisas de estudos de caso oferecem o potencial para um exame mais profundo do processo envolvido no relacionamento entre o CMS e a estratégia. O principal foco da pesquisa de caso não é necessariamente identificar a melhor adequação entre o SCG, a estratégia e outras variáveis, mas estudar as interações entre o SCG e a estratégia (LANGFIELD-SMITH, 1997, p.221, tradução nossa).

Neste sentido, esta pesquisa usa uma definição menos estrita de indicadores, a partir de um protocolo de estudo de caso mais aberto e roteiro para entrevistas mais flexível. Devido ao tipo de questão que leva a um estudo de caso, esta estratégia foi receptiva e flexível ao tipo de ambiente encontrado. Isto evidencia o risco de se começar um estudo qualitativo com um

projeto de pesquisa extremamente rígido; antes o pesquisador irá iniciar com questões de estudo vagamente formulados (TAYLOR; BOGDAN, 1984). Caso a teoria seja incompleta ou pobre, um estudo de caso pode ter caráter exploratório, iniciando com um propósito de pesquisa ao invés de questões de estudo (e conseqüentemente suas variáveis) (YIN, 1994).

Em contraste à maioria dos métodos, nos quais as hipóteses e procedimentos dos pesquisadores são determinados *a priori*, o projeto de pesquisa em observações participantes permanece flexível tanto antes quanto durante a pesquisa real. **Embora observadores participantes tem uma metodologia a seguir e talvez alguns interesses de pesquisa genéricos, as especificidades da sua abordagem evoluem conforme eles a executam** (TAYLOR; BOGDAN, 1984, p. 16, realce dos autores, tradução nossa).

### 5.2.1 Variável Dependente: CEC

A variável dependente deste estudo é o CEC, entendido como um subconjunto de controles do CMS, na interface com o SCE, com características próprias, que pode ser utilizado para apoiar a estratégia da organização. Este conjunto de controles pode ser observado através de relatórios orais e escritos, tipos de atividades desenvolvidas, pessoas envolvidas na sua operação, procedimentos e comportamento dos agentes organizacionais, entre outros aspectos.

### 5.2.2 Variável Contingencial: Escolhas Estratégicas

As escolhas estratégicas envolvem a missão da unidade de negócio, as definições de estratégias a serem perseguidas e suas dimensões competitivas. A seguir, são apresentadas algumas figuras (Quadro 12, Quadro 13 e Quadro 14) contendo resumos das características (indicadores) que identificam as escolhas estratégicas a serem consideradas neste trabalho. Estes resumos estão baseados, principalmente nos seguintes trabalhos:

Porter (1992, 1996 e 1997);

Shank; Govindarajan (1997);

Simons (1990, 1995);  
 Langfield-Smith (1990) e Fisher(1995);  
 Miles *et al.* (1978) e Miles e Snow (1978);  
 Mintzberg (1994) e Mintzberg et al. (2000).

Porter propõe três tipos de estratégias genéricas<sup>38</sup>: *custo*, *diferenciação* e *enfoque*.

Estas estratégias podem estar baseadas em dois tipos de vantagens: *custo* e *diferenciação* (Figura 8), que podem possuir um alvo amplo ou estreito (dando origem ao enfoque).

estratégias de negócios	custo	diferenciação	enfoque
características	economias de escala curva de aprendizagem rígido controle de custos minimização de custos (p&d, força de vendas, publicidade) baixo custo de insumos importância dos custos planejados controle de custo de fabricação uso do custo para apreçamento	fidelidade à marca serviço superior rede de revendedores projeto de produto características de produto tecnologia de produto disponibilidade de produto flexibilidade de produto importância dos custos de <i>marketing</i> ↑ importância aos orçamentos ↓ importância do custo para apreçamento análise de custo dos concorrentes	atendimento a um segmento específico de mercado, através de custo ou diferenciação
foco da gestão	processo	produto	
decisões de <i>marketing</i>	foco no custo	foco na dimensão (produto "global", qualidade de serviços, etc.)	foco no nicho
indicadores	foco em controle de custos	foco no controle da dimensão competitiva	foco no controle do nicho
percepção dos executivos	foco em custo	foco em alguma dimensão competitiva diferenciadora no mercado	foco em um segmento específico de clientes

Quadro 12 - Resumo de características de posições competitivas

Miles e Snow<sup>39</sup> (1978) propõem uma tipologia estratégica (ver Quadro 13) consistindo de três categorias: *defensores*, *prospectores* e *analistas*. Nestas, segunda o modelo sugerido,

<sup>38</sup> Para uma abordagem mais detalhada ver seção 2.5

<sup>39</sup> Para uma abordagem mais detalhada ver seção 2.7

alinhamento entre seus elementos: estratégia, tecnologia, estrutura e processos. A organização é vista como um todo, integrada dinamicamente com seu ambiente.

Existe uma quarta categoria denominada de “reativos”, que consiste em uma falha estratégica. Nesta, existem inconsistências entre os elementos do modelo, que levariam a inviabilidade da organização.

estratégia	prospectores	analistas	defensores
características	flexibilidade (tecnologia e organização) inovação busca de oportunidades <i>marketing</i> e p&d são as funções dominantes menos ênfase em lucratividade e eficiência ênfase em liderança em inovação	minimizar o risco maximizar o lucro equilíbrio estabilidade e flexibilidade crescimento estável planejamento entre <i>marketing</i> e operação intenso sobre domínios estáveis	estabilidade preços competitivos ou qualidade eficiência tecnológica controle rigoroso funções críticas: finanças, produção e engenharia pouca ênfase em <i>marketing</i> e p&d estrutura reflete especialização em produtos, mercados e tecnologia
indicador	procura contínua de novos mercados e produtos		linha de produtos estreitos
taxa de troca de mercados e produtos	criam incertezas no mercado		pouco desenvolvimento em produtos e mercados

Quadro 13 - Resumo de características de tipologias estratégicas

A missão da unidade de negócios<sup>40</sup>, proposta por Hofer e Schendel (1978) e Henderson (1979) consiste em uma análise de *trade-offs* (escolhas) entre crescimento da participação de mercado (*market share*) e ganhos de curto prazo (ver Quadro 14). A missão pode consistir de:

- a) Construir: visa aumentar participação de mercado, mesmo reduzindo ganhos de curto prazo;
- b) Manter: busca proteger sua posição de mercado, com ganho de curto prazo razoável;

<sup>40</sup> Para uma abordagem mais detalhada ver seção 2.6

c) Colher: busca aumentar ganhos de curto prazo, mesmo perdendo mercado.

d) Desinvestir: visa obter os maiores ganhos possíveis de curto prazo, enquanto se retira ou planeja repassar o negócio.

missão	construir	manter	colher	desinvestir
características	busca fatia de mercado busca consolidar sua posição algum tipo de superioridade competitiva	manter participação de mercado retorno sobre o investimento tendem a operar em mercados de alto crescimento com alta fatia	foco em resultados de curto prazo foco em fluxo de caixa	retirada dos investimentos; nenhum tipo de investimento
indicadores				
participação de mercado	pequena → crescer	manter participação	manter ou reduzir; prefere lucratividade	reduzir
lucratividade	curto prazo relegado – longo prazo	retorno sobre o investimento	foco no curto prazo	curtíssimo prazo
fluxo de caixa	negativo	levemente positivo	altamente positivo	se possível, positivo, independente do ROI

Quadro 14 - Resumo de características de missões estratégicas

Langfield-Smith (1997) faz um agrupamento destas categorias de estratégias, sugerindo que poderia haver uma certa similitude entre *construir, diferenciação e prospectores* e entre *colher ou manter, liderança em custo e defensores* (Figura 27).



Figura 27 - Integração de classificações estratégicas - fonte: LANGFIELD-SMITH, 1997

Neste trabalho é proposto um conjunto de indicadores que irá auxiliar a entender as escolhas estratégicas da organização. Buscar-se-á identificar o posicionamento estratégico da unidade de negócios, seguindo o modelo de *posicionamento estratégico* de Porter (1992, 1996, 1997). Adicionalmente, buscar-se-á, tanto quanto possível, identificar características que possam ser associadas com os modelos de *missão estratégica*, proposto por Henderson (1979) e Hofer e Schendel (1978), e de *tipologia estratégica*, proposta por Miles e Snow (1978). O Quadro 15 apresenta um resumo das abordagens estratégicas.

posição competitiva	custo	diferenciação	enfoque
variáveis de controle			
propaganda e publicidade	custo, valor, compartilhada	foco na dimensão competitiva, elaborada	focada, segmentos específicos
declaração de estratégia	custo, preço, valor	diferenciação, dimensão competitiva	segmento
práticas estratégicas diárias	foco em eficiência, padronização	foco em desenvolvimento, inovação	dependente da vantagem competitiva
iniciativas estratégicas (BSC)	foco no processo: redução de custo, eficiência	foco no mercado: expansão, inovação, publicidade, P&D, etc	dependente da vantagem competitiva
percepção dos executivos	custo	dimensão (qualidade, serviço, etc.)	segmento
funções organizacionais críticas	engenharia, operação	P&D, <i>marketing</i>	associada ao segmento e ao tipo de vantagem competitiva
inovação (taxa de troca de produtos no mercado)	baixa	Alta	dependente do segmento
visão do mercado (clientes, concorrentes, associações de classe)	custo, preço	dimensão competitiva	segmento, restrito
lucratividade	curto e médio prazo	longo prazo	dependente da vantagem buscada
aspectos simbólicos	relacionados à eficiência, austeridade, redução de desperdícios	relacionados à dimensão competitiva	dependente do segmento e da vantagem competitiva

Quadro 15 - Resumo das características utilizadas para identificar a posição estratégica.

Outro aspecto que se buscou avaliar é a efetividade da organização na busca de seus objetivos estratégicos. A medição da efetividade de uma organização é uma tarefa bastante difícil e não há concordância quanto aos indicadores ou variáveis intervenientes que a serem usados. Alguns estudos têm utilizado indicadores quantitativos, muitas vezes baseados nas demonstrações financeiras. Outros têm se baseado em indicadores qualitativos ou mesmo em

comparações com concorrentes. Seguramente, não há, pelo menos ainda, uma definição amplamente aceita de que forma pode ser medida a efetividade de uma organização (FISHER, 1995, LANGFIELD-SMITH, 1997) e claramente mais pesquisas precisam ser realizadas neste campo (FISHER, 1995).

Também há críticas quanto ao ponto de vista adotado: um ponto de vista externo (por exemplo, ROI comparado a outras organizações) pode ignorar decisões internas conscientes, por exemplo, de aceitar um desempenho financeiro “menor” em troca de uma certa estabilidade ou relações trabalhistas mais cômodas. Por outro lado, uma abordagem puramente interna pode levar a uma posição estratégica inviável.

Neste trabalho, buscou-se avaliar, inicialmente, a efetividade do desempenho organizacional, através da percepção dos executivos sobre os objetivos estratégicos pretendidos e alcançados e considerando o ambiente competitivo, principalmente os concorrentes. Os objetivos estratégicos (ou organizacionais) podem ser considerados como variáveis intervenientes do desempenho organizacional (OTLEY, 1980). Embora esta abordagem possa ser criticável do ponto de vista de avaliar completamente o desempenho da organização, o interesse maior deste trabalho é avaliar como é a relação do CEC com os objetivos estratégicos. Em outras palavras, embora tenha se avaliado, preliminarmente, o desempenho organizacional através dos objetivos estratégicos, o maior interesse reside em entender como ocorre o relacionamento desses com o CEC.

### 5.2.3 Questão de estudo (QE)

#### **Como a Estratégia Praticada da organização influencia o CEC e é influenciado por este?**

O modelo mostrado na Figura 25 propõe uma visão geral da relação do CEC com seu entorno. Nesta tese, buscar-se-á identificar um aspecto restrito ao relacionamento entre o CEC e a *estratégia praticada* da organização (Figura 28). O modelo inicialmente proposto poderá

ser parcialmente validado a partir das pesquisas bibliográficas e de campo, sendo possível aprimorá-lo a partir de percepções obtidas nestas investigações.

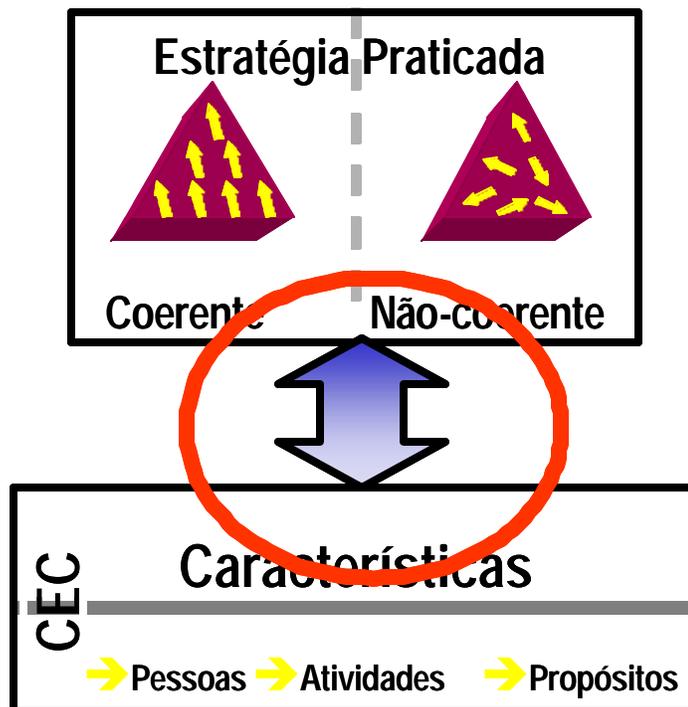


Figura 28 - Foco da pesquisa em relação ao modelo proposto (ver Figura 25).

Embora vá ser pesquisada somente uma parte do modelo proposto, é importante considerá-lo no todo. O CEC é um conjunto de elementos organizacionais influenciado por diversos fatores. Compreender, pelo menos inicialmente, estas influências, permitirá fazer uma avaliação mais consistente dos elementos focados por esta pesquisa.

#### 5.2.4 Proposições

- i) O CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização.*

Há diversas publicações advogando o alinhamento dos CMS com a estratégia da organização, inclusive com propostas do que deveria ser chamada *gestão estratégica de*

*custos*<sup>41</sup>. No entanto, em termos de pesquisa empírica muito ainda tem que ser feito para compreender a relação entre o que seria *gestão estratégica de custos* e a própria *estratégia*.

A estratégia concerne às principais escolhas de uma organização; em um sentido amplo, consiste inclusive das escolhas do que não fazer (PORTER, 1996). Também consiste do *compromisso de recursos* com as escolhas (PORTER, 1992, 1997; LORINO; TARONDEAU, 1998). A escolha de quais recursos comprometer e conseqüentemente quais recursos monitorar faz parte do conjunto de decisões estratégicas. Assim é esperado que o CEC vá ser influenciado pelas estratégias escolhidas pela organização, no sentido de dar preferência ao monitoramento de determinados recursos em detrimento de outros.

Outra forma de entender o comportamento de custos e suas causas é buscar analisar os *direcionadores de custos* (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, PORTER, 1992). As escolhas que a organização faz em termos desses pode definir a priori os elementos de custos cujo monitoramento é mais importante. Além disso, essas escolhas irão definir significativamente o custo total dos produtos oferecidos<sup>42</sup>.

*Fatores críticos de sucesso*<sup>43</sup> (qualidade, flexibilidade, etc.) em um ambiente influenciam o CEC, pois podem definir os principais direcionadores na redução de custos, estabelecendo o principal foco do CEC (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). Ademais, o valor de uma informação é contingente em relação à importância de uma dimensão competitiva (DAVILA, 2000). Um sistema de avaliação de desempenho está fortemente ligado aos objetivos estratégicos da organização de tal forma que mesmo um sistema baseado em avaliações puramente financeiras pode não ser necessariamente inadequado (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). Assim, o foco do CEC pode estar direcionado no sentido de monitorar as dimensões competitivas mais significativas para a organização.

---

<sup>41</sup> Ver, por exemplo, NAKAGAWA, 1993.

<sup>42</sup> Por exemplo, ver sobre Custo Total no Ciclo de Inovação de Produtos.

O nível de *detalhamento* de um sistema de custos depende do uso que se faz do mesmo. Pode ser que um sistema de custos com finalidade estratégica tenha maior simplicidade que um sistema com fins contábeis (COOPER; SLAGMULDER, 1999) ou, inversamente, que tenha maior detalhamento (CUNNINGHAM, 1992). Cunningham (1992) mostrou em sua pesquisa que um maior detalhamento do CMS, para suporte à estratégia era realizado por solicitação das áreas envolvidas no desenvolvimento e aplicação de estratégias.

A *percepção* dos agentes organizacionais sobre o que é *estratégia* é fundamental, na medida em que estes é que efetivamente implementarão aquela. Nem sempre uma estratégia deliberada é implementada (MINTZBERG et al., 2000). Em algumas oportunidades, a razão pela qual a estratégia realizada difere da realizada está ligada à percepção dos agentes organizacionais acerca do tema (*Balanced Scorecard*, Mintzberg - diversos, NORREKLIT, 2000). Esta percepção distinta pode estar associada a várias causas: valores não compartilhados, problemas de comunicação e falta de clareza das propostas, entre outras. Investigar a percepção dos agentes organizacionais, principalmente aqueles diretamente responsáveis pela implementação de estratégias, pode auxiliar a compreensão destes temas.

Sendo os agentes organizacionais entes ativos nesta estrutura, é esperado que busquem influenciar o projeto dos sistemas de avaliação de desempenho na direção da estratégia que eles acreditam ser a verdadeira ou a mais indicada (MINTZBERG et al., 2000). Neste sentido, a percepção destes e a identificação de suas ações ou intenções de exercer *influência* sobre o desenho e redesenho de SAD's pode fornecer indicações interessantes.

Da mesma forma, as *incertezas estratégicas* (SIMONS, 1995) monitoradas pelos principais executivos pode fornecer indícios do tipo de estratégia que a organização segue.

---

<sup>43</sup> Em termos gerais fatores competitivos podem ser considerados semelhantes a dimensões competitivas; seria quase outra nomenclatura.

Estes tenderão a dedicar mais atenção àquelas variáveis ambientais, ligadas aos pressupostos básicos da estratégia corrente, que acreditam poder impactá-la de forma mais significativa.

Outro aspecto que merece atenção é o comportamento longitudinal dos CEC's. Uma vez que SAD's sofrem *evolução* com o tempo é importante avaliar se eles efetivamente representam a estratégia atualmente praticada, parcial ou completamente, e quais de seus elementos estão ligados a um momento diferente no tempo. É possível que um SAD ou seus elementos, estejam desenhados para contemplar uma estratégia anterior (por inércia), uma estratégia atual, ou mesmo futura (planejamento de mudança). A identificação destas características é difícil em termos práticos, pois uma estratégia é esperada ser de longa duração (PORTER, 1996) o que tornaria o acompanhamento bastante complicado. No entanto, pelo uso da técnica de incidentes críticos, aplicada a pessoas com longo tempo de permanência na organização é possível ter-se indicações de comportamento de estratégias e SAD's ao longo do tempo. Elementos presentes no sistema quando comparados com seu uso atual pelos agentes podem fornecer noções acerca de sua origem.

A escolha de instrumentos gerenciais para apoio à decisão tende a ser feita em função dos *propósitos* de seu uso. Em contextos diferentes, os mesmos instrumentos podem fornecer resultados mais ou menos adequados aos propósitos da medição. Desta forma, o tipo de instrumento a ser utilizado e a finalidade de seu uso irá estar relacionado ao contexto organizacional, do qual faz parte a estratégia.

Uma vez que os objetivos e as atividades desenvolvidas pelo CEC poderão diferir daquelas desempenhadas com fins puramente contábeis, é esperado que o *peçoal* envolvido também vá diferir (CUNNINGHAM, 1992). A necessidade de pessoal com formação contábil para operar sistemas de custos contábeis é evidente, tanto pelos aspectos legais quanto pelas técnicas próprias. Por outro lado, tratando-se de sistema de custos com fins gerenciais onde detalhes legais e certas técnicas podem, e eventualmente devem, ser dispensados,

pessoal com formação afeita aos processos de negócio (engenheiros, administradores, entre outros) pode ser mais indicada. Profissionais com formação nessas áreas melhor compreendem os detalhes técnicos e operacionais dos processos de negócio, auxiliando mais efetivamente na construção e adequação de sistemas que melhor reflitam estes processos.

*Relatórios* também exprimem características dos sistemas de custo. A periodicidade de sua geração pode fornecer indicativos do seu uso e eventual vínculo com a estratégia. Outro aspecto diz respeito a acurácia dos mesmos, tanto em termos de exatidão quanto de precisão. Reconhecidamente relatórios para fins contábeis possuem uma precisão elevada; o balanço contábil deve ser exato até o último centavo. Em termos gerenciais, isto pode não ser necessário, podendo mesmo haver uma certa discrepância entre o custo total apurado e o custo total estimado através, por exemplo, de custeio por atividades (KAPLAN, 1988, COKINS, 1996, KAPLAN; COOPER, 1998). Em termos de exatidão, mesmo se o bom senso e o mapeamento de processos indicarem custos específicos diferentes dos custos tradicionalmente calculados (contábeis), princípios como o princípio da objetividade e o princípio da materialidade podem não permitir calcular valores mais realistas, ou seja, exatos. Principalmente se para isso se tiver que usar um certo grau de subjetividade.

Como conseqüência da rigidez legal, sistemas de custos com fins contábeis oferecem baixa *flexibilidade* ao usuário. Flexibilidade entendida como a possibilidade de alterar parâmetros do sistema. Sistemas de custos com fins estratégicos podem, conforme as escolhas estratégicas da organização, oferecer flexibilidade aos usuários, permitindo inclusive simulações que consistem em valiosa ferramenta gerencial.

O tipo de *acesso* que é dado ao pessoal que opera o sistema, ou seja, o tipo de informações que são postas disponíveis, conforme o nível hierárquico do pessoal, pode ser influenciado pela estratégia. Por exemplo, uma estratégia de liderança em custo total que

necessite proteger o sigilo das informações de custos. Esta proteção poderia ser feita de várias formas, sendo uma delas através da restrição do acesso a certos tipos de informações.

*ii) O CEC pode influenciar as Decisões Estratégicas da Organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do CEC existente.*

Os *sistemas de avaliação de desempenho* tendem a influenciar o comportamento dos agentes organizacionais e estes irão refletir na sua prática as medidas de desempenho prioritárias (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995, SIMONS, 1995, WHITE, 1996, GOMES; SALAS, 1999). Assim, é esperado que as estratégias efetivamente implementadas sejam influenciadas pelos ditos sistemas.

O CEC é um sistema de avaliação de desempenho, tanto da organização como um todo, como de seus agentes. É aceito que o que se obtém em uma organização é o que se mede (ECCLES, 1991, SIMONS, 1995, NORREKLIT, 2000). Como os sistemas de avaliação de desempenho têm um papel fundamental em induzir o comportamento dos agentes organizacionais (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995, SIMONS, 1995, WHITE, 1996, GOMES; SALAS, 1999), principalmente se recompensas estão vinculadas, é esperado que a estratégia resultante seja mais influenciada pelo sistema de avaliação de desempenho. Estimulando as pessoas a agir em consonância com um determinado sistema de medição pode, em última instância, determinar a estratégia efetivamente realizada.

O Quadro 16 apresenta um resumo das variáveis avaliadas na pesquisa.

proposição	indicadores / variáveis de controle
o CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização.	monitoramento de recursos direcionadores de custos monitoramento de dimensões competitivas nível de detalhamento do sistema percepção dos agentes organizacionais acerca do que é estratégia, influenciando a operação do CEC influência real ou potencial dos agentes sobre o desenho do CEC evolução do CEC ao longo do tempo propósito do uso dos instrumentos do CEC pessoal envolvido atividades desenvolvidas características dos relatórios (periodicidade, exatidão, precisão) nível de acesso do pessoal ao sistema flexibilidade
o CEC pode influenciar as decisões estratégicas da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do cec existente.	comportamento estratégico dos agentes organizacionais, resultante da influência do CEC, definindo ou auxiliando a definir a estratégia praticada.

Quadro 16 - Resumo das variáveis a serem avaliadas.

### 5.2.5 Unidade de Análise

O trabalho foi desenvolvido tendo como unidade de análise *sistemas de gestão de custos*, em geral, e o CEC, em particular, e sua relação com a estratégia. Ou seja, se verificou como é a relação do CEC com a estratégia, independente da relação desta com outros elementos da organização. Neste sentido, se buscaram evidências ligadas a estes dois elementos da organização, tais como pessoal, documentos, registros, símbolos.

O estudo foi conduzido em duas organizações de serviços, a fim de permitir a comparação da aplicação do modelo em duas situações distintas. Esses estudos de caso têm caráter mais ilustrativo que demonstrativo, na medida em que o modelo proposto foi construído a partir de trabalhos já realizados e não é objetivo desta tese propor um modelo amplamente generalizável e sim oferecer uma primeira proposta tentativa, buscando

oportunizar um quadro teórico de referência. Por exemplo, entre organizações e indústrias distintas os direcionadores de custos podem diferir (PORTER, 1992; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997), o que poderia interferir na análise realizada.

As empresas participantes da pesquisa de campo foram escolhidas considerando-se, principalmente, área de atuação, porte e estrutura e facilidade de acesso. Quanto à área de atuação, escolheram-se organizações de serviços visando reduzir a interferência de variáveis adicionais, no caso de empresas comerciais ou fabris, que tornariam mais complexa a análise. O porte e a estrutura da organização foram importantes para que se pudesse identificar e analisar com mais clareza os elementos que permitem avaliar as proposições da tese.

Já a facilidade de acesso contém dois aspectos relevantes: um prático e outro científico. No primeiro caso, a facilidade de acesso tornou possível efetivamente realizar a pesquisa, pois a permissão das empresas para a pesquisa só foi possível através de profissionais que providenciaram contato com as mesmas. No segundo caso, a existência de relações profissionais prévias do pesquisador ou de profissionais que fizeram a intermediação das conversas iniciais, gerou antecipadamente um clima de confiança mínimo, de tal forma que informações normalmente consideradas sigilosas (as de custos) foram partilhadas. Para alguns tipos de pesquisas, notadamente aquelas que necessitam de informações consideradas estratégicas (por exemplo, patentes, custos e decisões de investimentos) uma relação prévia de confiança, diretamente ou indiretamente relacionada ao pesquisador, pode ser condição *sine qua non* para a realização da investigação.

#### 5.2.6 A Lógica de vínculo entre dados e proposições

Em um primeiro momento, os dados coletados foram confrontados com os elementos que descrevem as opções estratégicas (vê, por exemplo, Quadro 15). Após a identificação da

estratégia da organização, foram estudadas as variáveis relacionadas ao controle de custos, vis-à-vis à estratégia escolhida, a partir das proposições de estudo.

Para cada uma das proposições, a seguir descritas, explica-se o vínculo entre dados e estas.

- i) O CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização.*

É esperado que os agentes organizacionais acreditem existir um conjunto de características na interface entre o SCE e o CMS que permitem aos controles de custo serem usados para fins de controle estratégico. Eles oferecerão evidências para suas crenças através do detalhamento de controles, fatos e aspectos ligados à estrutura organizacional.

Alguns instrumentos e definições gerenciais e suas características estarão desenhados para atender a estratégia organizacional, antes que para necessidades operacionais (por exemplo, custos departamentais) e contábeis (fiscais e societárias). Poderá haver evidências nos documentos da organização de que há um conjunto de características do CMS na interface com o SCE direcionado para apoiar a estratégia da organização.

Haverá aspectos do CMS que consideram o tipo de ambiente em que a empresa opera, bem como os agentes organizacionais perceberão esta relação. O ambiente em que a organização atua será referenciado nos documentos relativos ao CMS e ao SCE, bem como em suas escolhas estratégicas, que, finalmente, estarão relacionadas com o CMS e o SCE.

A prática da organização permitirá perceber qual a estratégia efetivamente perseguida. O foco de ações concretas da prática da organização, como programas de melhorias, comportamentos operacionais incentivados, atendimento a clientes, prioridades operacionais, entre outras, indicarão a estratégia praticada.

Será possível também, a partir dos clientes, verificar a prática estratégica da organização. Tipos de clientes visados; tipos de clientes atendidos; segmentação dos clientes, por região, status, ou tipo (físico ou jurídico); número de clientes; tipo de atendimento prestado, entre outras características do processo de serviços<sup>44</sup>.

Sistemas de remuneração vinculados a desempenho poderão evidenciar o sentido da prática estratégica, tais como recompensas por: redução de custos, melhorias de qualidade, redução de tempo de atendimento, conformidade, desempenho global, etc.

*ii) O CEC pode influenciar as Decisões Estratégicas da Organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do CEC existente.*

Os agentes organizacionais acreditarão ser possível e tentarão influenciar o CEC de tal forma que ele possa ser projetado de forma coerente com a estratégia que estes agentes acreditam ser a perseguida. Eles descreverão a forma como isso é feito: relatórios, contatos informais, discussões em reuniões, articulações políticas, entre outros.

### 5.2.7 Critérios para interpretar dados

Este trabalho está baseado em pesquisa documental, pesquisa bibliográfica e em entrevistas. A coerência dos resultados entre os diferentes indivíduos de um mesmo tipo de fonte (confiabilidade) e a coerência entre as diferentes fontes (validade) define o fenômeno que está sendo estudado. Yin (1994) classifica esta tática de pesquisa como “evidências convergentes”. Adicionalmente, no caso de respostas inconsistentes, buscou-se explicação, pelo aprofundamento da pesquisa envolvendo os resultados em questão, através, por exemplo, de táticas como questões comprobatórias e incidentes críticos.

---

<sup>44</sup> Para um maior detalhamento sobre Processos de Serviços ver Apêndice C.

## 5.2.8 Sumário e Visão Geral da Metodologia

O Quadro 17 apresenta um resumo geral da metodologia discutida.

<b>elemento</b>	<b>descrição</b>
questão de estudo	como a estratégia praticada da organização influencia o cec e é influenciado por este?
variável contingencial	estratégia
variável dependente	CEC
posições estratégicas	custo, diferenciação, enfoque
proposições	o CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização.
	o CEC pode influenciar as decisões estratégicas da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do cec existente.
unidade de análise	relação entre o CEC e estratégia
indicadores do CEC	monitoramento de dimensões competitivas
	percepção dos agentes organizacionais
	direcionadores de custos
	monitoramento de recursos
	influência dos agentes sobre o desenho do cec
	incertezas estratégicas
	propósito de uso de instrumentos
	atividades desenvolvidas
	peçoal envolvido
	níveis de acesso às informações (sistema)
	detalhamento
	características dos relatórios
	flexibilidade
	evolução
influência do cec sobre a estratégia	
coleta de dados	entrevistas com gerentes
	documentos internos
	documentos e artefatos simbólicos: declarações de missão, visão, valores, etc.
	documentos externos
	arquivos de registros

Quadro 17 - Visão geral da metodologia

### 5.2.9 Métodos de Coleta de Dados

O estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que envolve múltiplos métodos de coleta de dados (STEWART, 1997). Alguns destes métodos incluem (YIN, 1994):

- a) Revisão de documentação: foram revisados documentos gerenciais das organizações em questão;
- b) Pesquisa em arquivos de registros (eletrônicos e impressos);
- c) Entrevistas: realizados com diversos executivos das organizações e confrontadas internamente entre elas e com outros documentos;
- d) Observação direta: foram observados documentos, aspectos simbólicos, relacionamentos interpessoais, fatos marcantes (p.ex. em uma delas houve demissão de cerca de 10% do pessoal, de uma só vez), instalações e aparência (uniformes, materiais promocionais, etc.);
- e) Observação participante: o pesquisador assistiu algumas discussões internas, ocorridas durante sua estada na empresa;
- f) Artefatos físicos: foram observadas instalações, materiais, equipamentos, uniformes, entre outros, ajudando a construir a percepção do estilo gerencial.

Nesta pesquisa se utilizou principalmente, de entrevistas semi-estruturadas, revisão da documentação, pesquisas em arquivos e, eventualmente, de observação direta.

As fontes de pesquisa utilizadas (YIN, 1994):

- a) Entrevistas com gerentes envolvidos com as áreas foco desta pesquisa (contabilidade, controladoria, estratégia, marketing) e gerentes gerais (ou DP-diretor-presidente).

- b) Documentos internos (impressos e eletrônicos) da contabilidade, controladoria, planejamento e estratégia e diretoria, *sites* internos,
- c) Documentos e artefatos simbólicos: declarações de missão, visão, valores, etc.
- d) Documentos externos: propagandas, jornais, revistas, *sites* para o público externo, demonstrações financeiras, entre outros.
- e) Arquivos de registros (históricos -balanços anteriores, por exemplo),

Também para reforçar os dados coletados por estas fontes, três princípios foram observados: múltiplas fontes de evidência, construção de um banco de dados do estudo de caso e manutenção de uma cadeia de evidências (YIN, 1994).

Foram utilizados os mesmos roteiros de entrevistas, permitindo realizar comparações entre os diversos executivos. Nos casos onde houve inconsistência entre as respostas, omitindo-se a fonte quando preciso, essas foram postas para os entrevistados, buscando-se aprofundar o entendimento. As entrevistas, anotadas e gravadas (e depois, transcritas), foram comparadas com os documentos internos e externos e com a observação direta.

