

MODELO DE CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE SEGURANÇA¹

A FRAMEWORK FOR STRATEGIC CONTROL OF COSTS: A CASE STUDY IN A SECURITY SECTOR COMPANY

CARLOS A. DIEHL

cd@unisinos.br

ANTÔNIO DIOMÁRIO DE QUEIROZ

diomarioq@terra.com.br

RESUMO

O alinhamento entre os controles de gestão e a estratégia, em cada organização, apresenta evidência de oferecer um melhor desempenho competitivo. Entender o processo de relacionamento entre estes controles e a estratégia pode ser uma importante contribuição prestada às empresas na elevação de sua efetividade organizacional. Neste artigo, é apresentado um modelo de pesquisa que permite evidenciar os vínculos entre os controles de gestão relacionados com custos e a estratégia praticada da organização. O modelo é aplicado em uma empresa de serviços, no setor de segurança privada, através de um estudo de caso. A partir deste, foi possível evidenciar o suporte oferecido pelos controles de custo à estratégia praticada da organização, bem como lacunas existentes, que, se atendidas, oferecem oportunidade de aumentar a eficácia estratégica.

Palavras-chave: custos, estratégia, controle, estudo de caso.

ABSTRACT

There is evidence showing that a better competitive performance can be achieved through an alignment between management control and strategy in each company. Understanding the relationship between them could contribute to improve the organizational effectiveness. This paper discusses a research model that shows the links between a company's strategy and its cost-related management control. This model is applied to a service company in the security industry through a case study. Thus it is possible to identify the relationship between strategy and cost management control as well as some gaps. The filling of these gaps would offer an opportunity to increase the company's organizational effectiveness.

Key words: cost, strategy, control, case study.

¹ O presente trabalho foi preparado com o apoio do CNPq, uma agência do governo brasileiro para o desenvolvimento científico e tecnológico.

INTRODUÇÃO

O alinhamento entre a estratégia da organização e seus sistemas de gestão tem sido preconizado por vários estudos, como forma de aumentar a efetividade organizacional (Cunningham, 1992; White, 1996; Davila, 2000). No entanto, parece haver ainda espaço para aprofundar investigações nas quais se possa identificar a existência ou não do alinhamento e seus benefícios potenciais, pois não têm havido estudos empíricos que tenham rendido conclusões firmes acerca das relações entre controles e estratégias. A esse respeito, Langfield-Smith (1997, p. 221) enfatiza que

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.

Portanto, o objetivo desse trabalho é identificar a relação de um particular conjunto de controles de gestão, neste caso relativo a custos, com a estratégia organizacional praticada. Especificamente, objetiva-se: (1) identificar a estratégia organizacional; (2) identificar os elementos de controle de custos presentes; (3) verificar a relação entre estes.

Primeiramente, é realizada uma breve revisão dos temas subjacentes: estratégia, controle de gestão e gestão de custos. Na seqüência, são apresentados o modelo de pesquisa e a metodologia utilizada. Por fim, após a exposição e discussão do caso estudado são apresentadas as conclusões.

ESTRATÉGIA, CONTROLE E CUSTOS

A ESTRATÉGIA

Existem diversas escolas conceituais sobre as opções estratégicas que uma organização pode adotar (Mintzberg *et al.*, 2000). Entre as principais, destacam-se as escolas de posicionamento estratégico (Porter, 1992), de tipologia estratégica (Miles e Snow, 1978), de missão estratégica (Hofer e Schendel, 1978 e Henderson, 1979) e de vantagem baseada em recursos (Barney, 1991).

Porter (1992), em uma abordagem de posicionamento estratégico, propõe três tipos de estratégias genéricas: custo, diferenciação e enfoque. Estas podem basear-se em dois tipos de vantagens: custo e diferenciação, possuindo alvo amplo ou estreito.

Miles e Snow (1978) propõem uma tipologia estratégica que consiste de quatro categorias: defensores, prospectores, analistas e reativos. Nas três primeiras, há a busca pelo alinhamento entre seus elementos: estratégia, tecnologia, estrutura e processos. A organização é vista como um todo, integrada dinamicamente com seu ambiente. A quarta categoria consiste em uma falha estratégica. Nela, existem inconsistências entre os elementos do modelo, que levariam a inviabilidade da organização.

A Missão Estratégica ou Missão da Unidade de Negócios, como proposta por Hofer e Schendel (1978) e Henderson (1979),

consiste em uma análise de *trade-offs* (compromisso) entre crescimento da participação de mercado (*market share*) e ganhos de curto prazo. A missão pode consistir de: (1) construir – aumentar participação de mercado, mesmo reduzindo ganhos de curto prazo; (2) manter – proteger a posição de mercado, com um ganho de curto prazo razoável; (3) colher – busca aumentar ganhos de curto prazo, mesmo perdendo mercado; (4) desinvestir – visa obter os maiores ganhos possíveis de curto prazo, enquanto se retira ou planeja repassar o negócio.

Uma abordagem sobre a qual tem crescido o interesse nos últimos anos é a *Vantagem Baseada em Recursos*. Basicamente, essa proposta advoga que a vantagem competitiva sustentável deve ser obtida por meio de recursos estrategicamente relevantes. A teoria da estratégia baseada em recursos da empresa é uma alternativa à tradicional estratégia competitiva proposta por Porter (1997), ou seja, a vantagem competitiva focaliza o lado externo da organização (Barney, 1991). O lado interno vem sendo enfatizado pela teoria baseada em recursos da empresa, a qual enfatiza os recursos internos como posição estratégica para alcançar uma vantagem competitiva sustentável (Wernerfelt, 1984; Barney, 1991; Prahalad e Hamel, 1991; Grant, 1991). Estudos empíricos recentes sugerem que ambas – estratégia competitiva e teoria baseada em recursos da empresa – são determinantes para a performance da organização (Henderson e Mitchell, 1997).

