



Universidade do Estado do Rio De Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

José Miguel Maria Alonso Flores Rodrigues da Silva

**Controle de gestão em empresas familiares que atuam no setor de serviços:
Estudo de casos**

Rio de Janeiro
2010


Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

José Miguel Maria Alonso Flores Rodrigues da Silva

**Controle de gestão em empresas familiares que atuam no setor de serviços:
Estudo de casos**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao programa de Mestrado em Ciências Contábeis da faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Josir Simeone Gomes, D. Sc.

Rio de Janeiro
2010

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/CCS/B

S586

Silva, José Miguel Maria Alonso Flores Rodrigues da
Controle de gestão em empresas familiares que atuam no
setor de serviços: estudo de casos / José Miguel Maria Alonso
Flores Rodrigues da Silva.-2010.
110 f.

Orientador: Josir Simeone Gomes
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de
Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

1. Empresas - Brasil - Condições econômicas-Teses. 2.
Prestação de serviços - Brasil - Condições econômicas - Teses.3.
Controle organizacional - Estudos de casos-Tese.I. Gomes, Josir
Simeone.II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
Faculdade de Administração e Finanças.III.Título.

CDU 658:338(81)

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

José Miguel Maria Alonso Flores Rodrigues da Silva

**Controle de gestão em empresas familiares que atuam no setor de serviços:
Estudo de casos**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao programa de Mestrado em Ciências Contábeis da faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovado em _____

Banca Examinadora: _____

Professor Doutor Josir Simeone Gomes (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças (UERJ)

Professor LD. Lino Martins da Silva
Faculdade de Administração e Finanças (UERJ)

Professora Doutora Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (UFRJ)

Rio de Janeiro
2010

DEDICATÓRIA

À Paula, minha amada esposa por sua compreensão e amor, sem os quais seria impossível chegar até aqui. Aos meus lindos príncipes Rafael e Davi por compreenderem os momentos de minha ausência e me alegrarem nos momentos difíceis. À minha linda princesa Sofia que nasceu juntamente com este trabalho e foi minha companheira de algumas madrugadas. Obrigado pelo amor, carinho e presença.

AGRADECIMENTOS

É incrível como viver é uma constante aprendizagem. Quem não acha que já sabe de tudo um pouco? Esse é um sentimento que muitas vezes senti ao longo da minha vida, mas diariamente vejo que ainda tenho muito a aprender. Hoje, depois de cumprir mais essa fase da minha vida e após quatro décadas de existência, penso no que se passou e fico orgulhoso. Orgulhoso pelos pais que tenho, orgulhoso pela família que constituí, orgulhoso dos meus filhos, sinto orgulho ainda pelos meus professores, orgulhoso pelos patrões que tive. Esse orgulho nasceu justamente do que aprendi com a vida. A escola da vida é algo fundamental para ser feliz. Por isso, agradeço à Vida.

Depois de muito filosofar no Vácuo é que percebi como é importante viver. Vejo o que se passou comigo e como descobri a importância das funções que exerço. Descobri como são importantes meus pais e como é difícil ser pai e saber educar. Só aprendi isso depois que meus filhos nasceram. Descobri como são importantes meus professores e como é difícil ensinar. Só aprendi isso depois que passei a ser professor. Descobri como foram importantes meus patrões e como é difícil ser patrão e saber liderar. Só aprendi isso depois que passei a empregar e deixei de ser empregado.

Por isso, agradeço a meus pais pela educação que me deram, pelo carinho e amor que me dão. A meus irmãos pela amizade. A Dermeval e Liliam, meus queridos sogros, pelo tempo dedicado em me ajudar. Agradeço a meus professores pelo que me ensinaram e pela paciência com minha ignorância. Agradeço a meus ex-patrões pela confiança depositada. Esses foram alguns dos principais alicerces que possibilitaram este trabalho.

Agradeço a todos os professores que passaram ao longo dos meus momentos de aluno, em especial, ao Prof. Dr. Josir Simeone Gomes, que me apoiou nessa dissertação e mesmo com todas as minhas limitações, que foram muitas, foi compreensivo e não desistiu. Também agradeço a todos os patrões que tive, em especial ao Dr. Alberto de Macedo Vieira de Abreu, que foi importantíssimo na minha vida profissional e depositou uma enorme confiança em mim.

Obrigado a meus colegas de trabalho por terem participado em muitos momentos desta dissertação, mesmo sem perceberem que estavam contribuindo, e muito. Também a meus colegas de mestrado pela ajuda e amizade.

Agradeço à UERJ e aos seus funcionários, principalmente aos do mestrado, pela ajuda sempre imediata.

Seria impossível não deixar de agradecer à minha esposa Paula – mulher fantástica, companheira insubstituível e mãe maravilhosa que me apoiou em cada momento dessa dissertação.

Obrigado às empresas deste estudo por terem cedido não só o material, mas o tempo das pessoas, sem os quais esta dissertação não existiria.

Tenho muito a agradecer a Deus pela saúde, felicidade e paz na vida.

Enfim, esses são os responsáveis por mais esse importante passo.

RESUMO

SILVA, José Miguel Maria Alonso Flores Rodrigues da. **Controle de gestão em empresas familiares que atuam no setor de serviços: estudo de casos.** 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

Atualmente, diversos fatores tornam o setor das empresas prestadoras de serviços o mais importante da economia brasileira. Esse é o setor da economia que mais cresce e mais emprega trabalhadores. Ele representava em 2006, 85,8% das empresas do país, crescendo 34% durante o período compreendido entre os anos de 1999 a 2006. Realizou-se estudo de casos de natureza descritiva com dados primários e secundários, objetivando-se estudar a relação em termos de proximidade ou afastamento do sistema de controle de gestão de cinco empresas familiares prestadoras de serviços, com o plano referencial extraído da literatura pesquisada. O objetivo da pesquisa foi responder a seguinte questão: *o sistema de controle gerencial das empresas pesquisadas possui relação de proximidade ou afastamento com os determinantes encontrados na literatura sobre o assunto?* Os resultados demonstram que o sistema de controle gerencial das empresas pesquisadas, possui relação de proximidade com os determinantes encontrados na literatura sobre o assunto.

Palavras-Chave: Sistema de Controle Gerencial; Setor das empresas prestadoras de serviços; Empresas prestadoras de serviço.

ABSTRACT

Currently, several factors make the sector of service providers the most important in the Brazilian economy. This is the industry's fastest growing area and employs more workers. It represented in 2006, 85.8% of companies in the country, growing 34% during the period between the years 1999 to 2006. Descriptive case studies were made with primary and secondary data, aiming to study the relationship of proximity or distance of the control system for the administration of five family business service providers, with the references extracted from literature. The research aimed to answer the following question: The system management control of the companies surveyed have close or distant relationship with the determinants in the literature about the subject? The results show that the system of management control of the companies surveyed has close relationship with the determinants in the literature about the subject.

Keywords: Management Control System; Companies providing service; Companies providing service.

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

Quadro 1	Vantagens e desvantagens da descentralização	19
Quadro 2	Pensamento dos principais autores do período clássico sobre Controle Gerencial	21
Quadro 3	Tipologia de controle	32
Quadro 4	Tipos de Controles Organizacionais	33
Quadro 5	Evolução dos empregos nos Estados Unidos	47
Quadro 6	Distribuição percentual do número de empresas, do pessoal ocupado total assalariado e dos salários e outras remunerações, segundo seções da CNAE de serviços - Brasil – 2006	48
Quadro 7	Variação e participação dos mercados econômicos no PIB Brasileiro das 500 maiores empresas em 2007	49
Quadro 8	Classificação dos serviços segundo Teboul.	52
Quadro 9	Classificação dos serviços proposta por Correa & Caon	55
Quadro 10	Classificação dos serviços proposta por Dalledonne.	57
Figura 1	Síntese do plano de referências retirado da literatura.	61
Quadro 11	Objetivos organizacionais das empresas pesquisadas	91
Quadro 12	Estrutura organizacional das empresas pesquisadas	91
Quadro 13	Instrumentos de controle gerencial das empresas pesquisadas	92
Quadro 14	Precificação das empresas pesquisadas	92
Quadro 15	Avaliação de desempenho das empresas pesquisadas	93
Quadro 16	Custos das empresas pesquisadas	93
Quadro 17	Particularidades do sistema de controle gerencial das empresas pesquisadas	94
Quadro 18	Classificação e características das variáveis relacionadas as particularidades do setor de serviços	98
Quadro 19	Sumário das respostas a questão da pesquisa proposta pelo estudo	99

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	14
1	REVISÃO DA LITERATURA EM SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL	18
1.1	O Sistema de Controle Gerencial	18
1.2	Principais Abordagens Sobre Controle Gerencial	19
1.3	Cultura e Congruências de Objetivos	23
1.4	A Importância da Estratégia para o Sistema de Controle Gerencial	25
1.4.1	<u>Visão da Empresa</u>	26
1.4.2	<u>Valores da Empresa</u>	27
1.4.3	<u>Ambiente Interno e Externo</u>	27
1.4.3.1	<u>Ambiente Externo</u>	28
1.4.3.2	<u>Ambiente Interno</u>	29
1.5	Tipologias Adotadas para o Sistema de Controle Gerencial	30
1.6	Grau de Diversificação da Empresa	33
1.7	Descentralização	35
1.8	Instrumentos de controle gerencial	37
1.8.1	<u>Orçamentos</u>	37
1.8.2	<u>Precificação</u>	40
1.8.3	<u>Custos</u>	42
1.8.4	<u>Avaliação de desempenho</u>	44
2	A IMPORTANCIA DO SETOR DE SERVIÇOS	46
2.1	Características do Setor de Serviços	49
2.2	Classificação dos Serviços	51
2.2.1	<u>Serviços de massa</u>	53
2.2.2	<u>Serviços profissionais</u>	53
2.2.3	<u>Serviços de massa “customizados”</u>	54
2.2.4	<u>Serviços profissionais de massa</u>	54
2.2.5	<u>Lojas de serviços</u>	54

2.2.6	<u>Prestação de serviços intermediada por um indivíduo</u>	55
2.2.7	<u>Prestação de serviços Automática</u>	56
2.2.8	<u>Prestação de serviços sem intermediários</u>	56
2.3	Controle gerencial em empresas prestadoras de serviços	57
3	METODOLOGIA	60
3.1	Tipo de Pesquisa	60
3.2	Definição das questões da Pesquisa	60
3.3	Plano Referencial	61
3.4	Roteiro das Entrevistas	62
3.5	Critério de Seleção das Empresas	63
3.6	Coleta de Dados	64
3.7	Análise dos Dados	64
3.8	Limitações do Método	65
4	DESCRIÇÃO DOS CASOS	66
4.1	Control Lab Controle de Qualidade Para Laboratórios Ltda	66
4.1.1	<u>A Empresa e seus serviços</u>	66
4.1.2	<u>Sistema de Controle Gerencial</u>	67
4.2	Berttoni Indústria e Comércio de Roupas Ltda	72
4.2.1	<u>A Empresa e seus serviços</u>	72
4.2.2	<u>Sistema de Controle Gerencial</u>	74
4.3	JMR Consultoria Tributária e Contabilidade Ltda	76
4.3.1	<u>A Empresa e seus serviços</u>	76
4.3.2	<u>Sistema de Controle Gerencial</u>	78
4.4	Salada Carioca	81
4.4.1	<u>A Empresa e seus serviços</u>	81
4.4.2	<u>Sistema de Controle Gerencial</u>	84
4.5	Locatipos Serviços Ltda	85
4.5.1	<u>A Empresa e seus serviços</u>	85
4.5.2	<u>Sistema de Controle Gerencial</u>	87
5	ANÁLISE DOS CASOS	91

5.1	Análise das variáveis relacionadas ao sistema de controle gerencial	91
5.2	Análise das variáveis relacionadas as particularidades do setor de serviços.	97
5.3	Resposta a questão da pesquisa.	99
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS	101
6.1	Considerações finais	101
6.2	Sugestões para futuras pesquisas	102
	REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	104
	ANEXO A – Roteiro da entrevista	109
	ANEXO B – Modelo da carta enviada as empresas	110

INTRODUÇÃO

Em um ambiente cada vez mais competitivo e complexo, a demanda por informações que suportem a gestão de produtos e processos é cada vez mais necessária para a manutenção das atividades e remuneração das empresas, as quais necessitam identificar quais atividades não agregam valor ao seu cliente.

Nas últimas décadas, as empresas têm se deparado com diversos fenômenos que ameaçam sua sobrevivência e manutenção de suas atividades. A tecnologia evolui em velocidade nunca antes observada, a informação é muito mais compartilhada e acessível, a globalização diminui as distâncias e supera fronteiras, assim como a consolidação da gestão da qualidade, empurram as organizações a um ambiente cada vez mais competitivo.

Fazer com que as atividades sejam desempenhadas de acordo com a estratégia traçada de forma oportuna e adequada ganha cada vez mais força e uma conotação de sobrevivência, ao passo que no passado era apenas uma vantagem competitiva.

Este trabalho visa evidenciar em cinco estudos de casos de empresas familiares cariocas prestadoras de serviços, o sistema de controle gerencial adotado por cada uma delas, verificando, através da elaboração do quadro de referências retirado da literatura, a comparação com a realidade de cada uma. Para tanto, ele se inicia com o delineamento, justificativas e organização da pesquisa, partindo para a contextualização do tema abordado e, em seguida, para a abordagem da situação-problema da pesquisa.

Delineação do Problema

As pessoas que detêm o controle sobre as empresas, possuem objetivos e desejam atingi-los para obter os resultados planejados. Isso decorre das estratégias estabelecidas por seus executivos ou grupo de gerentes, sendo que estes utilizam processos para garantir que os demais membros da empresa respeitem as estratégias estabelecidas. Esse processo é chamado de “sistema de controle gerencial”. Entretanto, ao se estudar esse sistema, verifica-se que quando a estratégia é analisada, ela pode apresentar mais de uma forma de execução. Este é o ponto de concentração dessa pesquisa. Para tanto, foi realizado um estudo em

cinco empresas localizadas na cidade do Rio de Janeiro. Uma certificadora de qualidade do setor de patologia clínica humana e veterinária, uma facção de costura, uma empresa de contabilidade e consultoria, um restaurante, e uma empresa de locação de mobiliários e eletrodomésticos. Embora todas as empresas estudadas atuem no setor de serviços, elas possuem mercados e atividades distintos.

Pretende-se observar o sistema de controle gerencial dessas empresas e, em consequência, as características da organização mais determinantes para preferência por um ou outro sistema de controle gerencial.

Mesmo as empresas pertencentes a um mesmo setor da economia, o terciário, possuem processos e controles gerenciais diferentes. Entretanto, a partir do estudo de caso, pretende-se verificar se há semelhanças nas atividades empresariais. Caso haja, pretende-se estudar essas semelhanças e observar se o elo entre a estratégia e o sistema de controle gerencial é estreito entre as empresas.

Para a percepção de semelhanças no sistema de controle gerencial será elaborado o quadro de referencial teórico comparando-o com a realidade de cada empresa.

Justificativa da Pesquisa

Mesmo as empresas pertencentes a mercados e atividades distintas, podem possuir estratégias e sistemas de controle gerencial semelhantes. As diferenças entre as empresas e seus setores de atuação podem dificultar a elaboração de estratégias e em consequência, a implantação de sistemas de controle de gestão. Entretanto, a partir do estudo de caso de cinco empresas, pretende-se estudar as características do sistema de controle de gestão de empresas prestadoras de serviços confrontados com o quadro de referencial teórico elaborado para a pesquisa.

Proposta e Objetivos do Estudo

O objetivo do trabalho é verificar, através da utilização do método do estudo de casos aplicado em cinco empresas familiares prestadoras de serviços da cidade do Rio de Janeiro, a proximidade ou afastamento do sistema de controle de gestão com os determinantes encontrados na literatura sobre o assunto.