As informações obtidas nas entrevistas e as provenientes de outras fontes foram todas integradas aos *relatórios de caso*, documento de trabalho a partir do qual foram realizadas as interpretações do Capítulo 6.

A cadeia de evidências está demonstrada em cada caso, utilizando-se da estrutura proposta na metodologia para a interpretação das evidências, conforme pode ser visto no Capítulo 6.

### 5.2.10 Táticas propostas para garantir a qualidade do estudo de caso<sup>45</sup>

Algumas táticas adotadas nesta pesquisa reforçam sua validade e sua confiabilidade: múltiplas fontes de evidência, revisão do relatório por informantes-chave, análise de outras possíveis interferências, evidências convergentes, uso de mais de um caso, protocolo de caso, estudo piloto (YIN, 1994), técnicas de anotações, questões comprobatórias (MCKINNON, 1988) e incidentes críticos (ROESCH, 1999). A seguir, cada uma dessas táticas está explorada para o presente trabalho:

- a) Múltiplas fontes de evidência: foram realizadas entrevistas com nove executivos, anotadas e gravadas, e comparadas com documentos internos e externos e com a observação direta do pesquisador;
- b) Revisão do relatório por informantes-chave: no primeiro caso (Arezzo) o relatório foi revisado pelo diretor administrativo-financeiro, o mais importante executivo, após os acionistas;
- c) Análise de outras possíveis interferências: foram analisadas possíveis interferências como momento, ambiente e mudanças realizadas. Por exemplo, no caso da Pedrozo foram considerados aspectos típicos do setor, influenciando a organização. No caso da Arezzo, ilustrativamente, ponderou-se o fato da empresa estar, momentaneamente com dificuldades financeiras e sua possível influência sobre a percepção dos agentes organizacionais;
- d) Evidências convergentes: onde as evidências não convergiam, foi buscado entendimento entre as diferentes explicações. Por exemplo, as diferentes percepções da estratégia e da direção da Pedrozo, existente entre os dois acionistas;

---

<sup>45</sup> Baseado em YIN, 1994

- e) Uso de mais de um caso: foram utilizados dois casos em organizações de serviços;
- f) Protocolo de caso;
- g) Estudo piloto: o primeiro caso, conduzido na Arezzo, foi utilizado como estudo piloto, sendo complementado no decorrer da pesquisa. As informações obtidas serviram como base para o segundo caso;
- h) Técnicas de anotações: foram feitas diversas anotações que serviram como base para entrevistas e observação. Por exemplo, na Pedrozo a opinião do gerente-geral sobre as regras comerciais foi anotada e depois confrontada com a opinião do gerente comercial.
- i) Questões comprobatórias: foram realizadas várias perguntas negativas, e solicitadas explicações para afirmações de executivos. Por exemplo, na Pedrozo o gerente geral havia afirmado que eles monitoravam custos de *dimensões competitivas*, no caso *aparência*, e quando perguntado como eles faziam isto, o gerente geral disse que de fato não o faziam, mas tinham intenção de fazê-lo e, até o momento, se monitorava informal e intuitivamente;
- j) Incidentes críticos: várias vezes essa técnica foi utilizada para confirmar uma opinião, principalmente onde o conceito não estava claro e/ou homogêneo para entrevistado e entrevistador. Por exemplo, quando questionado o *controller* da Arezzo sobre aceitabilidade de imprecisões em relatórios, foi pedido um exemplo de como isso foi feito. O executivo mostrou um relatório de devoluções, que apresentava diferenças de valores em relação aos valores contabilmente registrados;

### **5.3 LIMITAÇÕES**

Um estudo de caso, especialmente quando aspectos sócio-comportamentais estão envolvidos, é muito dependente das percepções pessoais. De parte do entrevistado, ao responder aquilo que acredita que seja a pergunta, ou ao interpretar aquilo ele crê que seja a realidade. Por parte do entrevistador, assumindo que ele tenha efetivamente um construto que represente o modelo subjacente à teoria, ainda resta saber se as questões e a condução de entrevistas e investigações respondem ao construto. Também é preciso avaliar o quanto sua interpretação das respostas e sua explanação ao entrevistado, mormente onde os conceitos sejam difusos, novos ou ambos, alteram sua interpretação da realidade.

Outra limitação, mais específica dessa tese, é o fato de que os casos estudados não visam validar ou confirmar a teoria, mas somente ilustrá-la. Essa limitação é decorrente tanto da característica das investigações realizadas, como do fato de que o modelo subjacente não se encontra suficientemente estruturado a ponto de permitir estudos comprobatórios. O maior objetivo desse trabalho é reconhecer, de forma integrada, diversos elementos já identificados isoladamente em outros trabalhos investigativos.

Também deve considerar-se o fato de que este estudo é uma corte transversal, ou seja, em um momento limitado do tempo. O objetivo da investigação era conhecer as relações entre os controles de custos e a estratégia em um dado momento. Não se fez acompanhamento ao longo do tempo para entender o desdobramento histórico dessas relações. Assim, outro pesquisador em um momento diferente, usando o mesmo método, pode obter resultados diversos e ainda válidos.

## **5.4 DIFICULDADES**

### **5.4.1 Definição de Controle**

Uma das principais dificuldades encontrada pelo pesquisador diz respeito à definição de *controle*. Foi necessário, diversas vezes, lembrar aos entrevistados que a definição de controle (principalmente nesta tese) extrapola os limites de regras de conduta e, principalmente, vai além de relatórios contábil-fiscais e gerenciais. Isto em parte se deve à interpretação comumente equivocada de controle como policiamento ou *fiscalização* e também à visão avançada desta tese.

Neste último aspecto reside outra dificuldade importante. O pesquisador teve que despendar considerável esforço e tempo para clarear o conceito de *controle estratégico*, principalmente associado a *custos*. No entanto, e isso é satisfatório, depois de compreendido, os entrevistados entenderam o conceito como natural ou intuitivo.

### **5.4.2 Acesso às organizações**

O acesso às empresas também exigiu, como é de praxe, esforço, persistência e paciência do pesquisador. Ao todo, foram contatadas cinco empresas que, inicialmente haviam manifestado concordância em submeter-se à pesquisa. A primeira, a Arezzo, manifestou sua concordância em outubro de 2002, mas os trabalhos só foram possíveis de serem iniciados em abril de 2003 (quase sete meses depois).

A segunda empresa a ser contatada, do ramo de logística manifestou sua concordância em novembro de 2002. Foi realizada uma entrevista preliminar e o executivo aprovou o

andamento. Após, no entanto, houve dificuldade enorme de contato e agenda que inviabilizou, em termos concretos, a continuidade do trabalho.

No caso da terceira organização a ser contatada, houve também uma entrevista preliminar com o principal executivo-acionista. Mas, após discussões com os demais acionistas, houve negativa por parte do empresário.

A quarta empresa a ser contatada foi um hospital da grande Porto Alegre, no qual a pesquisa continua a ser feita, ainda que em ritmo muito lento. A quinta organização foi a Pedrozo, cujo estudo de caso faz parte do corpo desta tese.

Em todos os casos citados o acesso ocorreu ou por relação pessoal ou profissional do pesquisador, ou por indicação de colegas. Isso foi extremamente importante, na medida em que gera, *a priori*, mínima relação de confiança entre a organização e o pesquisador.

#### 5.4.3 Nível de estruturação de entrevistas

Notou-se, principalmente no caso da Pedrozo, a dificuldade de conduzir entrevistas mais estruturadas com pessoas de menor nível de educação formal. Especificamente, no caso dos acionistas dessa organização, cuja formação é em nível médio, houve dificuldade em dirigir perguntas específicas sobre os temas da tese. Isso se acentuou no caso do presidente, pois o mesmo tem ainda um comportamento bastante dispersivo e agitado. Nesses casos, o pesquisador buscou deixar cada entrevistado tão à vontade quanto possível, executando quase ao final da entrevista uma revisão das questões de interesse. A revisão das transcrições, nesses casos, foi suficiente para complementar as anotações realizadas durante as entrevistas. Interessante também notar que esta tática, especificamente nesses casos, possibilitou obter certas percepções que não haviam sido previstas anteriormente pela metodologia.

## **Capítulo 6**

### **CASOS EM CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS**

Os casos apresentados neste capítulo foram investigados em organizações de serviços. A fim de contextualizar este setor, inicialmente é realizada uma breve caracterização deste.

#### **6.1 ORGANIZAÇÕES DE SERVIÇOS: NOVOS DESAFIOS EM GESTÃO<sup>46</sup>**

Organizações de serviços têm passado por grande mudança nos últimos anos. Iniciado na década de oitenta nos Estados Unidos, um processo acelerado de desregulamentação atingiu este setor. No Brasil, o processo de desregulamentação foi sentido no início da década de noventa, sob a égide do governo Collor (Fernando Collor), acompanhada pela privatização de empresas públicas, principalmente no setor de serviços e uma grande abertura da economia. Só para citar algumas: telefonia fixa e móvel, energia e transporte. Nos dois mandatos do presidente Fernando Henrique Cardoso (FHC), as privatizações se aceleraram, sendo acompanhadas pela criação de agências de regulamentação de serviços públicos delegados (por exemplo, ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações).

Com a passagem dessas organizações da esfera pública, com fins sociais, para esfera privada, com fins lucrativos, muitas mudanças gerenciais ocorreram. A maior competitividade trazida pela abertura da economia também afetou este setor. Adicionalmente, a maior exigência dos consumidores, possivelmente resultante dos códigos de defesa do consumidor, um maior nível de informação e a prática democrática, impactou essas organizações, levando-os a despertarem para a necessidade de se aprimorarem gerencialmente.

---

<sup>46</sup> Maiores informações sobre o setor de serviços podem ser vistas no Apêndice C.

Também o ambiente competitivo tem apresentado alta volatilidade, como pode ser percebido pela instabilidade dos mercados financeiros, nacional e internacional. As organizações necessitam para sobreviver e ter sucesso adaptar-se a estas mudanças quase contínuas. E no caso das organizações de serviços, os efeitos são mais sentidos por causa da sua maior exposição e dependência de especificidades culturais. Os controles da organização podem ser um importante meio para auxiliar a organização nesta tarefa.

Por outro lado, os conhecimentos gerenciais têm sido, historicamente, desenvolvidos para indústrias fabris. Embora esteja havendo forte crescimento de estudos para indústrias de serviços, ainda há um grande caminho a trilhar para que esta área do conhecimento atinja o nível de maturidade da área fabril. Outro aspecto importante a considerar é que, conquanto os princípios científicos que embasam o conhecimento gerencial na área fabril possam ser adaptados para a área de serviços, as técnicas e conceitos podem ser muito diferentes.

Assim, o quadro para o setor de serviços pode ser resumido: há uma grande demanda de conhecimento gerencial para esta área e, ao mesmo tempo, uma grande carência. Um aspecto mesmo agravante é que no setor de serviços há uma necessidade muito maior de estudos culturalmente específicos. Isto é, enquanto muitos dos conhecimentos gerenciais fabris possam ser quase que facilmente transferidos para culturas diferentes, os conhecimentos gerenciais de serviços são muito mais dependentes de aspectos culturais. Isto se deve, em parte, à grande dependência do serviço em relação às pessoas que o executam, bem como das exigências específicas dos clientes. Exemplificando, há vários casos de redes de serviços tidas como internacionalmente padronizadas que tiveram que se adaptar aos gostos locais: tipos de produtos, horários de funcionamento, poder aquisitivo, entre outros.

### 6.1.1 Conceituação de Serviço

Não há uma definição única do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) para o setor de serviços. A CNAE (*classificação nacional de atividades econômicas*) tem várias categorias onde as atividades de serviços se enquadram (IBGE, 2003). As categorias que melhor representam esta atividade são:

- a) Alojamento e alimentação (seção H)
- b) Transporte, armazenagem e comunicações (seção I)
- c) Intermediação financeira (seção J)
- d) Atividades imobiliárias, aluguéis e serviços prestados às empresas (seção K)
- e) Educação (seção M)
- f) Saúde e serviços sociais (seção N)
- g) Outros serviços coletivos, sociais e pessoais (seção O)
- h) Administração pública (seção L)

A categoria "administração pública" representa as atividades que são prerrogativas exclusivas do poder público (como justiça, segurança, etc.), mas também são majoritariamente atividades de serviços.

De acordo com Fitzsimmons e Sullivan (1982), serviço é "um pacote de benefícios explícitos e implícitos realizados dentro de uma instalação de apoio e usando bens facilitadores (p.15)".

Este pacote tem quatro características: *instalações de apoio, bens facilitadores, serviços explícitos e serviços implícitos*. Instalações de apoio são os locais físicos onde o

serviço é prestado. Bens facilitadores são mercadorias que podem fazer parte do serviço prestado; por exemplo, um xampu utilizado em um cabeleireiro. Serviços explícitos são os serviços visíveis, concretos, diretos que o cliente percebe; por exemplo, o atendimento do garçom em um restaurante. Serviços implícitos são serviços indiretos que o cliente recebe; por exemplo, um ambiente aconchegante e confortável em um restaurante.

## 6.1.2 Implicações para Controle de Gestão

### **6.1.2.1 Controle de Gestão em Organizações de Serviços**

Talvez a principal diferença entre o controle de gestão em organizações de serviços e organizações fabris esteja mais relacionada ao grau e à importância dada para certos tipos de controles do que na sua natureza propriamente dita. Pelos produtos serem com frequência intangíveis, o controle tenderá a se focar mais em aspectos subjetivos do que objetivos.

sistemas correntemente encontrados em organizações de serviço tendem a ser menos bem desenvolvidos do que aqueles em organizações de manufatura (ANTHONY et al., 1984, p.684).

Em muitas organizações de serviços, o valor dos ativos tangíveis existente é insignificante frente a outros ativos, como habilidades e conhecimentos. Nestes casos, um controle de gestão baseado em retorno sobre o investimento ou retorno sobre ativos pode ter pouco significado (ANTHONY et al., 1984).

Outro aspecto importante é a dificuldade de se medirem as saídas. Principalmente em *serviços profissionais*, onde o resultado pode ser difícil, se não impossível, de se medir somente em termos quantitativos, aspectos intangíveis e qualitativos têm que ser considerados. Isto cria complexidade adicional para o controle de gestão, pois devem ser avaliados conjunta e concomitantemente resultados quantitativos e qualitativos, tangíveis e

intangíveis. Para complicar ainda mais, nem sempre é possível estabelecerem-se padrões de desempenho para os resultados.

Ao se considerarem organizações sem fins lucrativos, a dificuldade cresce ainda mais. Nestes casos, mesmo uma medida global como receita total ou lucro total pode ter pouco ou nenhum significado<sup>47</sup>. Adicionalmente, sobre organizações de serviços sem fins lucrativos, outras considerações devem ser feitas (ANTHONY et al., 1984). Primeiro, pode haver uma grande influência política sobre a gestão (por exemplo, clubes e associações esportivas). Segundo, muitas vezes o papel do executivo principal pode ser quase meramente representativo ou a responsabilidade gerencial pode estar muito dividida. Terceiro, podendo ser as fontes de financiamentos outros que não os clientes<sup>48</sup>, os mantenedores destas fontes devem ser fortemente considerados nas decisões de controle.

Com frequência estas organizações utilizam fundos públicos, o que as torna sujeitas às leis a estes associadas e à fiscalização do Tribunal de Contas da União (TCU). A questão dos fundos públicos pode ser muito importante do ponto de vista de controle de gestão, pois pode restringir bastante a flexibilidade gerencial e tornar os processos excessivamente burocráticos.

Outras considerações importantes se dão ao nível dos processos decisórios. Antes que movidas por objetivos econômicos, ONG's podem ter como critério prioritário de decisão aspectos sociais. Isto implica que decisões sobre investimentos, precificação e custos devem considerar primordialmente estes objetivos. Técnicas normalmente utilizadas para decisão, baseadas em aspectos econômico-financeiros, podem não só ser inadequadas como inválidas. O decisor deve tomar cuidado adicional ao encontrar-se nesta situação.

Organizações de serviços dependem frequentemente de pessoal de “linha de frente”. Mesmo naquelas em que a maior parte do valor é adicionado nos bastidores, o desempenho

---

<sup>47</sup> Esta, inclusive, é uma das dificuldades do EVA®, por ser baseado em medidas puramente econômicas.

das pessoas é importante para a percepção global do cliente sobre o serviço. Há notáveis diferenças entre apanhar uma lata de ervilhas na prateleira do supermercado e apanhar um bilhete aéreo no balcão da companhia. Assim, o desempenho das pessoas no “palco” pode influenciar decisivamente o desempenho da organização:

[...] coordenação entre empregados de linha de frente ajudam organizações a obter resultados de alto desempenho [...] coordenação horizontal é particularmente valiosa em contextos turbulentos onde há um prêmio pelo alcance de rápidas respostas a mudanças imprevisíveis nas condições de operação (GITTEL, 2000, p.101, tradução nossa).

Sendo o processo de serviços em geral, bastante dependente das pessoas, deve se ter uma consideração especial por este aspecto. O desempenho da organização poderá estar fortemente ligado a aspectos emocionais do pessoal de linha de frente. Considerações específicas devem ser feitas pelos controles de gestão de forma a contemplar este tema.

O Quadro 18 mostra um resumo das diferenças esperadas para o controle de gestão em organizações de serviços, comparativamente às organizações fabris.

<b>organizações fabris</b>	<b>organizações de serviços</b>
foco em aspectos objetivos	foco em aspectos subjetivos
maior experiência em controle de gestão	menor experiência em controle de gestão
	em geral, alto valor em ativos intangíveis
facilidade de medição de saídas	dificuldade de medição de saídas
maior foco em resultados quantitativos	maior foco em resultados qualitativos
estabelecimento de padrões de desempenho	dificuldade de estabelecer padrões de desempenho
	ONGs: influência política e fiscalização pública
baixa influência de pessoal operacional	alta influência de pessoal operacional

Quadro 18 - Resumo dos principais elementos diferenciais de controle de gestão em organizações de serviços

### 6.1.2.2 Controle de Custos em Organizações de Serviços

Organizações de serviços apresentam complexidade adicional ao lidar com controles de custos. Primeiro, em organizações de serviços, muitos custos são indiretos (KAPLAN; COOPER, 1998), o que leva a uma dificuldade de levantamento, rastreamento e atribuição.

---

<sup>48</sup> Cliente neste trabalho pode ser entendido como as pessoas diretamente atendidas pela organização e que

Segundo, serviços prestados a clientes contêm freqüentemente elementos intangíveis (FITZGERALD et al., 1989) como importante elemento, dificultando a medição do valor que este agrega ao pacote ofertado.

Terceiro, devido à maior dificuldade de atribuir valor à determinada atividade ou serviço, frente a um bem, por exemplo, há menor cuidado ao se avaliarem preços. Com freqüência os preços são elevados permitindo a existência de custos maiores e, portanto, menor atenção à eficiência.

Quarto, as organizações de serviços não estavam até agora tão expostas à competição quanto as organizações fabris, e seus mercados eram freqüentemente regulados (KAPLAN; COOPER, 1998). Esta menor exposição levava a menor necessidade de controle de eficiência e de resultados, logo, menor atenção com o controle de custos.

Quinto, por que os custos são majoritariamente fixos em serviços, sua gestão se torna mais efetiva no longo prazo; por exemplo, alterações significativas de estrutura devem considerar opções estratégicas. A consideração de custos de longo prazo (ou estratégicos) demanda, então, *controle estratégico de custos*. Os custos, do ponto de vista estratégico, podem ser ajustados ao ambiente, o que, considerada a alta volatilidade dos mercados atualmente, pode consistir em uma excepcional vantagem competitiva.

Por último, devido à inicial menor importância econômica da área de serviços, havia menos atenção gerencial, o que levava a compreensões limitadas das possibilidades de gestão.

### **6.1.2.3 Controle, Custos e Recursos**

É importante considerar o tipo de processo de serviço que a organização presta para entender melhor seus custos. Enquanto em *serviços profissionais* a maior parcela de custo em geral está associada à mão-de-obra, o que torna seu controle e rastreabilidade mais fáceis, em

*serviços de massa*, os maiores custos podem estar na categoria instalações, tornando o controle e o rastreamento mais complexos, pois a individualização dos custos em relação aos clientes é mais difícil.

Outro ponto relevante a considerar é a eficiência. Uma parcela significativa dos custos das organizações (cada vez mais) é devida a custos fixos. Custos associados à manutenção de instalações (aluguéis, supervisão, etc.) e a investimentos (de recuperação de investimentos, como remuneração do capital e depreciação) podem ser considerados nesta categoria. Para estes últimos, o custo unitário é tradicionalmente<sup>49</sup> medido através da relação custo total dividido pelo volume de produtos. Assim, de uma ótica tradicional, quanto maior o volume de produtos, menor o custo unitário. Definindo-se neste trabalho genericamente eficiência como:

$$Eficiência = \frac{Saídas}{Entradas} \quad (1)$$

É possível se dizer que quanto maior as saídas em relação às entradas, maior a eficiência. Do ponto de vista micro-econômico, eficiência pode ser entendida como:

$$Eficiência = \frac{Receitas}{Custos} \quad (2)$$

Para aumentar a eficiência é necessário aumentar-se as receitas, diminuir-se os custos ou ambos. Como freqüentemente boa parte dos custos é devida a recursos comprometidos<sup>50</sup>, a forma mais conveniente de elevar a eficiência é aumentar proporcionalmente a utilização dos recursos disponíveis. Em organizações fabris uma alternativa freqüentemente utilizada é a

---

<sup>49</sup> Há diferentes conceitos atualmente discutidos neste campo de conhecimento. Para alguns, "custo é a parcela dos recursos eficientemente *absorvida* pelos produtos" e  $Gastos = Custos + Perdas$ . Por esta definição a parcela dos recursos não utilizados durante um período ocioso (por exemplo, custos fixos devidos a recursos não utilizados) não seriam considerados custos e sim perdas. De fato, o que está em discussão é o conceito de perdas. Kliemann (*apud* DIEHL, 1997) propõe uma abordagem interessante para esta questão. Proposta semelhante pode ser vista em BORNIA, 2002

<sup>50</sup> Para uma interessante discussão sobre recursos comprometidos e flexíveis e custos fixos e variáveis ver KAPLAN; COOPER, 1998

produção para estoque. Em organizações de serviços isto é bem menos possível, pela impossibilidade de se estocarem *atividades de serviços*. É possível, por exemplo, estocar-se um hambúrguer pré-preparado, mas não o atendimento associado. Isto explica parcialmente a tendência a menor eficiência em organizações de serviços.

Conseqüentemente, um dos maiores desafios em termos de eficiência e, logo de custos, nas organizações de serviços é a *otimização da utilização dos recursos comprometidos*. Este gerenciamento pode ser feito através de duas abordagens: a gestão da demanda e a gestão da disponibilidade ou fornecimento<sup>51</sup> (FITZSIMMONS; SULLIVAN, 1982).

A maximização da utilização de recursos envolve compensações (*trade-offs*) (FITZGERALD et al., 1991) e nem sempre é possível ou recomendada. Por exemplo, o uso de filas pode levar a uma queda na velocidade no atendimento ao cliente e conseqüentemente na diminuição da satisfação. O uso da participação do cliente pode ser pragmaticamente impossível em um restaurante *à la carte*. Não pela impossibilidade concreta de fazê-lo, mas pela impossibilidade gerada pelo conceito e pela estratégia do negócio.

Estas considerações também têm impactos significativos para o controle de gestão e o controle de custos. Primeiro, por que a estratégia da organização irá influenciar fortemente o formato dos controles utilizados. Segundo, por que a própria ação de correção (contida no ciclo de controle) pode ser restringida ou direcionada de acordo com a estratégia do negócio e nem todas as alternativas existentes podem ser coerentes com essa. Terceiro, como o serviço é feito na presença e com a participação do cliente, qualquer ação de custos sobre os recursos tem impacto direto sobre a percepção do cliente.

Com freqüência, em organizações de serviços, boa parte dos investimentos se trata de custos perdidos ou enterrados (*sunk costs*). Nestes casos, é impossível recuperar o investimento inicial. Em uma fábrica, as instalações podem ser vendidas e reaproveitadas, por

exemplo. Em algumas instalações de serviços, a decoração e a ambientação (por exemplo, danceterias) não podem ser transferidas nem reaproveitadas. Uma vez realizado o gasto, a venda eventual das instalações no futuro não reporá nem parcialmente estes custos. Isto também traz implicações para o controle de custos: o investimento tem que ser bem avaliado, pelo fato de que não será recuperado. Outro aspecto é que este custo pode ter que ser desconsiderado em futuras avaliações, exatamente por que não pode ser recuperado ou por que não fará diferença em termos práticos sua consideração e pode mesmo tornar mais complexo e distorcido o processo decisório.

### 6.1.3 Estratégias em Organizações de Serviços no Brasil

Uma recente pesquisa (DIEHL; GONÇALO; MARTINS, 2002<sup>52</sup>) identificou algumas características das organizações de serviços no Brasil, no tocante às dimensões competitivas das suas estratégias:

- a) Em geral, as organizações de serviços no Brasil dedicam mais atenção às ações de linha de frente (palco/ front-office) do que a sistemas (o que envolveria controles de gestão, por exemplo);
- b) As organizações demonstram certo desalinhamento estratégico, na medida em que muitas vezes declaram intenções estratégicas que não praticam; isto pode ser parcialmente explicado pelo parágrafo anterior. Controles de gestão são formas eficazes de orientar o comportamento organizacional.

Sobretudo, há evidências de certa falta de sistematização nas organizações de serviços no Brasil, em relação às ações gerenciais e estratégicas. Embora isto pudesse se tratar de uma

---

<sup>51</sup> Exemplos de técnicas que podem ser usadas são mostradas no Apêndice C.

<sup>52</sup> Os dados referentes a este artigo são complementados por um *working paper* no qual este autor é co-autor.

opção estratégica (na visão de Mintzberg), neste caso há indícios da falta de consciência acerca deste fato, como o desalinhamento citado demonstra.

## **6.2 COLETA DE DADOS**

Os dados para os dois casos estudados foram coletados mediante observação direta, entrevistas e consultas a documentos impressos e eletrônicos (inclusive *sites web*). Todas as entrevistas foram gravadas com a concordância dos entrevistados. Após, foram transcritas e comparadas com as anotações do pesquisador. No total, foram cerca de dezenove horas de gravações, consumindo quase cem horas de transcrições. Os dados e informações obtidos foram confrontados com a teoria proposta neste trabalho e interpretados dentro de sua perspectiva, conforme pode ser visto nas seções a seguir.

O primeiro caso, Arezzo, serviu como pesquisa-piloto. Após as primeiras entrevistas, pequenos ajustes foram realizados, por exemplo, maior detalhamento no questionamento sobre as características que definem um recurso estrategicamente relevante (seção 2.8.2), que na primeira versão não tinha um detalhamento suficiente.

Após esses ajustes, a empresa foi novamente pesquisada, como é possível verificar pelo período mais longo gasto neste caso, de abril a agosto de 2003. No segundo caso, Pedrozo, o período foi de junho (final) a agosto de 2003.

## **6.3 O CASO AREZZO**

A Arezzo é uma empresa do setor de serviços, fundada em 1973 para atuação no setor coureiro-calçadista e voltada para o público feminino, da adolescência à terceira idade, nas classes A e B. Seus acionistas são os irmãos Anderson e Jefferson Birman, cada um com cinquenta por cento do capital. O primeiro exerce o papel de *superintendente executivo*

(também chamado coloquialmente de *presidente*) e é mais envolvido com o cotidiano da empresa. O segundo atua como presidente do conselho de acionistas. A matriz da empresa está sediada em Belo Horizonte (Minas Gerais), com filial em Campo Bom (Rio Grande do Sul) e escritório em São Paulo (São Paulo). A empresa tem duzentos empregados.

As vendas são efetuadas por uma rede de duzentas lojas franqueadas (exclusivas Arezzo) e mais de três mil lojas "multimarca" (independentes). No ano de 2002, a empresa faturou cerca de setenta milhões de reais. Seu principal produto é o desenvolvimento de produtos de moda, especialmente calçados femininos. A empresa lança cerca de oitenta linhas de calçados por ano (estima-se em cerca de quinhentos novos modelos de calçados/ ano), sempre procurando seguir e antecipar tendências de moda.

A empresa até 1994 fabricava os próprios produtos e constituía-se muito mais em fábrica do que em empresa de serviços. A partir desse ano a empresa iniciou um processo de externalização da produção, tornando-se gradativamente, um franqueador da marca Arezzo e não mais fabricante. Hoje, a empresa afirma que vende franquias, e não calçados. Sintomático desse foco em serviços é o fato de que a empresa não emite Notas Fiscais (NF) de bens, mas de *royalties*, para os fabricantes, embora isso também faça parte de uma estratégia tributária.

Para suportar as vendas das franquias (e mesmo de lojas multimarca), a Arezzo desenvolve *design* de produtos, principalmente calçados femininos, mas também bolsas, cintos e outros acessórios. Há forte investimento também na marca. Internamente, as únicas atividades produtivas realizadas são o desenvolvimento de produtos e de protótipos.

Para a pesquisa nesta tese foram gastas dez horas em entrevistas e os trabalhos conduzidos de abril a agosto de 2003. Foram entrevistados, pessoalmente, o diretor administrativo-financeiro (DAF) e o *controller* e, por e-mail, o contador. O diretor comercial não foi entrevistado devido ao pequeno tempo de atuação na empresa, o que poderia distorcer

a análise. O relatório de caso foi revisado e aprovado pelo diretor administrativo-financeiro. O pesquisador também teve acesso a diversos documentos, como o ZPF (relatório de posição financeira), o DRE (mensal e trimestral), projetos por área de gestão e o catálogo de produtos. Também foi possível visitar as instalações em Campo Bom. O site *web* da Arezzo também foi consultado ([www.arezzo.com.br](http://www.arezzo.com.br)). A seguir é mostrado o organograma da empresa (Figura 29).

### 6.3.1 Caracterização da Empresa

- a) A empresa pode ser enquadrada na seção K da CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) do IBGE, *serviços prestados às empresas*;
- b) Os aspectos que mais se destacam na Arezzo de forma diferente de operações tradicionais de manufatura são:
  - **Mão-de-obra intensiva:** comparativamente a outras empresas, há pouquíssimo uso de equipamentos no processo operativo propriamente dito;
  - **Intangibilidade:** o conceito de moda construído a partir da publicidade e a comunicação realizada pelas idéias de moda, materializadas nos bens (calçados e acessórios) são intangíveis. Embora os bens vendidos constituam-se em aspectos tangíveis, o que a Arezzo efetivamente almeja vender é o conceito do produto (moda, inovação, modernidade);
  - **Dificuldade de medir as saídas:** o produto da Arezzo é moda, que pela sua própria natureza implica enorme dificuldade de medição, a não ser através de indicadores indiretos (*proxy indicators*), tal como *satisfação de clientes*;

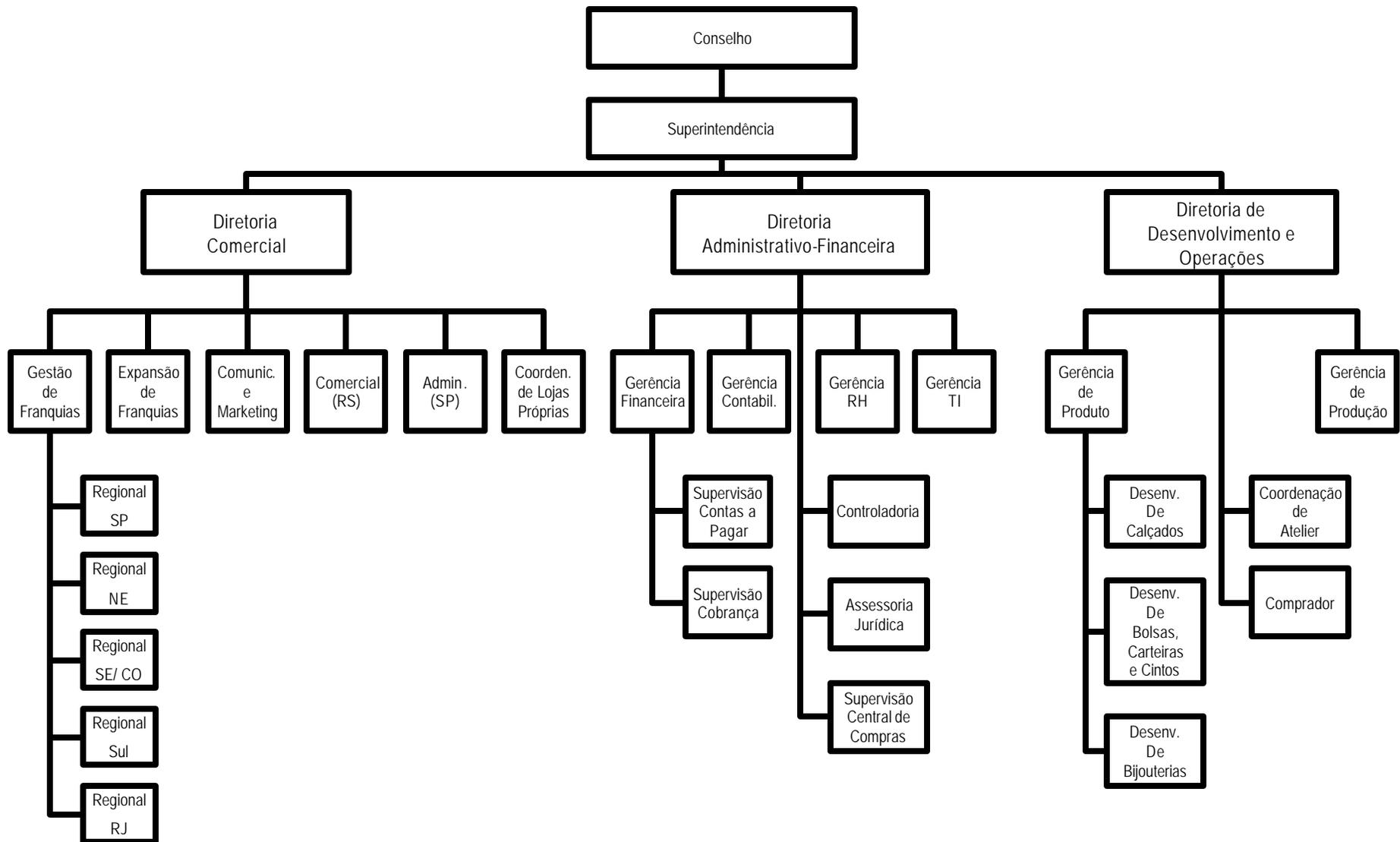


Figura 29 – Visão geral do organograma da Arezzo

- c) Atualmente a empresa ainda parece bastante focada nas atividades de retaguarda (desenvolvimento de produto em si), embora esteja havendo um trabalho mais sistematizado junto às lojas franqueadas, tanto em termos de suporte administrativo como de atendimento de linha de frente. Anteriormente este trabalho era mais informal;
- d) Em termos de processos de serviços a Arezzo estaria mais bem enquadrada como *loja de serviço*. A empresa não trabalha de forma a oferecer produtos exclusivos (como um alfaiate), mas também não atinge todo o público. Seu foco são mulheres, da adolescência à velhice, nas classes A e B;

### 6.3.2 Análise da Estratégia da Arezzo

A estratégia da empresa aponta para a diferenciação (Porter). Existe uma atenção a custos, mas mormente nas atividades não relacionadas com *inovação* e *imagem* (que são as dimensões competitivas). Isso pode ser percebido por uma declaração do diretor administrativo-financeiro:

Estratégia é produto

Nessa afirmativa, a abordagem “produto” diz respeito a um produto de moda, inovador, cujo conceito no mercado é o de “modernidade”. Também o superintendente afirma:

Tínhamos de fazer o melhor [sapato] e não o mais barato ... Vamos investir no foco do nosso negócio. E esse foco é a marca (grifo nosso).<sup>53</sup>

Do ponto de vista de *missão estratégica*, há dois tipos de negócios: o primeiro, baseado na linha de produtos “conceituais”, que busca fortalecer a marca, mas que apresenta maior risco de fracassos em lançamentos. Este negócio não ignora a busca por lucro, mas visa

---

<sup>53</sup> Revista Exame, 05 de maio de 1999, p.50-51.

estabelecer o conceito do negócio. Poder-se ia considerar sua *missão estratégica* como “construir” ou “manter”.