CONTROLE DE GESTÃO

Controle tradicionalmente é referido como o monitoramento do comportamento de pessoas, um processo regulador (Green e Welsh, 1988). O controle pode ser entendido, classicamente, como “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” (De Queiroz, 2002, p. 2).

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 relacionado a aspectos formais (medição de desempenho contra padrões previamente estabelecidos e retorno sobre variações).

CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS (CEC)

Os controles de custos tiveram seu uso no formato atualmente hegemônico a partir de sistemas desenvolvidos nas fábricas do final do século XIX². Usados como ferramentas de controle de capatazes, gerentes e proprietários, consistiam de instrumentos simples, basicamente visando verificar o lucro obti-

do, deduzindo-se das vendas os gastos efetuados.

O advento da produção em massa, e ao mesmo tempo do mercado de capitais, levou à captação de recursos financeiros externos. A fim 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 e ao longo do tempo, uma série de princípios, convenções e regulamentos contábeis rígidos foram estabelecidos. Estas diretrizes buscavam atender os principais objetivos da contabilidade: informar o público externo sobre o desempenho das organizações (objetivo societário) e apurar tributos (objetivo tributário).

Nessa época, em um primeiro momento, foram utilizados em paralelo os dois sistemas de custeio – o primeiro, originalmente concebido para controle interno, e este último, voltado ao público externo (investidores e fisco). Por simplicidade e para reduzir os custos de obtenção e disposição das informações, as organizações passaram a utilizar somente um sistema de custeio a partir do início do século XX.

No entanto, durante esse século, e principalmente ao seu final, o ambiente competitivo mudou significativamente. Para responder a essa mudança, as empresas passaram a ter maior complexidade organizacional, a aumentar a diversidade da linha de produtos e fazer maior uso de tecnologia. Essas características, somadas à rigidez das normas contábeis, tornaram os sistemas de custeio tradicionais inapropriados para seu objetivo original, o gerenciamento de custos (Johnson e Kaplan, 1993). As informações geradas por aqueles, em nível intermediário, principalmente custo de produtos, são muito agregadas, distorcidas e defasadas.

SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS (CMS) OU CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial está associada com a obtenção e disposição 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 direcionada para fins fiscais e societários, não está sujeita aos princípios contábeis geralmente aceitos. Esta é uma das razões pelas quais o CMS (*Cost Management System*) deve ser um sistema à parte do sistema contábil fiscal (Kaplan, 1988). Embora a base de dados primária possa e deva ser a mesma, todas as demais derivações devem ser diferenciadas, porque baseadas em princípios e objetivos diferentes.

A importância do CMS no apoio à estratégia da organização tem sido destacada por vários autores. Parece haver certa concordância entre os autores que defendem o CMS de que este deva ser

consistente com a estratégia. Assim, o sistema poderia reforçá-la. Diversos autores, entre eles Eccles e Pyburn (1992), têm demonstrado a importância de sistemas de medição de desempenho que sejam coerentes com o comportamento esperado dos agentes organizacionais e, portanto com a estratégia, seja ela qual for.

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 estiveram 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.

Cunningham (1992) afirma que o CMS, no suporte à estratégia, pode ter características diferenciadas ou adicionais àquelas necessárias ao simples controle de custos. No seu trabalho, ele demonstrou que era realizado maior detalhamento em controles e relatórios contábeis usados nas empresas pesquisadas, por solicitação das áreas envolvidas no desenvolvimento de estratégias.

O MODELO DE PESQUISA PROPOSTO

O modelo de pesquisa proposto visa evidenciar como se dá a relação entre os controles de custos e a estratégia. Para tanto, em um primeiro momento, o modelo fornece meios para identificação da estratégia praticada pela organização. Num segundo momento, indicadores associados à variável de pesquisa possibilitam compreender como os controles de custos estão relacionados à estratégia e, conseqüentemente, permite analisá-la.

VARIÁVEL CONTINGENCIAL: ESCOLHAS ESTRATÉGICAS

A partir da revisão teórica sobre estratégia, é proposto um conjunto de características que irá auxiliar a entender a estratégia praticada da organização (Mintzberg *et al.*, 2000). Buscou-se identificar o posicionamento estratégico da unidade de negócios, seguindo o modelo de Posicionamento Estratégico de Porter (1992, 1996, 1997). Adicionalmente, buscou-se, tanto quanto possível, identificar características que pudessem ser associadas com os modelos de Missão Estratégica, proposto por Henderson (1979) e Hofer e Schendel (1978), de Tipologia Estratégica, proposta por Miles e Snow (1978), e de Vantagem Baseada em Recursos (Barney, 1991). O Quadro 1 apresenta um resumo dessas características.

VARIÁVEL DEPENDENTE: CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS (CEC)

Diehl (2004) apresenta uma proposta de CEC que oferece um modelo teórico referencial que permite pesquisar a relação entre controles de custo e estratégia. A proposta do autor faz um levantamento das pesquisas realizadas sobre a relação de alguns instrumentos de controle de custos e a estratégia e, a

² Ricardino Filho (1999) apresenta um abrangente trabalho sobre a história da contabilidade gerencial, no qual demonstra uma existência anterior para a contabilidade gerencial. Para efeitos deste trabalho, considera-se o final do século XIX como o período em que ocorreu a consolidação da contabilidade gerencial hoje praticada, que, conforme Johnson e Kaplan (1993), teve seu renascimento após o fim da Segunda Guerra Mundial.

Quadro 1 – Resumo das características utilizadas para identificar a estratégia praticada.