Organização da Pesquisa

Visando dar uma melhor fundamentação, o trabalho apresenta-se organizado em seis capítulos que foram estruturados para um adequado encadeamento lógico da pesquisa. No início do trabalho consta a introdução em que se apresentam a delimitação do problema, a justificativa da pesquisa e a proposta e objetivos do estudo.

O referencial teórico desse trabalho foi dividido em nos dois primeiros capítulos, para facilitar a exposição e o entendimento do tema dessa dissertação.

No primeiro capítulo está o referencial teórico sobre sistemas de controle gerencial retirado da literatura pesquisada e os principais conceitos sobre o tema. Posteriormente se buscou relacionar os sistemas de controle gerencial com as estruturas organizacionais, objetivos organizacionais, instrumentos de controle gerencial, avaliação de desempenho, entre outros.

No segundo capítulo foi feita uma abordagem sobre o referencial teórico acerca da importância do setor de serviços, no qual foram discutidas as características desse setor e a classificação dos serviços em relação aos possíveis tipos existentes. Também neste capítulo apresenta-se o referencial teórico sobre controle gerencial em empresas prestadoras de serviços.

No terceiro capítulo descreveu-se a metodologia utilizada na dissertação. Apresenta-se nesse capítulo a tipologia da pesquisa e a definição das questões da pesquisa, entre outras informações relevantes para a escolha da metodologia utilizada.

O estudo dos casos, assim como o referencial teórico, apresenta-se em dois capítulos (4 e 5) para uma melhor estruturação lógica da dissertação.

No quarto capítulo descrevem-se os casos com uma apresentação de cada empresa e seus sistemas de controle gerencial.

No quinto capítulo apresenta-se a análise dos casos levando-se em consideração os casos estudados e sua relação com as variáveis relacionadas ao sistema de controle gerencial e as particularidades do setor de serviços. Também nesse capítulo, apresenta-se a resposta a questão da pesquisa.

No sexto capítulo encontram-se as considerações finais originadas pela pesquisa desenvolvida. Posteriormente são feitas algumas sugestões para futuras

pesquisas.

Na sequência apresentam-se as referências bibliográficas utilizadas nesta pesquisa como sustentação do referencial teórico, e os anexos utilizados.

1 REVISÃO DA LITERATURA EM SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Objetiva-se neste capítulo evidenciar os elementos que formam o quadro de referências, elaborado através da revisão da literatura sobre sistemas de controle gerencial utilizados para compreensão desse sistema nas empresas prestadoras de serviços.

1.1 O Sistema de Controle Gerencial

As pessoas que detêm o controle sobre as empresas possuem objetivos e desejam atingi-los para obter os resultados planejados. Isso decorre das estratégias estabelecidas por seus executivos ou grupo de gerentes que utilizam processos para garantir que os demais membros da empresa respeitem as estratégias estabelecidas. Esse processo é conhecido como “controle gerencial”.

O controle gerencial é um processo decorrente de pessoas e não é automático. As informações importantes nesse sistema são constantemente identificadas pelos sentidos humanos. Para que ele ocorra, deve existir uma interação de pelo menos um executivo com uma outra pessoa. (Anthony e Govindarajan, 2001, p. 31)

Dessa forma, o controle gerencial é uma constante interação entre indivíduos com um objetivo comum e, sendo assim, o tipo de gestão praticado afeta diretamente o sistema de controle gerencial. Conforme Gomes e Salas (2001, p. 55) as características da organização mais determinantes para preferência por um ou outro sistema de controle gerencial são: sua dimensão, a relação da propriedade, a cultura, o estilo dos gerentes e as relações interpessoais, o grau de descentralização e a forma da atividade. O mesmo autor destaca que as características do controle organizacional também serão influenciadas pelo tipo de contexto social e o grau de descentralização. Anthony e Govindarajan (2001) resumem as vantagens e desvantagens da descentralização no seguinte quadro:

Quadro 1 – Vantagens e Desvantagens da descentralização

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> • motivação dos gerentes de níveis inferiores; • incentivo à rápida tomada de decisão; • aumento de responsabilidade e comprometimento; • cooperação no desenvolvimento e melhoria de processos; • melhoria de foco na resolução de problemas 	<ul style="list-style-type: none"> • divergência de objetivos; • realização de atividades em duplicidade; • diminuição da lealdade com o topo organizacional; • aumento nos custos de levantamento de informações

FONTE: Gomes e Salas (2001, p.111).

1.2 Principais Abordagens sobre Controle Gerencial

Para uma adequada fundamentação da pesquisa proposta e diante das diversas definições acerca do assunto, realizou-se uma revisão das principais abordagens vigentes sobre controle gerencial.

Para tanto, apresenta-se sucintamente as principais abordagens sobre controle gerencial, utilizando o estudo desenvolvido por Rodrigues (2003) e Gomes (1983). A abordagem utilizada divide-se em dois períodos. O primeiro compreende as abordagens clássicas de controle gerencial que são os vigentes até o início da década de 80. O segundo compreende o período posterior a década de 80.

Conforme Anthony e Govindarajan (2001), controle de gestão é o processo em que os gestores procuram obter e administrar os recursos de forma eficaz e eficientemente. Sua perspectiva é racional e focada nos centros de responsabilidade, sendo estes geridos por indicadores financeiros relacionados a variáveis chaves. Dessa forma, há a comunicação de forma clara entre os objetivos, e posteriormente a análise dos desvios, assim, assegura-se que cada responsável se oriente para os objetivos da organização.

A proposta de Anthony e Govindarajan (2001) pressupõe a existência de diversos níveis de decisão e é baseado na congruência de objetivos, ou seja, fazer com que o objetivo dos indivíduos coincida com os objetivos estabelecidos como sendo da organização. A mensuração financeira é a forma de avaliação.

Esse autor baseia-se numa estrutura desenvolvida para que os objetivos da organização sejam alcançados pela coerência da gestão praticada pelos administradores, entretanto, o modelo não considera os valores pessoais dos indivíduos. Isso é decorrente da aceitação da necessidade de controle sobre os elos

do processo de controle gerencial.

Já para Lorange e Morton (1974) a preocupação é a necessidade dos sistemas de controle de gestão serem modificados continuamente para refletirem a evolução dos padrões organizacionais, os quais evoluem em complexidade com o tempo e situações. Nessa visão, o uso de variáveis não monetárias é valorizado e necessário.

Outro ponto fundamental é a influência das variáveis externas e internas que causam a necessidade de adaptações no sistema de controle gerencial, dessa forma, o planejamento estratégico de longo prazo passa a influenciar o sistema de controle gerencial à medida que o planejamento estratégico é desenvolvido, visando as expectativas de mudanças do ambiente externo.

Com isso, a instabilidade do meio-ambiente faz com que as medidas monetárias percam o valor e passem a ser insuficientes, obrigando a organização a levar em consideração a sua diversificação e complexidade. Passa-se então, a desenvolver sistemas de planejamento e controle que se adaptem a essas variações, criando sistemas mais flexíveis que visem variáveis não monetárias.

Já Hofstede (1975) sugere o processo homeostático. Para o autor, não se deve considerar a divisão do trabalho em unidades controladas e controladoras. Deve-se tomar como prioridade os objetivos dos indivíduos em coalizão com a organização, deve-se dar ênfase na negociação e preocupar-se em corrigir o processo e não o resultado.

A tipologia de Hofstede (1975) é baseada no pensamento de que se os objetivos são ambíguos, o único tipo de controle é político. Se a ambiguidade é solucionada não há como se medir o resultado, dessa forma, o controle é baseado no julgamento. Leva ainda em consideração que se as atividades são repetitivas, ao se medir o resultado, o controle é intuitivo. Caso as atividades não sejam repetitivas, o controle é por tentativa e erro. Se as atividades não são repetitivas e se conhece o efeito das intervenções, o controle é técnico. Se as atividades forem repetitivas o controle é rotineiro.

Assim, deve-se primeiro estudar a natureza da situação para adequar o sistema de controle e ter uma visão mais ampla, levando em consideração um processo sociopsicológico. A base de concentração desse pensamento é em variáveis políticas, valores e julgamento, passando o controle de rígido para o autocontrole dos indivíduos. Hofstede (1975) passa assim, a não considerar a

divisão do trabalho da forma tradicional, dividido em unidades controladas e controladoras e passa a sugerir o processo homeostático.

Na visão de Flamholtz (1979), os sistemas de controle gerencial são mais probabilísticos do que determinísticos e o inadequado entendimento da natureza do controle causa sistemas deficientes. Para esse autor o sistema deve ser projetado visando o aumento da probabilidade dos indivíduos comportarem-se para alcançar os objetivos traçados.

Para o autor, o objetivo é a congruência de objetivos alcançada com a maximização das variáveis favoráveis. Para isso, descarta o controle sobre as pessoas e eleva a influência sobre elas, visando critérios como a validade, a confiabilidade e relevância comportamental, caso contrário, o sistema não terá funcionalidade adequada.

Rodrigues (2003) sintetiza o pensamento desses autores conforme o quadro a seguir:

Quadro 2 – Pensamento dos principais autores do período clássico sobre Controle Gerencial

Autor	ANTHONY	LORANGE E MORTON	HOSFSTEDE	FLAMHOLTZ
OBJETIVO	Utilizar com eficácia e eficiência os recursos	Ajudar a administração na consecução dos objetivos da organização	Focar os objetivos das pessoas e não da organização	Maximizar as condições favoráveis que levam ao <i>goal congruence</i>
VARIÁVEL CHAVE	Recursos e motivação	Meio ambiente	Negociação	Motivação
CARACTERÍSTICA DO SISTEMA	Determinística	Contingente	Probabilística	Motivação
FLEXIBILIDADE DO SISTEMA	Rígido	Flexível	Flexível	Flexível
FUNÇÕES BÁSICAS	Fazer com que os objetivos das pessoas coincidam com os objetivos da organização. (motivação racional)	Identificar variáveis de controle e planos de C.P. integrados aos de L.P. (diagnóstico dos desvios)	Estar centrado em variáveis políticas como: julgamento, valores, normas e estrutura organizacional (autocontrole)	Influenciar o comportamento dos membros da organização, aumentando a probabilidade de alcançarem os objetivos da organização

FONTE: Rodrigues (2003, p.11).

No início da década de 80, diversos trabalhos chamam a atenção para a existência de uma crise na contabilidade de gestão. Atribui-se a essa crise os fatores que dificultam a utilização da contabilidade de gestão e que permita potencializar a tomada de decisão. Uma das causas apontadas é uso indevido de medidas de avaliação de desempenho, baseadas somente em indicadores financeiros. (Gomes e

Salas 2001, p.13).

Percebe-se que essa limitação relaciona-se à inexistência de modelos adequados que permitam estruturar o comportamento individual e organizacional, possibilitando a medição que resulte na avaliação adequada das pessoas. Os modelos existentes nesse período ignoram as variáveis humanas e culturais no processo de controle, sendo assim, criam a visão equivocada de que tudo estaria sob controle com o uso de indicadores.

Para Gomes e Salas (2001, p. 14) a maior complexidade das organizações e o dinamismo imposto pelo mercado propiciam um ambiente de maior incerteza, o qual supõe decisões de caráter pouco rotineiro, em situações difíceis de estruturar e analisar. Para o mesmo autor, a criação de modelos preditivos neste cenário é também pouco válida. Nessa situação, destacam-se as atividades de difícil previsão e que possuem um resultado final incerto, nas quais a criação de um modelo que prioriza a orientação quanto ao comportamento sobre as decisões das pessoas envolvidas.

A partir dessa década, a necessidade do cliente passou a ser o foco principal das empresas. Dessa nova realidade surge uma forma de administrar baseada na orientação do comportamento e tomada de decisão. Ela utiliza mecanismos de administração em que se dá prioridade aos que estão de acordo com a cultura, estrutura e estratégia da organização. Surge também a visão de que o ambiente externo é um determinante do sucesso do sistema de gestão e, dessa forma, passa-se também a dar preferência para os mecanismos que estão de acordo com o ambiente externo.

Gomes e Salas (2001, p. 19) enumera essa nova visão relacionando algumas mudanças sugeridas pelo novo cenário a partir da década de 80:

- tecnologia é cada vez mais um fator decisivo;
- aceleração das mudanças de valores e hábitos de comportamento social e das relações humanas;
- mudanças políticas mundiais importantes proporcionam evolução do cenário econômico-social;
- surgimento de novos países industriais.

O avanço e barateamento da tecnologia marcaram essa fase se tornando um fato importante para que as atividades industriais começassem a perder a importância por possuírem rotinas e, em conseqüência, serem de fácil

sistematização. Essa situação passa a ser um dos principais fatores para o aumento da participação do setor de serviços na economia mundial.

Esse novo cenário também faz surgir a necessidade de estruturar o comportamento humano atuante nas empresas e reduzir seu peso financeiro sobre as atividades organizacionais, entretanto, surgem dificuldades relacionadas a essas necessidades, das quais destacam-se as seguintes:

- a incerteza no resultado financeiro causada pelo impacto originado das mudanças no comportamento;
- a influência dos aspectos externos;
- a margem de autonomia que o ser humano possui sobre as tarefas.

1.3 Cultura e Congruências de Objetivos

A visão da necessidade de estruturar o comportamento humano e a percepção de que a autonomia dos indivíduos possui uma grande influência sobre a execução das tarefas, evidencia a importância da cultura no sistema de controle gerencial.

A cultura organizacional segundo Hitt (2005) é o conjunto de ideologias, símbolos e valores centrais, que é compartilhado em toda organização e que direciona a maneira como ela realiza negócios. A cultura de uma empresa, principalmente seus valores, influenciam diretamente a estratégia que a empresa toma e a relação que ela tem com a descentralização. Esta cultura organizacional é resultado de basicamente dois fatores: 1º) os valores dos fundadores e da alta gerência; 2º) os valores da cultura nacional.

Por exemplo, diversos estudos sociológicos clássicos, como Buarque de Hollanda (1995), mostram o Brasil como uma sociedade em que o paternalismo e o autoritarismo ainda são características muito fortes. Rodrigues (1984) mostra a cultura brasileira como um determinante da centralização do processo decisório, afirmando que a tendência brasileira é manter o processo decisório em uma cúpula em torno da família no caso de empresas familiares.

Para Gomes e Salas (2001, p.133) a importância do estudo da cultura, deve-se a influência que o sistema de controle gerencial possui da cultura organizacional

e do meio ambiente, já que o sistema de controle gerencial deve espelhar os valores, crenças e expectativas dos indivíduos ou grupos que se relacionam com a organização.

Já Anthony e Govindarajan (2001, p. 35) sob a perspectiva da adaptação estratégica e organizacional, explicam a congruência de objetivos. Os executivos embora tenham objetivos pessoais, devem procurar atingi-los auxiliando o alcance dos objetivos determinados como sendo da organização. Para os autores, a completa congruência de objetivos é algo impossível de ser atingido devido aos objetivos individuais de cada indivíduo (Anthony e Govindarajan, 2001, p. 140), entretanto, o sistema de controle gerencial deve aproximar-se o mais possível da direção pretendida. Dessa forma, ao conduzir a organização na direção dos objetivos determinados, o controle gerencial está se concentrando na execução das estratégias.

Rodrigues (2003, p. 12) retrata essa visão ao explicar que:

o controle gerencial passa a ser considerado a partir de duas perspectivas: uma perspectiva estratégica e uma perspectiva organizacional. Na primeira, trata-se de facilitar a adaptação estratégica da organização em seu ambiente ou contexto social; na segunda, trata-se de assegurar que toda organização se oriente conjuntamente na direção dos objetivos dos membros da alta administração. Sendo que ambas perspectivas devem ser direcionadas para o desempenho.