O segundo negócio é apoiado na linha de produtos “básicos”. São produtos que sofrem pequenas modificações a cada lançamento e representam uma parcela significativa das receitas (em torno de 60%). Pode ser considerada sua *missão estratégica* como “colher” ou até *manter*. Isto é afirmado tanto pelo DAF como pelo *controller*.

Embora não haja propriamente uma migração dos negócios através das diferentes fases da matriz *crescimento-participação*, os mesmos desempenham funções semelhantes àquelas previstas nesse modelo. O negócio “básicos” é responsável pela geração do fluxo de caixa que sustenta o negócio “conceituais”. Esta caracterização deve ser vista com certa reserva, pois não há, de forma estrita, um portfólio de investimentos ou unidades de negócio diferentes, situações típicas para o uso dessa abordagem.

Na abordagem de configuração organizacional, como mostra o objetivo de inovação, a empresa tem claramente caracterização de “*prospector*”. Grande parte dos esforços organizacionais é direcionada para explorar novos negócios e mercados, como pode ser percebido pela afirmação do diretor administrativo-financeiro de que a principal prática estratégica diária é a busca de novos negócios. A busca por estas oportunidades de negócio visa capitalizar a competência *desenvolvimento de produtos*.

Já na abordagem da vantagem baseada em recursos, fica evidente o uso da competência “desenvolvimento de produtos”, inclusive reforçada por uma loja em Belo Horizonte, que funciona como “laboratório de varejo” e pelo “Studio Arezzo” (departamento que desenvolve sapatos criados por estilistas para desfiles<sup>54</sup>). Nesse particular, considerando-se os elementos que definem um *recurso estrategicamente relevante*, destacam-se:

---

<sup>54</sup> Revista Exame, op. cit.

a) Valor

A competência *desenvolvimento de produtos* subsidia o valor da marca no mercado, a tal ponto de que a Arezzo é freqüentemente vítima de pirataria. As empresas que copiam os produtos e inclusive buscam imitar a logomarca da Arezzo o fazem por entenderem que o potencial cliente valoriza a marca.

b) Raridade

Em termos efetivos, nenhuma marca tem a força que a Arezzo tem no seu segmento. Mesmo considerando internamente a competência estabelecida, poucas empresas têm o conjunto de habilidades necessárias para o desenvolvimento de produtos desse tipo. O grupo de pessoas (estilistas) que responde fortemente por esse conjunto de habilidades parece ter encontrado na Arezzo um ambiente propício para atuar, fazendo com que as relações que existem forneçam uma competência rara de se encontrar em outras empresas. Boa parte disso provém da história da Arezzo e também da figura do presidente, altamente motivador e inspirador nos aspectos de moda e desenvolvimento de produtos.

c) Imperfeitamente Imitável

A história da organização, fortemente influenciada pelo presidente, e sua evolução desde uma fábrica até uma empresa de serviços, criou um entendimento único do setor. O fato de ter atuado como fabricante permite à empresa entender as dificuldades da fabricação do calçado, prevendo já com antecedência dificuldades e vantagens de certos projetos (*designs*). Isso faz com que a empresa tenha baixo índice de fracassos no lançamento de produtos. A experiência de varejo também permite maior proximidade com o consumidor, conhecendo-o mais profundamente do que outros concorrentes que não tenham esse entendimento. Outro aspecto que reforça essa proximidade são os freqüentes eventos realizados com os lojistas (franqueados).

É difícil afirmar categoricamente como o conjunto de elementos – a pessoa do presidente, a experiência fabril e de varejo, o ambiente de trabalho, entre outros – relacionam-se de forma a criar essa competência. Assim, seria difícil para concorrentes entender a relação causal entre esses elementos, minimizando a possibilidade de imitação.

A complexidade das relações sociais pode ser exemplificada pela afirmação anterior do DAF de que é difícil lidar com "artistas". Os estilistas, maiores responsáveis pelo desenvolvimento de produto são, em última análise, também os responsáveis pelo sucesso da marca. As complexas relações sociais estabelecidas, tanto internamente como externamente, reforçam a dificuldade de imitação. Externamente, por exemplo, a empresa que é responsável pela logística e pelo relacionamento com os fornecedores da empresa (fábricas) trabalha, no mercado interno, exclusivamente para a Arezzo. Isso por si só já é exceção neste segmento. E, ademais, é uma relação mantida na base da confiança.

#### d) Substituibilidade

A marca, suportada pelo desenvolvimento de produtos, é difícil, senão impossível de ser substituída, pelo menos em curto prazo. A força da marca Arezzo junto à consumidora de calçados das classes A e B pode ser visto pelo fascínio que o produto causa, sendo associado frequentemente à sofisticação. Ainda que se pudesse, através de forte campanha publicitária, propagar-se uma marca concorrente, a estrutura de distribuição (franqueados), com suas peculiaridades (localização, *design* etc.) seria difícil de ser substituída em curto prazo.

Considerando-se parcialmente o trabalho de Mintzberg, pode-se dizer que a organização atua mais usando uma “*perspectiva*” do negócio, baseada principalmente na condução da organização por pessoas-chave (notadamente o superintendente), cujo estilo permeia e inspira toda organização. Isso apresenta inclusive vantagens interessantes, como a inspiração e a constância desta “*perspectiva*”, mesmo quando o superintendente não está fisicamente presente. Por outro lado, há uma desvantagem, que se percebe implicitamente ou

em comentários isolados, acerca do risco existente pela sua falta ou mesmo no futuro, quando da sucessão do negócio.

A estratégia atual está em fase de consolidação. A empresa fez um redirecionamento estratégico no início dos anos 90, inclusive desfazendo-se de vários ativos, e optando pelo investimento em *inovação* e na *marca*. Neste momento, é claro para toda a organização que houve uma estabilização desse processo e há uma busca por crescimento, desde que mantidos os resultados (ou melhorados). Há também crescimento da atenção para com a rentabilidade. Pelo perfil do presidente (inovador, desenvolvedor de moda), não havia há até pouco tempo grande interesse explícito com a rentabilidade. A falta de resultados mais efetivos durante o crescimento do negócio (número de franquias) levou ao questionamento acerca da abordagem usada. Para enfrentar esse problema, dado que o presidente não tem perfil de “controlador”, foi contratado um diretor administrativo-financeiro cujo foco de trabalho é analisar e elevar a rentabilidade do negócio.

Concluindo esta parte, pode ser apresentado a seguir um quadro resumindo a estratégia da empresa (Quadro 19).

abordagem	enquadramento da empresa
posicionamento Estratégico	diferenciação
dimensões competitivas	inovação imagem
missão estratégica	“conceituais”: crianças-problema (construir) e estrelas (manter) “básicos”: vaca leiteira (colher)
configuração organizacional	prospectador ou explorador
vantagem baseada em recursos	exploração da competência “desenvolvimento de produtos” e da marca
5 Ps de Mintzberg	perspectiva

Quadro 19 – Resumo das classificações estratégicas da Arezzo

### 6.3.3 Análise dos Controles Estratégicos de Custo da Arezzo

**Proposição 1: O CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização.**

#### **6.3.3.1 Monitoramento de Dimensões Competitivas**

Os monitoramentos para os quais a organização está dando mais atenção são aqueles vinculados aos custos de *desenvolvimento de produtos*. No entanto, isto é de difícil mensuração e controle, pois estes custos ocorrem para uma grande linha de produtos tornando complexa a alocação dos mesmos. De qualquer forma, existe um trabalho incipiente nesse sentido, buscando realizar um levantamento *gerencial* dos custos envolvidos, que representam cerca de trinta a quarenta por cento dos custos totais. Segundo o diretor administrativo-financeiro,

“O desenvolvimento de produto é a essência da nossa organização”

“Não, onde eu tenho uma maior dificuldade de controlar são estes setores [...] com pessoas que mexem com criação, pessoas que são artistas. [...] o ato de criar não tem muito a ver com o ato de controlar [...] tem mais dificuldade [de controlar] pela própria natureza da atividade. Uma atividade de artista. Mas não quer dizer [...] que esta sendo tolerado qualquer tipo [de descontrole] em relação a isto [...] com certeza, historicamente existe [maior tolerância].”

Há controle mais rígido e inflexível e menor tolerância com atividades que não sejam diretamente relacionadas à dimensão competitiva. Outro aspecto que denota esse foco de monitoramento é o cuidado com os custos de proteção à marca. Admite-se que sejam difíceis de mensurar, mas evidentemente são motivos de grande atenção, principalmente pelo DAF.

O monitoramento de recursos vinculados à dimensão competitiva *entrega* também tem sido motivo de interesse. Neste caso, é difícil evidenciar exatamente qual a razão disto, mas algumas hipóteses podem ser levantadas:

- O valor significativo que isso envolve (cerca de dois milhões de reais em 2002 – em torno de 3% do faturamento), reforçado pela crença de que muitas dessas devoluções poderiam ser evitadas ou seus custos não assumidos;
- O grande interesse do presidente quanto à lisura das transações, tanto externa quanto internamente. Isso é parcialmente motivado pelo fato de que ele não teve, historicamente, muito envolvimento com aspectos administrativo-financeiros e tenha um perfil de “desenvolvedor de produtos”, atividade essa na qual se envolve mais ativamente. Por ter menor envolvimento nessa área e perfil menos “controlador”, ele possui maior receio em relação ao que é feito no sentido de manter a lisura de todo o processo;
- O entendimento de que essa dimensão não está tão forte e diretamente ligado às dimensões competitivas *inovação e imagem* (marca). Existe a determinação de manter e reduzir custos não associados às atividades que o cliente valoriza, muito mais forte do que em outras atividades. Internamente, tais atividades ligadas àquilo que o cliente valoriza são chamadas de “*padaria*”. Todas as atividades não ligadas à *padaria* são entendidas como *males necessários* e devem ser mantidas no nível mais baixo possível, podendo ser este o caso da dimensão competitiva *entrega*.

### **6.3.3.2 Percepção dos agentes organizacionais acerca do que é estratégia, influenciando a operação do CEC**

Há a percepção, inclusive em nível gerencial, de que a estratégia afeta diretamente os controles de custos, tanto em termos de forma, como de foco. Um dos gestores afirmou que "cortar pessoas é possível, publicidade não". A publicidade é entendida como fundamental

para o valor da marca. Também há a percepção de que não se buscaria popularizar o produto, mesmo que, potencialmente, o resultado viesse a ser melhorado.

### **6.3.3.3 Monitoramento de Direcionadores de Custo**

Quanto aos direcionadores de custo, há forte *exploração da relação com os clientes* diretos (franqueados) e com os *fornecedores*, sendo o relacionamento com os últimos em uma lógica de *preço objetivo*. É admitido abandonar um produto, antes que alterar sua *configuração*, pois essa é entendida como vital para o suporte à estratégia de diferenciação. No momento, há foco em questões ligadas à *escala* e ao *escopo*. Nestes dois casos, uma evidência que se destaca é a constante manifestação nas entrevistas do cuidado quanto ao número ideal de lojas. Levantamentos realizados pela diretoria administrativo-financeira demonstram que o número de franquias cresceu significativamente nos últimos anos (de cento e cinquenta para cerca de duzentas), sem crescimento proporcional da receita. Especula-se a possibilidade de franquear em outros países, mas evitar novas lojas no Brasil, pois isso minaria a rentabilidade da empresa. Dito de outra forma, o crescimento de franquias sem o crescimento proporcional de receita, traria diminuição da lucratividade, pois a gestão de um maior número de clientes ensejaria maior estrutura fixa e, portanto, maiores custos.

Outros direcionadores não são controlados (*envolvimento da força de trabalho*) ou são controlados externamente (*qualidade*, monitorado por uma empresa parceira que faz a gestão das fábricas).

### **6.3.3.4 Monitoramento de recursos**

Os custos mais controlados são aqueles ligados ao pessoal e ao capital. Dado que os custos da Arezzo são quase todos de estrutura, logo, fixos, e uma boa parte desses está vinculado a pessoal, se justifica também esse foco. Mas a maior atenção está vinculada a pessoal de apoio, isto é, não diretamente ligado à *inovação* e *imagem*. Quanto aos *custos de*

*capital*, a empresa passa por um momento financeiro delicado, fazendo com que esses custos sejam importantes circunstancialmente.

### **6.3.3.5 Influência real ou potencial dos agentes sobre o desenho do CEC**

Há pequeno interesse em influenciar o desenho de controles de custo. A percepção dos agentes organizacionais em relação ao que é a estratégia da organização é muito congruente, de tal forma que não se acredita haver necessidade de se modificarem os controles de custos utilizados. Há um desenho natural dos controles de custo em direção à estratégia, sendo esta última muito evidente para todos os envolvidos. Nesta questão específica, não foi possível obter-se melhores informações que levassem a evidências acerca da influência dos agentes sobre os controles de custo.

### **6.3.3.6 Incertezas Estratégicas**

Esta questão também não foi muito conclusiva na empresa. O pouco monitoramento de incertezas estratégicas, vinculadas ao ambiente, é feito de forma bastante intuitiva pelo presidente e pelo diretor administrativo-financeiro. E, mesmo nesses casos, eles estão mais interessados em aspectos que afetam mais imediatamente a estratégia (câmbio, preços de venda no varejo, demanda, preferências estéticas e moda).

### **6.3.3.7 Propósito do uso dos instrumentos do CEC**

Os dois principais instrumentos de controle de custos gerenciais são o ZPF, o relatório semanal de despesas (mapa de despesas) e o *book* mensal, este último uma consolidação dos mapas de despesas. O ZPF é um instrumento usado para controle da posição financeira da empresa e também é considerado um controle usado pelo presidente acerca da “lisura” das transações financeiras. O relatório semanal de despesas é usado para monitorar o desempenho das diversas áreas da empresa frente às respectivas metas. Além desses, é emitido um DRE

por trimestre, separado por área de gestão (e não por centro de custos), mas que não é tão presente no dia a dia da organização, como controle de gestão.

Em nível estratégico, não há nada permanente. Existe interesse em gerar esses controles, mas "o arcabouço de informações não era confiável" (palavras de um dos executivos). Assim, a ênfase inicial foi montar um sistema *básico confiável* de informações, em primeiro lugar. Alguns relatórios estratégicos pontuais são gerados esporadicamente, normalmente sob solicitação. Não existem controles de custo permanentes, em nível estratégico; pode haver interesse em alinhar estrategicamente os controles, mas não os instrumentos (p. ex., relatórios de margem de contribuição, lucratividade de clientes, lucratividade de linhas de produtos, etc.). Especulativamente, pode-se dizer que isso decorre de uma falta histórica de atenção com os aspectos de custos.

#### **6.3.3.8 Atividades desenvolvidas**

Existem planos de ação por gestores. Esses gestores são responsáveis por executar planos e são cobrados pelas metas. Especificamente, não foram encontrados indícios de controles sistemáticos de custos fora da área administrativo-financeira. Quando confrontado com essa questão, o DAF percebeu a oportunidade de implementar ações de controle de custos, principalmente redução de custos.

#### **6.3.3.9 Pessoal envolvido**

A organização possui duas áreas que trabalham com aspectos econômico-financeiros: uma na sede de Campo Bom, com foco em aspectos gerenciais (tomada de decisão e controladoria) e outra em Belo Horizonte, com funções contábil-fiscais. As pessoas envolvidas têm perfis diferentes. Os relatórios gerenciais e eventuais relatórios estratégicos são gerados em Campo Bom. A base de dados usada é a mesma, inclusive com as mesmas alocações de custo, o que pode causar distorções. Neste aspecto, inclusive, o DAF, ao ser

confrontado com esse risco mostrou-se interessado em conhecer mais essa problemática, de forma a minimizá-la ou eliminá-la.

Na organização como um todo, não se evidenciou haver um cuidado explícito e formal com o perfil das diversas funções. No entanto, implicitamente, há nas funções críticas, um perfil alinhado com a estratégia de diferenciação. Usando a frase de um executivo: “*Perfil é claro no topo!*”. Há atenção maior com o perfil dos principais gestores e com os “desenvolvedores de produto”. A empresa crê que tendo os principais gestores com perfil adequado esses podem conduzir os seus subordinados na direção da estratégia. Mas há indícios que os funcionários tem perfil mais ou menos adequado ao esperado. Isso fica reforçado por declarações que mostram que empregados que eventualmente não estejam adequados poderiam ser dispensados.

Há uma crença que os poucos relatórios contábeis ainda utilizados “gerencialmente” sejam consequência da formação (contábil) do pessoal que os gerava e/ ou os criou.

#### **6.3.3.10 Nível de acesso do pessoal ao sistema**

Existem níveis pré-definidos de acesso ao sistema, conforme a posição hierárquica do empregado. No entanto, se houver necessidade, em função de uma situação específica (p.ex. um determinado projeto), o empregado pode ter liberado seu acesso a níveis originalmente superiores ao seu cargo. Isto é bem claro.

#### **6.3.3.11 Nível de detalhamento do sistema**

Os relatórios possuem níveis de detalhamento diferentes, sendo apresentados, *a priori*, em nível agregado, sendo possível se abrir mais (tabelas dinâmicas do Excel®), caso necessário. Exemplo dessas diferenças são os relatórios de devolução: existe maior detalhamento no relatório gerencial, com vistas às decisões.

### **6.3.3.12 Características dos relatórios (periodicidade, exatidão, precisão)**

Existem relatórios periódicos (book, DRE) que são usados para decisões táticas e eventualmente disparam novos relatórios para decisões estratégicas. Os relatórios mais tradicionais estão fortemente baseados na contabilidade, de acordo com os preceitos da controladoria financeira, enquanto aqueles com caráter mais estratégico têm enfoque próximo do controle de gestão. Imprecisões nos relatórios estratégicos são aceitas. Exemplo: relatório de devoluções 2002 tinha uma diferença de duzentos e oitenta mil reais (cerca de dez por cento) em relação ao relatório contábil e assim mesmo foi aceito. Este relatório apoiou decisões sobre relacionamento com cliente, notadamente o tratamento de devoluções.

Existe uma relação direta destes relatórios com a estratégia. Um exemplo foi realização de um *bazar* junto a um cliente com objetivo de capitalizar o cliente e desovar estoque para o qual foram simulados vários DREs através dos quais foi possível definir preços competitivos e o resultado esperado.

### **6.3.3.13 Flexibilidade**

Os relatórios são bastante flexíveis, de forma a permitir diversas aberturas e cruzamentos, realizados através do Excel®. Alterações podem ser realizadas quase em tempo real (algumas mesmo em tempo real), oferecendo em curto espaço de tempo resposta a questões levantadas, por exemplo, durante reuniões de trabalho. Há sinalização no sentido de se evoluir para algum tipo de ERP (*enterprise resource planning* – sistema de gestão integrada), em médio ou longo prazo.

### **6.3.3.14 Evolução do CEC ao longo do tempo**

Há evidências que permitem concluir que existem controles desalinhados, resultantes da antiga estratégia de fabricação sem diferenciação. O DRE está um pouco desatualizado, mas há intenção de reformulá-lo para explicitar alguns aspectos ainda não contemplados.

Acredita-se que alguns controles ainda não têm caráter efetivamente estratégico, em vista da herança da antiga estratégia e também por que eram ou ainda são gerados pela área contábil. Há crença de que é necessário um maior nível de regulamentação, para evitar exageros, principalmente em ações direta ou indiretamente relacionadas ao desenvolvimento de produto.

**Proposição 2: O CEC pode influenciar as Decisões Estratégicas da Organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do CEC existente.**

O que se evidencia é que em nível de direção há certa busca por influenciar a estratégia através dos controles de custo. Eles têm sido desenhados, pelo menos parcialmente, para restringir gastos, mesmo em áreas que são bases da estratégia (ex: desenvolvimento de produto). Embora isso possa ser salutar, principalmente em áreas não relacionadas ao suporte estratégico, um exagero nessas ações pode levar a um engessamento desproporcional, podendo minar a estratégia organizacional.

Em nível gerencial, as influências se concentram na formatação dos controles, isto é, na apresentação de indicadores/ relatórios. A maioria dessas alterações visa simplificar e facilitar a apresentação, de forma a ser mais bem compreendida pelo presidente. Isto pode ser fortemente relacionado com o perfil desse executivo, cujo foco está mais voltado a questões relativas à marca e ao desenvolvimento de produto.

### **6.3.3.15 Considerações Finais sobre os Controles Estratégicos de Custos na Arezzo**

Embora de forma um pouco desestruturada e ainda não completamente acabada os controles de custo da Arezzo *estão* alinhados à estratégia. Uma maior estruturação está sendo obtida desde a entrada do atual diretor administrativo-financeiro. A prova da importância e ascensão desse profissional e, portanto do trabalho que está sendo feito, pode ser o fato de que hoje, com exceção do presidente-acionista, ele é o principal executivo, funcionando como

uma espécie de CEO (*chief executive officer*). A recente saída de outro diretor, com a transferência das atribuições (responsabilidade, autoridade e prerrogativas) para aquele corrobora essa afirmação.

O fato do sistema ainda não estar completamente acabado é menor, pois o dinamismo e incerteza do ambiente e, em particular desse segmento, não possibilitariam tal situação. No entanto, maior nível de acabamento poderia dar a algumas funções organizacionais maior estabilidade e, conseqüentemente, maior produtividade, na medida em que aumentaria o nível de rotina para aquelas tarefas repetitivas e previsíveis. Isso não deveria retirar o dinamismo e espírito inovador da empresa, mas poderia diminuir a atenção gerencial em aspectos menos relevantes.

A empresa passa momentaneamente por ajustes organizacionais, gerando alterações nos controles de custos. Neste momento, a empresa tem atenção maior com sua situação financeira, de modo que ajustes na arquitetura organizacional, com ênfase em projetos de redução de custos e outros aspectos financeiros, têm tido significativa importância. No entanto, tal situação é vista como passageira, já se vislumbrando, em horizonte de curto ou médio prazo, novos desafios; por exemplo, a internacionalização da marca.

#### 6.3.4 Considerações Finais do Caso Arezzo

A estratégia está bem absorvida pelas pessoas na Arezzo. No entanto, quando o assunto gira em torno de aspectos financeiros, há alguma dúvida quanto aos objetivos de longo prazo. Uma ação para clarear esses aspectos, em nível gerencial e operacional, pode ser interessante.

Os controles de custo estão bem alinhados com a estratégia. O forte foco atual em “resultados” de curto prazo é momentâneo, decorrente de uma certa liberalidade anterior, que

está sendo ajustada. Por outro lado, caso haja um exagero no estabelecimento de controles, pode haver um engessamento que pode ser prejudicial à estratégia global. A necessidade atual e permanente de controlar custos é real, mas, principalmente no caso da Arezzo, em que a estratégia é fortemente baseada em diferenciação, restrições de custo muito elevadas em atividades-chave podem prejudicar os objetivos de longo prazo. O segredo é encontrar um equilíbrio dinâmico, o que, certamente, não é fácil.

A situação organizacional da Arezzo, com controles de custo pouco estruturados, tanto em termos de relatórios gerenciais, como em termos de regras de conduta, crenças e outros tipos de alavancas, demonstra a possibilidade de se ter em uma organização, alinhamento entre os controles de custo e a estratégia, sem que isso passe, necessariamente, por elevada estruturação e burocratização. Neste caso, pode ser mais indicado que os controles de custos sejam menos estruturados e burocratizados, pois isto é coerente com a estratégia da Arezzo, baseada em aspectos que exigem criatividade e flexibilidade. Caso se estabelecesse rígida e elevada burocracia, o ambiente organizacional poderia ser afetado de tal forma que restassem inviabilizados, em médio e longo prazos, os conceitos subjacentes que embasam a estratégia.

#### **6.4 O CASO PEDROZO**

A Pedrozo Sistemas de Segurança é uma empresa que atua nas áreas de vigilância, portaria, monitoramento e ensino na área de segurança. Fundada em outubro de 1972, por Ivan Pedrozo, tem como acionistas os srs. Albino Pedrozo e Ivan Pedrozo. A empresa possui em torno de cinco mil funcionários. A sede corporativa está localizada em Sapiranga - RS. Os principais negócios são *vigilância* e *portaria*. O organograma pode ser visto na Figura 30.

O trabalho de entrevistas na empresa durou cerca de nove horas, sendo gastos em torno de quatro vezes esse tempo nas transcrições, durante o período de junho a agosto de 2003. Foram entrevistados o presidente, o diretor financeiro (essas duas pessoas também acionistas),

o gerente geral, o gerente comercial, a encarregada do financeiro e a supervisora comercial. Além disso, o pesquisador teve amplo acesso a dados da empresa. Foram consultados materiais de divulgação (folders e propagandas em geral), dados financeiros (p.ex., planilhas de custos) e operacionais, o site da empresa ([www.pedrozo.com.br](http://www.pedrozo.com.br)) e outros relatórios impressos e eletrônicos. Foram visitadas as sedes de Sapiranga (corporativa), de São Leopoldo (portaria e rádio-alarme) e de Novo Hamburgo (escola de segurança).

#### 6.4.1 Caracterização da Empresa

- a) A empresa pode ser enquadrada na seção O da CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) do IBGE, *Outros Serviços Coletivos, Sociais e Pessoais*;
- b) Os aspectos que mais se destacam na Pedrozo de forma diferente de operações tradicionais de manufatura são:
  - **Produção e consumo ocorrem simultaneamente:** a execução do serviço de segurança não pode ser executada. No momento em que a operação de serviço não estiver sendo realizada, o cliente não está usufruindo segurança, que, em última análise, é o que ele realmente compra;
  - **Percibilidade do tempo:** conforme descrito no parágrafo anterior;
  - **Localização dependente do cliente:** o serviço é prestado nas instalações do cliente, salvo algumas operações de bastidor (plantão de monitoramento remoto);
- c) A empresa foca principalmente na linha de frente, tendo fortes cuidados com este pessoal: seleção, treinamento, fiscalização do serviço, entre outros. Existem trabalhos de bastidor, como o monitoramento remoto de instalações, mas ainda assim, é um serviço que apóia a linha de frente. Também há cuidado grande com a apresentação do pessoal e dos veículos relacionados com a linha de frente;



# ORGANOGRAMA Grupo Pedrozo

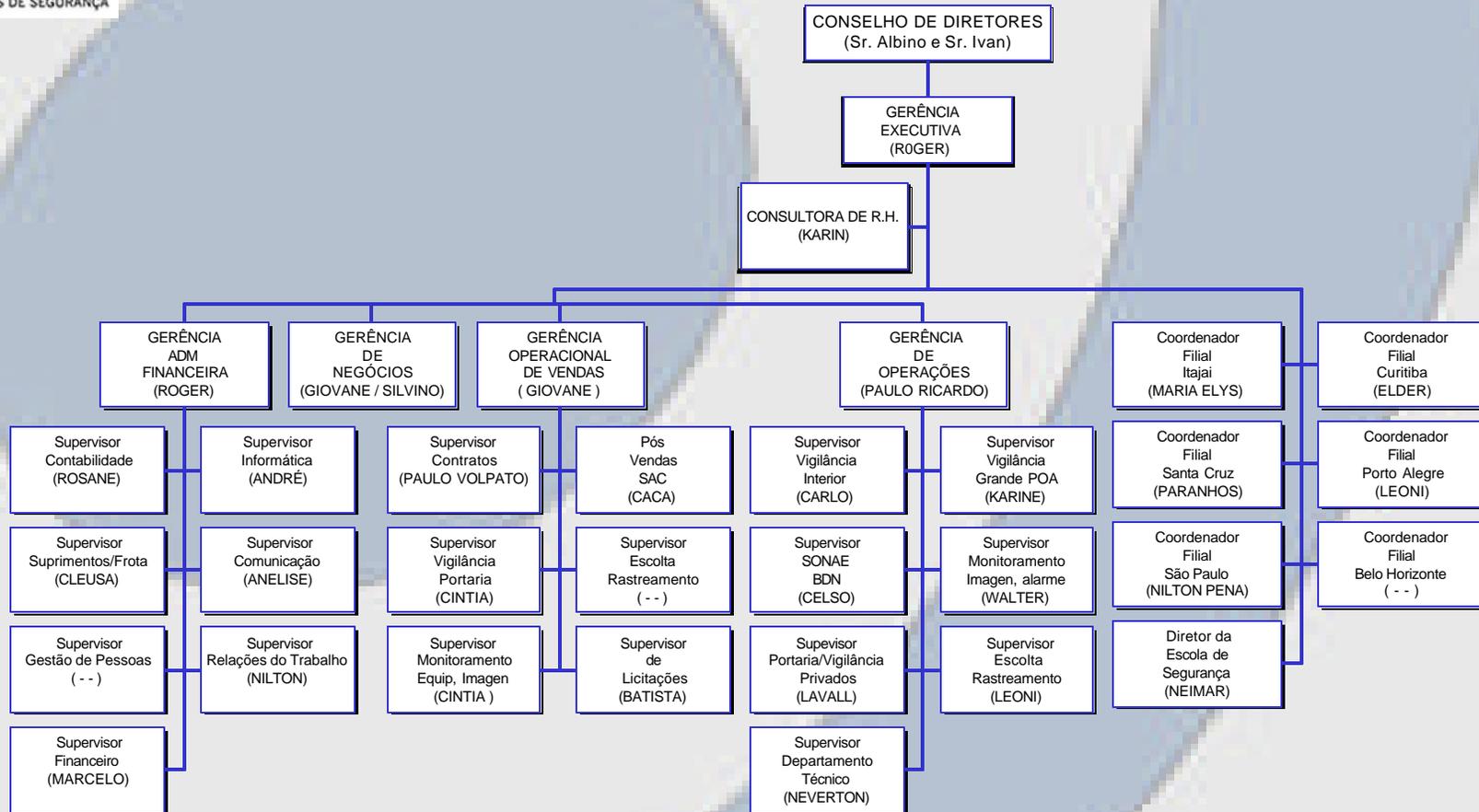


Figura 30 - Organograma Grupo Pedrozo

d) Em termos de processos de serviços a empresa fica mais bem caracterizada como *loja de serviços*. Embora haja alguma personalização, ela se dá através da combinação de diversas opções pré-definidas, sendo mesmo possível a um vendedor, definir o preço quase na frente do cliente. É um produto oferecido ao público em geral, mas pelas suas próprias características, notadamente o preço, restringe seu alcance.