Posição Competitiva	Custo	Diferenciação	Enfoque
Características	Custo, valor, compartilhamento.	Dimensão competitiva.	Focada, segmentos específicos.
Propaganda e publicidade			
Declaração de estratégia	Custo, preço, valor.	Diferenciação - dimensão competitiva.	Segmento.
Práticas estratégicas diárias	Eficiência, padronização.	Desenvolvimento, inovação.	Dependente da vantagem competitiva.
Iniciativas estratégicas	Foco processo: redução de custo, eficiência.	Foco mercado: expansão, publicidade, P&D, etc.	Depende da vantagem competitiva.
Percepção dos executivos	Custo.	Dimensão competitiva.	Segmento.
Funções organizacionais críticas	Engenharia, operação.	P&D, marketing.	Associada ao segmento e tipo de vantagem competitiva.
Inovação	Baixa.	Alta.	Dependente do segmento.
Visão do mercado	Custo, preço.	Dimensão competitiva.	Segmento, restrito.
Lucratividade	Curto e médio prazo.	Longo prazo.	Depende da vantagem buscada.
Aspectos simbólicos.	Eficiência, austeridade, redução de desperdícios.	Dimensão competitiva.	Depende do segmento e da vantagem competitiva.

partir dessas, propõe um modelo abrangente e compreensivo para o entendimento do CEC. A partir desse modelo, é proposta uma metodologia para investigação em campo e, na seqüência, mostrado um estudo de caso realizado a partir dessa.

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

QUESTÃO DE ESTUDO: COMO A ESTRATÉGIA PRATICADA DA ORGANIZAÇÃO INFLUENCIA O CEC E É INFLUENCIADO POR ESTE?

Buscar-se-á identificar o relacionamento entre o CEC e a estratégia praticada da organização. O modelo proposto pode ser parcialmente validado a partir de pesquisas bibliográficas e de campo, possibilitando aprimorá-lo a partir destas investigações. A seguir são apresentadas as proposições de pesquisa e seus elementos, permitindo identificar o CEC nas organizações.

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

A estratégia concerne às principais escolhas de uma organização, inclusive do que não fazer (Porter, 1996). Também consiste do compromisso de recursos com as escolhas (Porter, 1992;

Lorino e Tarondeau, 1998). A escolha de quais recursos comprometer e conseqüentemente quais monitorar faz parte do conjunto de decisões estratégicas. É esperado que o CEC vá ser influenciado pelas estratégias escolhidas pela organização, ao preferir o 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 e Govindarajan, 1997; Porter, 1992). As escolhas que a organização faz em termos desses podem definir *a priori* os elementos de custos cujo monitoramento é mais importante.

Fatores críticos de sucesso ou dimensões competitivas influenciam o CEC, pois definem os principais direcionadores na redução de custos, estabelecendo seu foco (Feurer e Chaharbaghi, 1995). Ademais, o valor de uma informação é contingente em relação à importância de uma dimensão competitiva (Davila, 2000). O foco do CEC estará direcionado para o monitoramento das dimensões competitivas mais significativas.

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 e Slagmulder, 1999) ou, inversamente, que tenha maior detalhamento (Cunningham, 1992).

A percepção dos agentes organizacionais sobre a estratégia é fundamental, na medida em que estes é que efetivamente a implementarão. Uma das razões pela qual a estratégia realizada pode diferir da realizada está ligada à percepção dos gestores (Norreklit, 2000).

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). A percepção destes e a identificação de suas ações ou intenções de exercer influência sobre o desenho e redesenho de Sistemas de Apoio à Decisão (SAD) podem fornecer indicações interessantes.

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

Os SAD sofrem evolução com o tempo. Deve-se avaliar se eles representam a estratégia atualmente praticada, parcial ou totalmente, e quais de seus elementos estão ligados a um momento diferente no tempo. É possível que um SAD e seus elementos estejam desenhados para contemplar uma estratégia anterior (por inércia), uma estratégia atual, ou mesmo futura.

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.

Os objetivos e atividades desenvolvidas pelo CEC poderão diferir daquelas desempenhadas com fins contábeis, esperando-se que o pessoal envolvido vá diferir (Cunningham, 1992).

Relatórios exprimem características dos sistemas de custo. A periodicidade de sua geração fornece indicativos do seu uso e eventual vínculo com a estratégia. Relatórios para fins contábeis possuem precisão elevada; em termos gerenciais, isto não é necessário, podendo haver certa discrepância entre o custo total apurado e o custo total estimado (Kaplan e Cooper, 1998) mesmo que se tenha que usar certo grau de subjetividade.

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

O tipo de acesso dado ao pessoal que opera o sistema, ou seja, o tipo de informações que são postas disponíveis conforme o nível hierárquico do pessoal, é influenciado pela estratégia.

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

Os sistemas de avaliação de desempenho influenciam o comportamento dos agentes organizacionais, e estes irão refletir na sua prática as medidas de desempenho prioritárias (Feurer e Chaharbaghi, 1995; Simons, 1995; White, 1996). Assim, é esperado que estratégias efetivamente implementadas sejam influenciadas pelo CEC.

Vale lembrar que o CEC é um sistema de avaliação de desempenho da organização como um todo e de seus agentes. Por outro

lado, é aceito que o que se obtém em uma organização é o que se mede (Simons, 1995; Norreklit, 2000). Como os sistemas de avaliação de desempenho têm um papel fundamental em induzir o comportamento dos agentes organizacionais (Feurer e Chaharbaghi, 1995; Simons, 1995; White, 1996), é esperado que a estratégia resultante seja influenciada por tais sistemas. Estimular as pessoas a agir em consonância com um determinado sistema de medição pode determinar a estratégia efetivamente aplicada.

CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

Este estudo envolveu as seguintes etapas metodológicas de pesquisa: (1) revisão da literatura pertinente ao tema; (2) desenvolvimento de um modelo de pesquisa, a partir da discussão anterior; (3) aplicação do modelo em uma organização de serviços, através de estudo de caso; (4) análise e discussão do caso.

Algumas táticas desta pesquisa reforçam sua validade e sua confiabilidade (Yin, 1994). São elas,

- a) múltiplas fontes de evidência: entrevistas anotadas e gravadas com seis executivos, comparação das entrevistas com documentos e observação direta;
- b) revisão do relatório por informantes-chave: o relatório foi revisado pelo gerente-geral, o mais importante executivo após os acionistas;
- c) outras possíveis interferências: foram analisadas possíveis interferências como momento, ambiente e mudanças realizadas. Por exemplo, consideraram-se aspectos típicos do setor e que influenciam a organização;
- d) evidências convergentes: onde as evidências não convergiam, foi buscado entendimento entre as diferentes explicações. Por exemplo, as diferentes percepções da estratégia entre os dois acionistas;
- e) estudo piloto: foi realizado um estudo piloto em outra organização do segmento coureiro-calçadista. As informações obtidas serviram como base para este caso;
- f) anotações: feitas várias anotações que serviram como base para entrevistas e observação. Por exemplo, a opinião do gerente-geral sobre regras comerciais foi anotada e confrontada com a opinião do gerente comercial;
- g) questões comprobatórias: foram realizadas várias perguntas negativas, e solicitadas explicações para certas afirmações. Por exemplo, o gerente geral havia afirmado que eles monitoravam os custos das dimensões competitivas "aparência e segurança"; quando perguntado como eles o faziam, o gerente geral disse que de fato isso não era feito, que tencionavam fazê-lo, e que no momento os monitorava informal e intuitivamente.

O Quadro 2 apresenta um resumo geral da metodologia discutida.

ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE SEGURANÇA

A pesquisa foi realizada em uma empresa que atua nas áreas de vigilância, portaria, monitoramento e ensino na área de

Quadro 2 – Visão geral da metodologia.

Elemento	Descrição		
Questão de estudo	Como a estratégia praticada da organização influencia o CEC e é influenciado por este?		
Variáveis	Contingencial: estratégia.	Dependente: CEC.	
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	Níveis de acesso a informações (sistema)	Características dos relatórios	Pessoal envolvido
	Monitoramento de dimensões competitivas Percepção dos agentes organizacionais Influência do CEC sobre a estratégia Propósito de uso de instrumentos Influência dos agentes sobre desenho do CEC	Atividades desenvolvidas Direcionadores de custos Monitoramento de recursos Incertezas estratégicas	Evolução Flexibilidade Detalhamento
Coleta de dados	Entrevistas com gerentes	Documentos internos	
	Arquivos de registros	Documentos externos	
	Documentos e artefatos simbólicos: declarações de missão, visão, valores, etc.		

segurança. Atua no mercado há cerca de 30 anos e possui em torno de 5.000 funcionários. A sede corporativa está localizada no Rio Grande do Sul. O faturamento anual gira em torno de R\$ 100 milhões.

Foram gastas em entrevistas na empresa cerca de nove horas, e 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 e operacionais (planilhas de custos), o *site* da empresa e outros relatórios impressos e eletrônicos, além de visitas às três principais instalações da empresa.

A ESTRATÉGIA DA EMPRESA

A empresa pode ser enquadrada em uma posição estratégica de diferenciação, fortemente baseada em imagem, aparência e segurança, embora estes aspectos não sejam tão evidentes. A empresa prefere incorrer em custos imprevistos a afetar sua imagem junto ao cliente. A empresa usa custos para apreenhamento – uma situação que seria mais compatível com uma posição estratégica de liderança em custo. Mas o custo é desconsiderado se para vender o produto for necessário adotar outro preço. Este procedimento, de certa forma, reforça a percepção de uma posição de diferenciação.

A abordagem de configuração organizacional pode ser considerada analista. Os 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 em ser o primeiro em lançar produtos. Evidência de busca de crescimento estável é o cuidado em entrar em novos mercados, não obstante algumas ações isoladas de ousadia. Estas últimas, inclusive, motivaram fortes críticas, gerando desconfortos organizacionais visíveis. Em termos do estágio do ciclo adaptativo, a empresa se encontra no problema de engenharia, embora algumas situações indiquem uma futura migração para o problema administrativo. Mas são ações isoladas e internas.

Em termos de missão estratégica, os principais negócios (vigilância e portaria) estão em situação de colher, pois têm 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.

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:

- valor: a imagem/credibilidade da organização é tida pelos executivos como geradora de vantagem em negociações, embora nem sempre isso se confirme. Irá depender do segmento contratado, sendo considerado valioso por aqueles clientes que priorizam a idoneidade das empresas. Já quanto ao envolvimento da força de trabalho, não há clareza de que isso traga valor significativo para a organização, embora seja exclusividade da empresa;

- b) imperfeitamente imitável: a imagem da empresa é imperfeitamente imitável, pois depende da história, tem causas ambíguas e complexidade social. O envolvimento da força de trabalho também tem esses componentes, existindo forte identificação com a empresa, principalmente entre 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 diferentes em cada segmento. Não há grande número de concorrentes por segmento (normalmente um ou dois) com o mesmo recurso (imagem), o que fornece 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 empresa no setor, embora não seja consenso que isto possa se constituir em fonte de vantagem competitiva;
- d) substituíbilidade: a imagem é dificilmente substituível, embora no caso de monitoramento por satélite o uso intensivo de tecnologia de ponta por uma empresa sem tradição no setor, associada ao nome de um esportista, forneceu a este concorrente condições de entrar no mercado, assumindo em pouco tempo a condição de líder. Isso reforça a idéia de que a imagem pode ser estrategicamente relevante, embora nesse caso construída de forma diferente dos tradicionais competidores. Este setor é recente pois nenhuma empresa possui tradição que poderia ser usada como fonte de vantagem competitiva.