Segundo Anthony e Govindarajan (2001) e Kaplan (1998) um dos principais desafios de se conduzir uma empresa é manter certo nível de congruência entre os objetivos organizacionais e os objetivos dos gerentes de níveis menores. Kaplan (1998) ainda afirma que em ambientes complexos, obter a perfeita sincronia entre os objetivos da corporação e das unidades é praticamente impossível. Van der Steede (1997) mostra esta relação entre a falta de congruência nos objetivos e perda de controle da administração central nas decisões dos níveis hierárquicos menores. Segundo o mesmo autor, a perda de controle ocorre quando os gerentes corporativos não são adequadamente informados sobre operações internas e variáveis ambientais externas, possibilitando práticas gerenciais disfuncionais.

Em complemento à visão da congruência de objetivos, Eisenhardt (1985) utiliza a teoria da agência – uma área de estudo da economia que se preocupa com a relação entre dois grupos – quando um transfere poder decisório para outro em um

ambiente de assimetria de informações e custos que esta transferência provoca, para estudar as relações onde o controle gerencial é necessário. Pode-se ver a relação entre gerentes corporativos e de unidade de negócio como uma relação agente-principal, pois acontece a transferência de poder de decisão da cúpula administrativa para as unidades de negócio, podendo trazer diversos custos, os chamados custos de agência, se os interesses de ambos os grupos não estiverem alinhados. Uma empresa em que o processo de descentralização não atinge níveis altos é mais provável que não sofra com estes problemas na relação entre gerentes.

Já para Horngren *et al* (2004, p. 300) as decisões de planejamento e controle, a motivação do comportamento e a avaliação do desempenho dos empregados, através do sistema de controle gerencial são possíveis mediante uma integração lógica de técnicas que reúnem as informações necessárias para que isso aconteça. Também para esses autores a congruência de objetivos necessita da motivação dos empregados por meio de recompensas.

Gomes e Salas (2001) ressaltam a influencia que a incerteza ocasionada pela atual complexidade organizacional causam ao sistema de controle gerencial, dificultando muito a definição de objetivos e a correta visão do processo de transformação e decisão. Para os autores:

A maior hostilidade está associada à forte concorrência que caracteriza os mercados atuais. Nessas condições, torna-se difícil prever as mudanças no contexto social e seu impacto na organização, dificultando de forma relevante o planejamento e o controle das atividades. (Gomes e Salas, 2002, p. 14).

1.4 A Importância da Estratégia para o Sistema de Controle Gerencial

O elo entre a estratégia e o controle gerencial é muito estreito, pois o principal objetivo dos sistemas de controle gerencial é garantir que a empresa siga no seu plano original, conforme afirma Merchant (1982). Anthony e Govindarajan (2002, p. 87) concordam ao acrescentar que o sistema de controle gerencial é um instrumento de atuação balizada por estratégias. Para os mesmos autores deve haver a constante preocupação na idealização de sistemas de controle gerencial para que eles estejam induzindo o comportamento dos indivíduos ao que é estabelecido para a estratégia.

Para Ghemawat (2000) a estratégia empresarial é o processo de determinação de objetivos de longo prazo de uma empresa, bem como, os cursos de ação e as alocações de recursos necessários à consecução destes objetivos.

A estratégia está cada vez mais constante nas empresas devido às mudanças da economia que obrigam as empresas a serem flexíveis e reagirem às alterações competitivas de mercado. Os mercados estão cada vez mais dinâmicos e as tecnologias sempre em transformação. Em paralelo, a busca pela melhor produtividade, pela alta qualidade e velocidade, propagou uma quantidade extraordinária de ferramentas e técnicas gerenciais que visam que a empresa supere em desempenho os concorrentes. Isso só se consegue através das diferenças verdadeiras que cada um possui em relação ao mercado, ou seja, se a empresa realmente proporcionar maior valor aos clientes ou gerar valor comparável a um custo mais baixo, ou os dois em conjunto.

Esse cenário exige que a empresa possua organização na sua estratégia, entretanto, embora determinados cenários introduzam novas formas de fazer negócios, os fundamentos da concorrência continuam os mesmos. Da mesma maneira, a formulação do planejamento estratégico, mesmo que baseada em novas ferramentas ou novos cenários possui componentes na formação do diagnóstico estratégico que seguem os fundamentos tradicionais (Porter, 2009, p. 132).

De acordo com Vianna (2000), o planejamento estratégico pode ser entendido como um processo continuado e adaptativo através do qual a organização define sua missão, objetivos e metas, selecionando as estratégias e meios para atingi-los num determinado período de tempo, através da constante interação com o ambiente externo.

Oliveira (2007, p. 67) explica que os principais elementos que compõem a formulação do planejamento estratégico são:

- visão da empresa;
- valores da empresa;
- análise externa e interna da empresa.

1.4.1 Visão da Empresa

Para Oliveira (2007, p. 65), a visão é conceituada como sendo os limites que os proprietários e principais executivos da empresa conseguem enxergar dentro de um período de tempo mais longo e uma abordagem mais ampla. A visão representa o que a empresa quer ser, entretanto, existe a necessidade de coerência entre o que ela se propõe a fazer e o que efetivamente faz.

Segundo o autor a visão está intimamente ligada à estratégia, à medida que toda e qualquer estratégia deve estar precedida de uma visão. Ela deve ser resultante do consenso e do bom senso do grupo de líderes da organização e não da vontade de uma pessoa. A visão para ser considerada da empresa não pode ser determinada por um indivíduo.

1.4.2 Valores da Empresa

Os valores da organização são a representação do conjunto dos princípios e crenças fundamentais da empresa, bem como, da sustentação para todas as suas principais decisões.

Para Oliveira (2007, p. 67), os valores se tornam mais importantes para a empresa quando a alta administração e principalmente os acionistas estão motivados e se envolverem profissionalmente com questões do modelo de gestão da empresa.

Ainda conforme Oliveira (2007, p. 67), os valores da empresa quando forem efetivamente verdadeiros e possuírem uma interação forte com questões éticas, passam a compor os itens de sustentação da estratégia competitiva das empresas.

1.4.3 Ambiente Interno e Externo

A atuação da empresa é conduzida pelo ambiente em que ela está inserida. Nesse contexto, deve-se analisar a influência do ambiente interno e externo. Conforme Oliveira (2007, p. 68), os ambientes interno e externo são compostos

pelos seguintes componentes:

- pontos fortes: são variáveis que agem internamente na empresa. Essas variáveis são controláveis, propiciam uma condição favorável para a empresa em relação a seu ambiente;

- pontos fracos: são variáveis que agem internamente na empresa. Essas variáveis são controláveis, mas provocam uma situação desfavorável em relação a seu ambiente;

- oportunidades: são as variáveis externas e não controláveis pela empresa. Podem criar condições favoráveis, desde que tenha condições e/ou interesse de usufruí-las;

- ameaças: são as variáveis externas e não controláveis pela empresa que podem criar condições desfavoráveis para esta.

Em resumo, os pontos fortes e fracos compõem a análise interna da empresa, enquanto que as oportunidades e ameaças compõem sua análise externa. Os pontos fortes e fracos representam as variáveis controláveis, enquanto as oportunidades e as ameaças representam as variáveis não controláveis.

Frâncio (2007) explica que em determinadas análises internas há situações que impedem a classificação em ponto forte ou fraco. Diante disso, é possível estabelecer os pontos neutros, que são variáveis internas e controláveis que foram identificadas, mas que, em determinado momento, não há condições de identificar se essas variáveis proporcionam condições favoráveis ou desfavoráveis para a empresa.

1.4.3.1 Ambiente Externo

As empresas necessitam estudar sua relação com as demais empresas e seu ambiente para perceberem oportunidades e ameaças, como também, o posicionamento dos seus produtos ou serviços no mercado atual e prospectivo. Esse processo decorre da análise externa da empresa (Henriques, 2006).

Além disso, deve-se distinguir oportunidades ambientais de oportunidades

empresariais. Existem oportunidades ambientais que não são viáveis de se tornarem oportunidades empresariais (Porter, 2009, p. 115).

As possibilidades da empresa são estabelecidas pelo conjunto de suas oportunidades. Toda empresa é parte integrante de seu ambiente. Enquanto os níveis mais baixos da organização, nível operacional, estão relacionados com seus aspectos internos, as tarefas dos níveis mais elevados, nível estratégico, estão relacionadas com o ambiente externo.

De acordo com Mafra (2002), a análise ambiental é, geralmente, usada sob dois enfoques:

- para resolver algum problema imediato que exige alguma decisão estratégica e, nesse caso, a interação entre empresa e ambiente é em tempo real;
- para identificar futuras oportunidades ou ameaças que ainda não foram percebidas claramente pela empresa.

Para Mafra (2002), uma oportunidade devidamente usufruída pode proporcionar aumento dos lucros da empresa, enquanto que uma ameaça mal administrada pode acarretar diminuição nos lucros previstos, ou mesmo prejuízos para a empresa.

Outra visão importante é quanto às oportunidades de inovação. As inovações normalmente modificam as características econômicas fundamentais e a capacidade da empresa. Necessitam dispêndios em pesquisa e desenvolvimento, investimentos em tecnologia e apresentam grande nível de risco para a empresa. Em certos casos, criam uma nova indústria ou setor da economia em vez de apenas um produto adicional (Porter, 2009, p. 107).

1.4.3.2 Ambiente Interno

Oliveira (2007, p.81) explica que a análise das variáveis internas permite a empresa conhecer sua condição interna e, dessa forma, visualizar se está adequada a possibilidade de novos negócios. Essa visão retrata a organização e permite uma análise dos subsistemas que compõem a organização. Dentre outros, destacam-se os seguintes subsistemas:

- subsistema de recursos humanos: relacionado aos indivíduos que trabalham na empresa, no qual, destacam-se entre diversas informações a serem avaliadas, o relacionamento do grupo de trabalhadores, sua motivação, a forma de trabalhar, seu envolvimento com o trabalho, a capacidade dos trabalhadores e equipes, o ambiente de trabalho, entre outros;

- subsistema de *marketing*: deve permitir a visualização de como as necessidades, desejos e expectativas dos clientes são tratados, deve permitir também a compreensão do mercado em que a organização atua, bem como, do mercado que ela pretende atuar;

- subsistema de produção: deve possibilitar o entendimento de como funciona o processo produtivo, os métodos utilizados, se os processos são ágeis e se há flexibilidade e a capacidade instalada;

- subsistema financeiro: nesse subsistema deve-se obter a estratégia de investimentos, o fluxo de caixa, os recursos disponíveis e como eles são disponibilizados.

1.5 Tipologias Adotadas para o Sistema de Controle Gerencial

Alfred Chandler (1996) em seu trabalho *Strategy and Structure* já afirmava que o desenho estrutural da empresa deve seguir e ser derivado da sua estratégia e de seus objetivos. Seguindo também esta linha de pensamento, Govindarajan (1986) utiliza três tipologias clássicas de estratégias, e alia isso a um *continuum* de centralização-descentralização dentro da empresa, visando analisar como a descentralização e a estratégia empresarial estão diretamente ligadas.

Porter (2009) acrescenta dois extremos, que são a diferenciação e os custos baixos, e os chama de estratégia competitiva. Govindarajan (1986) admite que as empresas com a estratégia de diferenciação devem procurar um nível maior de descentralização, enquanto as empresas que procuram custos baixos devem manter o processo decisório centralizado. Isto está diretamente relacionado aos diferentes níveis de incerteza encontrados nas duas estratégias. No custo baixo, os controles devem ser mais fortes, seguindo planos de produção e estratégicos rígidos para garantir ganhos incrementais na redução dos custos, já na diferenciação existe a

tendência de um alto grau de incerteza devido à natureza dos produtos, isso coloca a decisão mais eficiente pela proximidade com a operação.

A outra tipologia envolve os extremos de “construir” e “colher”, dizendo respeito a fases da vida da empresa. Construir está relacionado com a estratégia de reinvestimento e expansão dos negócios da empresa. Colher, por sua vez, representa o oposto, a estratégia da empresa em estagnar seu crescimento e maximizar seu fluxo de caixa. As empresas que seguem a estratégia de crescimento e internacionalização, normalmente encontram maior nível de incerteza e dependências externas, o que induziria a adoção da descentralização pela empresa. Por sua vez, a estratégia de maximizar os lucros de curto prazo encontraria menor grau de incerteza e a necessidade de controles mais rígidos, o que favoreceria uma estrutura centralizada.

A última tipologia analisada por Govindarajan (1986) é a de Miles e Snow (1978) que divide a estratégia competitiva das empresas em dois tipos: prospectoras e defensoras. As empresas com as características de prospectoras são aquelas que continuamente procuram por novas oportunidades no mercado e em novos produtos, enquanto as defensoras têm um mercado e produto normalmente mais estreito e, principalmente, procuram defendê-lo, em contraposição à estratégia anterior. As empresas prospectoras têm uma característica muito mais voltada para a inovação e por isso assumem muito mais incertezas ambientais do que as defensoras. Logo, a descentralização mostra-se a escolha mais adequada para este tipo de empresa, em que se encaixam as empresas internacionalizadas. Estas conclusões estão de acordo com a pesquisa feita por Russell (1992), na qual é mostrado que a descentralização favorece estratégias de empreendedorismo e inovação.

Para Gomes e Salas (2000, p. 56), a estrutura centralizada ou descentralizada, juntamente com a dimensão da empresa (se grande ou pequena), o contexto social (se local ou internacional), e a forma do sistema (se limitado ou elevado), formam as variáveis determinantes do tipo de controle das organizações. Os autores destacam que existe uma relação direta entre o tipo de estrutura, se centralizado ou descentralizado com o tipo de controle. Para Gomes e Salas (2000), a gestão centralizada é característica de determinados controles como o familiar e o burocrático, já a estrutura descentralizada é característica de controle *Ad-hoc* e por

resultados. Gomes e Rodrigues (2006) apresentam essa tipologia da seguinte forma:

Quadro 3: Tipologia de controle

	Contexto Local	Contexto Internacional	
Pequeno Porte	Familiar	Ad-hoc	Limitada Formalização
Grande Porte	Burocrático	Por resultados	Elevada Formalização
	Centralizado	Descentralizado	

Fonte: Rodrigues e Gomes (2006).

Rodrigues (2003, p. 14) aborda a tipologia sugerida por Gomes e Salas (2001) da seguinte forma:

- Controle familiar - possui como uma de suas principais características a informalidade baseada no controle através da delegação de autoridade baseada na lealdade e confiança proveniente da amizade pessoal. Dessa forma, encontra-se em empresas de pequeno porte, que não atribuem muita importância ao sistema de controle financeiro e possuem um controle centralizado.
- Controle burocrático - dá forte ênfase à formalização e aos sistemas de controle financeiro, dessa forma, encontra-se em setores com pouca competição como o setor público e de empresas de grande porte. Possui uma significativa distância entre os cargos hierárquicos e a cultura é avessa a mudanças.
- Controle *ad-hoc* - é encontrado em ambientes muito complexos e dinâmicos que possuem baixa formalização e estrutura descentralizada. Baseia-se na utilização do autocontrole através de mecanismos não formais com limitada utilização de mediadas financeiras.
- Controle por resultados - possui a característica da ênfase no curto prazo e no mercado, através de sistemas sofisticados de controle financeiro. É comum em ambientes competitivos com grande controle

financeiro. Possui elevado grau de descentralização e centros de responsabilidade avaliados por resultados.

Gomes e Salas (2002) apresentam o seguinte quadro para um melhor entendimento dos tipos de controles organizacionais:

Quadro 4 – Tipos de Controles Organizacionais

Controle familiar	Controle ad-hoc
Dimensão pequena; Contexto social geralmente estável, pouco contexto hostil, contexto social dinâmico, pouco complexo, depende da visão do líder; Estrutura organizacional muito centralizada; Personalista, necessidade de supervisão direta; Atividades rotineiras com limitada formalização; Estilo de gerência personalizada ; Cultura organizacional paternalista, baseada na fidelidade do líder.	Dimensão regular; Contexto social relativamente hostil, bastante complexo; Estratégia pouco formalizada flexível e a longo prazo; Elevada descentralização e organização matricial; Elevada profissionalização; Atividades desestruturadas e pouca formalização; Gerência empreendedora; Cultura baseada no individualismo e busca de individualismo.
Controle burocrático	Controle por resultados
Grande dimensão; Contexto social pouco dinâmico, pouco hostil, não muito complexo; Estratégia de curtíssimo prazo; Estrutura organizacional centralizada; Delegação sem autonomia funcional, elevada formalização; Coordenação através de normas e regulamentos; Estilo de gerência burocrática; Cultura organizacional paternalista.	Grande dimensão; Contexto social dinâmico, muito hostil e complexo; Estratégia formalizada com ênfase no curto prazo e no mercado; Grande formalização; Coordenação através de preço de transferência e orçamento profissional; Cultura voltada para resultados.