## 6.4.2 Análise da Estratégia da Pedrozo

### **6.4.2.1 Declaração de estratégia**

A opção estratégica da organização, na visão de Porter, não é clara. Uma das principais razões para isso pode ser a razoável distância de visão estratégica entre os dois acionistas (Sr. Ivan e Sr. Albino). Enquanto o primeiro tem foco de atuação em *diferenciação*, com visão externa, oferta de serviços e novidades, o segundo tem visão interna, em redução de custos (de forma quase indiscriminada). Este último tem enorme dificuldade em reconhecer a existência e necessidade de certa burocracia, em vista do crescimento da empresa.

"Mas sr Albino, antes nós tínhamos 300 clientes; hoje temos 1800 clientes"  
(palavras do Gerente-Geral, tentando justificar o aumento do pessoal administrativo)

Por outro lado, a todo o momento, as pessoas se reportam à história da Pedrozo: tradição, credibilidade, segurança no serviço prestado. Isto é bastante claro para as pessoas na organização e cria um senso de direção.

Um dos motivos exógenos para tanto é alta taxa de entrada e mortalidade do setor, além de haver muitas empresas que não são consideradas sérias ("picaretas", vulgarmente). O setor se caracteriza pela fácil entrada (praticamente não há barreiras) e uma elevada

informalidade, principalmente dos entrantes. Esta última característica se evidencia pela sonegação existente, abertura e fechamento ilegal de empresas e falências não explicadas.

Em vista disso, há enorme interesse na Pedrozo em mostrar/ valorizar a seriedade e idoneidade da organização. O que é tônica das empresas tidas como mais idôneas do setor ("bons concorrentes" como Rudder, Top Safe e STV). É possível que, se o setor passasse por forte regulamentação (pública ou associativa), esses aspectos deixassem de ser importantes, não mais funcionando como orientação estratégica.

#### **6.4.2.2 Lucratividade**

Em relação à lucratividade, há tendência em escolher investimentos de mais longo prazo, mesmo que não associados diretamente às demandas dos clientes. No entanto, chama a atenção o fato de que um funcionário de nível de supervisão ter marcado a lucratividade de curto prazo como opção. Embora seja um caso isolado e trate-se de pessoa ligada à tesouraria, pode ser interessante avaliar-se até que ponto as visões de lucratividade da gerência e da direção estão bem claras para o restante da organização.

#### **6.4.2.3 Propaganda e publicidade**

Os investimentos em propaganda e publicidade estão mais focados na relação custo/benefício, isto é, no alcance da publicidade proporcional ao valor gasto. As características mais exploradas estão vinculadas à marca/ credibilidade da empresa. Claramente, não há dedicação para segmentar a propaganda, embora há entendimento de que isso seria saudável. Estão se iniciando campanhas por produtos e por região; até então a propaganda era somente institucional, da marca.

#### **6.4.2.4 Inovação (taxa de troca de produtos no mercado)**

Os executivos tendem a dizer que a empresa tem *inovação* de baixa a média, em termos de produtos. O que ocorre de fato é que a empresa não cria produtos; o máximo que faz é lançar na frente ou entre os primeiros competidores, produtos já existentes ou já conhecidos em outras regiões. Isto pode ser visto pelo fato de que há quase unanimidade entre os entrevistados de que as inovações são com mínimas modificações. Também há alguns executivos que dizem que a empresa "corre atrás da máquina". Nesse sentido, chama a atenção à declaração do diretor financeiro (também um dos acionistas), definindo como agir em relação ao lançamento de produtos: - "Não sermos cobaias".

#### **6.4.2.5 Iniciativas estratégicas**

As principais iniciativas estratégicas estão vinculadas a três temas: redução de custos e desperdícios, aumento de qualidade e satisfação de clientes. A primeira, pelas declarações colhidas, é mais focada na redução de desperdícios do que de custos (e é provavelmente uma situação momentânea). A empresa cresceu significativamente (principalmente nos últimos dois anos) e necessita de estruturação (profissionalização). A consciência que se tem hoje, entre os principais executivos, é que mais que altos custos, tem-se muitos desperdícios. Historicamente tem havido bastante liberalidade. Evidências disto podem ser destacadas:

- a) A liberdade para despesas de locomoção: despesas com veículos particulares eram reembolsadas de forma completamente livre. Embora houvesse certa expectativa de que não houvesse abusos, eles de fato ocorriam;
- b) Despesas de viagem: sem regras nem limites para despesas.

c) A ausência de uma área de compras – as compras são feitas por cada *pessoa/ setor*, de forma autônoma (está havendo uma estruturação, com um gerente recém-contratado para este fim). Antes, no máximo, o que havia, era a necessidade de explicar a compra no momento do *deseMBOLSO*. Mesmo que houvesse reprimenda, a empresa efetuava o pagamento e o mesmo processo se repetia em oportunidades posteriores. Isso ocorria tanto para compras de pequeno valor (p.ex., material de expediente) como para valores elevados (p.ex, computadores e, em certos casos, até mesmo veículos);

#### **6.4.2.6 Práticas Estratégicas Diárias**

O foco das práticas estratégicas diárias está no cumprimento dos padrões de eficiência. Isso pode ser decorrência, principalmente, do interesse em prestar um bom serviço e em manter a credibilidade da empresa. Adicionalmente, por ser um setor sujeito a uma significativa legislação, descumprimento de regras pode gerar complicações legais.

#### **6.4.2.7 Funções Organizacionais Críticas**

Em termos das funções organizacionais mais importantes atualmente na organização, há tendência em focar na operação e em aspectos contábeis e financeiros. Isto de certa forma reforça a percepção de atender o cliente, no sentido de manter a credibilidade da empresa:

"Que nem ontem teve um caso de sucesso. O cliente ligou dizendo que queria botar na empresa dele. Ai a gente foi lá. Ai ele falou assim. Olha estes dias eu precisei e.... na verdade a minha filha estava brincando e eu disse não aperta ai. A minha filha apertou e de repente surgiram três viaturas em frente da minha casa. Daí este é um cliente encantado. É isto que a gente tenta passar: que quando ele precisar ele apertou aquele botãozinho e ele vai funcionar. E tem gente que não acredita que aquilo vai funcionar. Pensa que é uma mentira, uma propaganda. Que aquele botão é qualidade, segurança e que vai funcionar (gerente-geral)."

Um aspecto que chama a atenção, e é intrigante, é o fato de alguns executivos destacarem fortemente as funções contábil e financeira como as mais importantes. Em parte, isso pode ser explicado por que tais visões são do presidente e do gerente comercial, que têm

posturas mais visionárias e externas, bem menos atentas com aspectos de custos e de estrutura. São pessoas muito intuitivas e que, freqüentemente, têm que se sujeitar a uma análise mais racional dos investimentos. O próprio presidente tem uma postura bastante permissiva em relação aos gastos.

Outro aspecto que merece reflexão é o fato do diretor financeiro não enxergar diferença de importância entre as funções, tanto em nível atual como em nível desejado/futuro. Para ele, todas as funções são igualmente importantes e assim deve ser. Isso mostra que o interesse excessivo deste executivo com redução de custos, embora necessária em vista da permissividade do outro acionista, se mostra um pouco desorganizado – sem prioridades. Para o controle de custos, não basta cortar gastos, indiscriminadamente, como demonstra atuar esse executivo. Há que se compreender os papéis desempenhados por cada função e sua importância para o negócio e para o cliente. Assim, muitos custos são reprimidos/ cortados, sem uma avaliação mais estruturada da sua importância e implicação.

Em termos de futuro, situação desejada, os executivos são quase unânimes em eleger o *planejamento* como principal função. Isso se dá por que atualmente se trabalha quase sempre em ações emergenciais ("apagar incêndios", nas palavras de um executivo). A própria ascensão do gerente geral, um estruturador nato, se deu pela percepção da necessidade de uma maior organização e estruturação da empresa (chamada por alguns de "profissionalização").

Em segundo lugar, reforçando a visão de "atendimento/ credibilidade", a *operação* foi escolhida como importante, numa situação ideal.

O que desponta é que a contabilidade/ finanças tem hoje importância maior do que o necessário e desejável, em vista da falta de sistematização/ estruturação. Numa situação ideal, essa importância seria diminuída pela existência de informações que permitissem agir de

forma planejada e antecipada. A seguir, várias afirmativas de diferentes executivos são destacadas:

"Conhecer a empresa - ter na mão as informações

Não tem controle de custo – quero saber o que gastar

Saber o custo exato

Desenhar de tal forma que eu não precise estar aqui para funcionar

Usar controles de custos para planejamento

Não se deveriam ter surpresas...

Não se sabe o terreno que está pisando"

#### **6.4.2.8 Aspectos simbólicos**

É evidente na empresa o cuidado com a apresentação. Mesmo pessoas de atividades de apoio (administrativos e outros) usam uniformes e outros sinais de identificação com a empresa (bottons, adesivos, entre outros). Existe também um certo clima familiar. Por exemplo, presença comum de membros da família dos acionistas, mesmo que não diretamente envolvidos com a empresa.

As instalações, embora simples, são bem cuidadas, com exceção de alguns poucos detalhes. O *lay out* é bastante limpo, com grandes áreas internas envidraçadas.

#### **6.4.2.9 Considerações Finais**

De uma forma geral, a Pedrozo pode ser enquadrada como tendo uma posição estratégica de *diferenciação*, fortemente baseada em *imagem, aparência e segurança*. A empresa prefere incorrer em alguns custos imprevistos antes que afetar a imagem junto ao cliente. No entanto, o uso do custo para apreçamento seria mais compatível com uma posição estratégica de liderança em custo. Mas, e isso de uma certa forma reforça a posição de diferenciação, o custo é usado para formação do preço, mas é desconsiderado se para vender o produto for necessário adotar outro preço.

Do ponto de vista de *configuração organizacional*, pode ser considerada *analista*. Dois dos conceitos mais repetidos na empresa são *crescimento e equilíbrio*. A empresa não trabalha com os menores preços do mercado – a atenção à eficiência visa muito mais à manutenção da qualidade (entendida como *segurança e imagem*). Também não há foco em inovar, nem ser o primeiro em lançar produtos. Evidências de busca de crescimento estável tem sido o cuidado em entrar em novos mercados, embora algumas haja ações isoladas de ousadia. Estas últimas, inclusive, foram motivos de fortes críticas e geraram desconfortos organizacionais visíveis. Em termos do estágio do ciclo adaptativo, a empresa se encontra no "problema de engenharia", embora algumas situações indicam uma futura migração para o "problema administrativo". Mas são ações mais isoladas e internas.

Em termos de *missão estratégica*, os principais negócios (*vigilância e portaria*) estão em situação de *colher*. Tem pequeno crescimento e elevada parcela de mercado. O negócio *monitoramento via satélite* ainda precisa fortes investimentos (sendo, inclusive motivo de conflitos entre os acionistas e executivos), caracterizando-se como *construir*.

Do ponto de vista da manifestação da estratégia (MINTZBERG, 1994), há mais evidências de um *padrão* de comportamento estratégico do que outra forma (ver seção 2.10). As pessoas na organização têm um comportamento que reforça as *dimensões competitivas imagem, aparência e segurança* (na linguagem da Pedrozo, *credibilidade, idoneidade, confiança, qualidade*), tanto através de ações concretas como de discurso. Da mesma forma, na admissão de pessoas, busca-se identificar essas características nos potenciais empregados, a fim de reforçar esse padrão de comportamento. Outro aspecto é o fato de como as decisões são tomadas: emergencialmente, com informações geradas *ad hoc* (com enorme esforço) e de forma polêmica.

Na abordagem da *vantagem baseada em recursos*, realçam-se como importantes fontes a *tradição* da empresa e o *envolvimento da força de trabalho*. Das características necessárias para um recurso ser estrategicamente relevante pode se destacar:

a) Valor

A *imagem/ credibilidade* da organização é tida (pelos executivos, principalmente), como geradora de vantagem em negociações, embora nem sempre isso seja vantagem. Isso irá depender do segmento, sendo considerado valioso por aqueles clientes que priorizam a idoneidade das empresas. Já quanto ao *envolvimento da força de trabalho*, não há tanta clareza de que isso traga valor significativo para a organização.

b) Imperfeitamente Imitável

A imagem da empresa é imperfeitamente imitável, pois é dependente da história, tem causas ambíguas e complexidade social. Mesmo o *envolvimento da força de trabalho* tem esses componentes, pois existe uma forte identificação com a empresa, principalmente entre as pessoas mais próximas dos acionistas, inclusive com relações familiares e de amizade.

c) Raridade

Neste item há a maior fraqueza, pois também existem concorrentes que têm *imagem* de credibilidade no mercado, embora sejam diferentes em cada segmento. Não há um grande número de concorrentes por segmento (normalmente um ou dois) com o mesmo recurso (*imagem*), o que fornece uma vantagem importante, mas não exclusiva. Já com relação ao *envolvimento da força de trabalho*, os relatos de funcionários que atuaram em outras empresas indicam que esse recurso é exclusividade da Pedrozo, no setor.

#### d) Substituibilidade

A *imagem* é dificilmente substituível, embora no caso de *monitoramento por satélite*, o uso intensivo de tecnologia de ponta, mais o nome da empresa associado a um esportista, sem tradição no setor (Nelson Piquet), ajudou a fornecer a este concorrente condições de entrar no mercado, assumindo em pequeno tempo a condição de líder. No entanto, isso reforça a idéia de que *imagem* pode ser *estrategicamente relevante*, embora nesse caso tenha sido construída de forma diferente dos tradicionais competidores desse mercado. E também, este segmento é recente, de forma que nenhuma empresa possui tradição, que poderia ser usada como fonte de vantagem competitiva. Quanto ao envolvimento da força de trabalho, neste mercado isso, pelo menos por enquanto, não é, provavelmente significativo, pois há baixa interação pessoal entre a empresa e seus clientes.

Concluindo esta parte, apresenta-se a seguir um quadro resumindo a estratégia da empresa (Quadro 20).

abordagem	enquadramento da empresa
posicionamento estratégico	diferenciação
dimensões competitivas	imagem, aparência, segurança
missão estratégica	basicamente, colher; algumas pontas de lança como construir (monitoramento)
configuração organizacional	analista
vantagem baseada em recursos	imagem (credibilidade) e envolvimento da força de trabalho
5P's de Mintzberg	padrão

Quadro 20 – Resumo das classificações estratégicas da Pedrozo

#### 6.4.3 Análise dos Controles Estratégicos de Custo da Pedrozo

**Proposição 1: O CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização.**

Assim como a estratégia da Pedrozo não está bem definida, os controles de custo também não estão sistematizados. Os controles de custos buscam, sem muito sucesso, “reduzir custos e desperdícios” (segundo o gerente geral). O fracasso, quase constante, se dá por dois principais motivos: o primeiro, porque o controle de gastos verifica-se a *posteriori* – após o gasto ter sido realizado – no momento do desembolso (“assinatura do cheque”). O segundo, porque são meramente históricos, ou seja, apenas servem para mostrar o que foi gasto, sem possibilitar planejamento ou ação prévia. Em relação a isso a empresa está tomando duas medidas gerenciais: a realização de um planejamento orçamentário e a centralização das compras. É interessante notar a forma como os “controles de gastos” são realizados: pessoal de nível gerencial, supervisão e até operacional realizam gastos, sem consulta prévia em muitos casos. No momento do desembolso, o diretor financeiro ameaça não pagar. A pessoa que realizou o gasto é chamada a explicar-se; freqüentemente é repreendida, mas o pagamento é feito. Funciona quase como um rito, um “teatro”, que incorpora ameaças de punição, quase nunca realizadas. Após um determinado tempo, o rito volta se repetir.

Um aspecto que deve ser destacado nesse ponto é a forma como o Diretor Financeiro trabalha: *ad hoc*, com baixíssima sistematização, baseadas em informações de memória e quase exclusivamente com informações financeiras, sem considerar dados de custos e dados de rentabilidade. Seu indicador preferencial de sucesso, inclusive, é o somatório de receitas e gastos totais do mês. A forma bastante assistemática de trabalho deste profissional influencia muito as pessoas sob sua responsabilidade, de tal modo que maior sistematização e burocracia são muito difíceis de serem implementadas. Há enorme dificuldade de convencer este executivo da necessidade de pessoal e instalações indiretos. Um exemplo é a afirmação de que ele quer desativar toda a “informática” da Pedrozo, para economizar dez mil reais mensais.

Segundo este mesmo diretor financeiro, quando se percebe um “abuso rotineiro” dos gastos, é realizado um “aperto geral”, proibindo todos os gastos. Aos poucos, essa restrição vai sendo aliviada, voltando à situação original. É um controle “por ondas” ou por ciclos ou por espasmos. Outro aspecto a ser refletido refere-se ao fato de que durante esses momentos de “aperto”, mesmo gastos necessários, ou seja, aqueles que, se realizados, geram economias, ficam proibidos.

Em termos de apoio à estratégia, o máximo que se oferecem são estimativas de investimento (abertura de filiais ou de clientes em locais ainda não atendidos), com enorme esforço e obtendo-se mediante estimativas não confiáveis. Isto ocorre a tal ponto que, normalmente, os dados econômicos tem pequena influência na decisão. Em relação a aspectos financeiros, há um controle de posição financeira, mas também *a posteriori*. No dia do pagamento das obrigações são conhecidas as disponibilidades e, caso não haja, são ajustados os fluxos de caixa (inclusive com tomadas de empréstimos). Há mesmo descrença do diretor financeiro que seja possível prever fluxos de caixa.

#### **6.4.3.1 Monitoramento de dimensões competitivas**

As dimensões competitivas que mais se destacam (imagem, aparência e segurança) não são monitoradas pelos controles de custos. Há algum controle de outros aspectos (qualidade, receitas), mas sem sistematização, embora haja o reconhecimento de que seja isso necessário. Há forte dedicação do diretor financeiro para ações que cortem custos, mas de forma completamente assistemática e aleatória (reagindo por *espasmos*), sem identificação de prioridades, atuando, quando muito, em sintomas, nunca em causas. De fato, há pouquíssima atuação em custos – busca se atuar em *deseMBOLSO*, e, mesmo nesse caso, sem muito sucesso.

Um aspecto interessante de ressaltar pode ser visto a partir da afirmação do gerente comercial- “As informações não circulam”. De fato, as informações de nível gerencial e

estratégico não circulam por que inexistem. O máximo que se pode obter, de forma bastante desorganizada, são informações operacionais (quanto e para quem pagar, saldos e disponibilidades, entre outras), sem nenhuma análise e, muitas vezes, sem a possibilidade de realizarem-se estratificações, categorizações e cruzamentos, por exemplo. É mais adequado dizer que existem *dados* operacionais.

Há um reconhecimento entre os principais executivos (com exceção de um dos acionistas) da necessidade de maior sistematização dos controles e informações. Parcialmente, pode ser explicado pela situação geral do ambiente competitivo (há certo “amadorismo” no setor) e pelo histórico da empresa, incluindo seu forte crescimento nos últimos anos. Neste último caso em especial, em virtude dessa evolução, há alguma dificuldade em se convencer um dos acionistas da necessidade de maior burocracia.

“Eu controlo tudo aqui, nesse pedacinho de papel.” (afirmação do Diretor Financeiro, também acionista, mostrando um pedaço de fita de papel, com cerca de 5cm, proveniente de um cálculo realizado em *calculadora* com bobina, onde ele resume o movimento financeiro do período).

O tamanho da empresa inviabiliza a centralização das decisões, mas há, ao mesmo tempo, dificuldade em delegar, pela ausência de controles e normas e pelo perfil dos acionistas, principalmente o diretor-financeiro, com instrução de nível médio, sem formação específica na área, a não ser pela própria experiência (exclusivamente na Pedrozo). Nesse sentido, há mesmo desconfiança se em outras empresas existe burocracia e controle.

#### **6.4.3.2 Percepção dos agentes organizacionais acerca do que é estratégia, influenciando a operação do CEC**

De certa forma, os controles de custos refletem a estratégia e a postura da empresa. A falta de clareza das opções estratégicas da Pedrozo reflete-se nos controles de custos, que, como vistos, ou inexistem ou são assistemáticos. Ainda assim, eles apóiam aquilo que se usa chamar de *qualidade* na empresa. Por exemplo,

“Primeiro se atende, depois se vê o custo [...] Agradar o cliente – ele tem que se sentir seguro com a Pedrozo (certeza que será protegido) – o custo faz parte do atendimento” (diretor financeiro, o executivo mais conservador, em afirmação *categórica*).

### **6.4.3.3 Monitoramento de Direcionadores de Custo**

Não há concordância na empresa em relação aos principais direcionadores de custos. No entanto, a *escala* e a *configuração do produto* são os maiores determinantes dos custos. O primeiro, pelo fato de que a estrutura fixa pode ser bastante compartilhada, gerando os chamados *ganhos de escala*. O segundo, porque a maioria dos serviços tem uma parcela considerável de personalização, implicando elevada variabilidade dos custos de atendimento ao cliente. De qualquer forma, não há, em nível estratégico, controle desses custos.

### **6.4.3.4 Monitoramento de recursos**

Em relação aos recursos, certamente o mais monitorado é o custo de pessoal, como tradicionalmente ocorre nas empresas. Ainda assim, é feito de forma agregada e histórica. Sabe-se e fala-se em *total da folha*. Embora um dos executivos – o presidente (também acionista) fale em maior controle dos custos de pessoal operacional, não se encontraram evidências disso.

Um aspecto que exige muita atenção do gerente geral é o *custo de capital*. Existem freqüentemente custos de capital (principalmente juros de empréstimos *emergenciais*-cobertura de capital de giro) em função de falta de planejamento financeiro. No entanto, há enorme dificuldade em convencer os acionistas de possibilidades “alternativas” de obtenção de capital (empréstimos, linhas governamentais de crédito, financiamento de terceiros – fornecedores, etc).

#### **6.4.3.5 Influência real ou potencial dos agentes sobre o desenho do CEC**

Com exceção do trabalho de estruturação iniciado no ano de 2003, quase não há influência direta e explícita sobre os controles de custo. Atualmente, com a ascensão do gerente geral, começa a haver maior ênfase em influenciar o projeto de controles de custos para que reflitam a estratégia da Pedrozo. Por exemplo, tem havido atenção especial em comunicar de forma adequada todas as mudanças (e negociar algumas delas) decorrentes de estruturações que estão sendo feitas, causando o menor impacto possível nas pessoas, principalmente de linha de frente, preservando a imagem da empresa.

Há interesse, principalmente do diretor financeiro e pelo menos em tese, em estruturar de tal forma os controles que a presença dele não seja necessária para que o sistema funcione. Mas isso, embora possa ser interessante, não reflete, necessariamente, a estratégia organizacional. Em nível de supervisão, a única influência dá-se sobre o formato e apresentação de relatórios.

#### **6.4.3.6 Incertezas Estratégicas**

Com este tópico, há, de forma inesperada, grande atenção. Os principais executivos estão permanentemente monitorando o ambiente e tentando identificar mudanças em variáveis ambientais que possam afetar o desempenho da empresa, em médio e longo prazos.

Destacam-se:

- a) Risco de moratória dos poderes estaduais: parte dos contratos da Pedrozo e dos concorrentes são com poderes públicos estaduais, de tal forma que uma moratória poderia causar enormes dificuldades econômico-financeiras e ao mesmo tempo acirrar a concorrência em outros segmentos. Este último problema ocorreria no caso de as estruturas fixas dos competidores se manterem e precisarem ser sustentadas, podendo levar a guerra de preços e serviços adicionais;

- b) Aspectos legais: questões relativas às novas regulamentações sobre aquisição e porte de armas, segurança privada e temas correlatos;
- c) Tecnologia: a possibilidade de contar com forte apoio tecnológico (p.ex, infovias) leva à necessidade de atenção permanente, a fim de evitar defasagem que pode ser percebida pelos clientes como desvantagem competitiva. É entendido mesmo que determinadas tecnologias (como sensoriamento remoto) poderiam, por exemplo, tornar desnecessários serviços de vigilância.
- d) Concorrentes e novos entrantes: devido ao histórico do setor, às baixas barreiras de entrada e à natureza dos serviços prestados, há grande mobilidade de competidores. Além da necessidade de acompanhar a evolução do setor, entende-se que maior regulamentação, bem como a criação de uma reconhecida entidade de classe favoreceria as empresas idôneas. Esse aspecto é importante, pois crê-se que a grande maioria dos novos entrantes atua no mercado informalmente (ou quase), vilipendiando preços através da sonegação tributária;
- e) Segurança pública: a situação caótica da segurança pública no Brasil favorece as empresas que oferecem segurança privada e produtos congêneres. Há expectativa de que, independente de evolução positiva ou negativa, o novo governo vá atuar de forma diferente em relação ao tema. Dessa forma, existe a necessidade de manter-se atento às mudanças e, caso possível, tentar influenciá-las.

Especificamente, o gerente comercial demonstrou interesse em acompanhar as tendências, de forma a evitar retardamento excessivo nos lançamentos de produtos. Este executivo tem postura crítica em relação às inovações de produtos, considerando que a Pedrozo tem grande defasagem em relação aos concorrentes.

#### **6.4.3.7 Propósito do uso dos instrumentos do CEC**

Os poucos controles de custos (principalmente relatórios) são usados basicamente para formação de preço de venda e, ainda assim, a partir de um fator multiplicador (o chamado Fk), aplicado sobre a mão-de-obra. Outro uso é para acompanhar o *realizado*, investigando, de forma assistemática, variações significativas nos desembolsos realizados. Esta investigação se dá por rubricas e somente sobre dados históricos.

#### **6.4.3.8 Atividades desenvolvidas**

Como resultado do início da estruturação, alguns relatórios de custo, além do *relatório de custo total*, estão sendo realizados. Podem-se citar os *relatórios de custo direto por filial, por viatura e por cliente* (alguns dos mais significativos). Ademais, passaram a existir regras comerciais mais estritas, buscando-se coibir exageros em viagens, estadias e despesas correlatas.

Em termos de *compras*, está se passando a ter maior controle, por meio de regras para aquisição, estabelecimento de limites e centralização destas atividades. Também controles sobre gastos com combustível e telefone estão sendo estabelecidos, como o sistema de vale-combustível.

Em termos de desembolsos, há um acompanhamento, no sentido estrito do termo, sem que haja ação sobre os eventos monitorados. Somente há relatórios que são usados para realizar os pagamentos diários. Esses relatórios são gerados pelo encarregado das contas a pagar, que também gera, mensalmente, um *resumo* de balancete.

De forma geral, essas atividades não tem relação, pelo menos explicitamente, com a estratégia, mas antes buscam reduzir exageros resultantes da histórica falta de sistematização e estruturação da Pedrozo. Cabe ressaltar que esta falta não é gratuita ou resultante de incompetência. Ela se deve ao perfil do principal executivo e de sua forma de trabalhar, muito

próxima dos empregados, clientes e fornecedores, e também por que se tratava de uma organização de pequeno/ médio porte, em um setor de baixa concorrência/ profissionalização. A maior estruturação, burocracia e sistematização agora pretendidas, respondem à falta de condições para realizar *controle familiar* em uma organização de grande porte, em um setor que vê crescer a concorrência, seja através da economia informal, seja pela lenta entrada de concorrentes estrangeiros.

Há ainda algumas restrições à estruturação, pois os acionistas têm dúvidas quanto a esta necessidade. O acionista mais agressivo (o presidente) tem receio que a maior estruturação afete negativamente o ambiente e os relacionamentos, ditos freqüentemente como sendo de amizade. Diferentemente, o outro acionista (o diretor financeiro, mais conservador) tem dúvidas se existe, realmente, a necessidade de maior burocratização, que, na sua visão, significa maior número de pessoas e, portanto, maiores custos.

Nessa relação se encontra o gerente geral, funcionando como espécie de negociador entre os acionistas (*vidro entre cristais*). Esse executivo tem sido até o momento, fundamental para a realização da estruturação, independente do acerto e/ou oportunidade desta<sup>55</sup>. Até a entrada deste profissional, o processo de negociação entre os acionistas ocorria diretamente e de forma positiva, embora parecesse muito agressivo<sup>56</sup>. Tanto é assim que a empresa sobreviveu todos esses anos, em um setor em que a duração das empresas é tipicamente efêmera. Apesar dos perfis antagônicos dos acionistas, as discussões acabavam encontrando um ponto de equilíbrio satisfatório. A entrada do gerente geral mostra ter facilitado esse processo, até mesmo por que com o crescimento da Pedrozo as oportunidades de encontro entre os dois acionistas, para a discussão de opções de negócio, diminuiriam.

---

<sup>55</sup> Em várias oportunidades, diversos empregados manifestaram a convicção de que o novo Gerente-Geral era a primeira pessoa sobre a qual os acionistas concordavam e que ambos apoiavam.

<sup>56</sup> Há vários relatos de empregados afirmando que muitas discussões se davam aos berros, embora em linguagem aceitável. Essa forma de discutir dos acionistas era encarada como normal entre pelos funcionários.

#### **6.4.3.9 Pessoal envolvido**

Não há claramente um perfil preferencial para o pessoal. Mas, chama a atenção o histórico *militar* dos empregados, principalmente aqueles envolvidos com a operação. Muitos destes prestaram serviço militar além do obrigatório. Por exemplo, o gerente geral prestou quase oito anos de serviço militar. Parcialmente, isso pode ser explicado por que a empresa atua em segurança, setor tradicionalmente entendido como tendo caráter bélico ou policial.

Apesar disso, são buscadas características como experiência no setor, experiência na função, comprometimento potencial com a empresa (identificação), certa facilidade no trato com o cliente e potencial confiança (ou idoneidade) na pessoa. Neste último aspecto, inclusive, há demonstrações da crença que a formação militar asseguraria ou, pelo menos, reforçaria a idoneidade da pessoa.

Especificamente nas atividades relacionadas a custo não há perfil identificável, salvo alguma experiência na função ou em funções semelhantes. No máximo, há busca por pessoal com formação contábil de nível médio.

#### **6.4.3.10 Nível de acesso do pessoal ao sistema**

De forma geral, as informações, principalmente as financeiras, são restritas. Não há critérios claros para maior abertura de informações, em caso de necessidade. Algumas informações de custos são repassadas, mas, de forma geral, somente para as pessoas que comandam a organização. Neste grupo estão os dois acionistas (o presidente e o diretor financeiro), o gerente geral, o gerente comercial, a supervisora comercial (tida como pessoa de confiança da família) e, de certa forma, a encarregada de contas a pagar, embora isso pareça estranho. Essa última se justifica, como largamente abordado nesse texto, pela atuação de controle econômico-financeiro basicamente só sobre desembolsos.

Para as três primeiras funções justifica-se o pleno acesso pela importância estratégica das mesmas. No caso do gerente comercial por que a empresa realiza a formação de preço de venda a partir da formação de custo. E para a supervisora comercial pelo aspecto *confiança*.

Uma das justificativas para a forte restrição aos dados é a dita alta rotatividade de pessoal, inclusive entre concorrentes. Assim, é de interesse da empresa restringir o acesso, evitando que informações econômicas vazem para os demais competidores.

A empresa está iniciando um trabalho de custeio, através do método ABC e as informações obtidas, acredita-se, serão mais confiáveis. Atualmente a empresa utiliza dados de custos principalmente para formação de preços e, em futuro próximo, deverá continuar a fazê-lo. Após a finalização da implantação do custeio ABC as informações de custos serão ainda mais restritas, sendo granjeado o acesso somente aos três principais executivos.

#### **6.4.3.11 Nível de detalhamento do sistema**

De forma geral, não há diferentes aberturas para as informações de custo. Eventualmente, e com grande esforço, são realizados relatórios de custos de contratos, ainda assim, com dados não confiáveis. Os poucos relatórios de custos existentes têm caráter fortemente contábil (precisos, mas inexatos<sup>57</sup>), com fechamento de valores somente em nível extremamente agregado. Não são gerados relatórios para apoio à estratégia e mesmo os de apoio gerencial são muito deficientes.

#### **6.4.3.12 Características dos relatórios (periodicidade, exatidão, precisão)**

Reforçando o item anterior, os relatórios dificultam a gestão, devido ao nível muito elevado de agregação dos dados.

---

<sup>57</sup> Há alguma discussão na área contábil sobre a questão precisão x exatidão: resultados precisos seriam aqueles que fornecem um grande nível de detalhamento (por exemplo, milésimos de real em valores monetários), enquanto resultados exatos estariam mais próximos do valor verdadeiro sem, necessariamente, serem precisos. Evidentemente, buscam-se resultados precisos e exatos.

### **6.4.3.13 Flexibilidade**

Os gestores manifestaram o entendimento de que existe flexibilidade para a montagem de controles. No entanto, essa percepção, embora parcialmente correta, é incompleta. Há flexibilidade, na medida em que cada executivo pode gerar os dados que quiser e, inclusive, tomar decisões sobre eles. Então, essa flexibilidade é decorrente da quase total falta de controle sobre os dados, em nível executivo. Ou, dito de outra forma, se não existe sistema (e conseqüentemente os seus respectivos parâmetros/ critérios), não há como afirmar que existe flexibilidade, em seus diferentes níveis. Exemplo disso é a independência que a área comercial tem para modificar preços, baseados em sua interpretação dos custos, ocorrendo freqüentemente essas ações de forma desautorizada. Essa afirmação, feita pelo gerente geral, foi corroborada independentemente pelo gerente comercial.