De forma geral, as opções estratégicas, principalmente na visão de posicionamento estratégico, não são claras. As características que identificam cada escola também não são tão evidentes.

OS CONTROLES DE CUSTOS E SUA RELAÇÃO COM A ESTRATÉGIA

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 empresa que não está bem clara, 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: 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 – 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: (1) a realização de um planejamento orçamentário; (2) a centralização das compras.

É interessante notar a forma como os controles de gastos são realizados, pois pessoal de nível gerencial, supervisão e até operacional realizam gastos, sem consulta prévia. 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. É praticamente um rito, que incorpora ameaças de punição, quase nunca realizadas.

Um aspecto que deve ser destacado é a forma como o diretor financeiro trabalha: *ad hoc*, com baixíssima sistematização, baseado em informações de memória e quase exclusivamente com informações financeiras, desconsiderando dados de custos e rentabilidade. Seu indicador preferencial de sucesso é a diferença entre receitas e gastos do mês. A forma assistemática de trabalho desse profissional influencia as pessoas sob sua responsabilidade, de tal modo que maior sistematização e burocracia são difíceis de se implementarem. Há muita dificuldade de se convencer esse executivo da necessidade de pessoal e instalações indiretos. Um exemplo é que ele quer desativar toda a informática da empresa, para economizar R\$ 10 mil 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 espasmos.

Em termos de apoio à estratégia, o máximo que se oferece são estimativas de investimento (abertura de filiais ou de clientes em locais ainda não atendidos), com enorme esforço e obtenção mediante estimativas não confiáveis, embora normalmente os dados econômicos tenham 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 descrença por parte do diretor financeiro quanto à possibilidade de prever fluxos de caixa.

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. Há forte dedicação do diretor financeiro para ações que cortem custos, mas de forma completamente assistemática e aleatória, 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 pode ser notado a partir da afirmação do gerente comercial: "As informações não circulam." De fato, as informações de nível gerencial e estratégico não circulam porque inexistem. O máximo que se obtém, de forma bastante desorganizada, são informações operacionais (quanto e para quem pagar, saldos e disponibilidades, entre outras), sem nenhuma análise e, muitas vezes, sem possibilidade de realizarem-se estratificações, categorizações e cruzamentos. É mais adequado dizer que existem dados (e não informações) operacionais.

Há um reconhecimento, entre os principais executivos, acerca da necessidade de maior sistematização dos controles e informações. Isso pode ser derivado, pelo menos parcialmente, pela situação geral do ambiente competitivo (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 de um dos acionistas, mostrando um pedaço de fita de papel, com cerca de 5 cm, proveniente de um cálculo realizado em calculadora com bobina, no qual 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, sem formação específica na área, a não ser pela própria experiência (exclusivamente na empresa).

A percepção dos agentes organizacionais é que os controles de custos refletem a estratégia da empresa. A falta de clareza das opções estratégicas da empresa 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 empresa – o custo faz parte do atendimento" (diretor financeiro, o executivo mais conservador, em afirmação categórica).

Não há concordância na empresa em relação aos principais direcionadores de custos. 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 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.

Em relação aos recursos, 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 – fale em maior controle dos custos de pessoal operacional, não se encontraram evidências práticas 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 para 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, etc.).

Quase não há influência direta e explícita dos agentes organizacionais sobre os controles de custo. 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 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. 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.

Em relação às incertezas estratégicas há, de forma inesperada, grande atenção. Os principais executivos monitoram permanentemente o ambiente, tentando identificar mudanças em variáveis que afetem o desempenho da empresa, em médio e longo prazos. Destacam-se:

- a) risco de moratória dos poderes estaduais: alguns contratos da empresa e de concorrentes são com poderes públicos estaduais. Uma moratória nessa esfera causaria enormes dificuldades econômico-financeiras e acirrar a concorrência em outros segmentos;
- 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 leva à necessidade de atenção permanente, a fim de evitar defasagem que pode ser percebida pelos clientes como desvantagem competitiva. Determinadas tecnologias (como sensoriamento remoto) poderiam, por exemplo, tornar desnecessários os serviços de vigilância presencial;
- 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 e criação de uma reconhecida entidade de classe favoreceria as empresas idôneas. Esse aspecto é importante, pois se crê que a maioria dos novos entrantes atua no mercado informalmente (ou quase), vilipendiando preços através da sonegação tributária;
- e) segurança pública: a situação da segurança pública no Brasil favorece as empresas que oferecem segurança privada e produtos congêneres. Dessa forma, existe a necessidade de manter-se atento às mudanças nas políticas públicas para a área de segurança e, caso possível, tentar influenciá-las.

Especificamente, o gerente comercial demonstrou interesse em acompanhar tendências, de forma a evitar retardamento excessivo no lançamento de produtos. Este executivo tem postura crítica em relação às inovações de produtos, considerando que a empresa tem grande defasagem em relação aos concorrentes.

O uso dos instrumentos de controles de custos (principalmente relatórios) é basicamente para formação de preço de venda e, ainda assim, a partir de um fator multiplicador aplicado sobre a mão-de-obra. Outro uso é para acompanhar o realizado, in-

vestigando, de forma assistemática, variações significativas nos desembolsos realizados – esta investigação se dá por rubricas. As principais atividades desenvolvidas estão relacionadas com relatórios de custo, além do relatório de custo total. 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 de atividades. Também controles sobre 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 diariamente pelo próprio encarregado das contas a pagar, culminando periodicamente em resumos mensais.