Fonte: Gomes e Salas (2002, p. 60).

1.6 Grau de Diversificação da Empresa

Anthony e Govindarajan (2002) acrescentam a composição do *mix* de produtos da empresa como uma influencia direta no nível de complexidade da sua administração. Os autores consideram três tipos de diversificação em relação aos produtos:

- atividade única: a empresa trabalha apenas com um produto;
- diversificação dentro do ramo: a empresa tem diversas linhas de produtos e todas elas são relacionadas a um ramo de atividade;
- diversificação em vários ramos: a empresa atua em diversos ramos nem sempre afins.

Pode-se tratar estes três níveis em um *continuum*, com as empresas de atividade única, sendo um extremo de baixa complexidade comparativa, e no outro extremo as empresas diversificadas em vários ramos, com o maior grau de complexidade. Quanto maior o grau de complexidade, maior é a necessidade de informações especializadas e de processamento local. O grau de diversificação indica a relação entre o nível deste *continuum* e o grau de descentralização necessário para a empresa.

A relação entre o grau de complexidade e a necessidade de informações, aumenta a importância da informação. A forma como a empresa lida com ela, tem papel primordial na administração, pois a informação é a matéria-prima necessária para um processo decisório eficiente. Kaplan (1998) coloca a especialização da informação como característica determinante da descentralização, e para ele, em ambientes complexos é indicado levar a tomada de decisão para onde a informação relevante é gerada, armazenada e processada.

Abernethy (2004) dá uma visão diferente ao caso da informação como determinante do tipo de gestão. Em sua pesquisa, a autora encontra uma forte correlação positiva entre o nível de assimetria informacional, mostrando a descentralização como *output* de fatores endógenos à empresa, em contraponto a alguns autores que afirmam que a descentralização é somente exogenamente gerada. A assimetria informacional afeta a descentralização, pois os gerentes de níveis mais próximos ao operacional têm informações e conhecimento específico sobre o funcionamento das operações que não estão disponíveis para a administração central ou que é muito custoso para obter.

Um argumento derivado do anterior é a qualidade do processo decisório. É dito por Kaplan (1998) que a descentralização em ambientes com grande quantidade de informação e incertezas, como o internacional, pode melhorar o processo de decisão, pois desafoga a administração central de diversas decisões

que outros níveis podem tomar, evitando o uso de heurísticas nesse processo, e driblando o problema da limitação da racionalidade fazendo com que outros gestores participem na decisão. Ainda com a descentralização, principalmente quando a operação da empresa é bastante dispersa, há um aumento na velocidade no tempo entre a coleta de informações, decisão e implementação, pois estes passos não precisam subir e descer por níveis hierárquicos.

1.7 Descentralização

O ato de descentralizar, não somente operações, mas o processo decisório é feito por diversos motivos, claramente relacionados a vários fatores de grande importância na decisão da alta gerência em pulverizar seu processo decisório através de outras unidades, e utilizando gerentes de nível médio e operacional.

Quando é mencionado o termo descentralização, logo é possível determinar dois conceitos diferentes para este termo utilizado no estudo das empresas. Primeiro, a descentralização como um processo relacionado à transferência de poder sobre as decisões de um nível hierárquico superior, geralmente uma gerência central, para outros menores, como elucida o conceito mostrado no artigo de Abernethy et AL (2004) “A descentralização ocorre quando a gerência corporativa determina direito sobre decisões para os gerentes de níveis hierárquicos menores”. O outro conceito de descentralização está mais relacionado à estrutura do que ao processo decisório, remetendo-nos ao trabalho de Chandler (1996), que relacionava o processo de descentralização a uma visão mais próxima à divisionalização da empresa do que à transferência de poder decisório.

É possível não considerar estas visões de forma antagônica, mas complementares, uma vez que admite-se que a estratégia de descentralizar o processo decisório pode ser acompanhada pela mesma decisão de descentralizar a estrutura da empresa, criando novas unidades de negócio.

O conceito utilizado neste trabalho leva em consideração o aspecto do processo decisório envolvido na descentralização. O conceito que talvez mais se encaixe a este trabalho é o de Ford e Slocum (1977), citados por Govindarajan (1986). Eles afirmam que a descentralização é vista como o lócus da autoridade na

tomada de decisão, cujo poder é delegado ao gerente geral de uma unidade de negócio estratégica, pelos seus superiores.

Como toda a decisão gerencial e estratégica, a decisão da descentralização não é tomada no vácuo, mas é feita sempre em algum contexto, obedecendo a alguns fatores que influenciam os tomadores de decisão a ter determinada atitude frente ao nível de descentralização atual da empresa.

Os determinantes servem como a base do julgamento no desafio que é montar o desenho perfeitamente adequado à empresa, como elucida Kaplan (1998) “O desafio no desenho organizacional e informacional está em balancear os benefícios e custos da tomada de decisão descentralizada – benefícios e custos que são função dos recursos, limitações e oportunidades particulares à empresa.”

Alguns autores nos quais esta pesquisa buscou embasamento teórico, como Kaplan (1998) e Govindarajan (1986), tratam a decisão de descentralizar como sendo gerada exogenamente à empresa, ou seja, é reflexo do ambiente em que a empresa atua. Esta lógica, corroborada por Richers (1981), é de caráter adaptativo, ou seja, tanto a estratégia quanto os processos internos da empresa são determinados pela tentativa de reagir e atender a demandas externas à organização.

O principal fator de um ambiente que afeta a decisão da descentralização de uma empresa é o nível de incertezas que esta enfrenta. O nível de incerteza está ligado diretamente à quantidade de informações e de poder de processamento necessário para se tomar uma decisão adequada, ou seja, quanto maiores incertezas, maior a necessidade de processamento e de informação. Isso indica que uma empresa descentralizada encontraria maior facilidade de se adaptar a ambientes incertos, pois há a transferência da decisão para aqueles mais próximos à operação, conseqüentemente com maior conhecimento dos problemas do que aqueles da administração central.

A informação e como a empresa lida com ela tem papel primordial na decisão de descentralização, pois a informação é a matéria-prima necessária para um processo decisório eficiente. Kaplan (1998) coloca a especialização da informação como característica determinante da descentralização. Ainda de acordo com este autor, em ambientes complexos é indicado levar a tomada de decisão para onde a informação relevante é gerada, armazenada e processada.

Abernethy et al. (2004) dá uma visão diferente ao caso da informação como determinante da descentralização. Em sua pesquisa a autora encontra uma forte correlação positiva entre o nível de assimetria informacional, mostrando a descentralização como *output* de fatores endógenos à empresa, em contraponto a alguns autores que afirmam que a descentralização é somente exogenamente gerada. A assimetria informacional afeta a descentralização, pois os gerentes de níveis mais próximos ao operacional têm informações e conhecimento específico sobre o funcionamento das operações que não está disponível para a administração central ou que é muito custoso para obter.

Um argumento derivado do anterior, que favorece a descentralização é a qualidade do processo decisório. É dito por Kaplan (1998) que a descentralização em ambientes com grande quantidade de informação e incertezas pode melhorar o processo de decisão, pois desafoga a administração central de diversas decisões que outros níveis podem tomar, evitando o uso de heurísticas no processo de decisão, e driblando o problema da limitação da racionalidade fazendo com que outros gestores participem na decisão. Ainda, com a descentralização, principalmente quando a operação da empresa é bastante dispersa, há um aumento na velocidade no tempo entre a coleta de informações, decisão e implementação, pois estes passos não precisam subir e descer por níveis hierárquicos.

1.8 Instrumentos de Controle Gerencial

Para que as metas e objetivos planejados sejam atingidos, a gerência das organizações utilizam instrumentos de controles e medidas para avaliar a gestão praticada nas empresas e em consequência, direcioná-la de acordo com os objetivos e metas determinadas pelas pessoas que detêm o comando sobre as empresas.

Apresenta-se a seguir, alguns instrumentos de controle e avaliação de desempenho utilizados no processo de controle gerencial e seus principais conceitos e características.

1.8.1 Orçamentos

Segundo Horngren *et al* (2004, p. 229), orçamentos são ferramentas do

gestor para entender, planejar e controlar as operações. Os autores classificam o orçamento como um plano de negócios formal, e fazem uma abordagem sistêmica, caracterizando o plano formal em um sistema orçamentário.

No que compete ao planejamento, o estabelecimento de metas e objetivos, com a visualização dos resultados, contrapondo-se à gestão de curto prazo é uma das vantagens apontadas por Horngren *et al* (2004, p. 230) para empresas que trabalham com orçamentos.

Segundo estes autores, o orçamento de vendas é a fundação do orçamento mestre, e por isso deve-se levar em conta a especial dedicação que os gestores devem ter na sua concepção, uma vez que todos os demais orçamentos são desdobramentos a partir das premissas do orçamento de vendas.

Horngren *et al* (2004) ressaltam ainda que o orçamento é também uma ferramenta de comunicação, já que os colaboradores passam a perceber o que a organização espera deles.

Atkinson *et al* (2000, p. 497), em uma abordagem comportamental do orçamento nas organizações, alertam para diferentes formas de elaboração do orçamento. Segundo os autores, este pode ser autoritário (quando imposto pela administração), participativo (quando conta com a colaboração conjunta dos empregados em sua elaboração), e consultivo (quando os gerentes consultam os empregados, mas determinam as metas).

Os autores destacam os aspectos disfuncionais no processo, como a pseudoparticipação, em que os superiores permitem a possibilidade de participação dos subordinados, mas não consideram sua opinião; os jogos orçamentários, nos quais os gerentes manipulam dados e informações para atingirem premiações; a folga orçamentária, em que há distorções de informações, como exigir excesso de recursos para criar um “colchão” orçamentário.

Garrison e Noreen (2001, p. 350) defendem o uso do orçamento flexível, destacando deficiências do orçamento estático. Conforme estes autores, na avaliação de desempenho, no orçamento flexível “os custos reais são comparados com os custos que deveriam ter ocorrido no período para o nível real de atividade, e não com os custos do orçamento original.”

Os autores ressaltam ainda a importância da realização do orçamento flexível no controle mais eficaz dos custos indiretos fixos e, principalmente, os custos variáveis. Distorções na comparação de custos reais de um nível de atividade

podem surgir se comparados aos custos orçados de outro nível, como acontece no orçamento estático.

No que tange ao orçamento de capital, Atkinson *et al* (2000, p. 522) destacam o aspecto associado ao risco do investimento:

... custos comprometidos, associados aos ativos de longo prazo, geram riscos para uma empresa, pois esses custos permanecem mesmo depois que aqueles ativos deixam de gerar resultados para ela.

Sobre investimentos de longo prazo ou orçamentos de capital, Horngren *et al* (2004, p. 372) afirmam que são planejamentos para realizar e financiar programas ou projetos que afetam resultados financeiros de longo prazo.

Estes podem ser oriundos dos investimentos previstos no orçamento para o cumprimento das metas estipuladas.

Horngren *et al* (2004, p. 387) destacam a influência da depreciação como um item de avaliação econômica, sem reflexos financeiros a não ser como fator redutor do imposto de renda. E ressaltam, ainda, a diferença dos significados entre depreciação e valor contábil, e a importância de se considerar o valor residual do bem após a depreciação contábil na avaliação do investimento.

A relevância da informação, de acordo com Garrison e Noreen (2001, p. 467), está no fluxo de caixa e não no lucro líquido. O motivo é que o lucro contábil baseia-se em conceitos do regime de competência e não leva em conta entradas e saídas de caixa, mas do ponto de vista do investimento, o dinheiro tem um custo no tempo a ser considerado.

Outro aspecto importante levantado pelos autores, em uma avaliação de longo prazo, é a inflação. Esta variável, normalmente afeta os números, mas não os resultados. Garrison e Noreen (2001, p. 487) destacam que a composição das fontes de capital (recursos próprios ou de terceiros) impacta de forma diferenciada o investimento, visto que a taxa de juros do mercado de capitais embute uma parcela da expectativa futura da inflação.

Em face do exposto, vê-se que o orçamento é uma peça fundamental para a boa gestão de uma organização, composto de estimativas, passível de ajustes e que deve ser constantemente controlado.

1.8.2 Precificação

Uma importante decisão que os gestores enfrentam é a precificação. Conceitos econômicos como a elasticidade dos preços e a estrutura de mercado são fatores que influenciam o grau de liberdade que as empresas têm para ajustar os preços.

O conceito de elasticidade de preços com relação à demanda é importante porque ele sinaliza o montante em que a mudança de um preço irá afetar a quantidade demandada. A demanda elástica para um produto significa que um aumento de preço (ou redução) reduz (aumenta) mais que proporcionalmente a sua demanda. O oposto serve para a demanda inelástica, a qual ocorre quando a mudança de preço é acompanhada por uma alteração percentual menor do que a ocorrida nos preços.

Outro fator importante na precificação é a concorrência. No que tange à estrutura de mercado, em geral existem quatro tipos: concorrência perfeita, concorrência monopolística, oligopólio e monopólio. Estas estruturas de mercado se diferenciam pelo número de agentes econômicos (compradores e vendedores), o grau de similaridade do produto e a facilidade de entrada no mercado pelas empresas.

Os quatro tipos de estrutura de mercado serão conceituados à luz do exposto por Hansen e Mowen (2001, p. 657). A concorrência perfeita tem como característica a existência de muitos compradores e vendedores, porém nenhum é suficientemente grande para influenciar o mercado. O produto ofertado por todas as empresas são similares e, portanto, possuem o mesmo preço. Isto porque considerando o pressuposto da informação perfeita, se a empresa cobrar mais, perderá clientes e se cobrar menos, renunciará a lucros. O mercado permite a entrada e saída livre dos concorrentes.

No monopólio, as barreiras de entrada são tão altas que há apenas uma empresa no mercado. Como resultado, o produto é único. Esse cenário permite que as empresas monopolísticas sejam determinadoras de preços. Estas empresas podem estabelecer um preço um tanto mais alto (concomitantemente com uma

quantidade mais baixa vendida) do que em um mercado competitivo. No entanto, não significa que possam forçar os consumidores a comprar.

Já as empresas pertencentes à estrutura de mercado de concorrência monopolística têm características do monopólio e da concorrência perfeita, mas é mais parecida com a situação competitiva. Basicamente, existem muitos compradores e vendedores, mas os produtos são diferenciados em alguns pontos. O resultado final é aumentar um pouco os preços acima do preço perfeitamente competitivo, à medida que os consumidores concordam em pagar um pouco mais pela característica que os atrai.

Por último, o oligopólio é caracterizado por poucos vendedores já que as barreiras de entrada são altas e geralmente relacionadas ao custo. O oligopolista tem um certo poder de mercado para estabelecer o preço, mas precisa estar constantemente ciente das ações de seus competidores. Muitas vezes há um líder de preço, o qual estabelece o preço que os outros seguirão.

O custo, embora mereça uma análise individual, possui um papel nas decisões de precificação das condições de mercado e da abordagem da empresa para precificar (Horngren *et al*, 2004, p.167).

Conforme Atkinson *et al* (2000, p. 357):

Entender como analisar os custos do produto é importante para tomar decisões. Até mesmo quando os preços são fixados pelas forças de oferta e de demanda do mercado global e a empresa tem pequena ou nenhuma influência sobre o preço do produto.