### **6.4.3.14 Evolução do CEC ao longo do tempo**

Os poucos controles usados são herança de um antigo setor de controladoria, existente até pouco tempo. Há a crença, inclusive, de que os sistemas construídos por esse setor acabaram sendo perniciosos, pois mantiveram o conhecimento de sua mecânica de funcionamento restrito a uma só pessoa que acabava tendo todo o poder de decisão, sobrepujando inclusive os acionistas. Mesmo as planilhas de custos e pagamentos hoje utilizadas são fruto dessa época e não são questionadas sua adequação, utilidade e lógica constitutiva. Exemplificando,

“Não se sabe o terreno que está pisando” (presidente).  
"Só se sabe quanto eu ganho e quanto eu gasto – é uma herança de uma contabilidade de armazém" (gerente comercial).  
"Tive muitos momentos ruins, sem saber o que fazer" (diretor financeiro).

**Proposição 2: O CEC pode influenciar as decisões estratégicas da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do CEC existente.**

Há a crença de que melhores informações de custo permitiriam ter-se postura mais agressiva e ativa no ambiente (principalmente mercado). Essas informações ofereceriam orientações que poderiam dar mais seletividade às ações.

Além disso, melhores informações e um conjunto de controles de custos mais estruturados permitiriam "gerenciar através dos números – dizer onde se está indo – ter o futuro antes" (afirmações do presidente). Também permitiriam "deixar a empresa mais dentro da realidade – a realidade pode ser muito dura" (palavras do diretor financeiro). Hoje, parafraseando *Le Corbusier*<sup>58</sup>, ***a estratégia segue o caixa***. Muitas decisões, atualmente, são tomadas sem firme convicção da realidade, muitas vezes prevalecendo a opinião da pessoa com maior poder (implícito ou explícito) ou maior capacidade de convencimento (retórica). Grosseiramente, a empresa tem hoje, no máximo, interpretação tática dos dados econômico-financeiros, e, de fato, quase só financeiros.

Outro aspecto importante até por ter sido afirmado por uma pessoa que conhece internamente os concorrentes, é de que, embora "desorganizada" (refletindo a estratégia) é a mais organizada do setor. Na continuidade dessa, o executivo afirmou que, neste setor, é possível ser desorganizado. Talvez, por enquanto.

#### **6.4.3.15 Considerações Finais sobre os Controles de Custos Estratégicos na Pedrozo**

Controles de custo estratégicos, sentido estrito, não existem na Pedrozo. No máximo, pode-se dizer que existe algum tipo de *controle estratégico*, destacando-se o *monitoramento*, ainda que, pouco consciente, independente e assistemático, das *incertezas estratégicas*. Aliás,

este é um aspecto extremamente relevante em termos de monitoramento estratégico, embora não se possa afirmar categoricamente que existe um *sistema de controle interativo*.

Alguns dos poucos controles de custos que existem estão em nível tático e operacional e, ainda assim, realizados quase sempre de forma não rotineira, eventual e por demanda. E mesmo nestes casos, exigem um esforço significativo para serem executados. E a maior parte desses consistem em meros relatórios, contendo dados com pouca ou nenhuma informação e de baixíssima confiabilidade.

Por outro lado, os principais executivos vêem como muito interessante contar com controles de custo que apóiem a estratégia. Entre as vantagens esperadas estariam a seletividade das ações no ambiente (junto a clientes, pessoas e fornecedores), a melhoria das informações em nível geral, o alinhamento das ações gerenciais (estruturação da arquitetura organizacional), melhor alinhamento das pessoas e, possivelmente, maior previsibilidade.

Deve-se ressaltar que a falta de informações confiáveis oferece oportunidade para discursos vazios, uma vez que há ausência de fatos e dados para argumentação. Assim, como já abordado, muitas vezes a decisão ocorre não por convicção em argumentos embasados em informações, mas por capacidade retórica do protagonista.

Outro aspecto interessante e que é necessário realçar, é um certo controle informal de custos, sócio-comportamental, baseado em confiança e idoneidade. Por exemplo, o diretor financeiro afirmou que, desde que se conte com pessoas idôneas e confiáveis, controles de custos são feitos por todos. Apesar do uso distorcido dos conceitos de confiança e de idoneidade que alguns executivos fazem, há realmente atenção por parte dos empregados quanto aos custos. Ou seja, os diretores acreditam que, em havendo no quadro funcional pessoas confiáveis e idôneas, existirá cuidado com os custos e menor risco de malversação de

---

<sup>58</sup> Famoso autor e pesquisador em arquitetura.

recursos. Corroborando essa assertiva, é perceptível no discurso e nas ações dos executivos a atenção em identificar *confiança* nas pessoas que trabalham ou virão a trabalhar na Pedrozo.

Por outro lado, controles de custo, e especificamente reduções, não são obtidas somente pela minimização dos desvios inidôneos de recursos e pela eliminação de desperdícios, mas também pela melhor gestão destes. E, para tanto, é condição necessária a idoneidade, mas, por si só, insuficiente. É necessário, então, contar com pessoas qualificadas e de perfil adequado às suas funções e alinhadas à estratégia organizacional.

#### 6.4.4 Considerações Finais do Caso Pedrozo

De forma geral, existe pouca estruturação na Pedrozo e, certamente isso contribui para menor desempenho da empresa (por exemplo, pagamentos inesperados de juros para cobertura de capital de giro). Embora o setor como um todo se ressinta de maior estruturação, a falta de controle (em sentido amplo) minora os resultados das empresas. Ademais, há indícios de estar-se caminhando para maior profissionalização do setor, por exemplo, pela entrada de empresas de maior tradição empresarial (por exemplo, Top Safe) e mesmo estrangeiras (p. ex, AUTOTRAK), ainda que em áreas não diretamente relacionadas. Essas experiências podem servir de ponta de lança para que esses competidores adquiram maior conhecimento sobre o setor. Adicionalmente, o setor é influenciado por regulamentação, em boa parte específica para o país, e também, por força de aspectos culturais, permeado de idiossincrasias. Estes últimos poderiam dificultar a entrada de competidores estrangeiros.

Como decorrência das características do setor e da própria história da Pedrozo, pode-se dizer, de modo geral, que a empresa tem um *controle estratégico de custos* muito tênue, com alguns instrumentos específicos e isolados. O momento da Pedrozo, no entanto, indica uma

caminhada em direção à maior estruturação (profissionalismo) e sistematização, particularmente alavancadas pela ascensão do gerente-geral, caso esta tendência se confirme.

Por outro lado, mesmo interessando maior burocracia, e sendo natural este caminho, deve-se ter cuidado. A preocupação expressa pelo presidente de perda do *bom ambiente* de trabalho (inclusive com relações de amizade) não é sem propósito. Deve-se primeiro avaliar até que ponto o relativo sucesso da empresa até o momento decorre do comprometimento das pessoas, derivado das características sócio-culturais e comportamentais do ambiente de trabalho. Além disso, há que se considerar se as características do negócio exigem postura mais "informal". Quanto a esta última, não seria recomendável em vista do alto nível de disciplina necessário para atender os produtos, principalmente em função da *dimensão competitiva* "segurança".

Finalmente, a atuação do gerente-geral e a sua forma de trabalho indicam estar a Pedrozo encaminhando-se para uma necessária estruturação. Isto está ocorrendo de forma gradual, paulatina e negociada (até onde possível). Por exemplo, a implementação de um sistema de vale-combustível foi avisada com dez meses de antecedência. Pelos relatos colhidos, a atuação deste profissional em outras unidades da empresa foi tida como excelente e ele é merecedor de confiança dos acionistas, motivos pelos quais teria apoio para realizar as mudanças às quais a organização se propõe. Como resultado desse trabalho, a empresa possivelmente terá também *controles estratégicos de custos*.

## **6.5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS CASOS**

### **6.5.1 Aspectos Gerais**

A seguir são discutidas as proposições desta tese, em vista dos casos estudados.

**O CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização.**

Especialmente na Arezzo, isto é muito visível. A estratégia, embora personalizada, de *diferenciação* baseada na *marca*, através do uso de *desenvolvimento de produtos*, é evidente e permeia toda a organização. Sua influência sobre os controles de custo, como pode ser visto no relato anterior (seção 6.4), também é visível, manifestando-se pela maior flexibilidade (explícita e implícita) com os custos relacionados com a competência central.

Já no caso da Pedrozo, essa relação não é tão evidente, pois mesmo a estratégia não é bem clara. Assumindo-se que há uma pretensão de se trabalhar por diferenciação, através de *imagem*, *aparência* e *segurança*, há pequenas evidências que confirmam a proposição, como por exemplo, afirmações do tipo "primeiro se atende o cliente, depois se vê o custo". Outros aspectos também podem ser salientados, como as características buscadas nas pessoas a serem empregadas, a própria apresentação do pessoal e assim por diante. Por outro lado, não há claras demonstrações na Pedrozo que invalidem a proposição.

Adicionalmente, a questão da definição da estratégia no caso Pedrozo coloca em xeque a abordagem de Porter, ao se verificar que a relação dicotômica custos-diferenciação fica fragilizada. No entanto, é necessário ver esta questão com reserva, na medida em que Porter sustenta esta dicotomia para empresas líderes e, neste trabalho, não se avaliou este aspecto.

**O CEC pode influenciar as Decisões Estratégicas da Organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do CEC existente.**

Em ambos os casos há evidências que reforçam essa proposição, baseadas nas afirmativas de executivos e em outras demonstrações. Por exemplo, recentemente a Arezzo implementou um "Outlet"<sup>59</sup>, para venda de saldos de estoque (coleções passadas). Essa ação

---

<sup>59</sup> Tipo de centro comercial, sem sofisticação, freqüentemente atendido pelos próprios fabricantes.

foi, indiretamente, resultado de medições realizadas pelo diretor administrativo-financeiro, mostrando grandes perdas e ativos imobilizados (estoques de coleções antigas).

No caso da Pedrozo, está recém havendo certa estruturação. Ainda assim, principalmente o gerente geral tem trabalhado sobre alguns controles (inclusive de custos) de forma a influenciar a estratégia e o gerenciamento da organização. Exemplos podem ser as recentemente implementadas "regras comerciais", que regulam despesas de viagem e estadia. Esse executivo acredita que ao reduzir custos (desperdícios) em atividades que não são estrategicamente relevantes, podem-se investir os respectivos recursos em, por exemplo, melhorar o atendimento ao cliente.

O Quadro 21 e o Quadro 22 resumem os principais elementos dos estudos de caso.

Elemento	Arezzo	Pedrozo
posições estratégicas	diferenciação	diferenciação
dimensões competitivas	inovação, imagem	imagem, aparência, segurança
missão estratégica	conceituais: construir e manter básicos: colher	colher
configuração organizacional	prospector	analista
vantagem baseada em recursos – competência essencial	desenvolvimento de produtos e marca	imagem (credibilidade) e envolvimento da força de trabalho
direcionadores de custo	exploração da relação com os clientes, configuração de produto, escala, escopo	escala e configuração do produto
monitoramento de recursos	pessoal custo de capital	pessoal
influência dos agentes sobre o desenho do cec	controles estabelecidos e sua interpretação	início de estruturação
incertezas estratégicas	moda, câmbio e tendências estéticas	aspectos legais, risco de moratória dos poderes estaduais, tecnologia, concorrentes e novos entrantes, segurança pública
propósito de uso de instrumentos	posição financeira e lisura das transações	preço de venda e controle histórico
atividades desenvolvidas	planos de ação	controle de custos assistemático de algumas rubricas (viaturas, filiais, alguns clientes)
pessoal envolvido	contábil para contabilidade gerencial na controladoria	sem clareza formação militar, relações de confiança
níveis de acesso às informações (sistema)	pré-definidos, mas flexíveis	restritas, sem definição prévia flexível, decidido <i>ad hoc</i>

Quadro 21 – Resumo das características dos estudos de caso

Elemento	Arezzo	Pedrozo
detalhamento	variável, em função da necessidade	muito agregado, fixo
características dos relatórios	imprecisões aceitas periodicidade nos gerenciais conforme necessidade nos estratégicos	poucos, precisos e inexatos <sup>60</sup>
flexibilidade	elevada	independência
evolução	alguns relatórios contábeis remanescentes, sendo substituídos	herança de atuação fracassada de controladoria "caixas pretas" decorrentes dessa herança
influência do CEC sobre a estratégia	influência em termos de redução de custos, através da identificação de oportunidades de negócios e desperdícios	tentativa de gerar controles para aumentar a seletividade das ações estratégicas.
coleta de dados	entrevistas com diretor administrativo-financeiro, <i>controller</i> e gerente contábil.  DRE, book, ZPF, planos de ação, catálogos, etc.  instalações restritas na área de desenvolvimento de produtos  reportagens  book, DRE históricos	entrevistas com o presidente, diretor financeiro, gerente-geral, encarregada financeira, supervisora comercial e gerente comercial  planilhas de custo, sistemas informatizados (sispro, etc)  uniformes, instalações "limpas" e abertas, sinais de identificação (brindes, bottons, etc).  planilhas históricas de custos e outros

Quadro 22 - Resumo das características dos estudos de caso (cont.)

<sup>60</sup> Ver nota 57

## 6.5.2 Análise Frente ao Modelo das Alavancas de Controle

Nesta seção, o modelo proposto para a análise de controles estratégicos de custos através das alavancas de controle (ver Figura 24) é confrontado com a realidade das empresas pesquisadas, são feitas algumas considerações e esboçadas análises e sugestões para possíveis melhorias.

### **6.5.2.1 O Caso Arezzo**

#### **O Sistema de Crenças**

O sistema de crenças na Arezzo é fortemente implementado pela figura do presidente, esteja ele presente ou não. Não há formalização acerca de valores, tais como declarações de missão, visão ou credos. Isto pode ser verificado pela constante referência dos entrevistados às decisões e atitudes desse executivo

Em vista disso, há certo risco de, pela falta de formalização de aspectos ligados às crenças, gerar menor comprometimento ou, ainda má compreensão dos valores da empresa. Ainda, pode estar havendo certa perda de sinergia, pois em níveis hierárquicos mais baixos parece haver menor compreensão das propostas de longo prazo da organização, principalmente em termos econômicos. Em entrevistas e conversas informais, observa-se que não são claros para as pessoas de nível hierárquico mais baixo, quais são os objetivos financeiros de longo prazo, inclusive quando confrontado com a opinião dos principais executivos.

Pretendendo-se que o *sistema de crenças* seja inspirador na busca de novas oportunidades de negócios, percebe-se que a Arezzo é muito dependente de ações disparadas pessoalmente pelo presidente.

A maior disseminação da estratégia, de forma um pouco mais estruturada pode ser interessante, principalmente pelo fato de a *perspectiva estratégica* ser muito personalista, isto é, muito dependente da pessoa do presidente. Existe certo risco de paralisia caso em algum momento este executivo tenha dificuldade, por qualquer razão, em desempenhar a contento suas funções. Embora comece a haver preparação para o processo sucessório, maior sistematização estratégica pode ser valiosa.

Como evidência da referência constante à pessoa do presidente, ele foi citado em uma das entrevistas, direta ou indiretamente, vinte e sete vezes, em três horas de discussão. Há uma frase de um dos executivos que vale a pena relatar e que demonstra isto:

"O Presidente dá um tiro e as pessoas saem correndo com o alvo."

### **O Sistema de Limites**

De forma semelhante a outros controles, os limites de comportamento na Arezzo são muito dependentes da palavra do presidente, embora isso não seja de todo problemático pelo fato de que é o mesmo quem conduz a busca por oportunidades de negócio. Mas a formalização de um conjunto de limites de conduta e de limites estratégicos poderia libertar os gestores ao estabelecer claramente o que não é permitido. Isto traria como vantagem a ampliação da capacidade de desenvolvimento de novos negócios pela Arezzo, pois multiplicaria o número de pessoas em condições de efetivamente se envolver na busca e no monitoramento estratégicos.

Atualmente, os limites são estabelecidos *ad hoc*, através de consulta ao presidente, o que pode gerar, como percebido por Simons (ver página 112), relutância em agir. Por exemplo, um dos executivos afirmou que:

"uma tendência muito forte de acontecer na organização é que as pessoas acabam não fazendo para não correr o risco" [respondendo a pergunta se existia inércia pela falta de regras claras]

## **O Controle Diagnóstico**

É pequena a presença de controles de variáveis críticas, de forma sistemática. Há elevada confiança de que os gestores conseguem visualizar os indicadores e a situação da empresa, ainda que haja pequena sistematização. Estas características apresentam certo risco para a empresa, pois o acompanhamento de variáveis críticas por um grupo muito pequeno de pessoas pode criar dificuldade de visualizar e compreender ameaças e oportunidades estratégicas. Também a baixa estruturação de informações pode levar a interpretações equivocadas e à perda da capacidade de analisar historicamente os dados.

Há necessidade de ter-se algum tipo de padronização para apoiar a gestão de franquias. Um sistema que interagisse ativamente com as informações geradas pelas lojas, obtendo informações diretamente dos clientes poderia gerar percepções importantes. Além disso, um sistema com maior padronização e estruturação facilitaria a venda e a implantação de novas lojas. De fato, a empresa está iniciando o desenvolvimento de um sistema de gestão de franquias, principalmente focado em *frente de loja*.

Por exemplo, não há, pelo menos momentaneamente, monitoramento de custos associados às dimensões competitivas mais importantes da empresa, *imagem e inovação*. Mesmo em termos de outros tipos de variáveis (qualidade, tempo, etc) associadas a estas dimensões. Também não há avaliações confiáveis sobre o número e rentabilidade das franquias, ignorando-se se decisões estratégicas de ampliação da rede podem ser economicamente interessantes. Isto é inclusive reconhecido pela diretoria administrativo-financeira.

A empresa crê ser difícil avaliar os custos com desenvolvimento de forma individualizada por produto. No momento, há somente suposições acerca destes. Ainda que de forma imperfeita, talvez fosse interessante avaliar de forma estratificada estes custos, podendo-se ao menos fazer um acompanhamento histórico.

Outro aspecto que é compreendido como importante é o entendimento do custo total do produto, considerando-se aí os custos de ciclo de vida. No entanto, isto não é feito. As medições de custos são realizadas pontualmente e comparadas com os valores históricos ou valores esperados. Para uma empresa fortemente baseada em inovação, o monitoramento do custo de ciclo de vida de produto poderia fornecer indicações importantes e mostrar várias oportunidades de melhorias, por exemplo, na configuração do produto, relacionamento com fornecedores, entre outros.

Por outro lado, a presença pouco marcante de controle diagnóstico parece apropriada a uma empresa que visa trabalhar com inovação. Uma gestão que fosse marcada por forte monitoramento de variáveis críticas poderia gerar restrições à criatividade e ao desenvolvimento de produtos. O adequado equilíbrio entre monitoramento de algumas variáveis críticas e uma dose apropriada de liberdade, estimulando a criatividade, está sendo buscado pela empresa.

Finalmente, as variáveis críticas monitoradas parecem ser usadas muito mais para decisões gerenciais do que para decisões estratégicas. Não é claro para os agentes organizacionais se as decisões estratégicas são baseadas em indicadores, se o são. A impressão que fica para os diversos agentes organizacionais é que estas decisões na empresa são fortemente baseadas em intuição.

### **O Controle Interativo**

Um aspecto que merece mais atenção é o monitoramento de incertezas estratégicas. Pelo menos explicitamente não há atenção organizacional a essas variáveis. Especula-se que o presidente efetivamente faz esse monitoramento, mas não o partilha com os demais executivos. Dessa forma, embora haja atenção em relação às premissas que embasam a corrente estratégia da Arezzo, os benefícios advindos da circulação de informações, ainda que em nível restrito, podem não estar sendo alcançados plenamente. Assim, não se efetiva o *ciclo*

*de aprendizagem*. O setor de atuação da empresa é conhecido como pródigo em vazamento de informações e, de certa forma, espionagem industrial. Isso poderia, parcialmente, explicar a centralização e reserva que o presidente tem acerca desses temas. Exemplificando, a Arezzo enfrenta constantemente cópias não-autorizadas (piratas) de produtos, que muitas vezes chegam às vitrines de pequenas lojas antes mesmo daqueles por ela desenvolvidos. Como muitas dessas empresas que plagam os produtos são de pequeno ou micro porte, com menor cuidado em termos de qualidade, conseguem colocar calçados e acessórios no mercado antes da Arezzo.

O presidente poderia constituir um pequeno grupo de alto nível diretivo onde as questões estratégicas a serem monitoradas e avaliadas pudessem ser discutidas, ainda que em caráter subjetivo e intuitivo. Isto inclusive reforçaria o duplo ciclo de aprendizagem, ao permitir a troca de informações e percepções entre os agentes organizacionais.

### **Visão Geral das Alavancas na Arezzo**

De uma forma geral, o controle estratégico na Arezzo parece bem balanceado. A intensidade com que as alavancas de controle são utilizadas tem sido apropriada aos diferentes momentos estratégicos. Ainda que a situação de cada alavanca de controle não seja ideal, existindo oportunidades de melhoria individualmente, o conjunto encontra-se equilibrado.

Um aspecto interessante no uso das alavancas até agora parece que, de forma consciente ou não, o presidente, o principal executivo, as usa com diferentes intensidades em função do momento. Por exemplo, a empresa passa por um momento de falta de liquidez que faz com que o uso de controle diagnóstico e do sistema limites seja mais intenso, com o objetivo de restringir gastos. Como relatado por alguns executivos, em outros momentos, a busca por novos negócios foi a tônica da empresa. Isto demonstra um uso apropriado da idéia de equilíbrio dinâmico (ou meta-equilíbrio) defendido por Simons (1995).

No entanto, o sistema é ainda muito dependente da pessoa e da ação do presidente, de tal forma que há certa inércia em agir em nível estratégico, entre os gestores. Se por um lado a figura do presidente pode oferecer motivação, identificação e inspiração para agir, em determinados momentos isto pode gerar incerteza ou dependência, trazendo menor autonomia e, portanto, velocidade.

Uma alternativa que poderia ser utilizada é o estabelecimento de um sistema básico estruturado de indicadores, que permitissem ao presidente a gestão por resultados ou gestão por exceção. Parcialmente, isto está ocorrendo, mas ainda carece de um trabalho mais consistente e também de mais tempo de funcionamento para oferecer resultados que possam ser historicamente avaliados.

### **6.5.2.2 O Caso Pedrozo**

#### **O Sistema de Crenças**

Não há formalização das crenças na Pedrozo. Além disso, há certa contradição no negócio na medida em que os dois acionistas possuem visões quase antagônicas em relação à estratégia do mesmo. O presidente, sr. Ivan, tem uma postura de busca por diferenciação, enquanto o sr Albino, o diretor financeiro, busca de forma incessante a liderança em custos.

Embora aparentemente paradoxal isto não gera paralisia na organização, mas, ao contrário, busca inconstante de negócios, e ações gerenciais e estratégicas inconsistentes. Também as frequentes contradições entre o discurso e a prática criam confusão entre os agentes organizacionais, fazendo com que a empresa gaste muito tempo para esclarecer conflitos e pseudoconflitos.

Por exemplo, uma parte da organização se direciona para atender clientes privados, oferecendo um serviço de qualidade e preço superiores, com equipamentos e instalações de boa qualidade, boa apresentação, processos bem definidos e ótimo atendimento. Outra parte,

no entanto, se direciona para atender clientes públicos, onde o principal fator competitivo é o custo do produto, mas usa a mesma estrutura e os mesmos processos. Embora seja possível atuar nos dois mercados, seria necessário definir diferentes unidades de negócio, com a respectiva arquitetura organizacional adequada para cada caso.

Algumas crenças poderiam ser formalizadas e difundidas de forma mais estruturada na organização. Por exemplo, conforme percebido em várias declarações, há uma busca por atender bem o cliente, mesmo que isto gere, em um primeiro momento, custos. Inclusive o diretor financeiro, que possui forte foco em custos (principalmente reduções), afirma que "primeiro se atende o cliente, depois se vê o custo". Algumas crenças deste tipo poderiam ser formalizadas na organização, tornando estes valores transparentes e solidificados.

### **O Sistema de Limites**

Na Pedrozo os limites podem ser categorizados em duas situações: no primeiro caso, estão aqueles vinculados às questões de legislação (principalmente ligadas a porte de armas, e outros regulamentos deste tipo) e de ética junto aos clientes. Nestes, a empresa atua de forma rígida, pois entende que deslizos podem manchar sua reputação, e, de forma concreta, inviabilizar legalmente sua operação. Por exemplo, a Escola de Segurança é fiscalizada pela Polícia Federal, de tal forma que problemas que ocorram nessa unidade podem ensejar seu fechamento por este órgão. Assim, questões de custos neste caso são tratadas com maior cuidado. Estas regras estão mais próximas do que Simons (1995) chama de *limites de conduta*.

No outro caso estão os *limites estratégicos*, relacionados às questões de busca e exploração de novas oportunidades de negócio e de decisões gerenciais com reflexo sobre a estratégia da organização. Por exemplo, recentemente um dos executivos assumiu um compromisso de prestação de serviço em outro estado, onde a Pedrozo não possuía estrutura física, vencendo uma concorrência pelo preço. Este, não havia sido aprovado internamente e,

concretamente, não cobre os custos de operação e de instalação, gerando um sério problema para a Pedrozo.

### **O Controle Diagnóstico**

Este sistema é, provavelmente, o mais frágil da Pedrozo. Grande parte das ações é tomada de forma esporádica, reativa e assistemática. A origem disto está na falta de estruturação de um controle de variáveis críticas.

As ações relativas a custo, principalmente restritivas, são tomadas após os gastos já terem sido executados, buscando-se impedir o desembolso. Ora, após a realização de um gasto por qualquer agente organizacional (formalmente autorizado a fazê-lo ou não), a empresa resta honrá-lo, ainda que, em alguns casos, pudesse isto ser judicialmente discutido. No entanto, a repetição destes eventos gera desconforto organizacional e prejudica a imagem da Pedrozo junto aos fornecedores.

Por exemplo, o sistema de pagamento funciona basicamente na seguinte forma: pela manhã, o encarregado de contas a pagar faz uma listagem dos pagamentos do dia e outra listagem com as posições financeiras. Em vista desta situação, o diretor-financeiro decide o que vai ser pago e se será pago. Frequentemente a pessoa que autorizou a despesa é chamada a explicar-se, através do rito já discutido na página 230 (seção 6.4.3). Após isto, os pagamentos são realizados através de cheques, assinados um a um, com cópia via papel carbono.

A causa fundamental destes problemas encontra-se, sem dúvida, na falta de um *modelo de gestão de referência* e de seu respectivo *sistema de indicadores*. Como não há monitoramento sistemático de variáveis críticas, as ações são tomadas conforme o indicador apresentado em um eventual momento, por *qualquer* agente organizacional. A direção da empresa tende a acreditar nas primeiras informações apresentadas, independente da qualidade,

da oportunidade e da pessoa que o faça. Na seqüência, exige-se um grande esforço de negociação interna para a resolução dos mal-entendidos.

Por exemplo, houve uma *denúncia* de um gerente de nível médio de que o principal executivo teria autorizado, de forma independente e irresponsável, gastos excessivos em propaganda. Foi feita, inclusive, a coleta de faturas para demonstrar este problema. Em um primeiro momento, a direção da empresa estimulou este conflito, pois acreditava ter encontrado um sério problema administrativo. Após muita discussão e a correta investigação sobre os valores, faturas e autorizações, verificou-se que a ação do executivo havia sido apropriada, inclusive conseguindo reduções de custos em alguns casos. Obviamente, neste caso, conseqüências importantes foram sentidas, como paralisia gerencial, prejuízo da reputação do executivo, perda de tempo e desnecessários conflitos interpessoais.

A Pedrozo necessita estabelecer um modelo de gestão, com seu respectivo sistema de indicadores, que permita a tomada de decisões sobre informações relevantes, oportunas, estruturadas e confiáveis. Isto permitiria a empresa concentrar esforços em aspectos-chave da operação dos negócios, bem como avaliações adequadas sobre sua situação e, também, a possibilidade de monitoramento de informações confiáveis ao longo do tempo.

### **O Controle Interativo**

O sistema de controle interativo está bem desenvolvido na Pedrozo. Os executivos, principalmente o *gerente-geral*, o presidente e o *gerente comercial* gastam boa parte de seu tempo em ações de monitoramento do ambiente. Há participação em reuniões de dirigentes de classe, acompanhamento de desdobramentos ambientais, conversas com outras personalidades influentes na área, entre outras ações.

### **Visão Geral das Alavancas na Pedrozo**

Há um claro desequilíbrio na utilização das alavancas de controle. As alavancas de caráter inspirador, *sistema de crenças* e *sistema de controle interativo* estão supervalorizadas

em relação às demais, gerando grande movimentação na busca de oportunidades e na execução de várias atividades. Também há o fato da falta de clareza acerca dos valores que são efetivamente válidos.

Por outro lado, as alavancas de caráter restritivo estão subvalorizadas, causando descontrole interno, desperdício, falta de alinhamento das ações e conflitos desnecessários. A pequena força que sistemas de caráter restritivo têm na Pedrozo faz com que várias ações sejam tomadas sem as informações adequadas, muitas delas inconsistentes com os objetivos de longo prazo e contraditórias entre si. De certa forma, isto reflete as decisões tomadas pela direção, freqüentemente de forma impulsiva e intempestiva, sendo várias delas descontinuadas em curto prazo.

Se a estratégia da Pedrozo pode ser considerada algum tipo de *diferenciação*, a tendência é que ações (e seus respectivos investimentos associados) tenham retorno em prazo mais longo. Por outro lado, se a Pedrozo optasse por *liderança em custos*, descontinuar ações sem a correta finalização resulta em gastos desnecessários, sem o retorno esperado. Em qualquer situação nestes casos, a descontinuação das ações resulta em perdas. Talvez a única situação em que descontinuar ações em curto prazo fosse aceitável seria o caso de ações de inovação, que após certo tempo, poderiam se mostrar desinteressantes. Mas este não é o caso da Pedrozo (diferente da Arezzo onde isto se justifica e efetivamente acontece), pois boa parte destas visam racionalização e estruturação.

A Figura 31 apresenta uma visão geral das alavancas nos dois casos estudados.

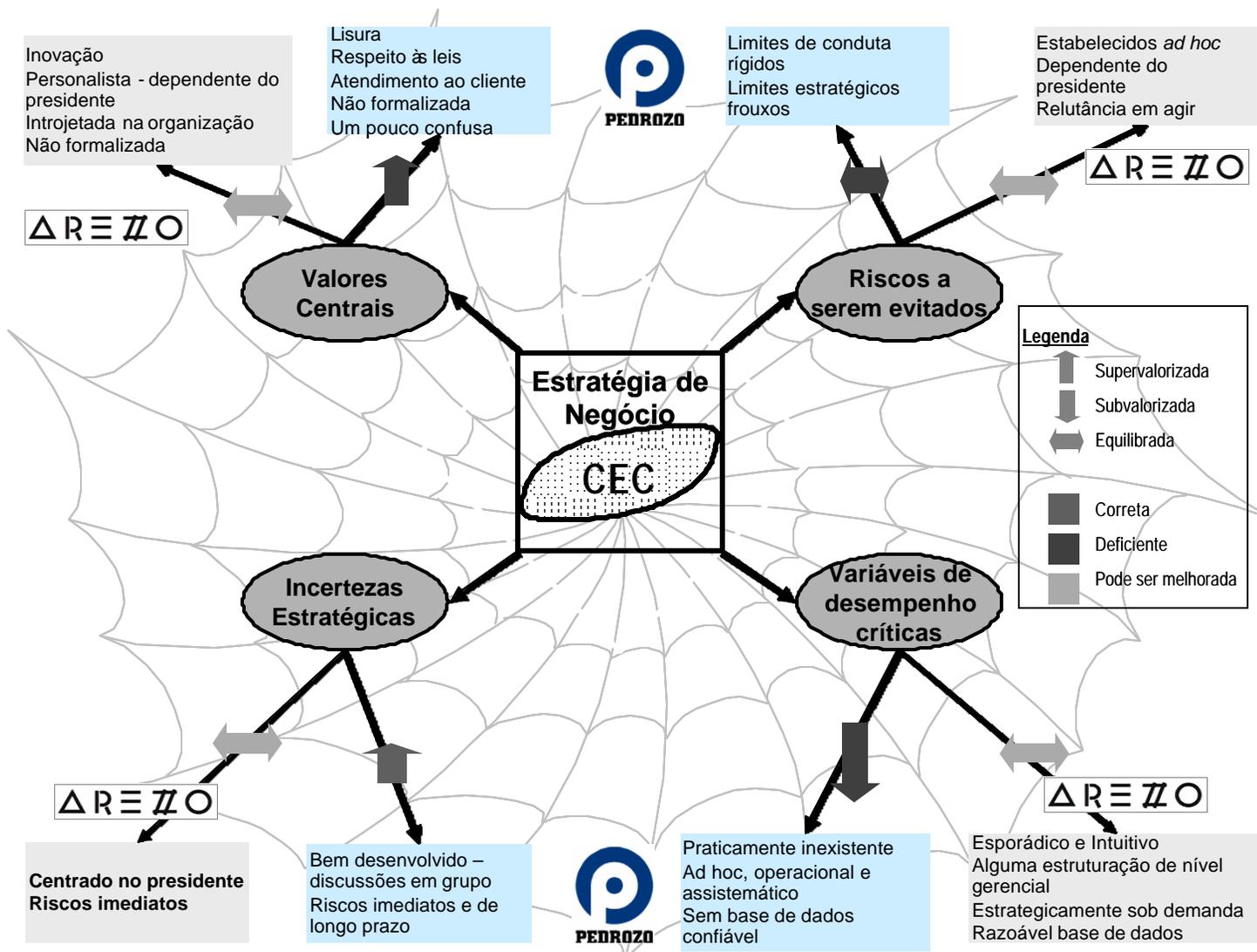


Figura 31 – As Alavancas de Controle e o CEC na Arezzo e na Pedrozo – visão geral

### 6.5.3 Considerações Finais sobre os Estudos de Caso

Os casos abordados são ilustrativos do modelo proposto no Capítulo 4 desta tese. O modelo permitiu visualizar e compreender como são as relações entre os controles de custos e a estratégia de cada organização. A abordagem através dos tópicos elencados na metodologia permitiu identificar e compreender as relações entre controles de custos e a estratégia.