De forma geral, essas atividades não têm relação, pelo menos explicitamente, com a estratégia; na prática buscam reduzir exageros resultantes da histórica falta de sistematização da empresa. 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 porque se tratava de organização de pequeno/médio porte, em setor de baixa concorrência e profissionalização.

A maior estruturação, agora pretendida, responde à falta de condições para realizar controle em uma organização de grande porte, com característica familiar. Isso é mais agravante ainda quando se observa que se trata de um segmento que presencia o crescimento da concorrência, seja através da economia informal, seja pela lenta entrada de concorrentes estrangeiros.

Há ainda algumas restrições à estruturação da empresa, pois os acionistas têm dúvidas quanto a esta necessidade. O acionista mais agressivo (o presidente) tem receio de 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 realmente existe a necessidade de maior burocratização, pois na sua visão isso significa maior número de pessoas e maiores custos.

No tocante ao pessoal envolvido, chama a atenção o histórico militar dos empregados, principalmente aqueles envolvidos com a operação. Muitos prestaram serviço militar além do obrigatório ou até mesmo seguiram carreiras militares, pelo menos parcialmente. O gerente geral, por exemplo, permaneceu oito anos nessa atividade. Isso é explicado pela empresa atuar em segurança, setor tradicionalmente entendido como tendo caráter bélico ou policial. Apesar disso, também são buscadas características como experiência no setor, experiência na função, comprometimento potencial com a empresa, certa fa-

cidade no trato com clientes e idoneidade. Neste último aspecto, inclusive, há crença de que a formação militar asseguraria, ou pelo menos reforçaria, a idoneidade da pessoa. Especificamente nas atividades relacionadas a custo, não há um perfil identificável, salvo alguma experiência na função ou em funções semelhantes. Busca-se, no máximo, pessoal com formação contábil de nível médio.

Em relação ao acesso do pessoal ao sistema, ele é restrito, principalmente no tocante às informações financeiras. Não há critérios claros para maior abertura de informações, caso necessário. Algumas informações de custos são repassadas, de forma agregada, somente para pessoas que comandam a organização: os dois acionistas, o gerente geral, o gerente comercial, a supervisora comercial (pessoa de confiança da família) e, de certa forma, a encarregada de contas a pagar. Essa última se justifica pela sua atuação de controle econômico e financeiro, desenvolvido basicamente sobre os desembolsos.

Para as três primeiras funções, justifica-se o pleno acesso pela importância estratégica das mesmas. No caso do gerente comercial, porque a empresa forma o preço de venda a partir do custo; para a supervisora comercial, pelo aspecto confiança. Uma das justificativas para a forte restrição de acesso é a alta rotatividade de pessoal, inclusive entre concorrentes. Assim, é de interesse da empresa restringir o acesso, evitando que informações econômicas e financeiras vazem para os demais competidores.

Referente ao nível de detalhamento do sistema de informações, 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, com fechamento de valores somente em nível muito agregado. Não são gerados relatórios para apoio à estratégia, e mesmo os de apoio gerencial são muito deficientes. Devido ao nível elevado de agregação dos dados, de forma geral os relatórios não contribuem para a gestão.

Os gestores manifestaram o entendimento de que existe flexibilidade para a montagem de controles. No entanto, essa percepção 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. Dito de outra forma, se não existe sistema (e conseqüentemente seus respectivos parâmetros), não há como afirmar que existe flexibilidade. 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 do gerente geral foi corroborada independentemente pelo gerente comercial.

Em termos de evolução dos controles de custo ao longo do tempo, o que se percebe é que 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, sobrepunhando 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.

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.

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" (diretor financeiro). Muitas decisões, atualmente, são tomadas sem firme convicção da realidade, muitas vezes prevalecendo a opinião da pessoa com maior poder ou maior capacidade de convencimento (retórica). A empresa tem, no máximo, uma interpretação tática dos dados econômico-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), essa empresa é a mais organizada do setor. Afirmou ainda que nesse setor é possível ser desorganizado. Talvez, por enquanto.

O Quadro 3 apresenta um resumo dos dados coletados na empresa.

Quadro 3 – Resumo das características dos estudos de caso.

Elemento	Descrição
Posição estratégica	Diferenciação.
Dimensões competitivas	Imagem, aparência, segurança.
Missão estratégica	Colher.
Configuração organizacional	Analista.
Vantagem baseada em recursos	Imagem (credibilidade) e envolvimento da força de trabalho
Direcionadores de custo	Escala e configuração do produto.
Monitoramento de recursos	Pessoal.
Influência dos agentes sobre o desenho do CEC	Início de estruturação.
Incertezas estratégicas	Aspectos legais, risco de moratória dos poderes estaduais, tecnologia, concorrentes e novos entrantes, segurança pública.
Propósito de uso de instrumentos	Preço de venda e controle histórico.
Atividades desenvolvidas	Controle de custos assistemático de algumas rubricas (viaturas, filiais, alguns clientes).
Pessoal envolvido	Sem clareza, formação militar, relações de confiança.
Níveis de acesso às informações (sistema)	Restritas, sem definição prévia, flexível, decidido ad hoc.
Detalhamento	Muito agregado, fixo.
Características dos relatórios	Poucos, precisos e inexatos.
Flexibilidade	Independência.
Evolução	Herança de atuação fracassada de controladoria "caixas pretas" decorrentes dessa herança.
Influência do CEC sobre a estratégia	Tentativa de gerar controles para aumentar a seletividade das ações estratégicas.
Coleta de dados	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.