Uma das abordagens bastante utilizadas é a precificação por custo mais margem. Isto é, as empresas calculam o custo do produto e acrescentam uma porcentagem aplicada ao custo base, que inclui o lucro desejado e quaisquer custos não incluídos no custo base (*markup*). Conforme Atkinson *et al* (2000, p. 375), “os preços dependem das condições de demanda.” Todos os aspectos analisados (demanda, elasticidade da demanda e estruturas de mercado) influenciam diretamente nas condições do *markup*. Se a demanda é alta, a empresa pode autorizar um *markup* mais alto para o produto. Da mesma forma, os *markups* são influenciados pela elasticidade da demanda, o que quer dizer que estes são mais

baixos quando a demanda é mais elástica. E os *markups* diminuem com os aumentos na intensidade da concorrência (Atkinson *et al*, 2000, p. 357).

No entanto, na maioria das vezes, quem estabelece os preços finais é o mercado. Horngren *et al* (2004, p. 168) afirmam que:

o preço, estabelecido pela fórmula custo mais margem, é inevitavelmente ajustado à luz das condições de mercado. O preço máximo que uma empresa pode cobrar é aquele que não põe o cliente de lado.

Outro conceito é o custeio-alvo. O custeio-alvo é um método de determinar o custo de um produto ou serviço baseado no preço que os consumidores estejam dispostos a pagar. Ele está baseado no preço predito do produto e no lucro desejado pela empresa. Esta ferramenta de gestão de custos é utilizada pelos gestores que devem reduzir e controlar os custos de modo que este não exceda o seu alvo. O custeio-alvo é mais eficaz em reduzir os custos durante a fase de projeto do produto quando a vasta maioria dos custos é definida (Horngren *et al*, 2004, p. 172).

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 660):

o custeio-alvo também é usado eficazmente em conjunto com as decisões de marketing sobre preços por desnatamento ou preços de penetração. O preço por desnatamento é uma estratégia de cobrar um preço mais alto quando da introdução de um produto ou serviço, há um pequeno grupo de consumidores que o valoriza e a empresa desfruta de uma vantagem monopolística. Já o preço de penetração é um preço de um produto novo a um preço inicial baixo, podendo ser mais baixo do que o seu próprio custo, objetivando construir a participação no mercado. Também é usado quando o produto é novo e os consumidores estão incertos sobre o seu valor.

É fundamental a comparação dos custos dos produtos com seus preços de mercado porque evidencia quais produtos não são lucrativos. Conforme Atkinson *et al* (2000, p. 378):

Se alguns produtos têm custos totais que excedem o preço de mercado, ela deve considerar várias opções. Embora retirar esses produtos pareça ser a opção óbvia, pode ser importante manter uma linha deles, para tornar possível aos clientes desfrutar de atendimento de seus pedidos de compra de uma única vez. Porém uma comparação dos preços com os custos fornece um valioso sinal aos gerentes porque indica o custo líquido de uma estratégia de oferecer uma linha de produto custeado por absorção.

1.8.3 Custos

Diversas são as causas que levam a necessidade do conhecimento do custo,

destacando-se a de obter o preço de vendas correto. Horngren *et al* (2004, p. 108) entendem que todos os tipos de organização necessitam de alguma forma de contabilidade de custos, já para Kaplan (1998, p. 12), na gestão dos negócios, somente um sistema de custeio não basta.

Independente da importância dada aos custos, seu tratamento decorre da apropriação aos objetos e sua classificação como diretos ou indiretos, mas Horngren *et al* (2004, p. 37) comentam que a chave para entender o comportamento dos custos é distinguir os custos variáveis dos custos fixos.

Dessa classificação, surgiu o ponto de equilíbrio, que para Atkinson *et al* (1999, p. 192) é importante para os administradores, por trazer o conhecimento do nível de produção, no qual o custo dos recursos comprometidos é coberto pelos lucros ganhos da produção e venda de bens e serviços. Garrison e Norren (1997, p. 19) destacam também a “margem de segurança” por ser o excesso das vendas orçadas ou reais, sobre o volume de vendas no ponto de equilíbrio. Atkinson *et al* (1999, p. 121) também destacam a margem de contribuição, sendo a diferença entre o preço de venda e o custo variável por unidade.

Atkinson *et al* (1999, p. 38) comentam ainda que o avanço do estudo de custos passou de uma simples classificação para o desenvolvimento de sistemas de custeio às vezes complexos. Dentro desse contexto, inicialmente tem-se o custeio variável e o custeio por absorção. No primeiro só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas. Já o segundo é um processo cujo objetivo é ratear todos os seus elementos fixos em cada fase da produção em que um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção. Assim, cada unidade ou produto receberá sua parcela do custo, descarregado diretamente no resultado do exercício, ou fazendo parte dos estoques.

Com uma estrutura um pouco mais complexa, o custeio baseado em atividades (ABC), é um método de custeio baseado na análise das atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos, visando eliminar as limitações impostas pelos métodos tradicionais de custeio. Ching (2006, p. 204) conceitua o sistema ABC como uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividades, estabelecendo relações entre atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais. O sistema identifica

fatores que levam empresas a incorrer em custos em seus processos.

Hornigren *et al* (2004, p. 110) destacam que o relacionamento entre atividades, recursos, custos e direcionadores de custo é a chave para o entendimento do sistema ABC.

Para Kaplan (1998, p. 71), uma importante ferramenta é o custeio *Kaizen*. Esse sistema se concentra onde os gerentes percebem a maior oportunidade de redução de custos. Para o autor, o custeio *Kaizen* reduz o custo de fabricação de produtos existentes, descobrindo novas formas de aumentar a eficiência do processo de produção usado na fabricação dos produtos ao estabelecer metas. Hornigren *et al* (2004, p. 173) explicam que *Kaizen* é uma expressão japonesa para melhoria contínua durante a manufatura.

1.9.4 Avaliação de Desempenho

Na utilização de processos que levem os membros da empresa a respeitarem as estratégias estabelecidas, a avaliação de desempenho é certamente um item de relevância destacada. O desempenho humano é o resultado do indivíduo na execução de missões ou metas traçada previamente. De acordo com Marras (2000) o desempenho humano é diretamente proporcional às condições de querer fazer e saber fazer: a primeira explicita a motivação de realizar; a segunda é a condição de conhecer ou experimentar que possibilita o indivíduo a realizar com eficiência e eficácia alguma coisa.

Para Chiavenato (2009), a avaliação do desempenho é a apreciação sistemática do desempenho dos indivíduos em suas tarefas, bem como de sua capacidade de desenvolvimento. O mesmo autor destaca que o processo de avaliação julga ou estimula o valor, a alta competência e as qualidades dos indivíduos.

No processo de avaliação de desempenho estão envolvidos avaliador e avaliado, em um processo que visa direcionar a atividade administrativa, as metas e objetivos traçados. Também o processo de avaliação de desempenho deve permitir identificar inconsistências na gestão, de equipe e de convivência entre os indivíduos e entre os indivíduos e a organização, bem como, a adequação ao cargo ocupado, a

localização de possíveis equívocos, a falta de treinamento, além de permitir o estabelecimento de programas que eliminem ou neutralizem esses problemas (Chiavenato, 2009).

Já para Lucena (1992), o fundamento básico da avaliação de desempenho é o confronto com algo que aconteceu, ou seja, é a análise da meta ou objetivo estabelecidos. Pode-se entender também como o confronto entre resultado de uma tarefa já executada com o que foi estabelecido antes. Entretanto, esse processo não é somente uma conclusão positiva ou negativa sobre o resultado obtido. Ele deve gerar a visão do que o desempenho produziu como resultado, possibilitando a identificação de problemas e ação sobre as causas que os provocaram.

Segundo Gil (1999, p. 149), a avaliação de desempenho possibilita a definição da contribuição individual dos indivíduos na organização. Destaca-se na avaliação de desempenho, a identificação da qualificação de cada pessoa e a obtenção de fornecimento de fontes que possibilitem a elaboração de planos de ação para desempenhos insatisfatórios.

Para Dutra (2008), ao longo do tempo o processo de avaliação de desempenho sofreu modificações importantes, que objetivaram a adaptação a novos modelos de organização e gestão que são impostos pela nova realidade dos mercados.

Chiavenato (2009, p. 263), destaca a utilização dessa ferramenta como instrumento e meio de melhoria dos resultados que se desejam alcançar.

2 A IMPORTÂNCIA DO SETOR DE SERVIÇOS

Diversos são os fatores que demonstram a importância do estudo do setor de serviços. Dentre eles, estão a pouca literatura existente sobre controle gerencial em empresas prestadoras de serviços e o crescimento desse setor na economia internacional e brasileira (os que motivaram este estudo). Esse é o setor da economia que mais cresce e que mais emprega trabalhadores no mundo (Téboul, 1999, p. 8).

Téboul (1999, p. 8) explica que o setor de serviços ocupava 77% dos empregos no final do século XX e que a tendência de crescimento irá se manter ao longo das próximas décadas. Também para Téboul (1999, p. 19) o crescimento e importância desse setor no contexto social e econômico, se deve principalmente a dois fatores: 1º) o setor industrial não pode prosperar sem o setor de serviços, que é a extensão e apoio da atividade industrial; 2º) os produtos produzidos pelas indústrias têm se tornado cada vez mais semelhantes. Essa situação leva determinadas indústrias a desenvolverem serviços em sua oferta, visando uma vantagem competitiva. Nesse ponto, este autor acrescenta que surge em grande volume a terceirização, e esta passa a ser o deslocamento de empregos ditos industriais para estruturas independentes de prestadores de serviços. Essa situação leva a um aumento da importância do setor de serviços na quantidade de geração de postos de trabalho e geração de receita e, em contrapartida, uma diminuição da indústria.

Quadro 5 – Evolução dos Empregos nos Estados Unidos

	1970		1980		1996		2005 - Previsão	
	Em milhões	%	Em milhões	%	Em milhões	%	Em milhões	%
AGRICULTURA – Sub-Total	3,46	4,42	3,36	3,38	3,44	2,80	3,40	2,35
INDÚSTRIA - Sub-Total	26,09	33,29	29,14	29,34	29,03	23,63	22,93	15,89
Exploração Mineral	0,52	0,66	0,98	0,99	0,57	0,46	0,44	0,31
Construção	4,82	6,15	6,22	6,26	7,94	6,47	5,50	3,81
Fabricação	20,75	26,48	21,94	22,09	20,52	16,70	16,99	11,77
SERVIÇO - Sub-Total	48,81	62,29	66,82	67,28	90,38	73,57	118,02	81,76
Serviço de Distribuição	21,12	26,95	26,73	26,91	35,31	28,75	36,08	25,00
Transporte e comunicação	5,32	6,79	6,53	6,57	8,81	7,18	6,43	4,46
Comércio varejista e atacadista	15,80	20,16	20,20	20,34	26,50	21,57	29,65	20,54
Serviços destinados aos produtores intermediários	5,35	6,83	9,85	9,92	16,17	13,15	32,64	22,61
Finanças, seguros e imobiliário	3,95	5,04	6,00	6,04	8,08	6,57	7,37	5,11
Serviços Subcontratados	1,40	1,79	3,85	3,88	8,09	6,58	25,27	17,50
Serviços a pessoas físicas	6,00	7,66	7,50	7,55	8,00	6,51	8,16	5,65
Serviços Públicos	16,34	20,85	22,74	22,90	30,90	25,16	41,14	28,50
Administração	8,78	5,72	5,34	5,38	5,80	4,72	21,75	15,07
Hospitais e serviços de saúde	1,17	5,70	7,38	7,43	11,20	9,12	12,08	8,37
Escolas primárias e secundárias	6,13	7,82	5,55	5,59	6,71	5,46	-2,00	
Educação superior	-1,00		2,10	2,11	2,79	2,27	2,40	1,66
Serviços sociais	0,83	1,06	1,59	1,60	3,10	2,53	5,64	2,52
Serviços Jurídicos	0,43	0,55	0,78	0,79	1,30	1,06	1,27	0,88
Total	78,36	100,00	99,32	100,00	122,81	100,00	144,35	100,00

Fonte: Téboul (1999, p. 16)

No Brasil, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em seu relatório da *Demografia das Empresas de 2006*, vê-se que a situação

é semelhante. O país possuía 5,7 milhões de empresas em 2006 que geraram um PIB de 2,322 trilhões de reais, sendo que 85,8% eram empresas do setor de serviços. O IBGE apresenta um crescimento nesse setor de 34% durante o período compreendido entre os anos de 1999 a 2006.

Outra informação importante do IBGE é que 82,6% das empresas tinham até quatro trabalhadores em 2006. Além disso, segundo o cadastro central de empresas (CEMPRE) do IBGE, em 2006, 92,2% das empresas brasileiras eram microempresas, sendo somente 0,2% grandes empresas.

Quadro 6 – Distribuição percentual do número de empresas, do pessoal ocupado total assalariado e dos salários e outras remunerações, segundo seções da CNAE de serviços - Brasil – 2006

Seções da CNAE de serviços	Distribuição percentual			
	Número de empresas	Pessoal ocupado		Salário e Outras Remun.
		Total	Assalariado	
Total	100,0	100,0	100,0	100,0
Agricultura, pecuária, silvicultura e exploração florestal	0,8	1,5	1,7	1,2
Pesca	0,1	0,0	0,0	0,0
Indústrias extrativas	0,3	0,5	0,6	1,0
Indústrias de transformação	10,3	25,1	29,2	35,3
Produção e distribuição de eletricidade, gás e água	0,0	0,7	0,8	2,5
Construção	2,6	5,2	5,9	5,1
Administração pública	0,1	0,1	0,1	0,2
Serviços:	85,8	66,9	61,7	54,7
Comércio, reparação de veículos automotores, objetos pessoais e domésticos	53,4	31,5	26,2	17,6
Alojamento e alimentação	7,3	5,2	4,9	2,5
Transporte, armazenagem e comunicações	4,4	6,9	7,7	9,1
Intermediação financeira, seguros, previdência complementar e serviços relacionados	1,1	2,5	2,8	7,9
Atividades imobiliárias, aluguéis e serviços prestados a empresas	12,7	13,9	13,6	12,1
Educação	1,5	2,1	2,2	1,8
Saúde e serviços sociais	2,3	2,4	2,2	1,9
Outros serviços coletivos, sociais e pessoais	3,1	2,4	2,1	1,8

Fonte: Adaptado de Cadastro de Empresas 2006 (IBGE).

Entretanto, não é só no mercado de pequenas empresas que os serviços lideram. As 500 maiores empresas brasileiras representaram, em 2007, 75% de todas as receitas de pessoas jurídicas do país. Juntas, sua produção foi 17,6% da

riqueza do Brasil e 28% de toda arrecadação brasileira de tributos. Nesse grupo, o setor de serviços somou o equivalente a 35% das receitas totais em 2007. De 1973 para 2007 o crescimento do setor de serviços foi de 992% contra uma média de 372% do restante dos outros setores.

Quadro 7 – Variação e participação dos mercados econômicos no PIB Brasileiro das 500 maiores empresas em 2007

	Receitas em 1973		Variação	Receitas em 2007	
	Bilhão de U\$	%		Bilhão de U\$	%
Atacado	31	12%	314%	97,4	10%
Auto-indústria	37	14%	301%	111,2	11%
Bens de capital	1,4	1%	379%	5,3	1%
Bens de consumo	37	13%	274%	101,4	11%
Eletroeletrônicos	10	4%	210%	21	2%
Farmacêutico	1,6	1%	500%	8	1%
Indústria de construção	19	7%	74%	14	1%
Indústria digital	0	0%		17	2%
Mineração	4,6	2%	520%	23,9	2%
Papel e celulose	3	1%	400%	12	1%
Produção agropecuária	1,5	1%	1133%	17	2%
Química e petroquímica	32	12%	209%	67	7%
Siderurgia e metalurgia	20	8%	335%	66,9	7%
Têxteis	7,5	3%	60%	4,5	0%
Varejo	21	8%	313%	65,8	7%
Serviços	34	13%		337,2	35%
Comunicações	3	1%	167%	5	1%
Energia	16	6%	1271%	203,4	21%
Serviços gerais	2	1%	1640%	32,8	3%
Telecomunicações	4	2%	1900%	76	8%
Transportes	9	3%	222%	20	2%
Total	260,6	100%		969,6	100%

Fonte: Adaptado da Revista Exame, Anuário das 500 maiores empresas do País (2008).