Foi possível também evidenciar lacunas existentes e potenciais nos controles de custo, de tal forma que o modelo mostra oportunidades de melhoria nas organizações. O uso do modelo das alavancas de controle de Simons mostrou-se útil e apropriado, permitindo realizar a análise dos diferentes sistemas de controle estratégico, aplicados a custos.

Também é possível visualizar com os casos o uso do modelo desta tese como forma de identificar vários controles de custos, além dos tradicionalmente reconhecidos como tais, como por exemplo, orçamentos, relatórios de posição financeira, entre outros. Entre os controles de custos não tradicionais identificados nos casos, por exemplo, podem-se destacar: a seleção de pessoal na Pedrozo, o monitoramento de variáveis ambientais e os respectivos impactos em custos (também na Pedrozo), a imprecisão de relatórios gerenciais na Arezzo.

Outro aspecto importante que pode ser destacado no caso da Arezzo é a maior liberalidade e tolerância com gastos e controles relativos às atividades e pessoas ligadas ao desenvolvimento de produtos. O entendimento da empresa, ainda que implícito, de que essa opção é estratégica na medida em que o desenvolvimento de produtos é o cerne dessa organização, mostra uma consciência da importância e necessidade do alinhamento dos controles de custos à estratégia; ou seja, tratar estrategicamente os controles de custos. Isto é, em outras palavras, efetivamente realizar *controle estratégico de custos*.

O uso de informantes-chave, na Arezzo o diretor administrativo-financeiro e na Pedrozo o gerente geral, foi crucial na obtenção das informações, principalmente aquelas consideradas mais delicadas e estratégicas. Estes profissionais contribuíram sobremaneira para o acesso a informações relevantes. Como exemplo, pode-se citar o caso da Pedrozo onde a informação de custo de produto, de domínio exclusivo de três executivos, foi compartilhada com o pesquisador. Ademais, a revisão e aprovação dos relatórios de caso por esses profissionais reforça a validade do caso, conforme sugerido por Yin (1994). Em um sentido colaborativo, os relatórios de casos, omitidas aquelas informações consideradas confidenciais pelos entrevistados, foram apresentados aos principais executivos, visando contribuir para a reflexão acerca do controle estratégico de custos.

A apresentação dos estudos de caso deu-se de forma um pouco diversa nesta tese em vista das diferenças entre as organizações. Especificamente na discussão da estratégia da Pedrozo, houve mais estruturação na descrição, em vista da maior dificuldade em identificar claramente a estratégia, ou, *uma* estratégia. Buscou-se introduzir mais detalhada e sistematicamente as informações obtidas, como forma de oferecer panorama mais rico e que pudesse contribuir na identificação dos aspectos estratégicos da Pedrozo.

Os casos apresentados não buscam confirmar ou negar o modelo, mas tão somente ilustrá-lo. Ainda assim, o fato de se ter dois casos de organizações bastante diferentes, obtendo-se em ambos boa sustentação por parte do modelo e da metodologia propostos, reforça a validade das proposições desta tese. No caso da Arezzo, existe maior alinhamento dos controles de custos à estratégia, e mesmo dentro de uma abordagem que visa flexibilidade, criatividade e liberdade, existe um nível razoável de estruturação. Já no caso da Pedrozo, não existem, de forma geral, controles de custos com fins estratégicos; sendo que os poucos controles que existem estão ainda muito desestruturados. Mas mesmo neste caso, o CEC, modelo proposto nesta tese, permite identificar esses aspectos.

Um aspecto que poderia ser melhorado no modelo de pesquisa utilizado é o questionamento mais direto acerca dos *limites estratégicos* de cada empresa. Embora tenha sido possível identificar estes limites, através de informações dispersas nas entrevistas, um questionamento direto permitiria aprofundar este tema e melhor compreender suas características em cada organização.

## Capítulo 7

### CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

#### 7.1 CONCLUSÕES

Os vários trabalhos de investigação realizados isoladamente na área de custos estratégicos apresentam visões parciais sobre a relação entre estratégia e suas diversas manifestações e controles de custo que pudessem apoiá-la. O presente trabalho, atendendo o objetivo geral (1.2.1) "propor um modelo de referência de Controle de Custos que suporte a estratégia da organização" oferece efetivamente um modelo referencial que integra esse conjunto de pesquisas, considerando também vários ensaios sobre o tema. Permite entender as características de controles de custo e como se dá o relacionamento entre estes e a estratégia. Embora haja, sem dúvida, oportunidade de complementar o modelo desenvolvido, tem-se um quadro teórico referencial que abarca diversas facetas do controle estratégico de custos. O modelo proposto é compreensivo e abrangente.

Ao ser possível entender as características dos controles de custos das organizações, o primeiro objetivo específico (1.2.2a) ) "*avaliar características dos controles de custos relacionadas às estratégias das organizações*" foi atingido. O meio utilizado para tanto foi a pesquisa a diversos trabalhos e, a partir desses, a construção do modelo proposto nesta tese, ampliando a compreensão das características dos controles de custos e de suas inter-relações. Algumas características que podem ser citadas, a título de exemplo, são:

- A independência de sistemas de custeio para fins estratégicos, em relação aos sistemas de custeio com fins contábil-financeiros;

- O uso de controles sócio-comportamentais (seleção de pessoal, valores compartilhados, entre outros);
- Níveis diferentes de detalhamento de relatórios e outros documentos, entre sistemas contábeis tradicionais e sistemas estratégicos;
- Maior flexibilidade no manuseio de dados e informações, com vistas ao apoio às decisões estratégicas.

Este trabalho também atinge o segundo objetivo específico (1.2.2c) ), "*verificar de que modo as organizações utilizam os controles de custos para o suporte à estratégia*", ao entender a forma como as organizações usam os controles de custos para apoiar a estratégia. Pode-se destacar o uso dos controles de custos para decisões sobre linhas de produtos, controle de gastos sócio-comportamentais (por exemplo, "regras comerciais"<sup>61</sup> na Pedrozo), estímulo à gestão de custos, aumento na efetividade de estratégias (ver por exemplo, CUNNINGHAM, 1992, citado na p.138 desta tese), entre outros.

Atendendo o terceiro objetivo específico (1.2.2c) ) "*avaliar a aplicabilidade de um modelo avançado de controle estratégico de custos a organizações de serviços no Brasil, por meio de estudos de caso múltiplos*", o CEC se mostrou aplicável a organizações de serviço, como mostram os casos abordados nesta tese. Os resultados obtidos nos casos demonstram a validade do modelo nas situações estudadas, identificando lacunas e riscos e apontando oportunidades de melhorias.

Especialmente em situações onde a menor estruturação formal e tradicional da empresa (p. ex, quadro de indicadores e regras escritas de conduta) é realidade, e onde outros controles de custo, de cunho sócio-comportamental estão presentes, o modelo mostra-se mais útil. De fato, o modelo faz um *reconhecimento* de situações existentes nas organizações, e através

---

<sup>61</sup> Ver página 246.

deste, inicia um processo de identificação de lacunas potenciais no suporte à estratégia. Ainda que o modelo não objetive ser prescritivo, a identificação de lacunas permite a reflexão sobre elas, como oportunidades ou ameaças para o controle e, conseqüentemente, sobre a estratégia. Por exemplo, na Arezzo, ao discutir vários pontos do roteiro, durante as entrevistas, o diretor administrativo-financeiro tomou notas de oportunidades de melhorias, como a medição de custo de manutenção de marca e a criação de planos de ação para redução de custos em diversas áreas.

O uso de controles de custo alinhados com a estratégia pode ser um diferencial em termos do melhor uso de recursos nas organizações. Isto se dá pelo efeito sinérgico obtido ao se alinharem recursos e controles em torno de um objetivo comum, ou seja, da estratégia. O trabalho desenvolvido nesta tese permite identificar a existência ou não do alinhamento, oferecendo, então, oportunidades de melhoria da efetividade estratégica.

O modelo apresentado nesta tese pode oferecer ao gestor a possibilidade de realizar um diagnóstico acerca de se seus *controles estratégicos de custos*. Ao avaliar os controles de custos utilizados na sua organização e verificar o nível de alinhamento destes com a estratégia, o gestor pode melhor compreender o comportamento dos agentes organizacionais e, de forma ativa, interferir no sentido de adequar seus instrumentos de controle de gestão. Ao fazê-lo, poderá obter maior sinergia nas ações da organização e, potencialmente, melhores resultados.

## **7.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS**

Todo o trabalho de pesquisa, ao responder alguns questionamentos levanta novas dúvidas e evidencia outras oportunidades de conhecimento. Ao mesmo tempo, as limitações

impostas a este trabalho podem ser extrapoladas a partir de novas pesquisas. A partir deste trabalho, os seguintes aspectos podem ser propostos como oportunidades de pesquisa:

- a) Como melhor identificar e relacionar o CEC em organizações com estratégia mal definida?

Os estudos realizados tiveram certa dificuldade de entender o relacionamento entre os controles de custo e estratégia, em organizações onde essa é mal definida. Ajustes no modelo proposto ou uma abordagem um pouco diferenciada nesses casos poderiam contemplar ou minimizar esse problema, embora, por sua própria natureza, estratégias pouco claras sejam difíceis de identificar.

- b) Como o ciclo corretivo e o ciclo de aprendizagem atuam sobre os objetivos estratégicos?

Nesta tese foram estudados os mútuos relacionamentos entre os vários controles de custos com a estratégia, sendo essa a forma de atender os objetivos estratégicos. Seria interessante entender como o CEC pode influenciar e ser influenciado pelos objetivos estratégicos, a ponto de ocorrerem alterações.

- c) Quais os riscos potenciais de ignorar um ou mais elementos do modelo proposto (ver Figura 25)?

Quais as consequências de não se considerar um ou mais dos elementos existentes no CEC? Ou ainda, quais as consequências do uso desproporcional ou ambientalmente inadequado de um ou mais dos elementos? Entender as consequências e/ou riscos pode servir tanto para construir arquétipos de mau funcionamento, com fins diagnósticos, como para convencimento de agentes organizacionais para a mudança.

d) Como se dá o relacionamento do CEC com a dimensão competitiva praticada, em organizações onde esta não é coerente com a estratégia declarada?

Pode haver em organizações dimensões competitivas incoerentes com a declaração de estratégia, conscientemente ou não. Independente da premeditação nesses casos seria importante entender como se dá o relacionamento do CEC com a estratégia e suas dimensões. Ela estará mais alinhada à estratégia ou às dimensões competitivas? De que forma isso se dá?

e) O CEC representa melhor a estratégia praticada ou a estratégia declarada, onde essas não convergem?

Aqui, um aprofundamento da questão anterior.

f) Como é o CEC influenciado pelo ambiente externo?

Entender a influência do ambiente externo sobre o CEC pode ajudar a prever e/ou prescrever o funcionamento do sistema nesses contextos.

g) Como é a influência do sistema de crenças sobre o CEC?

Compreender como o sistema de crenças influencia o CEC auxiliaria a entender possíveis disfunções, o relacionamento entre eles e, futuramente, modelos mais adequados a diferentes realidades.

h) Como é, se há, a influência da tecnologia sobre o CEC?

Atualmente, diversas empresas têm se utilizado fortemente de apoio tecnológico para a gestão, como por exemplo, ERP's<sup>62</sup>. A compreensão dessas relações permitiria aprofundar o conhecimento das mútuas influências, com possibilidade futura de previsão e, até mesmo, prescrição.

---

62 ERP: *Enterprise Resource Planning* – Sistemas Integrados de Gestão (ver por exemplo, SOUZA; SACCOL, 1993)

i) Como se dá o relacionamento entre o CEC e a estrutura organizacional?

Que tipos de estruturas organizacionais são mais apropriados para cada tipo de CEC? Qual o equilíbrio entre formalismo e falta de formalismo na estrutura? Entender essas relações permitiria desenhar estruturas mais adequadas de apoio à estratégia e ao controle de custos.

j) Como pode ser implementado ou melhorado o CEC em uma organização?

A implementação efetiva do CEC, com o reconhecimento explícito das relações entre os controles de custos e a estratégia poderia tornar mais efetiva essa última.

k) Estudar um modelo prescritivo para o CEC

Estruturar um método para implantação do CEC, naquelas organizações onde ele não existe ou não é reconhecido, poderia economizar esforços e gerar melhores resultados.

l) Realização de *pesquisa quantitativa* (*survey* ou levantamento) acerca da utilização de CEC

Poderia ser realizado trabalho no sentido de buscar estruturar, a partir dessa tese, um questionário com questões fechadas, a fim de realizar um levantamento sobre o uso de controles de custos no suporte à estratégia.

## REFERÊNCIAS

AKAO, YOJI. *Desdobramento das Diretrizes para o Sucesso do TQM*. Porto Alegre: Bookman, 1997.

ALBRECHT, K. *Revolução nos Serviços: como as empresas podem revolucionar a maneira de tratar seus clientes*. São Paulo: Pioneira, 5ª ed, 1998

ANTHONY, R.N; DEARDEN, J; BEDFORD, N.M. *Management Control Systems*. Homewood: Richard D. Irwin, 5ed, 1984.

ARGYRIS, C. *Double Loop Learning in Organizations*. *Harvard Business Review*, September/ October 1977, p115-125.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). *NBR 10520: Informação e documentação – Citações e documentos – Apresentação*. Rio de Janeiro, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). *NBR 10719: Apresentação de relatórios técnico-científicos*. Rio de Janeiro, 1989.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). *NBR 14724: Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos - Apresentação*. Rio de Janeiro, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). *NBR 5892: Norma para datar*. Rio de Janeiro, 1989.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). *NBR 6023: Informação e documentação - referências - elaboração*. Rio de Janeiro, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). *NBR 6024: Numeração progressiva das seções de um documento*. Rio de Janeiro, 1989.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). *NBR 6028: Resumos*. Rio de Janeiro, 1990.

BARBOSA, R.P; TACHIBANA, W.K. Metodologia para Análise Estratégica de Custos: integração dos conceitos de cadeia de valores, direcionadores de custos e activity-based costing em um sistema de informações. *Revista Brasileira de Custos*, v1, n1, mai-ago, 1999. São Leopoldo: Unisinos.

BARNEY, J. *Firm Resources and Sustained Competitive Advantage*. *Journal of Management*, n.17, v.1, 1991.

BERLINER, C; BRIMSON, J.A. *Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas*. São Paulo: T.A. Queiroz, 1992.

- BIGNETTI, L.P; PAIVA, E.L. "Ora (Direis) Ouvir Estrelas!" - estudo das citações de autores de estratégia na produção acadêmica brasileira. **RAC - Revista de Administração Contemporânea**, Vol 6, No 1, jan-abr 2002, p.105-126.
- BOISVERT, H. **Contabilidade por Atividades – contabilidade de gestão – práticas avançadas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- BOISVERT, H. La Comptabilité de Management - prise de décision et gestion. 2ed, Saint-Laurent: ERPI, 1999.
- BORENSTEIN, C.R; CAMARGO, C.C.B. **O Setor Elétrico no Brasil: dos desafios do passado às alternativas do futuro**. Porto Alegre: Sagra-Luzatto, 1997.
- BORNIA, A.C. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BOUCKAERT, K; DENEFFE, D; VANTRAPPEN, H. A Nova Arma das Indústrias. **HSM Management**. Savana: Barueri, n.14, mai-jun1999.
- BRIGNALL, S; BALLANTINE, J. Performance Measurement in Service Businesses Revisited. **International Journal of Service Industry Management**, Vol.7, No.1, 1996, pp.6-31.
- BRIGNALL, T.J; FITZGERALD, L; JOHNSTON, R; SILVESTRO, R. Performance Measurement in Service Businesses. **Management Accounting**, November 1991, pp.34-36.
- BROMWICH, M. The Case for Strategic Management Accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. **Accounting, Organizations and Society**, Vol.15, No 1/2, 1990, pp.27-46.
- CAMPOS, V.F. **TQC - Controle da Qualidade Total (no Estilo Japonês)**. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 4ª ed., 1994.
- CAPRA, F. **The Tao of Physics: an exploration of the parallels between modern physics and Eastern mysticism**. London: Flamingo, 1991.
- COKINS, G. **Activity-Based Cost Management: making it work**. Boston: McGraw-Hill, 1996.
- COOPER, R; SLAGMULDER, R. Intelligent Cost System Design. **Strategic Finance**, June 1999, 1999.
- CORREA, H.L; CAON, M. **Gestão de Serviços: lucratividade por meio de operações e de satisfação de clientes**. São Paulo: Atlas, 2002 .
- CUNNINGHAM, G.M. Management Control and Accounting Systems under Competitive Strategy. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, vol.5, No.2, pp. 85-102, 1992.

DAVILA, T. *An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems' Design in New Product Development*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol.25, 2000, pp.383-408.

DE QUEIROZ, A.D. **Apostila de Curso de Pós-Graduação em Nível de Especialização**. Florianópolis: UFSC, 2002.

DENT, J.F. *Strategy, Organization and Control: some possibilities for accounting research*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol.15, No.1/2, 1990, pp.3-25.

DIEHL, C.A. **Proposta de um Sistema de Avaliação de Custos Intangíveis**. Porto Alegre: UFRGS, 1997. Dissertação de Mestrado.

DIEHL, C.A; DE QUEIROZ, A.D. *Controle de Gestão e o Ciclo de Inovação: aspectos dinâmicos de custeio*. In: VII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Agosto de 2000, 2000.

DIEHL, C.A; GONÇALO, C. R; MARTINS, G.A. *Dimensões Competitivas em Organizações de Serviços:um modelo de pesquisa aplicada*. In: XXI ENEGEP. **Anais Eletrônicos...**, 2001, Salvador. Anais do XXI ENEGEP, 2001.

DIEHL, C.A; GONÇALO, C.R; MARTINS, G.A. *Estratégias Competitivas em Organizações de Serviços no Brasil: Uma Análise Descritiva*. In: XXII ENEGEP. **Anais Eletrônicos**, 2002.

ECCLES, R. *The Performance Measurement Manifesto*. **Harvard Business Review**, Jan-Feb, 1991, p.131-137.

ECCLES, R.G. PYBURN, P.J. *Creating a Comprehensive System to Measure Performance*. **Management Accounting**, October/1992, p.41-44 .

EHRBAR, A. **EVA: Valor Econômico Agregado: A Verdadeira Chave para a Criação de Riqueza**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

EHRBAR, AL. *Using EVA to Measure Performance and Assess Strategy*. **Strategy and Leadership**, May-June 1999.

FEURER, R; CHAHARBAGHI, K. *Performance Measurement in Strategic Change*. **Benchmarking for Quality, Management & Technology**, Vol.2, No.2, 1995, pp.64-83.

FIEVET, G. **De la Stratégie Militaire à la Stratégie d'Entreprise**. Paris: InterEditions, 1992.

FISHER, J. *Contingency-Based Research on Management Control Systems: categorization by level of complexity*. **Journal of Accounting Literature**, Vol.14, 1995, p.24-53.

FITZGERALD, L. JOHNSTON, R; SILVESTRO, R; STEELE, A; VOSS, C. *Management Control in Service Industries*. **Management Accounting**, April 1989.

- FITZGERALD, L; JOHNSON, R; BRIGNALL, S; SILVESTRO, R; VOSS, C. **Performance Measurement in Service Business**. Old Woking: CIMA, 1991.
- FITZSIMMONS, J.A; SULLIVAN, R.S. **Service Operations Management**. New York: McGraw-Hill, 1982.
- FITZSIMMONS; J.A; FITZSIMMONS, M.J. **Administração de Serviços: operações, estratégia e tecnologia de informação**. Porto Alegre: Bookman, 2ed, 2000.
- FREEMAN, R.E; REED, D.L. *Stockholders and Stakeholders: a new perspective on Corporate Governance*. **California Management Review**, Vol.25, No.3; spring 1983, p.88-106.
- FRY T.D; STEELE, D.C; SALADIN, B.A. *The Role of Management Accounting in the Development of a Manufacturing Strategy*. **IJOPM**, vol.15, No12, 1995, p. 21-31.
- GALBRAITH, C; SCHENDEL, D. *An Empirical Analysis of Strategy Types*. **Strategic Management Journal**, Vol.4, p.153-173, 1983.
- GALBRAITH, J. **Designing Complex Organizations**. Menlo Park: Addison-Wesley, 1973.
- GARVIN, D.A. **Gerenciando a Qualidade - a Visão Estratégica e Competitiva**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1992.
- GIANESI, I.G.N; CORRÊA, H.L. **Administração Estratégica de Serviços: operações para a satisfação do cliente**. São Paulo: Atlas, 1994.
- GITTEL, J.H. *Paradox of Coordination and Control*. **California Management Review**, Vol.42, No.3, spring 2000, p.101.
- GOLDRATT, E.M. **A Síndrome do Palheiro - garimpendo informação num oceano de dados**. São Paulo: Educator, 1992.
- GOLDRATT, E.M; COX, J. **A Meta**. São Paulo: Educator, 20 ed., 1995.
- GOMES, J.S; SALAS, J.M.A. **Controle de Gestão - uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 2ed, 1999.
- GONÇALO, C; BURSTEIN, F; LEZANA, A. *A Cognitive Perspective on Organisational Knowledge Strategy*. **Proceedings of the Third European Conference on Knowledge Management** (ECKM2002), 24-25 September 2002, Trinity College Dublin, Ireland, pp.274-285.
- GOOLD, M. *Learning, Planning, and Strategy: extra time*. **California Management Review**, Vol.38, No.4, summer 1996, p.100.
- GOOLD, M; QUINN, J.J. *The Paradox of Strategic Controls*. **Strategic Management Journal**, Vol.11, 1990, p.43-57.

GOVINDARAJAN, G; GUPTA, A. K. *Linking Control Systems to Business Unit Strategy: impact on performance. Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, Iss. 1, 1985, p51-66.

GREEN, S.G; WELSH, M.A. *Cybernetics and Dependence: reframing the control concept. Academy of Management Review*, 1988, Vol.13, No.2, 287-301.

HAMEL, G; PRAHALAD, C. K. *The core competence of the Corporation. HBR*, May-June, 1990.

HENDERSON, B. *Henderson on Corporate Strategy*. Cambridge: Abt Books, 1979.

HOFER, C.W; SCHENDEL, D. *Strategy Formulation: analytical concepts*. St. Paul: West Publishing, 1978.

HOFSTEDE, G. The Poverty of Management Control Philosophy. *Academy of Management Review*, July 1978, p.450-461.

IBGE, 2003 IBGE. **CNAE - Notas Introdutórias**. Disponível em <<http://www.cnae.ibge.gov.br/cgi-bin/cnae-prd.dll/html/hie?Ver=100> >, consultado em 05 de Junho de 2003.

JOHNSON, H. T; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, R. S. *One Cost System Isn't Enough. Harvard Business Review*, Jan-Feb 1988, Vol.66, Iss.1, 1988.

KAPLAN, R. S; COOPER, R. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, R.S; NORTON, D.P. **A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 5ed, 1997.

KAPLAN, R.S; NORTON, D.P. *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: part I. Accounting Horizons*, Vol.15, No.1, March2001, p.87-104.

KAPLAN, R.S; NORTON, D.P. *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: part II. Accounting Horizons*, Vol.15, No.2, June2001, p.147-160.

KHANDWALLA, P.N. *The Effect of Different Types of Competitions on the Use of Management Controls. Journal of Accounting Research*, autumn, 1972, p.275-285.

KLIEMANN NETO, F.J. **Os Sistemas de Custos como Ferramenta Gerencial**. Porto Alegre: UFRGS, 1995.

KROGH, G; NONAKA; I; ABEN, M. *Making the Most of Your Company's Knowledge: a strategic framework. Long Range Planning*, Vol.34, 2001, p.421-439.

- LANGFIELD-SMITH, K. *Management Control Systems: a critical review*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol.22, No.2, 1997, p.207-232.
- LORANGE, P; MURPHY, D. *Considerations in Implementing Strategic Control*. **The Journal of Business Strategy**, Vol.4, No.4, spring 1984, p.27-35.
- LORINO, P; TARONDEAU, J.C. *De la stratégie aux Processus Stratégiques*. **Revue Française de Gestion**, janvier-février 1998, p.5-17.
- LOVELOCK, C. **Product Plus: produto + serviço = vantagem competitiva**. São Paulo: Makron, 1995.
- LUNKES, R.J. **Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário Empresarial**. Florianópolis: UFSC, tese de doutorado, 2003 .
- MALHOTRA, N.K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 3ed, 2001.
- MCKINNON, J. *Reliability and Validity in Field Research: some strategies and tactics*. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, vol.1, n° 1, 1988, pp. 34-54.
- MILES, R.E; SNOW, C.C. **Organizational Strategy, Structure, and Process**. New York: McGraw-Hill, 1978.
- MILES, R.E; SNOW, C.C; MEYER, A. D.; COLEMAN JR, H.J. *Organizational Strategy, Structure, and Process*. **Academy of Management Review**, July 1978.
- MINTZBERG, H. **The Rise and Fall of Strategic Planning: reconceiving roles for planning, plans and planners**. New York: The Free Press, 1994.
- MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B; LAMPEL, J. **Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- MONTGOMERY, C.A; PORTER, M.E. (org.). **Strategy: seeking and securing competitive advantage**. Boston: HBR, 1991.
- NAISBITT, J. **Global Paradox**. New York: Avon, 1995.
- NAKAGAWA, M. **ABC - Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.
- NAKAGAWA, M. **Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- NORREKLIT, H. *The Balance on the Balanced Scorecard: a critical analysis of some of its assumptions*. **Management Accounting Research**, Vol.11, 2000, pp65-88.
- OTLEY, D. *Performance Management: a framework for management control systems research*. **Management Accounting Research**, 1999, Vol.10, pp363-382.
- OTLEY, D.T. *The Contingency Theory of Management Accounting: achievement and prognosis*. **Accounting, Organizations and Society**, vol.5, n° 4, 1980, pp. 413-428,

OTLEY, D; POLLANEN, R.M. *Budgetary Criteria in Performance Evaluation: a critical appraisal using new evidence*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol.25, 2000, p.483-496.

PEDHAZUR, E.J; SCHMELKIN, L.P. **Measurement Design and Analysis – an integrated approach**. Hillsdale: Lawrence Erlbaum Associates, 1991.

PORTER, M.E. **Estratégia Competitiva - técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

PORTER, M.E. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

PORTER, M.E. What Is Strategy? **Harvard Business Review**, Nov-Dec 1996, p.61-78.

PRAHALAD, C.K; HAMEL, G. The Core Competence of the Corporation. In: MONTGOMERY, C.A; PORTER, M.E. (org.). **Strategy: seeking and securing competitive advantage**. Boston: HBR, 1991.

ROBLES JR., A. **Custos da Qualidade - uma Estratégia para a Competição Global**. São Paulo: Atlas, 1996.

ROESCH, S.M.A. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, ed.2,1999.

SCHREYÖGG, G; STEINMANN, H. *Strategic Control: a new perspective*. **Academy of Management Review**, 1987, Vol.12, No.1, p.91-103.

SHANK, J.K; GOVINDARAJAN, V. **A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Campus, 3ª ed., 1997.

SILVA, E.L; MENEZES, E.M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Florianópolis: UFSC/ PPGEP/ LED, ed3, 2001.

SILVER, M.S. **Systems That Support Decision Makers - Description and Analysis**. Chichester: John Willey & Sons Inc., 1991.

SILVESTRO, R; FITZGERALD, L; JOHNSTON, R; VOSS, C. *Towards a Classification of Service Processes*. **International Journal of Industry Management**, Vol.3, No.3, 1992, p.62-75.

SIMONS, R. *Accounting Control Systems and Business Strategy: an empirical analysis*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol.12, No.4, p.357-374, 1987.

SIMONS, R. *How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal*. **Strategic Management Journal**, Vol.15, 1994, p.169-189.

SIMONS, R. **Levers of Control: how managers use innovative control systems do drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business School, 1995.

- SIMONS, T. *The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: new perspectives*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol.15, No1/2, 1990, p127-143.
- SLACK, N. *et al. Administração da Produção*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SLACK, N. *Vantagem Competitiva em Manufatura*. São Paulo: Atlas, 1993.
- SLACK, N. *Vantagem Competitiva em Manufatura*. São Paulo: Atlas, 1993.
- SOUZA, C.A; SACCOL, A.Z. (org). **Sistemas ERP no Brasil (Enterprise Resource Planning): teoria e casos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- STEWART, L.J. *The Influence of Strategic Alliance Participation on Cost Management System Design*. The University of Wisconsin-Madison, PhD Thesis, 1997.
- SVEIBY, K.E. *A Nova Riqueza das Organizações - gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- TAYLOR, S.J; BOGDAN, R. *Introduction to Qualitative Research Methods: the search for meanings*. New York: John Willey & Sons, 2<sup>nd</sup> Ed, 1984.
- TZU, SUN. *A Arte da Guerra*. Rio de Janeiro: Record, 10ed, 1983.
- WEBB, R.A. *Managerial Commitment to the Multiple Goals Contained in a Strategic Performance Measurement System*. School of Accountancy, University of Waterloo, November 2001, working paper.
- WHEELWRIGHT, S.C. *Manufacturing Strategy: defining the missing link*. **Strategic Management Journal**, Vol.5, p.77-91, 1984.
- WHITE, G.P. *A Survey and Taxonomy of Strategy-Related Performance Measures for Manufacturing*. **IJOPM**, Vol. 16, No. 2, 1996, pp. 42-61.
- YIN, ROBERT K. **Case Study Research: design and methods**. Thousand Oaks: Sage Publications, 2. ed., 1994.
- ZOOK, C. *Crescer como os Anéis de uma Árvore*. **HSM**, No 33, jul-ago 2002, p.17-24.

## APÊNDICE A – GLOSSÁRIO E ESTRANGEIRISMOS

CEO: *Chief Executive Officer* – Presidente Executivo. Principal executivo de uma organização.

Cliente: pessoas/ organizações diretamente atendidas pela organização e que recebem dela algum tipo de produto.

*Controller*: Controlador; gerente contábil

ERP: *Enterprise Resource Planning* – Sistemas Integrados de Gestão

Feedback loop ou Single Loop Learning: ciclo corretivo; ciclo de feedback.

Feedforward loop ou Double Loop Learning: ciclo evolutivo ou ciclo progressivo, ciclo de aprendizagem.

*Insights* – idéias ou percepções sutis; "estalos", iluminações;

ONG: Organização Não Governamental, com fins filantrópicos ou sociais. Exemplos: Médicos Sem Fronteira, Cruz Vermelha, Greenpeace, etc.

Produto: bem ou serviço oferecido a uma pessoa/ organização; em geral contra retribuição financeira, com exceção de algumas ONG's.

Royalty, pagamento de: pagamento realizado por uma entidade a outra, com fins de remunerar pelo uso de uma patente ou marca;

*Sunk Costs*: custos enterrados. São aqueles custos em geral associados à partida ou início de um novo negócio ou unidade de negócio. Por exemplo, custos de comunicação, custos de instalações e ambientação, etc.

## **APÊNDICE B – ROTEIRO DO ESTUDO DE CASO**

### **APRESENTAÇÃO**

Prezado(a) Senhor(a):

Primeiramente, gostaria de agradecer sua participação. Sei da importância do seu tempo e procurarei ser o mais breve e objetivo possível.

Nas páginas a seguir, está colocada uma série de indagações a respeito da sua organização. Peço respondê-las, na ordem em que estão colocadas, da forma que melhor represente sua opinião. Gostaria de lembrar-lhe que não existem respostas corretas. O objetivo deste trabalho não é julgar o seu trabalho ou de sua organização, mas antes, em um formato acadêmico, entender algumas relações entre elementos organizacionais.

Outrossim, garanto a total confidencialidade das informações prestadas; nenhuma informação prestada será relacionada publicamente à sua organização, sem sua expressa autorização. Da mesma forma, o relatório acadêmico primário gerado será sujeito à aprovação de sua organização.

Atenciosamente,

Prof. Carlos Alberto Diehl, MSc.

UNISINOS – Professor e pesquisador

UFSC/ PPGEP – Doutorando em Controle Estratégico de Custos

## **Preliminares**

### **Identificação do Entrevistado**

Nome		Idade	
Função		Tempo	
Tempo na Empresa			
Órgão		Formação	

### **Numeração nas afirmações**

### **Gravação, se autorizado**

## **Identificando a Estratégia**

### **Declaração de estratégia**

Entre as afirmações abaixo, em que ordem você as classificaria em termos de representatividade da estratégia que sua organização persegue?