ANÁLISE E DISCUSSÃO DO CASO

Controles de custo estratégicos, em sentido estrito, são carentes na empresa. 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 exista um sistema de controle iterativo.

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 gerados. 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 e fornecedores e outras forças competitivas), 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 uma decisão ocorre não por convicção em argumentos embasados em informações, mas por capacidade retórica do proponente da idéia.

Outro aspecto interessante, e que é necessário realçar, é um certo controle informal de custos, sociocomportamental, 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 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 empresa.

Por outro lado, controles de custo, e especificamente reduções, não são obtidos somente pela minimização dos desvios de conduta no uso de recursos e pela eliminação de desperdícios, mas também pela melhor gestão destes. E, para tanto, é condição necessária a idoneidade, mas ela é, por si só, insuficiente. É preciso, então, contar com pessoas qualificadas e de perfil adequado às suas funções e alinhadas à estratégia organizacional.

O foco em aspectos comportamentais é justificado na organização. Sendo uma empresa atuante na área de segurança

privada e, portanto, bastante dependente de regulamentação e cuja imagem pública pode ser determinante do seu sucesso, condutas inadequadas podem inviabilizá-la. Esse elemento é coerente com as dimensões competitivas aparência e imagem.

A falta de clareza e estruturação nos controles de gestão parecem ser decorrentes de alguns elementos: o histórico de constituição familiar da organização, a cultura do setor, experiência malsucedida na tentativa de implementação de uma área de controladoria e o perfil dos principais executivos. A conjunção desses elementos constitui um ambiente que torna difícil a melhor definição de sistemas de controles e maior previsibilidade. Esses aspectos são realçados por disputas de poder entre os dois sócios, exacerbando a atuação assistemática sobre os controles, na medida em que se buscam demonstrar pontos de vista específicos a partir de instrumentos desenvolvidos *ad hoc*.

Alternativas que poderiam melhorar o alinhamento entre os controles de gestão e a estratégia, com potencial resultado positivo sobre o desempenho, deveriam passar pela melhor definição dos papéis dos sócios e dos executivos. Isso requer a adoção de um modelo claro de gestão, com readequação do perfil dos principais executivos e maior estruturação. Esta última ação, em sintonia com o modelo de gestão adotado, ao estabelecer de forma sistemática instrumentos de controle, permitiria reduzir a incerteza (Simons, 1987) e suas conseqüências.

Finalmente, pode-se considerar que o baixo nível de funcionamento do controle estratégico de custos reflete a falta de clareza estratégica da organização. Uma maior clareza estratégica permitiria controles de custos também mais consistentes, aumentando a efetividade organizacional.

CONCLUSÕES

A metodologia de pesquisa usada neste trabalho permitiu mapear uma série de aspectos relacionados ao Controle de Custos para fins estratégicos. A proposta apresentou uma aderência bastante elevada ao caso estudado, permitindo compreender as relações entre os controles de custos utilizados e a estratégia. Embora o modelo original proposto por Diehl (2004) seja fortemente baseado em evidências empíricas, a abrangência do mesmo requer cuidados ao se assegurar sua aplicação de forma universal, a partir do caso estudado.

Especialmente em situações em que a menor estruturação formal e tradicional da empresa é realidade, e onde outros controles de custos, de cunho sociocomportamental estão presentes, o modelo mostra-se mais útil. De fato, o modelo faz um reconhecimento de situações existentes nas organizações e, através 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.

O modelo CEC permitiu identificar o uso de controles de cunho sociocomportamentais e cibernéticos, como preconizado por Fisher (1995) e Cunningham (1992), podendo ser consi-

derado um conjunto de controles de gestão. Como fora sugerido por Cunningham (1992), White (1996) e Davila (2000), o pequeno alinhamento entre estes e a estratégia organizacional leva a menor desempenho, visto tanto pelos desperdícios de recursos na organização como pela percepção dos executivos, que o consideram insatisfatório.

Ademais, foi possível evidenciar as opções estratégicas da organização. Neste aspecto, inclusive há falta de clareza. Ainda que implicitamente haja opções estratégicas, há, neste caso, falta de uma compreensão homogênea acerca das mesmas. Os elementos aqui usados permitiram mostrar estas dificuldades, visto que sobre vários destes não há claras definições ou reflexões, dificultando sua identificação. Ora, se um modelo de pesquisa se propõe a identificar a presença de um (ou mais) fenômeno e este se encontra presente de forma difusa no meio onde é medido, a resposta do modelo deve ser difusa; isto é, para um fenômeno difuso, a resposta do instrumento de medição deve mostrar essa difusão.

Quanto à proposta anterior de Shank e Govindarajan (1997), o modelo aqui proposto a contempla e amplia, permitindo a identificação dos elementos-chave destes autores: posicionamento estratégico, direcionadores de custos e cadeia de valor, este último de forma mais indireta e implícita que os primeiros. Além disto, em termos externos, a proposta é mais abrangente, pois analisa também os fatores ou dimensões competitivas e as incertezas estratégicas.

No tocante à observação de Otley (1999), sobre a carência de estudos que permitam estabelecer conclusões sobre as relações entre controles e estratégia, este estudo auxilia a compreensão destas relações, na medida em que esclarece o comportamento de alguns instrumentos frente à estratégia organizacional.

Em relação às observações de Cunningham (1992), sobre características diferenciadas para o CMS no apoio à estratégia, o modelo CEC contempla isto. No caso específico em questão, foi evidenciado o uso de cálculo de custos para apuração, a partir de uma sistemática própria, embora a forma como isso tenha sido feito não seja exatamente um exemplo de coerência estratégica.