2.1 Características do Setor de Serviços

No entendimento de Gião *et al* (2008), a prestação de serviços geralmente

decorre de forma bem mais rápida que a elaboração de um bem manufaturado. Isso se deve ao fato da sua estrutura ser mais simples em termos de recursos, espaço e equipamentos necessários.

Para Schultz (2006), os serviços possuem a particularidade de ter o prestador de serviços frente a frente com o consumidor. Isso é um diferencial em relação à produção de um bem feito pela indústria, cujos fatores subjetivos ligados à influência do ambiente interno e externo não é vivenciada pelos trabalhadores. Essa particularidade leva à necessidade de sistemas de gestão que ofereçam não só medidas financeiras, mas também medidas não financeiras, ambas interligadas e que gerem informações úteis a seus usuários.

Milles (1993) conceitua serviços como sendo “aquelas indústrias que efetuam transformações no estado de bens materiais, nas próprias pessoas ou nas informações.”

Numa outra visão, no conceito de Roddle (1986), enquanto as atividades extrativas são essenciais para a sobrevivência física dos indivíduos, as atividades de serviços são essenciais para o bem-estar social. Para o mesmo autor, os elementos-chave para definição dos serviços partem do entendimento de que os serviços são as atividades econômicas que proporcionam tempo, lugar e forma de utilidade e que acarretam uma mudança em quem recebe o serviço.

A evolução e transformação dos serviços decorrem principalmente do crescimento das tecnologias da informação e comunicações, entre outras. O avanço tecnológico tem levado o setor de serviços a mudanças, inovações organizacionais, surgimento de novos mercados consumidores e novas modalidades ou mudanças nas formas de serviços. Essa situação leva as formas tradicionais de conceituação a não serem mais suficientes para explicar as novas formas de serviços, ocasionando um avanço econômico que leva todas as atividades produtivas a um papel economicamente semelhante, eliminando o conceito de que existem atividades básicas e outras improdutivas, entretanto, mesmo com a modernização dos mercados e da economia, ainda existe a distinção entre as atividades de produção de bens tangíveis das que produzem utilidades intangíveis, ou seja, os serviços, com isso, a tradicional definição entre produção industrial e serviços, cada vez se mostra mais ultrapassada. A globalização, o avanço tecnológico e a crescente competição, são alguns dos fatores que fazem surgir um cenário econômico complexo, formado por diversas atividades que acabam se cruzando em algum momento.

Dessa forma, a divisão tradicional entre serviços e indústria, passa a perder o sentido à medida que certos setores que antes desempenhavam serviços agregados ao processo industrial passam a transferi-los através da terceirização.

Para Kon (1999) esse cenário econômico também leva à visão de que não há mais somente um setor de serviços, mas sim, um setor de atividades que aumenta em diversidade e em especialização, de acordo com a evolução da sociedade e da economia, tornando os serviços uma forma de absorver o excedente populacional proveniente do aumento de produtividade gerada na agricultura e indústria.

Os serviços interligam a agricultura e a indústria através do consumo de bens e serviços e pelo gerenciamento das instituições e organizações.

Com a crescente importância dos serviços, mostra-se que sua definição deixa de ser mera distinção com a indústria e passa a ser uma evidência da necessidade da verificação de quais funções econômicas os serviços desempenham que a indústria não faz.

2.2 Classificação dos Serviços

Téboul (1999, p. 7) embora apresente como uma das principais características de serviços o fato de ser uma coisa vendida no comércio e que não seja possível deixar cair em cima do pé, entende que é necessária uma definição e classificação que permitam um ensinamento útil. O autor apresenta uma classificação subdividida em três setores:

- serviços prestados ao produtor intermediário;
- serviços prestados ao consumidor final;
- fornecimento de auto-serviço.

Essa classificação leva em conta uma variação de acordo com as necessidades de redução de custos, garantia da qualidade e melhoria da mão de obra proveniente da especialização dos prestadores. Além disso, o autor destaca que esses são fatores que fazem surgir serviços prestados por empresas a outras empresas. Esses serviços são destinados à terceirização de tarefas que os clientes efetuavam antes internamente e que por essas necessidades passam sua execução a outras empresas.

Outro fator que influencia a classificação é a relação entre cliente e prestador de serviço. Essa relação pode ser presencial ou não, entretanto, em ambos os casos dificilmente há a possibilidade de uma economia de escala ou uma prestação em massa quando se leva em conta a prestação de serviços que atende às necessidades individuais de cada cliente. Em determinados casos uma característica importante é que em algumas situações a prestação do serviço ocorre sem a sua venda. Um exemplo é a saúde e a educação que, em boa parte das vezes o cliente tem a prestação do serviço pelo fato de o governo subsidiá-lo.

Téboul (1999, p. 15) também apresenta na sua classificação o autosserviço. Essa prestação de serviços decorre da automação e visa uma forma que o próprio consumidor produza o que deseja, como se prestasse um serviço a si mesmo. Mesmo sem haver a presença direta de quem vende o serviço, a produtividade é limitada. Como exemplos, temos: os caixas eletrônicos, os restaurantes *self-services*, entre outros.

A classificação de Tébol (1999) se resume conforme o quadro a seguir:

Quadro 8 – Classificação dos serviços:

Classificação	Público-alvo	Relação entre fornecedor e cliente
Serviços prestados ao produtor intermediário	O público-alvo são pessoas jurídicas	Na maioria dos casos ocorre a presença do prestador de serviços, mas, pode ou não existir a presença do cliente
Serviços prestados ao consumidor final	Embora possa ser um serviço prestado a pessoas jurídicas, o público-alvo na maioria dos casos são pessoas físicas	Na maioria dos casos ocorre a presença tanto do prestador de serviços como do cliente
Fornecimento de autosserviço	O público-alvo são pessoas jurídicas e pessoas físicas	Ocorre somente a presença do cliente

Fonte: Adaptado de Teboul (1999).

Já Correa e Caon (2008, p. 69) sugerem uma tipologia de serviços que leva em consideração duas variáveis, volume e variedade. Ainda de acordo com estes autores:

“À medida que passe a ser necessário tratar um contingente maior de clientes por dia numa unidade típica, fica cada vez mais difícil atender a cada um de forma personalizada. Note também que a intensidade de contato e a riqueza das formas de informações também ficam reduzidas à medida que aumentam os volumes de clientes atendidos.” (Correa e Caon, 2008, p. 70).

Ao sugerirem sua classificação, os autores comentam que as possibilidades de serviços são demasiadamente variadas e impedem uma única classificação.

Na tipologia de Correa e Caon (2008, p. 72) conforme as duas variáveis sugeridas variam de acordo com as características dos serviços, as operações de cada serviço sofrem implicações no desenho e gerenciamento. Essas implicações são apresentadas pelos autores através dos seguintes estágios para os serviços:

- serviços de massa;
- serviços profissionais;
- serviços de massa “customizados”;
- serviços profissionais de massa;
- lojas de serviços.

2.2.1 Serviços de Massa

Serviços prestados de forma padronizada que visam o ganho de escala através do atendimento a um grande número de clientes; dessa forma, não visam o atendimento das necessidades individuais de cada cliente. Em sua maioria, a prestação é desempenhada em uma unidade típica do prestador como é o caso do serviço de metrô, energia elétrica, água e gás, além de grandes shows, serviços financeiros, entre outros.

2.2.2 Serviços Profissionais

Serviços dedicados ao atendimento das necessidades e desejos individuais de cada cliente cuja prestação é customizada e personalizada. Essa característica leva, em grande parte das vezes, a limitação do número de clientes atendidos, como é o caso do atendimento médico, daquele em salões de beleza, ou em consultorias

especializadas, entre outros.

2.2.3 Serviços de Massa “Customizados”

Correa e Caon (2008, p. 73) em sua classificação atribuem ao uso de avançadas tecnologias a possibilidade de prestação de certos serviços com a aparência de serviço customizado, mas que são serviços de atendimento de massa como é o caso das lojas virtuais, dos *home bankings*, entre outros.

2.2.4 Serviços Profissionais de Massa

Uma outra variável importante na classificação apresentada por Correa e Caon (2008, p. 74) é a padronização ocasionada pela alta especialização. Para os autores isso possibilita que determinados serviços profissionais embora requeiram personalização, possam atender a um grande número de clientes diariamente, como é o caso dos hospitais altamente especializados em determinadas doenças.

2.2.5 Lojas de serviços

Entre os extremos do individualismo dos serviços profissionais e a padronização dos serviços de massa, existem os serviços que lidam com uma quantidade intermediária de clientes diariamente como hotéis, restaurantes, laboratórios de análises clínicas, entre outros.

O quadro a seguir resume a classificação proposta por Correa e Caon (2008):

Quadro 9 – Classificação dos serviços:

Classificação	Volume	Variedade
Serviços de Massa	Atendimento a um grande número de clientes	Não há variedade de serviços prestados
Serviços profissionais	Prestação de serviços feita a um baixo número de clientes	Variedade determinada pela necessidade do cliente atendido
Serviços de massa “customizados”	Atendimento a um grande número de clientes	Variedade limitada de atendimento a clientes, mas que aparenta ser um atendimento personalizado
Serviços profissionais de massa	Atendimento a um grande número de clientes	Variedade de serviços prestados limitada as variações da especialização do prestador de serviços
Lojas de serviços	Atendimento a um grande número de clientes, mas que possui uma limitação	Baixíssima variedade de serviços prestados

Fonte: Adaptado de Correa e Caon (2008).

Numa classificação mais voltada para a relação entre cliente e prestador, Dalledonne (2008, p. 11) define a prestação de serviços como uma atividade de natureza econômica pela qual o prestador atende a uma necessidade deflagrada direta ou indireta pelo consumidor. O autor destaca como principais características o fato da prestação poder ser tangível ou intangível, e incluir ou não uma interação direta em que há transferência de algo para o cliente. Para o autor, a relação entre prestador de serviços e cliente pode possuir as seguintes formas:

- prestação de serviços intermediada por um indivíduo;
- prestação de serviços automática;
- prestação de serviços sem intermediários.

2.2.6 Prestação de Serviços Intermediada por um Indivíduo

Na primeira forma apresentada por Dalledonne (2008, p. 11), há a figura direta de alguém intermediando a prestação do serviço, como é o caso dos entregadores de restaurantes que atendem pedidos em domicílio.

2.2.7 Prestação de Serviços Automática

Essa relação leva em conta a iniciativa do cliente que deflagra a relação com o prestador do serviço; este último, através da tecnologia, identifica a necessidade do cliente, providenciando o que foi solicitado de forma automática como nos serviços de atendimento telefônico automatizado.

2.2.8 Prestação de Serviços sem Intermediários

É o outro extremo da relação entre cliente e prestador de serviços, são os serviços em que através de uma escolha propiciada por terceiros, o próprio cliente toma a ação para atender sua necessidade como nos restaurante *self-service*.

Baseado nessas relações possíveis de prestação de serviços, Dalledonne (2008, p. 12) apresenta uma classificação que leva em consideração duas variáveis: o tipo de serviço que o prestador oferece e o grau de participação do cliente no serviço oferecido. Nessa classificação o autor apresenta as seguintes divisões:

Tipo de serviço que o prestador oferece:

- ações de transporte/ transmissão;
- ações de transformação;
- serviços de disponibilização.

Grau de participação do cliente no serviço:

- posição ativa;
- posição passiva.

Dentre as variáveis dessa classificação existe o fato de existir ou não alteração do objeto da prestação do serviço. Em determinados casos a prestação do serviço ocorre sem alteração alguma do seu objeto, ocorrendo apenas a transmissão do serviço ou transporte de algo conforme a necessidade do cliente, como no caso do serviço de taxi. Por outro lado, existe a prestação de serviços, na qual, para que o cliente tenha sua necessidade atendida, deve ocorrer a transformação de matéria-prima em conjunto com a geração de um produto, como no caso do serviço de

restaurante.

Já em outros casos, para que a prestação de serviços atenda a necessidade do cliente, deve haver a presença de um objeto a ser servido, como no caso do supermercado.

Outra variável é a identificação de quem inicia a relação entre o prestador de serviços e o cliente. Uma das formas é a que o serviço tem seu processo iniciado diretamente pelo cliente. A outra é a que a prestação do serviço inicia independentemente do cliente, embora ele possa estar presente com o prestador do serviço.

O quadro a seguir resume a classificação proposta por Dalledonne (2008):

Quadro 10 – Classificação dos serviços:

Tipos de relação	Classificação	
	Tipo de serviço que o prestador oferece	Grau de participação do cliente no serviço
Prestação de serviços intermediada por um indivíduo	Transporte ou transferência de objeto ou serviço	O início do serviço é ocasionado pelo cliente e é desenvolvido sem a sua presença
Prestação de serviços automática	Disponibilização de objeto	O início do serviço pode não ser ocasionado pelo cliente, mas, é desenvolvida com sua presença
Prestação de serviços sem intermediários	Transformação de objeto ou serviço	O início do serviço é ocasionado pelo cliente e desenvolvido com sua presença

Fonte: Adaptado de Dalledonne (2008).

Gianesi e Correa (1994, p. 32), acrescentam às características apresentadas por Dalledonne (2008), o fato da produção e consumo do serviço geralmente serem simultâneos.

2.3 Controle gerencial em empresas prestadoras de serviços

Anthony e Govindarajan (2001, p. 80) destacam que por várias razões, o controle gerencial em empresas prestadoras de serviços é algo diferente do realizado nas indústrias. No entendimento dos autores, as principais razões para

essa diferença são as seguintes:

- ausência de estoque regulador;
- dificuldade de controle de qualidade;
- mão de obra intensa.

Já Horngren *et al* (2004, p. 318) acrescentam que as empresas prestadoras de serviços tem mais dificuldades de implementar sistemas de controle gerenciais que as empresas de manufatura por dois fatores que são:

- o fato do serviço ser algo de difícil mensuração;
- pela dificuldade na verificação da qualidade do serviço prestado antes do término da sua execução.

Os autores ainda acrescentam que a chave para o controle gerencial bem-sucedido é a congruência de metas e esforços que provem do treinamento adequado e motivação dos empregados da organização. Entretanto, para Horngren *et al* (2004, p. 318) isso depende de um constante monitoramento.

A impossibilidade de estocar os serviços juntamente com a imediata perda dos serviços que não foram usados, determina que o prestador de serviços tenha por objetivo constantemente minimizar sua capacidade ociosa.

Outro fator importante é em relação à avaliação da qualidade do serviço prestado. Não há como avaliar a qualidade de serviços antes do momento que ele é prestado.

Somando-se a isso o fato inexistente nas indústrias, de que a prestação de serviço está intimamente ligada ao executor do próprio serviço que é o seu prestador, surge o determinante de que o sistema de controle gerencial elaborado para atividades que possuem objetos são inadequados para a avaliação da qualidade de prestação de serviços.

Além disso, a automação da prestação do serviço destina-se não somente ao crescimento em escala da quantidade de serviços prestados. Em grande parte das vezes o uso da tecnologia para automação dos serviços aumenta os custos ao invés de reduzi-los.

Já Rodrigues (2003, p. 41) destaca que a questão da intangibilidade dos serviços geralmente os torna de difícil padronização e, em consequência disso, a gestão de processos é complexa. Outro fator que a natureza intangível dos serviços traz é relacionada aos clientes, pois ao contrário da compra de um produto, a

compra de um serviço dificilmente permite um teste do que está se comprando.