	Nós procuramos ressaltar uma ou algumas características do serviço que prestamos, mostrando suas vantagens sobre os demais competidores.
	Nós procuramos obter a maior eficiência possível nos nossos serviços de tal forma que possamos operar com os menores custos possíveis.
	Nós procuramos atender um conjunto específico de clientes, através de uma configuração organizacional que maximize a personalização dos serviços a estes clientes.
	Nós procuramos oferecer ao cliente o maior valor possível pelo preço que cobramos.
	Nós buscamos uma posição no mercado que nos diferencie dos demais, através de uma característica única do nosso serviço.
	Nós preferimos optar por oferecer aos clientes um serviço diferenciado, mesmo que isto implique um custo adicional.
	O aspecto mais importante de nossa organização é o controle dos custos.
	Possuímos um grupo restrito de clientes e fazemos o máximo possível para atendê-los pessoalmente.

Qual a estratégia/ missão/ visão declaradas da sua organização?

--

--

**Lucratividade**

Em ordem, quais das afirmações abaixo melhor representam a lucratividade que sua organização busca?

	Buscamos garantir a melhor representatividade no curto prazo; não sabemos se estaremos aqui amanhã e, portanto analisamos cuidadosamente investimentos em longo prazo, principalmente se puderem ameaçar nossa rentabilidade atual.
	Investimos sempre que podemos para satisfazer nossos clientes, mesmo se isso representar uma perda de lucratividade no curto prazo, pois sabemos que um bom atendimento às necessidades dos clientes pode garantir a sobrevivência da organização no longo prazo.
	Os investimentos que realizamos visam melhorar o atendimento de nossos clientes; somente se podemos vincular os investimentos aos clientes que temos analisaremos a possibilidade de fazê-lo. Investimos em demandas específicas dos nossos clientes e em coisas que possam aumentar nossa relação com eles.

**Propaganda e publicidade**

Segmentos/ clientes focados			
Análise do investimento	Custo	Alcance	Especificidade
Características realçadas na publicidade			

### **Inovação (taxa de troca de produtos no mercado)**

Como você definiria a frequência de lançamento de produtos no mercado pela sua organização?

	Freqüência	Quantos novos produtos por ano?
	Alta	
	Média	
	Baixa	

Como você definiria o tipo de inovação de produtos lançados pela organização no mercado?

	Radical: mudança completa ou produto completamente novo
	Média: alterações significativas no produto
	Pequena: poucas modificações ou pequenas maquiagens

### **Iniciativas estratégicas (BSC)**

Por favor, classifique em ordem as afirmações abaixo que melhor representam os programas e projetos em andamento na sua organização. Considere também o grau de importância dos projetos e programas.

	Redução de custos e desperdícios.
	Aumento de qualidade.
	Satisfação de clientes
	Atendimento de necessidades específicas de clientes
	Aumento de eficiência
	Identificação de novas oportunidades de mercado a partir de competências existentes
	Personalização de serviços
	Melhoria de atendimento
	Outro: _____

### **Práticas Estratégicas Diárias**

Em relação às ações cotidianas, quais das afirmações abaixo melhor representam, em ordem, sua organização?

	Estamos preocupados em monitorar o cumprimento de padrões de eficiência.
	Verificamos periodicamente a satisfação de nosso cliente com alguns aspectos específicos de nossa operação
	Mantemos contato freqüente com nosso grupo de clientes.

### **Funções Organizacionais Críticas**

Em termos de papéis realmente desempenhados na organização, em que ordem de importância/ prestígio/ relevância/ poder você classificaria as funções abaixo?

Operação – suporte	Operação – vendas
Operação – atendimento	<i>Marketing</i>
Contabilidade	Planejamento
Financeiro - tesouraria	Desenvolvimento de produto
Outra: _____	Outra: _____

Na sua opinião quais as funções organizacionais abaixo são as mais críticas para o sucesso da organização? (priorizar)

Operação – suporte	Operação – vendas
Operação – atendimento	<i>Marketing</i>
Contabilidade	Planejamento
Financeiro - tesouraria	Desenvolvimento de produto
Outra: _____	Outra: _____

### **Aspectos simbólicos**

Artefatos, móveis, uniformes, instalações

Questionar clientes??

### **Percepção dos executivos**

Como você definiria a estratégia que sua organização pratica?

A questão a seguir (0), pode ser apresentada a seus concorrentes, clientes e/ou associações de classe (sindicatos, sindicatos patronais, Prodecon, etc.)

### **Visão do mercado**

A partir das afirmações abaixo, quais mais bem definiriam a **ORGANIZAÇÃO X**, em ordem de representatividade?

	Ela busca minimizar seus custos como meta principal.
	É direcionada para um segmento específico e restrito de mercado, buscando atendê-lo plenamente.
	Busca se diferenciar dos demais, ressaltando sua/seu _____.
	Oferece o melhor preço pelos seus produtos.
	Possui um nicho específico de mercado e busca prestar o melhor ou mais completo serviço a estes.
	Busca ser a melhor organização em termos de qualidade, atendimento ou outra característica deste gênero.

### **Identificando as Relações entre Estratégia e SCC**

A partir desta seção, buscar-se-á identificar as relações entre a Estratégia e Controles de Custo Estratégicos e também outros Controles de Custos (fiscais, societários, etc.).

Neste intento, novamente reforço a idéia de que não há respostas corretas e nem o objetivo é de avaliar seu desempenho ou de sua organização. Principalmente neste momento, o principal foco será de identificar **COMO** estas relações se dão. Assim, peço-lhe que foque nas relações entre os controles de custo e a estratégia, fornecendo detalhes de como isso se dá.

### **Questão de estudo (QE)**

**Como a Estratégia Praticada da Organização influencia o SCC e é influenciado por este?**

#### **Proposição 1:**

**O SCC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controle usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização.**

#### **Definições**

Você diria que a sua organização possui um sistema, um conjunto de controles ou um grupo de atividades relacionadas a custo, que são utilizadas para apoiar a estratégia? Como isto ocorre? Quais são as atividades e controles usados? Como são utilizados?

#### **Monitoramento de dimensões competitivas**

Entre as dimensões abaixo, quais são monitoradas pelo seu sistema de custos? De que forma isto é feito? Quais são mais importantes?

### **Dimensões**

- **Conformidade**: grau em que o projeto e as características operacionais de um produto estão de acordo com padrões preestabelecidos. Adequação às especificações;
- **Entrega**: trata das condições de entrega dos produtos/ serviços finais ou intermediários da empresa, tais como, prazo de entrega, quantidades corretas, locais determinados;
- **Flexibilidade**: capacidade e disponibilidade para alteração de pedidos quanto a datas, volumes e outros;
- **Segurança**: a segurança ou domínio que os funcionários de uma empresa demonstram quanto ao conhecimento do serviço/ produto e entendimento do cliente;
- **Atendimento**: a forma como o cliente é atendido, envolvendo questões principalmente relacionadas com o relacionamento cliente-empresa;
- **Aparência**: nos casos em que se aplica, a aparência das instalações e pessoas que representam a empresa;
- **Imagem**: a forma como a empresa explora a sua imagem, sua história, suas marcas;
- **Acesso**: como a empresa trata seus canais de acesso e comunicação com o cliente;
- **Inovação**: como a empresa explora a inovação e lançamento de novos produtos;
- **Custos**: a forma como a empresa gerencia os aspectos relacionados ao custo (real e percebido).

### **Percepção dos agentes organizacionais acerca do que é estratégia, influenciando a operação do SCC.**

Como você percebe a estratégia da sua organização? Qual é ela? É adequada, inadequada, atualizada, desatualizada, etc?

A forma como você vê esta estratégia influencia a operação dos controles de custo sob sua responsabilidade? Como isto é feito? Você acredita que os controles de custo empregados são coerentes com a estratégia buscada?

### **Monitoramento de Direcionadores de Custo**

Entre os direcionadores de custo (causas do custo) a seguir, quais a sua organização acompanha, em termos de custo? Como isto é feito? Existe algum cuidado especial neste sentido? Pessoal específico?

<b>Direcionadores de Custo Estruturais</b>	<b>Direcionadores de Custo de Execução</b>
Escala	Envolvimento da força de trabalho
Escopo	Gestão da Qualidade Total
Experiência	Utilização de Capacidade
Tecnologia	Eficiência do Layout das Instalações
Complexidade	Configuração do produto
	Exploração de ligações com fornecedores e clientes

### **Monitoramento de recursos**

Entre os recursos abaixo, quais são monitorados seu sistema de custos? Como é feito este monitoramento? Qual a importância deste monitoramento para as decisões estratégicas? Existe prioridade sobre eles ou recursos considerados mais importantes?

People – which type, which functions: back office, front office, R&D, etc.

Capital

Facilities

Relationships

Technology – product, process,

### **Influência real ou potencial dos agentes sobre o desenho do SCC**

Você tenta influenciar os controles de custo sob sua responsabilidade ou não? De que forma isto é feito? Esta influência reflete a sua crença acerca de qual deveria ser o comportamento das pessoas e setores/ departamentos da organização?

### **Incertezas Estratégicas**

Monitoramento de variáveis ambientais? Quais? Pressupostos – a partir das premissas das opções estratégicas

### **Propósito do uso dos instrumentos do SCC**

Quais os principais instrumentos de controle (formais e informais) utilizados na sua organização? Para o que são utilizados (propósito)? Por que estes instrumentos e não outros? Como estes instrumentos se relacionam com a estratégia?

### **Atividades desenvolvidas**

Quais as principais atividades desenvolvidas em relação ao controle de custos? Como a escolha destas atividades é influenciada pela estratégia? Qual a relação entre elas e a estratégia?

### **Pessoal envolvido**

Qual o perfil de pessoal que está envolvido com os controles de custo? Se existem diferentes controles de custo, para fins contábeis e estratégicos, o pessoal envolvido tem perfis diferentes? Como é a relação destas pessoas com os instrumentos de controle? O perfil destas pessoas (escolhido ou acidental) tem relação com a estratégia? Como isto se dá? Por que?

### **Nível de acesso do pessoal ao sistema**

Em relação aos controles e sistemas de custos estratégicos, há diferentes restrições em relação ao tipo de acesso que é dado ao pessoal? Em outras palavras, conforme o tipo de informação de custo estratégico, somente a determinado nível hierárquico é dado acesso? Como isso é organizado - quais os critérios para fazer isto e como é decidido? Quais as razões?

### **Nível de detalhamento do sistema**

Em relação ao monitoramento de custos, existem níveis diferentes de detalhamento dos relatórios e controles? Por que isto é feito? Há alguma relação deste maior/ menor nível de detalhamento com decisões estratégicas?

### **Características dos relatórios (periodicidade, exatidão, precisão)**

Existem relatórios de custo e temas relacionados, gerados para fins de decisões estratégicas? Estes relatórios diferem dos relatórios contábeis tradicionais em termos de

periodicidade, exatidão, precisão, frequência, pessoal objetivado, entre outras características?

Por que razão isto é feito? Há relação direta ou indireta destes relatórios com a estratégia?

Como isso se dá?

### **Flexibilidade**

Os controles estratégicos de custos oferecem aos seus usuários possibilidade de “personalização”, isto é, o usuário pode definir de que forma estes custos são monitorados, calculados, apresentados? O usuário pode alterar os parâmetros do sistema? Como isto é decidido e controlado?

### **Evolução do SCC ao longo do tempo**

Existem controles relativos a custo ou outros, que não estejam alinhados com a estratégia atual da organização? Quais são eles? Estiveram alinhados em algum momento?

Estarão em algum momento? Quais as razões para isso?

## **Proposição 2: O SCC pode influenciar a Estratégia da Organização**

Você acredita que o SCC utilizado influencia o comportamento dos agentes organizacionais? Como isto ocorre? Esta influencia altera ou influencia a estratégia resultante da organização, por exemplo, atendimento, mercado alvo, clientes alvo, etc?

## APÊNDICE C – O SETOR DE SERVIÇOS

O crescimento econômico do setor de serviços tem sido significativo, tanto em termos de valores monetários (ver Figura 32) como de mão-de-obra (ver Figuras 32, 33 e 34). Isso pode ser decorrência tanto do deslocamento da mão-de-obra da área fabril, principalmente devido às recentes elevações de produtividade, como também da maior demanda por serviços.

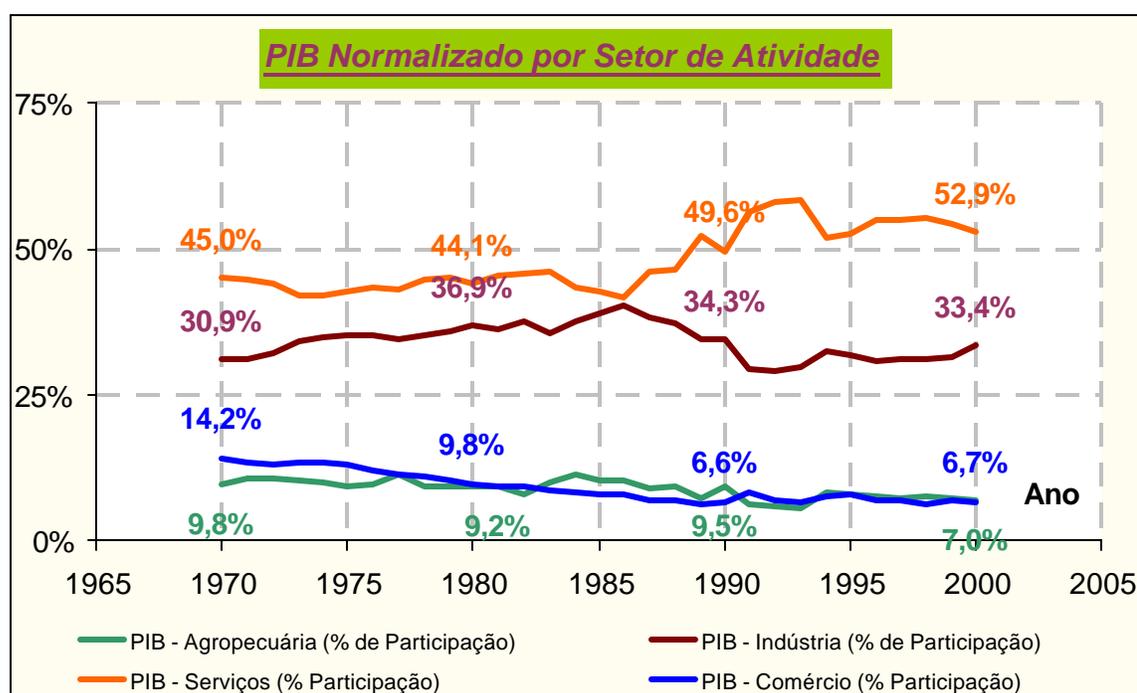


Figura 32 - Evolução do PIB por setor de atividade (100 = soma da participação dos setores plotados). Adaptado de IBGE, 2002. Disponível em <http://fgvdados.fgv.br/>. Acesso em 27 de Março de 2002.

Também do ponto de vista concorrencial, está havendo maior atenção de organizações de serviços multinacionais para uma flexibilização dos regulamentos deste setor, por um lado, e para a padronização de procedimentos por outro (vide ações para a criação de procedimentos contábeis mundializados). Com a padronização e flexibilização de

regulamentos, vantagens competitivas como a escala e a experiência podem ser transferidas entre unidades em países diferentes<sup>63</sup>.

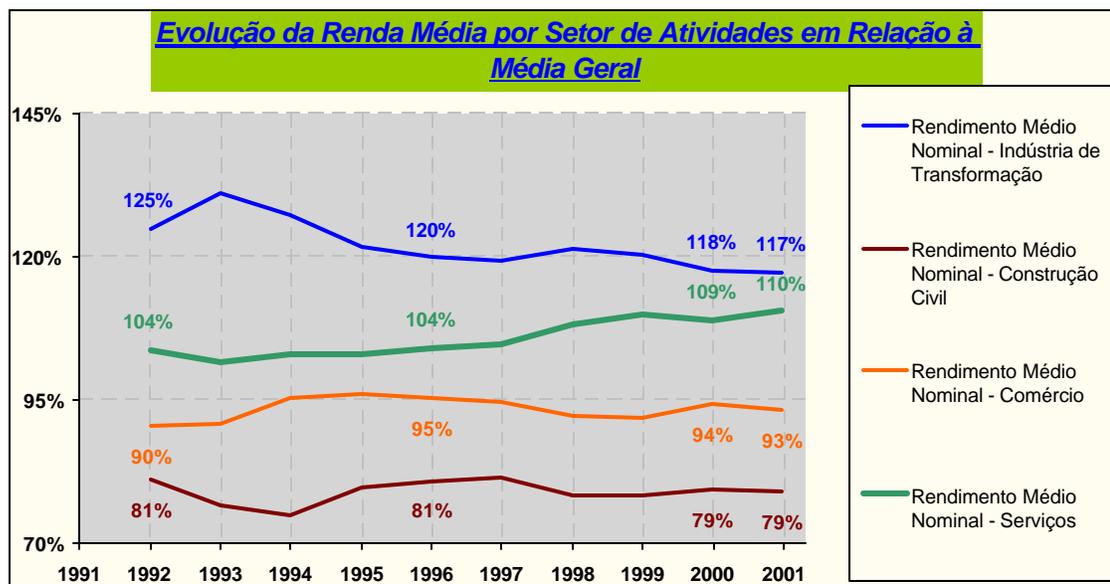


Figura 33 - Evolução da renda média por setor de atividade - adaptado de IBGE, 2002. Disponível em <http://fgvdados.fgv.br/>. Acesso em 27 de Março de 2002.

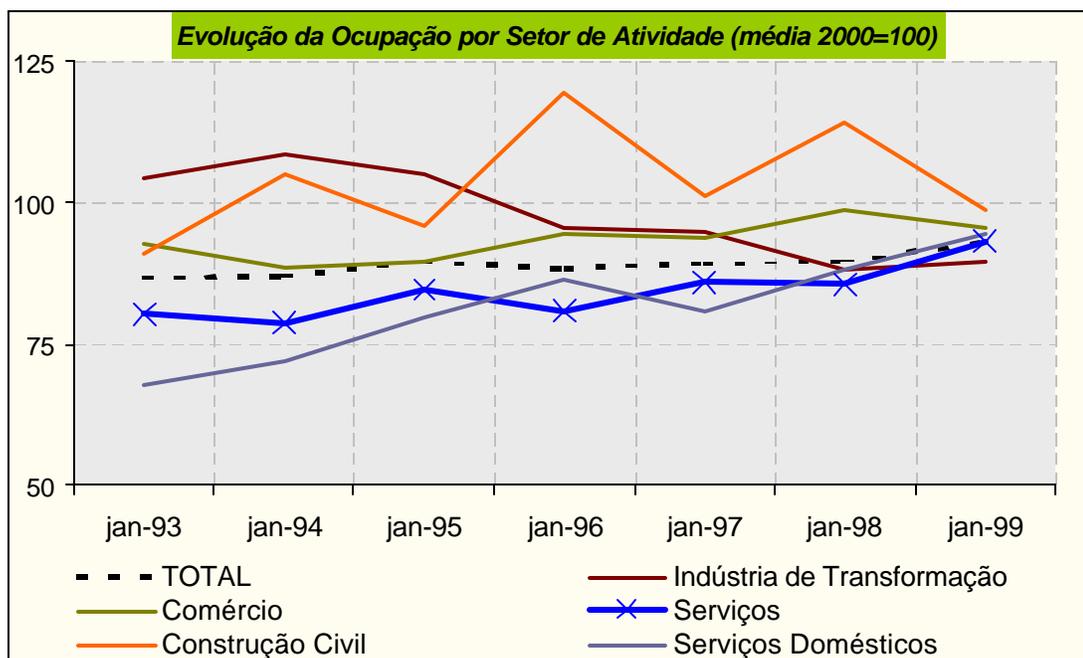


Figura 34 - Evolução dos índices de ocupação por setor de atividade na região metropolitana de Porto Alegre (RMPA) – adaptado de DIEESE, 2002. Disponível em <http://www.dieese.org.br>. Acesso em 28 mar. 2002.

<sup>63</sup> Tem sido divulgado em alguns órgãos de imprensa que organizações de serviços têm, indiretamente, pressionado o FMI para que nas suas negociações com países subdesenvolvidos, "sugira" a flexibilização destes regulamentos. Tal interesse facilitaria a entrada e operação destas.

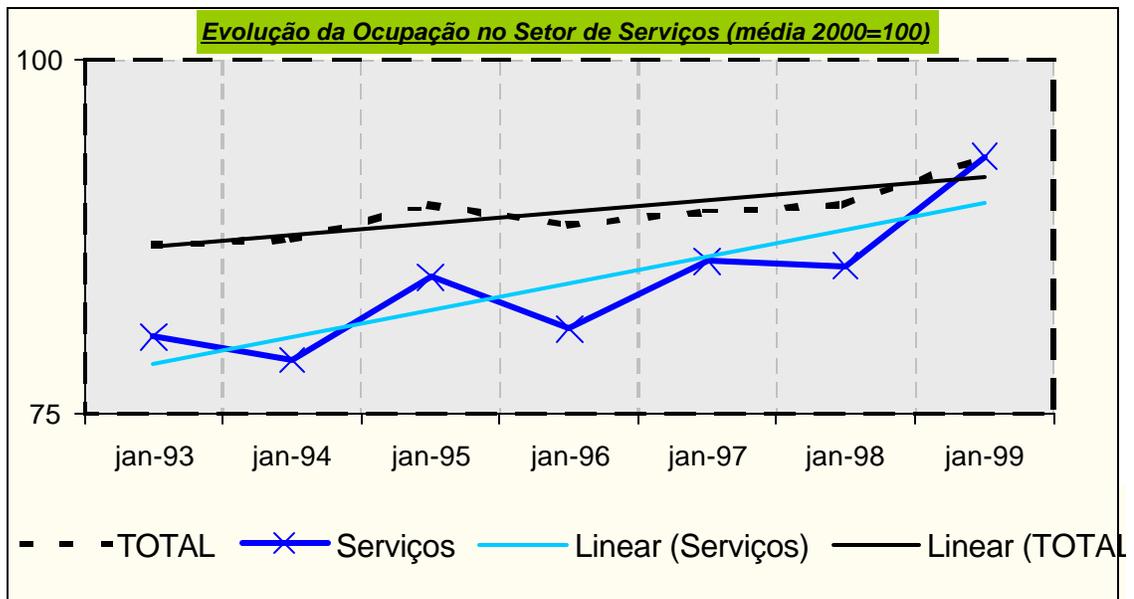


Figura 35 - Evolução dos índices de ocupação para o setor de serviços e total e curvas de regressão linear – RMPA - adaptado de DIEESE, 2002. Disponível em <http://www.dieese.org.br>. Acesso em 28 mar. 2002.

## Definição de Serviços

Uma das formas comumente utilizadas para definir "Serviço" é mostrar as características que o diferenciam da manufatura. Estas características são:

- a) Cliente Como Participante do Processo de Serviço: a presença do cliente é geralmente requerida, na medida em que muitos serviços são prestados diretamente à pessoa do cliente. Em alguns casos, por exemplo, refeições auto-serviço (*self service*), o próprio cliente opera uma parte do processo. Mesmo em casos de assistência técnica, o cliente deve levar o produto à oficina ou irá ajudar o técnico a solucionar o problema, através de informações;
- b) Produção e Consumo Ocorrem Simultaneamente: este é um aspecto fundamental do serviço, uma vez que isto impede sua estocagem. O estoque pode ser uma forma muito eficaz de gerenciar flutuações de demanda. Também pode permitir o desacoplamento de etapas do processo produtivo e oferecer uma última oportunidade para o controle de qualidade;

- c) Perecibilidade do Tempo: os períodos de tempo em que os recursos disponibilizados para o processo de serviço não estiverem sendo utilizados, pela ausência de clientes, não podem ser recuperados. Na manufatura, este tempo pode ser aproveitado para geração de estoques; no caso de serviços isto não irá ocorrer. Ver por exemplo, assentos vazios em um voo;
- d) Localização Dependente do Cliente: num sentido tradicional, serviço não pode ser distribuído, logo, deve ser prestado o mais próximo possível do cliente. A localização das instalações irá depender de onde o cliente estiver ou onde quiser que o serviço seja prestado. Simplificadamente, não é possível prestar o serviço em um local e depois "transportá-lo" para outro;
- e) Mão-de-obra Intensiva: existe em geral uma grande inter-relação entre cliente e empregados que faz com que os processos de serviço sejam bastante dependentes de pessoas. Também a variabilidade e a personalização dos serviços, exigidas pelos clientes, pode demandar uma maior quantidade de mão-de-obra;
- f) Dificuldade de Medir as Saídas: como os serviços são em grande parte intangíveis e também porque sua definição é imprecisa, existe uma grande dificuldade em medir saídas dos processos. Por exemplo, um cliente que demanda um concerto em uma instalação residencial: o prestador de serviços hidráulicos pode realizar um trabalho "tecnicamente" perfeito, mas ainda assim o cliente ficar insatisfeito, por que a origem do problema era outro, porque não simpatizou com o técnico ou outra razão qualquer. Além disto, a própria definição do serviço a ser prestado pode se alterar durante o processo. Neste sentido, como estabelecer previamente padrões para comparação?

g) Intangibilidade: serviços são idéias e conceitos, diferentes de bens, que são coisas (FITZSIMMONS; SULLIVAN, 1982). Esta natureza torna muito mais difícil a avaliação do produto oferecido, bem como a medição de suas características;

### **A Relação Palco-Bastidor**

Organizações de serviços de sucesso tem três componentes fundamentais: uma visão ou estratégia de serviço; pessoal de linha de frente orientado para serviços e sistemas de suporte voltados ao cliente (ALBRECHT, 1998) (ver Figura 36).

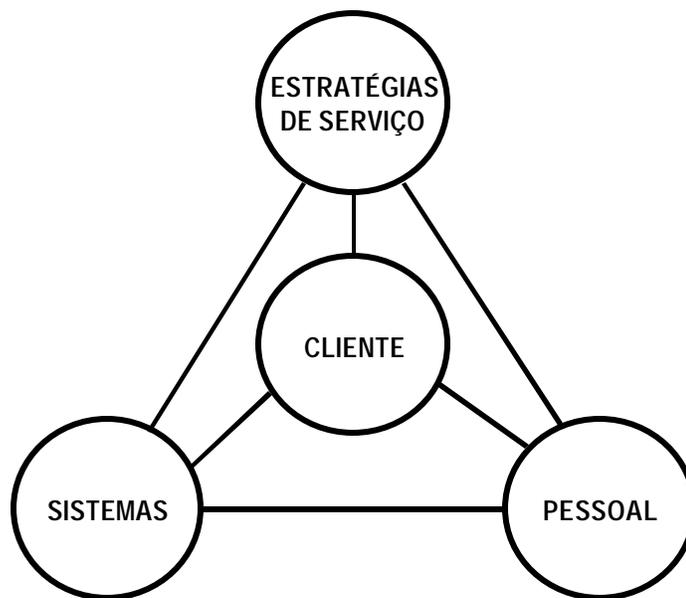


Figura 36 - O triângulo de Serviços - fonte: ALBRECHT, 1998

Um destes elementos é muito importante: a relação cliente-empregado, também chamada de "palco" ou linha de frente ou ainda *front-office*. Mesmo em casos onde a maior parte do valor é agregado no suporte operacional ou retaguarda (por exemplo, linhas aéreas), o contato do cliente com a organização, também chamado de "momento da verdade (CARLZON apud ALBRECHT, 1998)", tem um caráter fundamental. Dado que são nestes momentos que o cliente forma a imagem da organização de serviço, esta experiência pode determinar marcadamente as relações futuras entre estes. Para melhor explicá-los, Albrecht (1998) propôs o Ciclo de Serviço (Figura 37), uma ferramenta para identificar e analisar os momentos de interface cliente-organização.

Uma boa parte (se não a maioria) das publicações gerenciais na área de serviços tem como foco principal a relação cliente-empregado. Com frequência, estas focam no chamado "palco", visando aspectos motivacionais<sup>64</sup>.

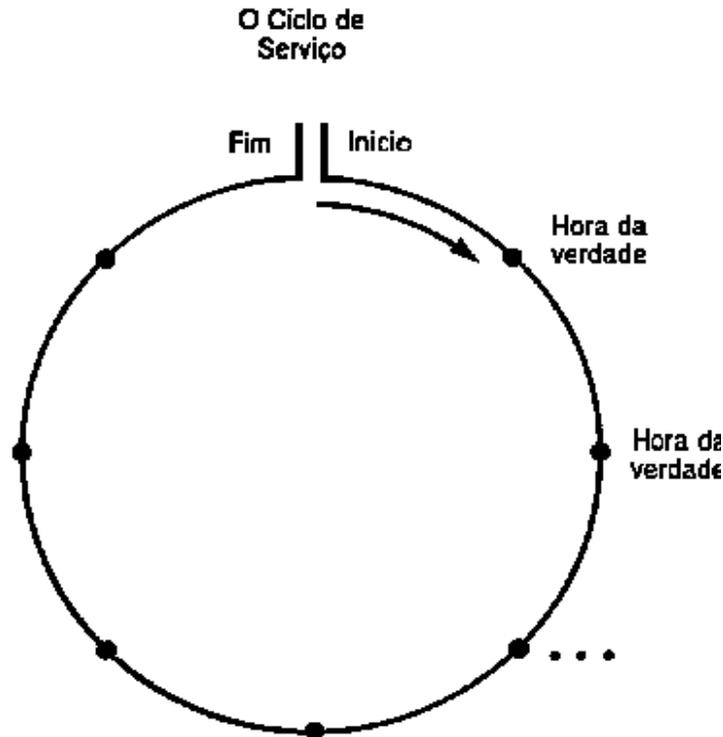


Figura 37 - O ciclo de serviço - fonte: ALBRECHT, 1998

Por outro lado, deve ser lembrado que o desempenho da linha de frente depende frequentemente do suporte operacional. Um atendente que precisa fornecer informações a um cliente não poderá oferecer um bom serviço se o sistema de informações que ele utiliza é ruim. O problema pode tanto ser de projeto como de operação. Não basta treinar adequadamente o empregado se o sistema é inadequado – um sorriso autêntico não elimina o descontentamento por um atraso significativo ou por uma informação errada. Assim, o projeto e operação do suporte operacional (bastidor ou *back-office* ou retaguarda) podem ser capitais na percepção do cliente.

---

<sup>64</sup> Tem havido uma certa preocupação no meio acadêmico com a proliferação de obras nesta área no estilo "como fazer seu cliente feliz", apelando para aspectos emocionais, subjetivos e abstratos, frequentemente sem embasamento científico, resultando em trabalhos de qualidade duvidosa. Parece ser uma consequência tanto pequena quantidade de boas publicações, como também dos aspectos intangíveis e muito subjetivos envolvidos

As atividades de serviço dependem de conhecimento. Este recurso é necessário para o desempenho destes processos. Com freqüência, este recurso é mesmo o mais importante (por exemplo, serviços de consultoria). Atividades fabris também dependem de conhecimento, mas seu uso é mais implícito e de outro tipo. Mas diferente de outros recursos, quanto mais se divide o conhecimento, mais ele cresce (SVEIBY, 1998), de tal forma que a divisão deste recurso pode permitir melhor desempenho do processo.

### **Processos de Serviços**

Processo de serviço é o conjunto ordenado de atividades de serviços cujo objetivo é gerar uma saída. Por exemplo, a emissão de um bilhete aéreo. Os processos guardam semelhanças entre si, mesmo em diferentes organizações. Sua categorização permite melhor estudar suas características e inclusive promover técnicas de gerenciamento das operações de serviços. Através do entendimento que processos de mesma categoria possuem características similares, é possível transferir conhecimentos entre situações aparentemente distintas.

Processos de serviços podem ser classificados, em função do volume de clientes processados, em três categorias (SILVESTRO et al., 1992, FITZGERALD et al., 1991, SILVESTRO et al., 1992) (Figura 38): Serviços Profissionais, Lojas de Serviços e Serviços de Massa (Quadro 23). Serviços Profissionais possuem alto contato entre cliente-organização, alta personalização e um atendimento mais reservado. O fornecimento do serviço é realizado predominantemente por pessoas, a ênfase é no processo (como o serviço é feito) antes que no produto e o pessoal de linha de frente em geral têm grande autonomia e qualificação. O controle é mais baseado em cadeias de comando e em aspectos subjetivos. Exemplos são serviços de advocacia, medicina especializada e consultorias.

Serviços de Massa têm como característica muitas transações, pouco contato com o cliente e pouca ou nenhuma personalização. São baseados em equipamentos e orientados para

produtos. A maior parte do valor é agregado no suporte operacional ou retaguarda. Os empregados têm pouca autonomia e em geral menor qualificação. O controle é orientado para a definição estrita e especializada de tarefas e formalização de procedimentos. Exemplos são linhas aéreas, linhas de trem e lojas de departamentos.