Como apontado, alguns autores, versando sobre o CMS, advogam que este deva ser coerente com a estratégia organizacional, a fim de reforçá-la e aumentar sua efetividade. O modelo CEC permitiu, neste caso, evidenciar a baixa coerência entre os controles de custos e a estratégia, podendo esta ser, pelo menos parcialmente, razão para a falta de clareza estratégica e a percepção dos executivos de desempenho insatisfatório. Reforçando esta observação, a percepção dos executivos de que maior coerência entre os controles de custos e a estratégia (maior estruturação dos controles) permitiria maior efetividade organizacional.

O uso de controles de custos 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 co-

mum, ou seja, da estratégia. O trabalho desenvolvido permite identificar a existência ou não do alinhamento, oferecendo, então, oportunidades de melhoria da efetividade estratégica.

O modelo apresentado pode oferecer ao gestor a possibilidade de realizar um diagnóstico acerca de 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.

REFERÊNCIAS

- BARNEY, J. 1991. Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 1(17):99-120.
- COOPER, R. e SLAGMULDER, R. 1999. Intelligent cost system design. *Strategic Finance*, 80(12):18-20.
- CUNNINGHAM, G.M. 1992. Management control and accounting systems under competitive strategy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2):85-102.
- DAVILA, T. 2000. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25:383-408.
- DE QUEIROZ, A.D. 2002. *Controle de gestão – working paper*. Florianópolis, UFSC, 82 p.
- DIEHL, C.A. 2004. *Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado*. Florianópolis, SC. Tese de Doutorado em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 306 p.
- ECCLES, R.G. e PYBURN, P.J. 1992. Creating a comprehensive system to measure performance. *Management Accounting*, 74(4):41-44.
- FEURER, R. e CHAHARBAGHI, K. 1995. Performance measurement in strategic change. *Benchmarking for Quality, Management & Technology*, 2(2):64-83.
- FISHER, J. 1995. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14:24-53.
- GRANT, R.M. 1991. The Resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. *California Management Review*, 33(3):114-135.
- GREEN, S.G. e WELSH, M.A. 1998. Cybernetics and dependence: reframing the control concept. *Academy of Management Review*, 13(2):287-301.
- HENDERSON, B. 1979. *Henderson on corporate strategy*. Cambridge, Abt Books, 189 p.
- HENDERSON, R. e MITCHEL, W. 1997. The Interactions of organizational and competitive influences on strategy. *Strategic Management Journal*, 18:5-14. (Summer Special Issue, 1986-1998).
- HOFER, C.W. e SCHENDEL, D. 1978. *Strategy formulation: analytical concepts*. St. Paul, West Publishing, 218 p.
- JOHNSON, H.T. e KAPLAN, R.S. 1993. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro, Campus, 239 p.
- KAPLAN, R.S. 1988. One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, 66(1):61-66.

- KAPLAN, R.S. e COOPER, R. 1998. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo, Futura, 376 p.
- LANGFIELD-SMITH, K. 1997. Management control systems: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2):207-232.
- LORINO, P. e TARONDEAU, J.C. 1998. De la stratégie aux processus stratégiques. *Revue Française de Gestion*, 117:5-17.
- MILES, R.E. e SNOW, C.C. 1978. *Organizational strategy, structure, and process*. New York, McGraw-Hill, 274 p.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B. e LAMPEL, J. 2000. *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre, Bookman, 299 p.
- NORREKLIT, H. 2000. The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11(11):65-88.
- OTLEY, D. 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4):363-382
- PORTER, M.E. 1992. *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro, Campus, 512 p.
- PORTER, M.E. 1996. What is strategy? *Harvard Business Review*, 74(6):61-78.
- PORTER, M.E. 1997. *Estratégia competitiva - técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Rio de Janeiro, Campus, 362 p.
- PRAHALAD, C.K e HAMEL, G. 1991. The core competence of the corporation. In: C.A. MONTGOMERY e M.E. PORTER (org.), *Strategy: seeking and securing competitive advantage*. Boston, HBR, 501 p.
- RICARDINO FILHO, A.A. 1999. *Do steward ao controller, quase mil anos de management accounting*. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo – FEA-USP, 238 p.
- SHANK, J.K. e GOVINDARAJAN, V. 1997. *A Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 3ª ed., Rio de Janeiro, Campus, 340 p.
- SIMONS, R. 1987. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4):357-374.
- SIMONS, R. 1995. *Levers of control: how managers use innovative control systems do drive strategic renewal*. Boston, Harvard Business School, 215 p.
- WERNERFELT, B. 1984. A Resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5(2):171-180.
- WHITE, G.P. 1996. A survey and taxonomy of strategy-related performance measures for manufacturing. *IJOPM (International Journal of Operations Management)*, 16(2):42-61.
- YIN, R.K. 1994. *Case study research: design and methods*. 2ª ed., Thousand Oaks, Sage Publications, 171 p.

Submissão: 06/03/2006

Aceite: 16/10/2006

CARLOS A. DIEHL

Doutor em Engenharia de Produção pela UFSC, com doutorado sanduíche pela HEC/Montreal
Professor do Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS.

E-mail: cd@unisinios.br

Av. Unisinios, 950 Cristo Rei CEP 93022-000 São Leopoldo-RS

ANTÔNIO DIOMÁRIO DE QUEIROZ

Doutor em Economia do Desenvolvimento pelo Institut d'Étude du Développement Économique et Social, Université Paris. Professor aposentado da UFSC (Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção). Ex-Secretário Estadual de Ciência e Tecnologia de SC. Ex-Reitor da UFSC.

E-mail: diomarioq@terra.com.br

Rua Aldo Queiroz, 141, Santo Antônio de Lisboa CEP 88050-340 Florianópolis – SC