Gomes e Rodrigues (2006) acrescentam que as particularidades dos serviços como intangibilidade, necessidade da presença do cliente no processo, dentre outras, potencializam as possíveis necessidades de modificações nos sistemas de controle.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de Pesquisa

Seguindo a tipologia de pesquisa proposta por Vergara (2004), esta pesquisa é do tipo descritiva quanto aos objetivos. Conforme Collis (2005, p. 24), pesquisa descritiva “é a pesquisa que descreve o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão.”

Já quanto aos meios de investigação é um estudo de casos feito em campo, pois este trabalho estuda cinco empresas *in loco*. Segundo Gil (2002, p. 54), estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos.”

Baseado na metodologia do estudo de caso pretende-se não só explorar os fenômenos relacionados com o controle gerencial das empresas estudadas, mas também, procura-se entendê-los no contexto das empresas prestadoras de serviços.

Em complemento, foi efetuada uma revisão bibliográfica e posteriormente à coleta de dados por meio de entrevistas e análises documentais visando o balizamento da linha a ser seguida e a classificação das empresas estudadas. Com isso, foram levantados dados relacionados ao sistema de controle gerencial e sua proximidade ou afastamento em relação ao quadro de referências retirado da literatura. Realizaram-se em média três entrevistas por empresa.

3.2 Definição das Questões da Pesquisa

O objetivo da pesquisa é responder a seguinte questão: *o sistema de controle gerencial das empresas pesquisadas possui relação de proximidade ou afastamento com os determinantes encontrados na literatura sobre o assunto?*

Pretende-se, na resposta à questão proposta, observar se as características da organização interferem na preferência por um ou outro sistema de controle

gerencial, bem como, identificar o estágio de desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial das empresas estudadas e se os diferentes tipos de serviços e suas particularidades influenciam o sistema de controle gerencial.

3.3 Plano Referencial

Este trabalho concentra-se no plano de referências retirado da literatura, sobre o qual se estabeleceram as questões que esta pesquisa pretende responder. O plano de referências foi o principal balizador das respostas às perguntas da pesquisa elaborada, e adotou a seguinte síntese:

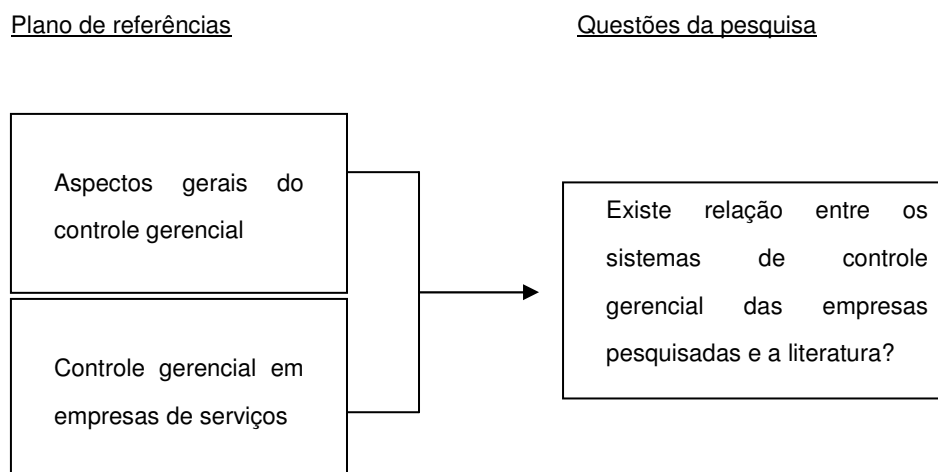


Figura 1 – Síntese do plano de referências retirado da literatura

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Rodrigues (2003, p. 57).

A abordagem detalhada do plano de referência subdivide-se em duas partes: a primeira refere-se aos aspectos gerais do controle gerencial; a segunda tem relação com o controle gerencial em empresas prestadoras de serviços.

- Em relação aos aspectos gerais do controle gerencial, pretende-se fazer a abordagem descrita a seguir:

- a) as características da estrutura organizacional, tais como: a centralização ou descentralização, a distância entre o topo e a base

- dos profissionais, e outros aspectos;
- b) planejamento estratégico e objetivos organizacionais;
 - c) instrumentos de controle gerencial, como por exemplo: o orçamento, precificação e custos;
 - d) instrumentos de avaliação de desempenho e sistemas de recompensas.
- Em relação a especificação do controle gerencial em empresas prestadoras de serviços, pretende-se fazer a seguinte abordagem:
 - a) Características dos serviços praticados:
 - o público-alvo – pessoas jurídicas ou pessoas físicas;
 - intangibilidade;
 - prestação do serviço e consumo simultâneo;
 - relação entre fornecedor e cliente – presença do cliente no processo;
 - volume de clientes atendidos;
 - variedade do serviço prestado;
 - grau de participação do cliente no serviço.
 - b) Classificação dos serviços praticados:
 - serviços prestados ao produtor intermediário ou final;
 - fornecimento de autosserviço;
 - serviços de massa;
 - serviços profissionais;
 - serviços de massa “customizados”;
 - serviços profissionais de massa;
 - lojas de serviços;
 - transporte ou transferência de objeto ou serviço;
 - disponibilização de objeto na prestação do serviço;
 - transformação de objeto ou serviço.

3.4 Roteiro das Entrevistas

O roteiro das entrevistas obedeceu a um questionário preestabelecido, elaborado para seguir o seguinte roteiro:

- Como é a estrutura organizacional da empresa em dois aspectos: o primeiro é levantar o desenho da estrutura; o segundo é identificar se a gestão da empresa é centralizada ou descentralizada.

- Quais são os objetivos organizacionais, verificando se os objetivos gerais estão em conformidade com o ambiente externo, os objetivos específicos e as metas da empresa. Observar como é o processo de comunicação dos objetivos e se ele permite uma adequada avaliação do nível atingido.

- Quais os instrumentos de controle gerencial utilizados, seu estado e natureza? Verificar quais os instrumentos de controle gerencial financeiro e não financeiros utilizados, se eles são adequados ou apresentam alguma inconformidade.

- Como é o processo de avaliação de desempenho da empresa? Identificar critérios de avaliação, relatórios e indicadores utilizados e verificar se há relação entre a avaliação de desempenho e a remuneração dos profissionais da empresa.

- Quais os tipos de serviços prestados pela empresa? Observar se o nível de personalização dos serviços, sua interação com o cliente e a intensidade de sua prestação influenciam no tipo de serviço prestado e verificar qual a influência que o mercado possui sobre a prestação de serviços.

- Quais as características dos serviços praticados? Verificar os intangíveis associados aos serviços e o grau de participação dos clientes no processo de prestação dos serviços.

3.5 Critério de Seleção das Empresas

O critério de escolha das empresas pesquisadas levou em consideração requisitos diretamente relacionados com o tema do estudo, o tempo imposto para a pesquisa e a facilidade de acesso.

Para enriquecer a pesquisa, foram selecionadas cinco empresas com atividades bastante distintas que atuam em setores de mercado diferentes. As empresas selecionadas são as seguintes:

- Control Lab Controle de Qualidade para Laboratórios Ltda
- Berttoni Facção, Indústria e Comercio de Roupas Ltda
- JMR Consultoria Tributária e Contabilidade Ltda
- Salada Carioca – Zappia Restaurante Ltda
- Locatipos Locação de Móveis e Acessórios Feiras e Eventos Ltda

3.6 Coleta de Dados

Para a coleta de dados foram utilizadas três fontes: entrevistas com os gestores, sites das empresas, e documentos disponibilizados pelas próprias empresas.

Visando estimular o entrevistado e enriquecer detalhes relacionados com o tema da pesquisa, optou-se por aplicar um roteiro através de um questionário. Foram feitas três visitas a cada empresa, sendo uma exclusivamente para entrevistas e duas para coleta de dados e conhecimento dos processos da atividade de cada empresa. As entrevistas foram realizadas com os responsáveis administrativos, e tiveram duração mínima de 45min e máxima de 2h20min.

3.7 Análise dos Dados

Como a pesquisa utilizou o método do estudo de casos baseado em dados qualitativos que descrevem as questões estudadas, não foram utilizados instrumentos de tabulação de dados, sendo assim, a estrutura da análise da pesquisa foi estruturada de forma narrativa para explorar detalhes das entrevistas.

A análise dos dados foi efetuada com a utilização do plano de referências

retirado da literatura pesquisada.

3.8 Limitações do Método

A principal limitação do método do estudo de casos é a impossibilidade de generalização dos resultados. Isso é decorrente do fato de que “não se está tentando generalizações estatísticas para mostrar que podemos generalizar de nossa amostra para uma população maior.” (Collis, 2005, p. 74).

Outros pontos mais particulares à pesquisa feita, é o fato de não haver acesso a determinadas informações por questões de sigilo e confidencialidade, e o fato de existir subjetividade ocasionada pela interpretação, no caso da análise dos instrumentos do sistema de controle gerencial.

4 DESCRIÇÃO DOS CASOS

Neste capítulo, descrevem-se as empresas pesquisadas, dividindo-se o relato feito em duas partes. A primeira aborda-se a característica de cada empresa e seus serviços. A segunda, aborda o sistema de controle gerencial. As informações foram coletadas a partir de informações obtidas por meio das entrevistas feitas, extraídas dos sítios das empresas e através de revisão de documentos entregues por cada empresa.

4.1 Control Lab Controle de Qualidade Para Laboratórios Ltda

4.1.1 A Empresa e seus Serviços

A Control Lab é uma empresa familiar, com mais de 30 anos, cerca de 190 funcionários e 20 assessores, situada no Rio de Janeiro. Os profissionais estão divididos em quatro níveis funcionais. Iniciando-se no de auxiliar, passando para o de supervisor, gerência e, por fim, diretoria. Presta serviços para laboratórios de análise clínica humana e veterinária. Com mais de uma centena de serviços em seu *portfólio*, os principais são conhecidos como: Ensaio de Proficiência, Controle Interno, Calibração, Indicadores e Treinamento. Os serviços da Control Lab são garantir e certificar a qualidade em conceitos preestabelecidos por normas técnicas dos laboratórios de análises clínicas através de testes aplicados, onde é avaliada a assertividade dos resultados apresentados sobre os exames praticados pelos mesmos. Os serviços são efetuados através de rotinas padronizadas e sem a identificação do cliente.

A Control Lab desenvolve ferramentas para a gestão da qualidade laboratorial, essencialmente direcionados àqueles que se preocupam em garantir a qualidade e a confiabilidade de seus laudos de análise. Por meio de novas oportunidades, de constante atualização tecnológica e das necessidades do mercado, os serviços de Ensaio de Proficiência, Controle Interno, Calibração e Programa de Indicadores são desenvolvidos em parceria com os clientes, entidades científicas e governamentais.

A empresa possui cerca de três mil clientes ativos que são principalmente laboratórios clínicos, químicos e farmacêuticos, indústrias químicas, petroquímicas e de siderurgia, farmácias de manipulação, empresas do setor de veterinária, de alimentos e banco de leite humano. Alguns de seus serviços são provenientes de requisitos de creditações, certificações e de regulamentos da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA).

Seu mercado sofre uma forte regulamentação imposta pelo governo. Além da Control Lab existem ainda outros seis provedores habilitados em diferentes segmentos. Dentre os habilitados, a Control Lab é única no seu porte e abrangência, o que torna esta habilitação um diferencial importante frente à concorrência.

Um mercado que há 6 anos era predominantemente familiar, composto por laboratórios de pequeno e médio porte, hoje vem encolhendo com a alta competitividade. O fechamento, fusão e formação de cooperativas vem concentrando o setor, e dando espaço para laboratórios de grande porte. Esta mudança de cenário reduz o poder de compra dos menores, reduz o mercado e aumenta o poder de barganha dos laboratórios maiores.

4.1.2 Sistema de Controle Gerencial

A principal característica gerencial da empresa é o fato de manter um grande investimento em infraestrutura física, tecnológica e de pessoal, desenvolvendo sistemas informatizados para a gestão de controles e processos que orientam a atuação de todos os seus profissionais a alcançarem os objetivos estabelecidos. Esse investimento tem forte concentração em automação e comunicações e visa obter uma estrutura com o mínimo possível de intervenção humana e, em paralelo, uma aproximação e contato maior com seus clientes.

Oriundo desse investimento em tecnologia, a empresa possui um sistema integrado que é o principal instrumento de coordenação das tarefas desempenhadas. O sistema efetua constantes levantamentos de todas as atividades existentes em seu ciclo operacional, acompanhando cada ocorrência ao ponto de identificar ausências ou equívocos nas atividades e, caso isso ocorra, é emitida uma sinalização indicando um possível erro na execução das tarefas.

Para manter o fluxo de informações e melhorar sua qualidade, o investimento

no sistema de informações é realizado de forma contínua. O sistema gera uma série de indicadores. Neles as medidas não financeiras geradas, possuem um grau de relevância na decisão tão importante quanto às financeiras. Os principais indicadores são os seguintes:

- produtividade;
- resultado líquido sobre o faturamento total;
- quantidades de novos clientes sobre as vendas totais;
- evolução dos custos;
- atrasos e inadimplentes;
- cumprimentos de prazos;
- satisfação dos clientes.

Pela própria característica da sua atividade, o principal diferencial da empresa é o capital intelectual de seu corpo de profissionais. A empresa investe amplamente na qualificação, reciclagem e treinamento dos seus funcionários, em função da alta especialização dos serviços que presta. Em decorrência desse alto investimento, há um programa que embora informal, acompanha o desempenho de cada profissional não só no desenvolvimento das suas atividades no dia a dia, mas também, através de cursos de reciclagem e treinamentos. Esse processo é desempenhado pelos gerentes de cada departamento, e acaba servindo como um plano de incentivos.

A diretoria da Control Lab compactua com a visão estratégica de longo prazo, voltada para a perpetuação da empresa, sobrepondo-se à visão de um lucro a curto prazo para alguns produtos. A gestão da empresa é descentralizada. As metas e objetivos decorrem de um processo individual de cada departamento que, através de seus gestores, é representado em um colegiado que estabelece os objetivos gerais. Dos objetivos gerais resultam os objetivos específicos discutidos nesse colegiado. Todo esse processo é formalizado em relatórios e atas.

A principal ferramenta administrativa é o orçamento. Cada setor elabora seu projeto orçamentário e o submete à diretoria. Assim, a empresa executa o que se entende por Orçamento Mestre, que subdivide-se em dois grandes grupos. Um deles refere-se ao orçamento previsto de receitas e custos necessários para a manutenção da estrutura já existente (custos com mão de obra, despesas fixas,

dentre outros). O outro grupo refere-se à previsão de investimentos necessários para a consecução das metas estipuladas pelo setor para o exercício em referência. Estas metas podem contemplar, por exemplo, a expectativa de crescimento do número de clientes e faturamento, e para tal deve haver a previsão de investimento necessário ao cumprimento das metas. Este orçamento é discutido com a diretoria para aprovação. Os orçamentos individualizados são consolidados, porém cada setor conhece apenas o seu.

O acompanhamento do cumprimento das metas orçamentárias ocorre trimestralmente através de reuniões com a diretoria e estas podem ser revistas, desde que exista um fato contundente que justifique sua revisão. Ao final do exercício corrente, os setores apresentam os resultados finais à diretoria, onde são contempladas as metas estipuladas e os resultados obtidos, respaldados por números e justificativas, independentemente das metas terem ou não sido alcançadas.

Os gestores possuem autonomia para propor o orçamento de seu setor individualmente, sendo que cada gestor age de forma diferenciada, ou seja, enquanto uns consultam seus subordinados para calcular metas e rever resultados, outros podem ou não seguir a mesma linha de ação, caracterizando a utilização do Orçamento Participativo.

O orçamento requer uma discussão dos objetivos entre todos os gestores, o que gera um aumento da integração e do comprometimento por parte dos colaboradores, uma vez que eles envolvem-se diretamente com os resultados planejados.