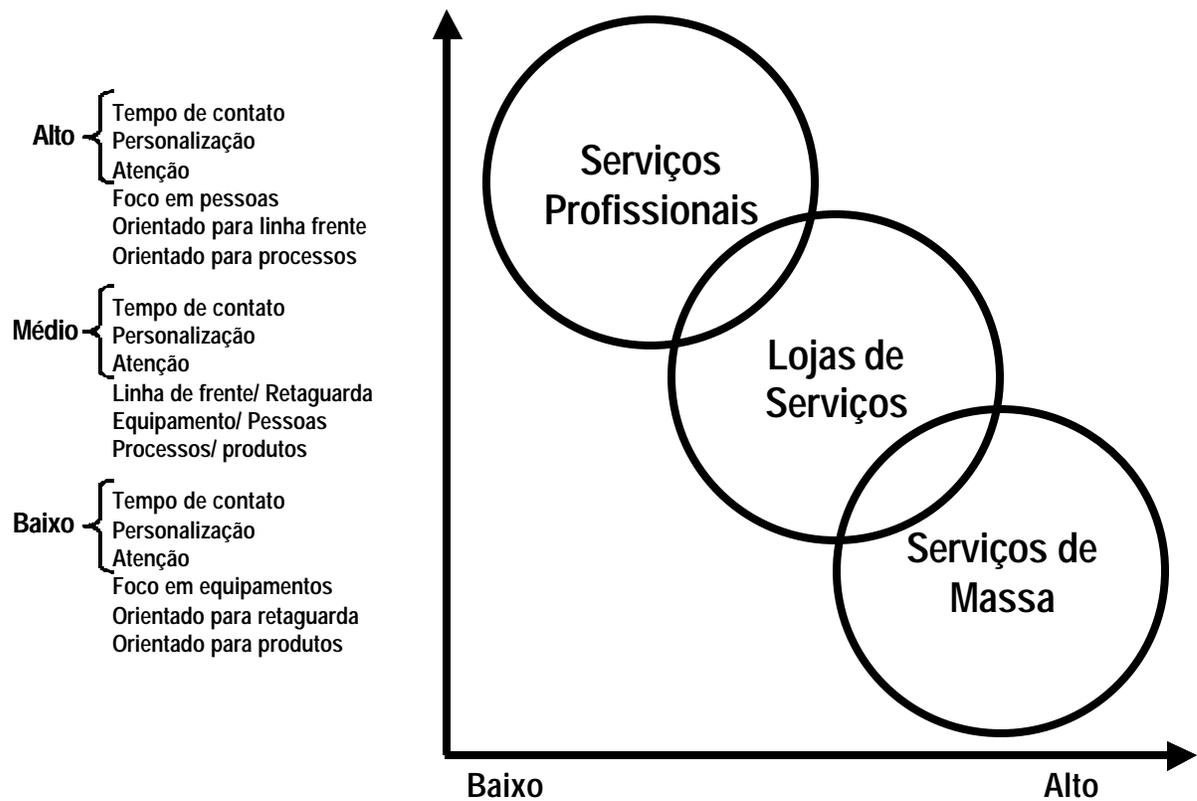


Figura 38 - Processos de serviços em função do volume de clientes – fonte: FITZGERALD et al., 1991.

Característica	Profissionais	Lojas de Serviços	Serviços de Massa
Nº de clientes	pequeno	médio	Grande
Produto	personalizado	combinações	pré-definido
Contato	alto	Médio	pouco ou nenhum
Ênfase	processos	produto e processo	produto
Baseado em	pessoas	pessoas e equipamentos	equipamentos
Valor Agregado	linha de frente	combina frente e retaguarda	Retaguarda
Exemplos	consultor, cirurgião	restaurante <i>à la carte</i> , butique, operador turístico	supermercado, aeroporto, banco

Quadro 23 - Resumo de características de processos de serviços - adaptado de FITZGERALD et al., 1991

qualidade. De qualquer forma, a área de negócios como um todo é vítima deste tipo de problema.

Já Lojas de Serviços têm um caráter intermediário. O número de clientes, o nível de personalização e o tempo de contato são médios. Há um mix de produtos e processos, pessoas e equipamentos e atividades de linha de frente e de suporte. Exemplos são butiques de moda e locadoras de veículos. A título ilustrativo, a seguinte comparação pode ser feita (Quadro 24):

Serviços Profissionais	Lojas de Serviços	Serviços de Massa
Alfaiate	Butique exclusiva (ex: butique de shopping)	Loja de departamentos (ex: C&A)
Restaurante <i>à la carte</i>	Restaurante auto-serviço (buffet)	Fast-food (McDonalds)
Táxi aéreo/ helicóptero	Vôo charter	Linhas regulares
Táxi/ motorista particular	Táxi-lotação/ traslados/ shuttle	Transporte coletivo regular (trem, metrô, ônibus)
Professor particular	Pequenas escolas/ pequenos grupos (ex: grupos de estudo)	Grandes escolas (ex: Objetivo)
Personal trainer	Pequenas academias	Grandes academias (ACM/ YMCA)
Ourives	Joalheria	Loja de Departamentos
Aluguel de apartamento	Apart-hotel/ pensão	Hotéis regulares
Apresentação particular	Apresentação em bares/ restaurantes	Shows

Quadro 24 - Comparação da classificação de processos de serviços

Esta classificação traz importantes implicações em termos de controle e em termos de custos. O controle de diferentes tipos de processos deverá ser projetado e operado de forma diferente. Dado que há níveis distintos de envolvimento e qualificação da mão-de-obra, não só o foco do controle como também o tipo, devem ser apropriados a cada situação. Em um processo onde o cliente está mais interessado no produto final propriamente dito (ex: *fast-food*), a questão do atendimento pode ser secundária. De maneira inversa, onde o cliente estiver mais interessado no processo (ex: restaurante *à la carte*), o produto pode ser secundário.

Em termos de custo, nos casos em que os processos de serviços têm caráter mais próximo de Serviços Profissionais, em geral a maior parcela de custo estará associada ao pessoal. Para processos mais próximos de Serviços de Massa, a maior parcela de custo pode estar mais próxima às instalações. Assim, os controles de custo deverão ser mais focados em identificar melhor a utilização destes recursos.

Não há clareza se as atuais fronteiras e divisões conceituais entre serviços e manufatura irão se manter (BOUCKAERT; DENEFFE; VANTRAPPEN, 1999). Há dificuldade em diferenciar bens e serviços (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2000) e a divisão estrita entre operações de serviços e operações fabris pode ser considerada uma falácia (CORREA; CAON, 2002). Algumas propostas defendem a idéia de que de fato todas organizações competem em serviços (LOVELOCK, 1995). O que talvez diferiria em relação aos conceitos clássicos é o grau em que os serviços dependem de bens ou o grau em que o produto oferecido depende de atividades de serviços.

### **Gerenciamento da Demanda e da Oferta**

Técnicas para reduzir o impacto da demanda sobre os recursos disponíveis podem ser:

- a) Partição da demanda: utilização de reservas para os períodos de menor demanda, transferindo clientes com utilização planejada dos períodos de pico para períodos de baixa. Por exemplo, em uma clínica, reservar horários exclusivos para emergências e para consultas programadas;
- b) Incentivos de preço: utilizar preços diferenciados conforme os diferentes períodos de demanda. Por exemplo, preços reduzidos em locais turísticos em períodos de baixa estação;
- c) Promoção de demanda fora de pico: oferta de produtos alternativos em horários de baixa procura. Por exemplo, uso de estações de esqui como trilhas de caminhada no verão.
- d) Serviços Complementares: uso de serviços complementares ao serviço principal, como forma de minimizar a sensação de espera pelo cliente e otimizar o uso das instalações. Por exemplo, bares em salas de espera para restaurantes à la carte;

- e) Sistemas de reservas: através do sistema de reservas é possível deslocar pessoal entre as diferentes atividades, bem como reduzir a possibilidade de congestionamento nos serviços. O sistema de reservas tem o grande mérito de facilitar o planejamento da alocação de recursos. Por exemplo, viagens aéreas e estadia em hotéis;
  
- f) Filas: a utilização de filas também pode ser uma forma de gerenciar a demanda. Pela manutenção de filas, a organização garante sempre a máxima utilização possível dos recursos. Algumas organizações reconhecem esta técnica, inclusive alocando "distrações" aos clientes para minimizar a sensação de espera, tais como televisão, revistas em salas de espera, entre outros;

Pela abordagem da demanda, pode-se utilizar:

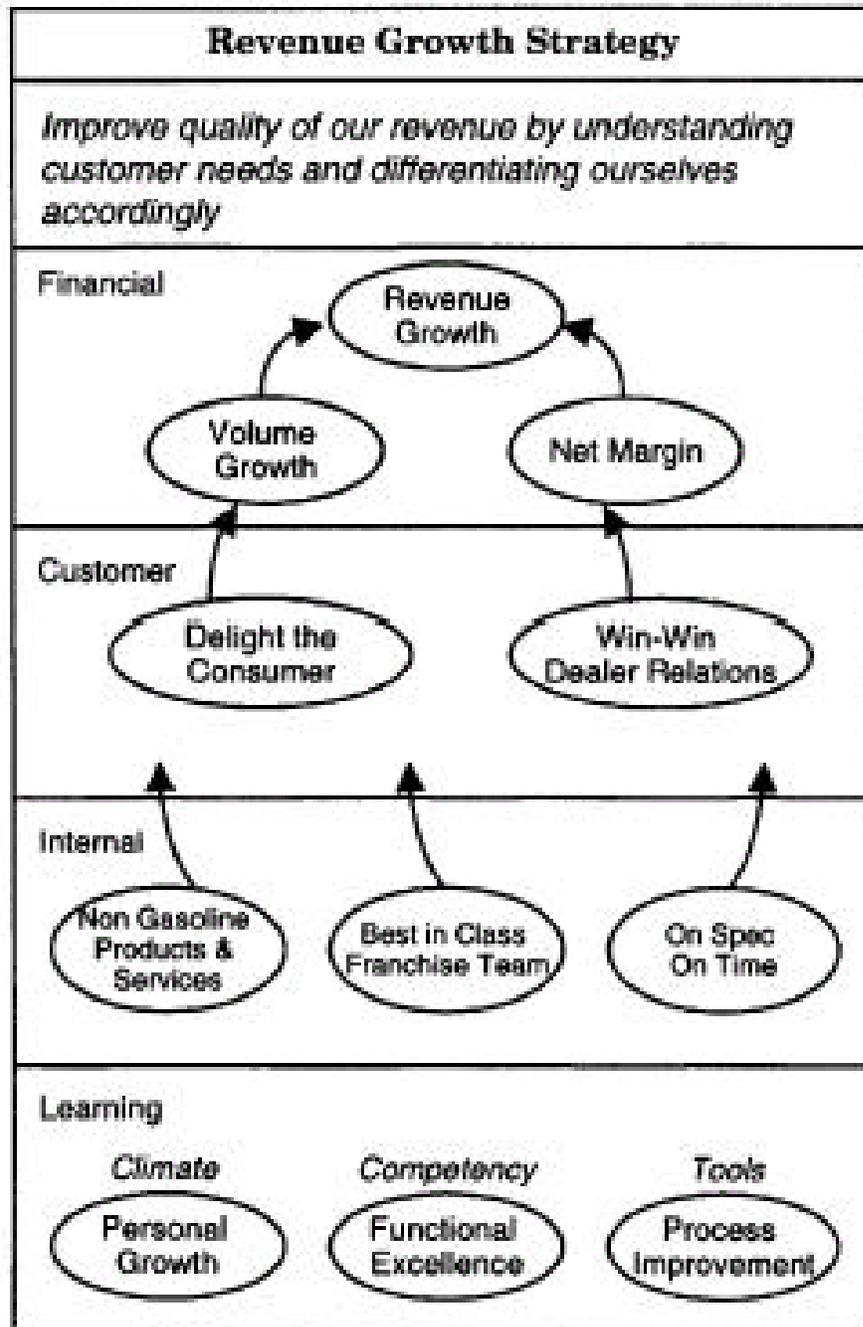
- a) Programação de jornada de trabalho: a distribuição da jornada diária ou semanal ou mesmo mensal dos empregados pode ser uma forma de melhorar o fornecimento de recursos, sem incrementar diretamente o custo. Pode tomar várias formas: folgas diárias ou semanais em períodos de baixa, redistribuição da mão-de-obra através de diferentes atividades, entre outras;
  
- b) Aumentar a participação do cliente: utilização da própria mão-de-obra do cliente no momento da prestação do serviço. Por exemplo, em postos de combustíveis automotivos, onde o próprio cliente faz o abastecimento.
  
- c) Capacidade flexível: possibilidade de agregar mais recursos flexíveis em períodos de pico. Por exemplo, contratação de mão-de-obra temporária para estações de alta em locais turísticos. Um exemplo clássico são os chamados "empregos de verão", ocupados principalmente por estudantes em seus períodos de férias.

d) Capacidade compartilhada: uso das instalações para serviços alternativos. Por exemplos, em quadras esportivas de aluguel, o uso das instalações para festividades.

e) Empregados em tempo parcial: uso de mão-de-obra nos períodos específicos de pico. Por exemplo, uso de cozinheiras ou auxiliares de cozinha em períodos de refeições ou uso de garçons extras em fins de semana, em certos restaurantes.

# ANEXO A - MAPA PARCIAL DA ESTRATÉGIA DA MOBIL - ORIGINAL

**The Template (Strategy Map: Partial)**



## ÍNDICE REMISSIVO

ABC	34,	BSC	87, 94,
108, 139, 140, 143, 239, 274		96, 97, 101, 109, 113, 128, 170, 174, 273, 274,	
abem	273	281	
acesso	45, 58,	burstein	272
75, 76, 83, 92, 164, 176, 178, 179, 182, 188,		camargo	122,
189, 201, 214, 219, 238, 239, 247, 261, 284,		270	
286, 288, 289, 290		Campo Bom	
administrativo		município de	201,
problema	66,	202, 213	
227, 257		campos	64, 75,
ahlstrand	77, 274	270	
akao	98, 269	cão	62, 63,
albrecht	36,	64, 65, 83	
269, 292		capra	270
analista	68	caso	
anthony	92, 269	estudo de	XII, 26,
aparência	76, 83,	32, 162, 163, 164, 165, 178, 183, 184, 185,	
183, 186, 226, 227, 229, 231, 245, 247, 284		187, 189, 246, 247, 261, 264, 278, 306	
aprendizagem	38, 59,	causa e efeito	95, 97,
85, 94, 95, 96, 109, 110, 114, 115, 128, 130,		98, 108, 145	
132, 133, 134, 135, 150, 151, 152, 155, 159,		chaharbaghi	122,
167, 253, 266, 277		129, 134, 150, 271	
Arezzo	VIII,	cibernético	33, 89,
185, 186, 188, 200, 201, 202, 204, 205, 206,		116, 118, 131, 144, 146, 156, 160	
207, 208, 209, 211, 216, 217, 218, 245, 247,		ciclo adaptativo	66, 67,
249, 250, 252, 253, 258, 259, 260, 261, 265		68, 69, 70, 227	
argyris	77, 269	ciclo de aprendizagem	38,
atendimento	64, 74,	114, 115, 116, 132, 134, 151, 152, 159, 253,	
75, 76, 83, 91, 93, 167, 180, 181, 193, 198,		266, 277	
204, 225, 233, 246, 254, 280, 281, 282, 283,		cokins	139,
284, 287, 294, 296		270	
balanço	34, 93,	Collor	190
107, 112, 113, 159, 176, 184		Fernando, presidente do Brasil, cassado por	
ballantine	149,	impeachment em 1992.	190
270		competência	
barbosa	25, 269	central ou essencial	45, 56,
barney	77, 269	73, 74, 245, 247	
barreira de entrada	60,	competitividade	28, 29,
221, 235		34, 55, 73, 92, 123, 190	
bastidor	194,	competidor	53, 54,
219, 292, 293		57, 60, 123, 223, 229, 234, 235, 239, 243, 279	
Belo Horizonte		força	52, 54,
município de	201,	60, 78, 122, 147, 148	
205, 213, 270		comprador	53, 122
berliner	36, 269	confiabilidade	31, 74,
bignetti	270	75, 113, 123, 163, 164, 181, 185, 242	
bogdan	276	confiança	VII,
boisvert	II,	30, 112, 149, 156, 179, 189, 207, 227, 238,	
VIII, 91, 104, 139, 270		239, 242, 244, 247, 251	
borenstein	122,	configuração	25, 57,
270		58, 59, 66, 68, 69, 70, 77, 83, 121, 125, 143,	
bornia	IV,	152, 159, 160, 205, 208, 211, 227, 229, 233,	
VIII, 138, 270		247, 252, 279, 285	
bouckaert	270	conformidade	75, 83,
brignall	118,	181, 284	
119, 138, 149, 270, 272		contábil	25, 26,
brimson	36, 269	31, 32, 39, 62, 87, 89, 91, 92, 93, 102, 109,	
bromwich	137,	146, 149, 152, 175, 176, 188, 213, 214, 215,	
270		216, 224, 238, 239, 247, 248, 263, 277	

contabilidade	30, 31, 32, 34, 91, 92, 93, 106, 138, 142, 146, 149, 183, 184, 215, 225, 240, 247, 270, 273, 282	estratégico	28, 31, 46, 140, 149, 241, 263, 286
contador	33, 34, 125, 137, 148, 201	fixo	139,
controladoria	183, 184, 213, 215, 240, 247, 248	gerencial	87, 152, 212
estratégica	31	padrão	39, 113, 144
gerencial	31, 32, 34, 91, 93, 142, 146, 247, 273	total	53, 57, 59, 60, 65, 83, 140, 159, 173, 176, 197, 209, 236, 252
contingência	32, 36, 37, 39, 81, 87, 114, 117, 118, 149, 152, 159, 166, 182	davila	119, 120, 124, 126, 271
fator contingencial	87, 117	de queiroz	III, 271
controle		defensor	64, 67, 68, 69, 83, 103, 137, 167, 168, 169
alavanca de	87, 108, 109, 117, 153, 154, 155, 157, 249, 253, 257, 259, 260	dent	271
de resultado	89, 108	desembolso	224, 230, 231, 236, 238, 256
familiar	237	desempenho	29, 30, 31, 33, 35, 36, 37, 38, 39, 42, 43, 45, 59, 63, 68, 69, 75, 88, 89, 92, 93, 95, 96, 101, 102, 103, 109, 113, 115, 116, 117, 119, 120, 122, 123, 124, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 134, 136, 137, 138, 139, 145, 146, 149, 150, 151, 154, 171, 173, 174, 177, 181, 194, 195, 212, 234, 243, 273, 283, 293, 294
social ou comportamental	38, 89, 145	diehl	I, II, III, IV, 75, 142, 271, 278, 306
controle de custos	25, 26, 27, 36, 38, 61, 68, 82, 83, 129, 138, 142, 144, 151, 167, 180, 196, 198, 199, 212, 213, 225, 247, 268, 286	diferenciação	29, 36, 56, 57, 58, 60, 61, 74, 75, 83, 133, 159, 167, 169, 170, 182, 204, 208, 211, 214, 215, 218, 221, 226, 229, 245, 247, 254, 258
controle de gestão	27, 30, 36, 37, 38, 39, 87, 88, 89, 90, 108, 113, 115, 117, 119, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 132, 133, 134, 135, 136, 144, 146, 153, 193, 194, 195, 198, 199, 213, 215, 265	dimensão	
controle diagnóstico	109, 110, 113, 114, 115, 117, 143, 151, 154, 155, 160, 252, 253	competitiva	58, 75, 118, 125, 166, 167, 170, 173, 178, 182, 186, 199, 204, 208, 209, 210, 227, 229, 231, 244, 247, 251, 267, 283
controle estratégico	XII, 26, 27, 28, 30, 32, 37, 38, 45, 61, 81, 82, 85, 86, 87, 89, 92, 93, 94, 97, 107, 109, 114, 117, 123, 135, 136, 141, 144, 145, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 159, 160, 180, 188, 196, 241, 243, 244, 249, 253, 260, 261, 263, 264, 265, 287, 306	estratégica	36, 57
de custos	III, XII, 26, 27, 28, 32, 37, 38, 61, 82, 86, 135, 136, 141, 144, 147, 150, 151, 153, 159, 190, 196, 216, 243, 244, 249, 260, 261, 263, 264, 265, 278, 287, 306	estratégica	74
controle interativo	98, 109, 110, 114, 115, 117, 133, 135, 154, 155, 160, 242, 257	estratégica	125
cooper	138, 270, 273	eccles	271
corrêa	25, 272	Economic Value Added	102
crescimento-participação		econômico-financeiro	32, 33, 49, 60, 63, 69, 194, 213, 238, 241
matriz de	62	ehrbar	271
criança-problema	62, 63, 65, 83, 208	empresarial	
cunningham	39, 138, 174, 270	problema	66
custo		enfoque	25, 56, 57, 58, 64, 83, 144, 158, 167, 170, 182, 215
de ciclo de vida	252	engenharia	
de produto	33, 152, 158, 261	problema de	66, 67, 227
direcionador de	59, 61, 65, 93, 123, 141, 142, 143, 155, 173, 178, 179, 182, 211, 233, 247, 269, 284, 285	entrante	122, 148, 222, 235, 247
enterrado - <i>sunk cost</i>	148, 198	entrega	55, 74, 75, 83, 131, 209, 210, 284
		escala	59, 60, 61, 65, 73, 142, 143, 167, 211, 233, 247, 285, 289
		economia	60, 142, 167
		escola	
		design	46, 49, 50, 51, 74
		planejamento	46, 50
		escopo	31, 58, 73, 80, 142, 143, 152, 211, 247, 285

estratégia	III, V, XII, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 54, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 63, 64, 66, 67, 68, 70, 71, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 88, 89, 92, 94, 95, 96, 97, 102, 105, 107, 109, 110, 113, 114, 115, 117, 118, 120, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 133, 134, 136, 137, 138, 139, 140, 142, 143, 146, 147, 149, 150, 151, 152, 154, 157, 158, 160, 162, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 187, 198, 199, 201, 204, 208, 209, 210, 211, 212, 214, 215, 216, 217, 218, 221, 227, 229, 230, 231, 232, 234, 236, 239, 241, 242, 243, 245, 246, 248, 250, 252, 254, 255, 258, 260, 261, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 279, 282, 283, 284, 286, 287, 292, 300, 306		garvin	272
competitiva	27, 29, 35, 39, 138		<b>gestão estratégica de custos</b>	25, 31, 32, 33, 34, 42, 93, 141, 155, 172, 274
deliberada	43, 78, 124, 174		gianesi	25, 272
emergente	78, 84, 85, 96, 105, 109, 114, 115		gittel	272
<b>missão</b>	62, 64, 82, 83, 86, 125, 170, 204, 205, 208, 227, 229, 247		goldratt	137, 272
posicionamento	46, 56, 57, 58, 59, 93, 141, 142, 151, 155, 169, 171, 182, 226, 229, 247		gomes	92, 128, 129, 272
praticada	37, 38, 124, 162, 165, 171, 172, 177, 178, 180, 181, 182, 209, 216, 229, 241, 245, 267, 283		gonçalo	VIII, 74, 75, 271, 272
processo estratégico	41, 44, 45, 79, 80, 81, 82, 144, 151, 160		goold	30, 59, 272
realizada	39, 43, 78, 84, 85, 174		govindarajan	24, 34, 35, 65, 93, 123, 134, 137, 141, 147, 155, 166, 273, 275
estrela	62, 63, 64, 65, 83, 208, 270		GPD	87, 98, 99, 100, 101, 109
EVA	87, 94, 102, 103, 109, 137, 194, 271		green	273
feurer	122, 129, 134, 150, 271		gupta	273
FHC			hamel	56, 70, 73, 74, 77, 273, 275
Fernando Henrique Cardoso, presidente do Brasil, 1995-2002	190		henderson	77, 168, 170, 273
fievet	271		hofer	168, 170, 273
fisher	89, 118, 149, 167, 271		hofstede	125, 273
fitzgerald	131, 270, 271, 272, 275		ibge	192, 202, 219, 273, 288, 289
fitzsimmons	192, 272		imagem	75, 76, 83, 95, 107, 121, 204, 208, 210, 211, 226, 227, 228, 229, 231, 234, 245, 247, 251, 256, 284, 292
flexibilidade	30, 47, 69, 74, 75, 79, 80, 83, 84, 123, 162, 167, 168, 173, 176, 178, 182, 194, 215, 218, 240, 245, 248, 261, 264, 284, 287		imitabilidade	70, 72, 73, 83, 206, 228
fornecedor	53, 59, 98, 118, 122, 143, 148, 159, 207, 211, 233, 237, 242, 252, 256, 285		incerteza estratégica	109, 114, 115, 117, 118, 133, 135, 147, 150, 155, 160, 174, 182, 212, 234, 241, 247, 252, 285
franquia	201, 208, 211, 251		incidente crítico	28, 175, 181, 185, 186
freeman	77, 272		indicador	
fry	138, 272		de desempenho	95, 101
galbraith	272		de resultado	95, 101, 146
			inovação	24, 57, 67, 74, 76, 83, 95, 115, 142, 168, 170, 173, 202, 204, 205, 208, 210, 211, 223, 247, 251, 252, 258, 271, 281, 284
			johnson	34, 37, 127, 140, 272, 273
			johnston	270, 271, 275
			kaplan	34, 37, 51, 94, 140, 162, 273
			khandwalla	77, 273
			kliemann	IV, VII, 34, 197, 273
			krogh	273
			lampel	77, 274
			langfield-smith	274
			lezana	272
			<b>limite</b>	
			de conduta	112, 250, 255
			estratégico	112, 250, 255, 262

linha de frente ou <i>palco</i>	78, 79, 130, 131, 194, 195, 199, 204, 219, 234, 285, 292, 293, 294, 295, 296		objetivo	211
lorange	274		princípio	
lorino	274		de concentração de esforços	40
lovelock	274		de economia de forças	40
lucratividade	29, 52, 53, 54, 60, 64, 65, 122, 168, 169, 170, 211, 213, 222, 270, 280		de liberdade de ação	40
lunkes	104, 108, 274		produto	
malhotra	274		desenvolvimento de	58, 83, 124, 201, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 216, 245, 247, 248, 252, 260, 282
mão-de-obra	121, 143, 196, 202, 236, 288, 291, 296, 298, 299		prospector	67, 68, 69, 83, 119, 167, 168, 169, 205, 208, 247
marca	24, 75, 76, 83, 130, 167, 201, 204, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 216, 217, 222, 245, 247, 265, 277, 284		publicidade	60, 167, 170, 202, 210, 222, 280
martins	75, 271		pyburn	271
mckinnon	274		qualidade	42, 43, 51, 53, 57, 58, 61, 64, 74, 75, 87, 98, 100, 107, 109, 123, 131, 138, 143, 163, 164, 168, 170, 173, 181, 185, 211, 223, 224, 227, 231, 232, 251, 253, 254, 256, 270, 272, 275, 281, 283, 285, 290, 293
menezes	275		quinn	30, 77, 272
miles	66, 167, 170, 274		reativo	67, 68, 77, 83, 168
mintzberg	37, 38, 46, 47, 62, 70, 72, 74, 76, 77, 78, 81, 84, 85, 92, 102, 167, 174, 199, 207, 208, 229, 274		recompensa	31, 124, 137
montgomery	274, 275		recurso	
murphy	274		comprometido	197, 198
naisbitt	130, 274		estratégico	70, 73, 83, 200, 205
nakagawa	274		raro	70, 71, 83, 206, 228
nonaka	77, 273		valioso	71
norreklit	274		vantagem baseada em	70, 205, 208, 228, 229, 247
norton	94, 273		reed	272
orçamento	36, 39, 51, 65, 68, 87, 90, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 113, 144, 158, 167, 260		relação com os clientes	211, 247
otley	30, 94, 118, 274, 275		riscos a serem evitados	109, 118
paiva	IV, 270		rivalidade	54
pedhazur	275		roesch	275
Pedrozo	VIII, 185, 186, 189, 200, 218, 219, 220, 221, 222, 226, 227, 228, 229, 230, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 241, 243, 244, 245, 246, 247, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 264		saccol	276
planejamento estratégico	50, 77, 85, 92, 107, 121, 156, 274		saladin	138, 272
pollanen	275		salas	92, 128, 129, 272, 297, 298
ponto			São Paulo	
de controle	101		município de	201, 269, 270, 272, 273, 274, 275, 276
de verificação	101		schendel	168, 170, 272, 273
porter	36, 45, 47, 51, 52, 54, 55, 56, 58, 60, 61, 75, 76, 77, 78, 122, 123, 166, 167, 169, 204, 221, 245, 274, 275		schmelkin	275
prahalad	56, 70, 73, 74, 77, 273, 275		schreyögg	275
prazo			segurança	75, 76, 83, 107, 192, 218, 219, 221, 224, 226, 227, 229, 231, 235, 238, 244, 245, 247, 255, 284
curto	102, 107, 168, 169, 207, 217, 222, 258, 280		serviços	XII, 25, 26, 27, 28, 29, 32, 36, 47, 53, 55, 57, 59, 75, 76, 95, 117, 126, 130, 131, 138, 145, 148, 149, 155, 167, 170, 178, 179, 181, 186, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 204, 206, 219, 221, 224, 233, 234, 235, 238, 254, 255, 264, 269, 270, 271, 272, 274, 277, 279, 281, 283, 284, 288, 289, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 299, 306
longo	V, 38, 42, 47, 50, 53, 73, 86, 92, 95, 102, 103, 107, 128, 138, 159, 169, 170, 196, 215, 217, 218, 222, 234, 249, 258, 280			
preço				

de massa	130,	steinmann	275
131, 196		stewart	102,
loja de	221	276	
profissionais	130,	substituibilidade	44, 70,
131, 193, 196		71, 73, 83, 207, 229	
shank	24, 34,	substituto	53,
35, 65, 93, 123, 134, 137, 141, 147, 155, 166,		122, 148	
275		sullivan	192,
silva	VIII,	272	
275		sveiby	276
silver	275	tachibana	25, 269
silvestro	270,	tarondeau	274
271, 272, 275		taylor	276
simons	38, 68,	TQM ou GQT (Gestão da Qualidade Total)	98,
90, 98, 108, 109, 113, 116, 119, 121, 131, 133,		122, 132, 143, 269, 285	
136, 141, 143, 151, 153, 155, 165, 167, 250,		tzu	40, 276
253, 255, 260, 275, 276		unidade de negócio	35, 61,
sistema		62, 64, 65, 74, 75, 96, 104, 125, 126, 127, 128,	
de avaliação de desempenho	31, 38,	137, 166, 168, 169, 205, 255, 277	
122, 124, 127, 131, 137, 150, 173, 174, 177		unidades de negócio	61, 62,
de controle	25, 30,	65, 75, 104, 125, 128, 205, 255	
35, 37, 38, 39, 68, 88, 89, 92, 93, 94, 97, 104,		unisinos	IV,
107, 108, 109, 110, 113, 114, 117, 118, 119,		VII, 28, 29, 269, 278	
123, 126, 127, 128, 129, 133, 135, 138, 141,		utilização	25, 35,
143, 144, 145, 146, 150, 151, 152, 153, 155,		51, 59, 65, 69, 80, 91, 93, 100, 143, 157, 162,	
160, 242, 257, 260		197, 198, 257, 268, 285, 296, 297, 298	
diagnóstico.....	110, 113, 114, 143, 151, 155	vaca leiteira	62, 63,
de controle interativo	110,	83, 208	
114, 133, 135, 242, 257		validade	XII,
de crenças	38,	31, 63, 151, 163, 164, 181, 185, 261, 264, 306	
109, 110, 111, 117, 121, 127, 128, 135, 156,		valor	
157, 160, 249, 254, 257, 267		cadeia	45, 52,
de custeio	24, 25,	53, 54, 55, 56, 59, 61, 93, 141, 148, 151, 155,	
34, 37, 138, 140, 263		159, 160, 269	
de gestão	27, 35,	vantagem	
36, 89, 93, 129, 136, 138, 141, 178, 215, 251		comparativa	43, 44
de limites	109,	competitiva	36, 44,
110, 111, 112, 117, 121, 156, 250, 255		45, 52, 55, 56, 58, 61, 70, 71, 72, 73, 83, 133,	
de valores	38,	170, 196, 229, 274, 289	
127, 135, 144		variável de desempenho crítica	109
slack	47, 75,	voss	271,
276		272, 275	
slagmulder	138,	webb	276
270		welsh	273
snow	66,	wheelwright	47, 276
167, 170, 274		white	35, 276
souza	276	yin	162,
steele	138,	163, 181, 261, 276	
271, 272		zook	276

## FICHA DE IDENTIFICAÇÃO

Data	12 de fevereiro de 2004.	
Título e Subtítulo	Controle Estratégico de Custos: um modelo referencial avançado	
Autor	Carlos Alberto Diehl	
Entidade Patrocinadora	UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina PPGEP - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção	
Resumo	<p>Esta tese apresenta, a partir da consolidação de várias pesquisas realizadas na área de custos, um modelo referencial avançado de controle estratégico de custos. O primeiro capítulo faz uma contextualização do tema e apresenta a problemática enfrentada em Controle Estratégico de Custos. O segundo capítulo apresenta referencial teórico sobre <i>Estratégia</i> e o terceiro, sobre <i>Controle de Gestão</i>. Juntos, eles oferecem embasamento teórico para o desenvolvimento do trabalho. O quarto capítulo estuda as organizações de serviços, visando fornecer subsídios para os estudos de caso realizados. O quinto capítulo propõe, então, o <i>Modelo Referencial de Controle Estratégico de Custos</i>, usando como base uma série de pesquisas realizadas. No sexto capítulo é construída a metodologia de pesquisa utilizada para a investigação de campo, baseada em estudos de caso múltiplos. O sétimo capítulo apresenta os casos estudados pelo autor, com suas respectivas análises. Finalmente, o capítulo oito apresenta as conclusões, demonstrando a utilidade e a validade do controle estratégico de custos e as recomendações para trabalhos futuros.</p>	
Palavras-chave	Controle Estratégia, Custos	
Nº de Páginas	282	ISSN
		Nº de Exemplares