No que tange ao orçamento de investimento, o departamento financeiro desenvolve um projeto definindo o valor do investimento e a fonte do financiamento, podendo inclusive, valer-se da contratação de profissionais especializados para a elaboração destes projetos, tendo que mencionar o período estimado para o retorno do investimento, conhecido como *pay back*. Por exemplo, a Control Lab tem como uma das metas a redução dos gastos com energia, e para tal, seria necessário o investimento em uma subestação local. A empresa contratou consultores de engenharia para desenvolvimento de um projeto de redução de gastos com energia elétrica.

A precificação de seus serviços está diretamente relacionada com a estrutura de mercado no qual atua. Trata-se de um ramo de negócio de alta tecnologia e bastante peculiar, do ponto de vista da concorrência e do *mix* de produtos e serviços que são ofertados ao cliente.

A precificação praticada pela empresa decorre do histórico e características do mercado, o qual determina o valor máximo aceito para os serviços praticados pela Control Lab. Até 2004 a estrutura de vendas da empresa e do seu principal concorrente era bastante similar. Essa característica mudou a partir de 2005 quando a Control Lab passou a adotar uma política de diferenciação e inovação, agregando a seus serviços alta tecnologia, com prática de preços cerca de 30% acima da concorrência. Esse percentual é oriundo de um estudo feito pela empresa que mostrou que esse é o valor máximo que o mercado está disposto a pagar pelos serviços que ela oferece. Os principais concorrentes possuem serviços mais simplificados com uma política de preços baixos.

Existem, segundo a diretoria, dois grandes concorrentes potenciais, sendo um internacional e um nacional. O concorrente internacional adota preços muito elevados, impraticáveis no mercado interno, e o concorrente nacional, está abaixo do praticado pela Control Lab, mas oferece serviços de padrão inferior. Os preços da Control Lab situam-se no intervalo de seus principais concorrentes.

Sendo assim, a empresa não usa a informação de custos para formar os seus preços. Os preços são estabelecidos à luz dos ofertados no mercado pela concorrência. A diretoria da Control Lab entende que os serviços por ela oferecidos são dotados de um alto padrão de qualidade, que é uma das principais metas seguidas pela empresa: a melhoria contínua dos serviços ofertados. Esta característica associada à avançada tecnologia empregada, constituem um diferencial oferecido aos seus clientes, o que permite uma certa capacidade de influenciar o mercado.

No entanto, a diretoria admite possuir alguma linha de produto com prejuízo para compor o *mix* de produtos. Isso ocorre como estratégia para manter e ampliar a carteira de clientes. Dada a natureza do produto ofertado por esse ramo de negócio, a empresa precisa manter uma diversificação destes para que a compra se torne atrativa ao cliente. Mesmo tendo mais de uma centena de serviços, todos acabam por estar interligados e, dessa forma, não podem deixar de ser oferecidos, mesmo

que um ou outro produto, individualmente, apresente prejuízo. A empresa não possui uma análise de rentabilidade individualizada por produto. A diretoria não conta com a informação acerca dos resultados de cada serviço. Diversamente ao que ocorre com os custos, a empresa possui controles detalhados das receitas por produto e por cliente, mas em função da inexistência de informações individualizadas dos custos, os produtos e serviços são avaliados do ponto de vista da margem de contribuição global.

Embora a empresa utilize o sistema de margem de contribuição global, sem alocar diretamente os custos aos produtos individualmente, há o empenho na eliminação de desperdícios e melhoria dos processos produtivos, que vem sendo considerado cada vez mais importante na empresa.

Com essa visão, alocar custos aos serviços individualmente, não é uma informação relevante para os gestores da Control Lab. No entanto, a empresa possui controles detalhados de todos os valores gastos para o desempenho dos serviços prestados aos clientes, sejam elas referentes à mão de obra, materiais (como por exemplo, caixas de papelão para envio dos *kits*, materiais de laboratório como frascos, bolsas de gelo, dentre outros), e as despesas de funcionamento (como água, energia e telefone). Há uma classificação que identifica os custos variáveis, no entanto, não há preocupação em alocar os custos fixos aos produtos. Apesar de não haver alocação desses custos, eles são controlados por setor e segregados entre custos administrativos ou de produção.

A Control Lab objetiva que seus serviços e produtos atendam as expectativas dos clientes, apresentando serviços de boa qualidade a baixo custo. Essa pretensão é fruto de processos e controles que atualmente utilizam a tecnologia, a qual é aliada a processos científicos não só para busca desses objetivos, mas também, como instrumento de competição. Cada vez mais a imagem positiva que a empresa possui perante seus clientes deixa de ser suficiente e necessita unir-se à qualidade dos produtos, serviços e a processos de gestão adequados. Neste processo, destaca-se o sistema de custos utilizado pela empresa.

Outra característica que afeta os custos na Control Lab refere-se aos gastos com pesquisas pré-operacionais em estudos de inovação e melhoria das suas práticas. Uma das principais intenções é lançar serviços que sejam precursores no mercado. Em alguns casos, essa prática acontece mesmo para serviços que tenham

projeção de fraco ou nenhum retorno financeiro à curto prazo. O motivo é somente torná-la inovadora e não permitir que a concorrência lance os serviços antecipadamente.

4.2 Berttoni Indústria e Comércio de Roupas Ltda

4.2.1 A Empresa e seus Serviços

Situada no Bairro de Ramos na cidade do Rio de Janeiro, fundada pelo administrador de empresas Bruno Bichara Leal Koaique em 1979, a Berttoni atua no mercado de confecção, no ramo de facção. Mantém-se como camisaria no segmento masculino desde sua inauguração, elaborando peças com tecidos nobres como algodão puro, voil, linho e toda linha de jeans de alta qualidade e lavagens diferenciadas. O nome Berttoni foi inspirado no engenheiro Luigi Berttoni da famosa indústria automobilística italiana, Ferrari, devido à grande admiração que Bruno tem por esse profissional do mundo da criação e da moda.

Desde o início da empresa, Bruno determinou como principal meta a máxima qualidade nos acabamentos das peças que produz e o cumprimento do prazo de entrega, sendo esse segundo item um dos principais problemas desse setor desde a época em que a Berttoni foi fundada. Com essa determinação, a Berttoni conquistou as principais grifes de moda masculina logo nos seus primeiros anos de existência.

Embora tenha iniciado sua atividade como indústria de blusas, a Berttoni foi se adaptando ao mercado e passou a determinar como encargo do cliente a compra do tecido, o modelo das peças e itens de acabamento, passando a dedicar-se somente à facção. Com isso, a qualidade do corte, costura e acabamentos passaram a ser a dedicação exclusiva da empresa.

Ao longo desses anos a Berttoni vem se adequando ao mercado e às novas tecnologias sem deixar de levar em consideração as peculiaridades e exigências do mundo da moda. Por trabalhar com peças personalizadas há sempre a presença de mão de obra humana, principalmente para produzir os detalhes e acabamentos individualizados que cada estilista determina e que impede a produção mecanizada em larga escala.

Atualmente a empresa possui 64 profissionais, todos especializados nas etapas que executam. Cerca de 20% desses profissionais acompanham a empresa desde sua fundação. A especialização contínua é algo que a empresa mantém como meta para atender as exigências do mercado. A diretoria ressalta que todo funcionário que ingressa na Berttoni é treinado para seguir sempre o lema: “Qualidade, pontualidade e compromisso”. Outra meta importante da Berttoni é manter-se atualizada com as tendências do corte e costura da moda, seguindo a tradição em camisaria.

Com esse pensamento, a empresa produz atualmente uma quantidade mensal de peças que varia de 4.000 a 6.000 blusas por mês, visando ser fiel ao estilo do cliente, e dando continuidade ao padrão fino e sofisticado que a Berttoni conquistou.

Os profissionais estão divididos em quatro níveis funcionais. O primeiro é o de auxiliar de costura, o segundo de costureira, o terceiro de supervisora e o quarto de sócio. Sua carteira de clientes é constituída por lojas de moda masculina, desde as pequenas lojas até as grandes redes. Possui apenas o serviço de fabricação de blusas masculinas de modelagem fina e alta qualidade de acabamento. As peças produzidas seguem uma rotina padronizada, mas com acabamentos e detalhes de cortes e costuras personalizados. Os entrevistados entendem que essa personalização com alto acabamento é considerado como o principal intangível agregado aos serviços prestados.

Seus clientes são os que procuram blusas com a garantia de alta qualidade e acabamento diferenciado. A empresa possui cerca de 300 clientes cadastrados, mas atende somente a cerca de 60 pedidos mensais. Além da Berttoni existem mais de cinco fábricas de blusas masculinas com a mesma característica de tamanho e qualidade no Rio de Janeiro.

Esse mercado é predominantemente familiar, composto por fábricas pequenas de até cinco costureiras que trabalham com exclusividade para um só cliente, entretanto é um mercado que vem encolhendo com a alta competitividade, principalmente da China. Esta mudança de cenário com a penetração de empresas chinesas reduziu muito o poder de negociação das fábricas brasileiras, diminuindo o mercado consumidor drasticamente, e aumentando o poder de barganha dos clientes.

4.2.2 Sistema de Controle Gerencial

Uma das principais características gerenciais da empresa é a organização do processo de produção que permite a gestão e controle de cada fase da produção. A organização desse processo decorre de um documento chamado “ordem de produção” que é individual e constituída pelas características de cada tipo de peça vendida, dessa forma, pode-se dizer que ela é única. Na ordem de produção estão analiticamente estabelecidas as 18 etapas de produção que uma blusa pode ter, e determinadas as características do modelo, o tempo e quantidade de peças produzidas para cada uma das etapas.

A ordem de produção permite que todos os profissionais controlem seu desempenho em relação aos objetivos estabelecidos. O controle é feito com contagens permanentes comparadas com as metas estabelecidas para cada etapa. Esse processo acaba sendo manual e decorre de contagens feitas pelos responsáveis pela produção. Essas contagens são anotadas no início e fim da produção de cada lote. Além dessa, há contagens periódicas feitas pelos supervisores que permitem identificar se há alguma etapa abaixo do especificado e, dessa forma, permitir que ocorram acertos para evitar atrasos no cronograma traçado.

Esse modo de operar gera uma série de informações e a alocação de custos em cada lote produzido como, por exemplo, horas de profissionais, energia elétrica, aluguel pago, entre outros. Recentemente a empresa passou a implantar o acompanhamento de três indicadores que são:

- produtividade por hora trabalhada;
- custos por lote produzido;
- cumprimentos de prazos por lote entregue.

O gasto em manutenção de maquinário se destaca dos demais. Isso ocorre pela característica desse tipo de serviço que gera um desgaste elevado das peças do maquinário, além de problemas como poeira, restos de tecidos e linhas – que muitas vezes são tão minúsculos que entopem dispositivos mecânicos. Em decorrência desse alto gasto, há um programa informal criado pela diretoria que visa

incentivar a reciclagem dos materiais e a limpeza do ambiente de trabalho. Esse programa acaba servindo como um plano de incentivos, pois premia os melhores funcionários nesse quesito.

A diretoria da Berttoni apesar de estar no mercado há quase três décadas e tentar sempre implementar a visão a longo prazo, estabelece como prioritária a lucratividade a curto prazo. A gestão da empresa é centralizada. As metas e objetivos são determinados pelo seu fundador e presidente em um processo informal.

A principal ferramenta financeira administrativa é o fluxo de caixa. A diretoria da empresa não elabora orçamento nem vê necessidade dessa ferramenta, estabelecendo os investimentos de acordo com o que seu principal sócio determina. Os custos são acompanhados através das ordens de produção, mas não há um critério na determinação das margens de lucro pretendidas.

Outra característica bastante peculiar é que mesmo tendo como meta a lucratividade, a diretoria não faz previsão de investimentos necessários em imobilizado nem acompanha o crescimento das receitas e despesas. O argumento dado pelo principal sócio é de que ele consegue ter a empresa sob controle com o fluxo de caixa e os relatórios de controle de produção.

Dessa forma, a empresa não estabelece metas orçamentárias nem acompanha indicadores de gestão além dos três já mencionados. Ela busca produzir a maior quantidade de peças possíveis, sempre visando estabelecer ordens de produção que sejam cumpridas com o que a gerência de produção acredita que resultará em lucro.

Não há na empresa a delegação de poderes nem a autonomia de profissionais para propor metas, sendo os objetivos transmitidos de maneira informal pelo seu principal sócio. A empresa não possui processo de avaliação de desempenho, nem programa de incentivo.

A precificação praticada está diretamente relacionada com o preço praticado pelos concorrentes. Trata-se de um ramo que apesar de possuir poucos concorrentes de porte grande, acaba sendo fortemente abalado pela produção chinesa e pela grande quantidade de facções pequenas. Os principais concorrentes

praticam uma política de preços baixos independente da especificação das peças produzidas.

Com isso, a Berttoni não utiliza informações de custos para formar seus preços. Os preços são estabelecidos de acordo com as práticas do mercado, cujo diferencial é a qualidade ofertada em seus serviços.

A diretoria admite que em determinados casos pratica preços abaixo do custo de produção para evitar que alguns clientes utilizem a mão de obra de concorrentes. A empresa não possui uma análise de rentabilidade individualizada por produto, mas possui toda a customização por ordem de produção. Dessa forma, ela consegue ter a informação do custo de cada lote produzido, entretanto, a mesma peça produzida em lotes diferentes pode acabar tendo custos diferentes, sendo que essa informação a diretoria não acompanha, ou seja, a diretoria não efetua o confronto entre o valor cobrado dos clientes e o custo do lote entregue, mas somente procura observar o resultado global da empresa.

Da mesma forma que ocorre com os custos, a empresa utiliza a ordem de produção para garantir que o valor cobrado pela venda não retorne em prejuízo. Essa é uma particularidade da empresa, como o preço é atribuído sem critério de formação baseado em custos, a empresa, através das metas de produção que constam na ordem de produção, estabelece as etapas para que elas sejam concluídas a um custo inferior ao preço praticado.

A empresa não procura diferenciar os custos variáveis dos fixos, somente diferencia as despesas entre administrativas e de produção. No entanto, as informações contidas na ordem de produção possuem um nível de detalhamento que permitem obter qualquer informação dos lotes produzidos.

A empresa não estabelece claramente metas a serem alcançadas a seus funcionários, apenas determina como objetivo principal a qualidade nas peças produzidas.

4.3 JMR Consultoria Tributária e Contabilidade Ltda

4.3.1 A Empresa e seus serviços

Com 12 anos de existência, a JMR é um escritório carioca dedicado à consultoria empresarial com foco em contabilidade; possui onze funcionários e quatro consultores em regime de autonomia, todos com nível universitário em Ciências Contábeis, sendo cinco com nível de pós-graduação. Segundo os entrevistados, a formação universitária concluída ou em curso é um dos fatores indispensáveis para se trabalhar na empresa. Seus principais serviços são a escrita contábil, gestão de folha de pagamento, reestruturação de empresas e elaboração de planos de negócios. Os profissionais estão divididos em três níveis funcionais. Iniciando-se no de auxiliar, passando para o de consultor e, por fim, o de sócio. Seus clientes são empresas privadas dos ramos industriais, serviços e comércio.

A empresa possui algumas particularidades na prestação de serviços, entre elas destacam-se os projetos de recuperação de empresas em que a JMR somente recebe honorários sobre um percentual no caso de êxito alcançado, a prestação de serviços contábeis com adequação das suas rotinas de trabalho aos controles internos dos clientes em que não há retirada de documentos devido ao uso elevado da tecnologia de informação.

Essas particularidades fazem a empresa realizar investimentos em treinamento de pessoal e tecnologia da informação em proporções equivalentes as remunerações pagas aos profissionais. Segundo os entrevistados, pode-se dizer que o tipo de serviço prestado (serviços profissionais) requer esse investimento. O entrevistado destacou a importância dos seguintes itens na prestação de serviços da empresa:

- a) projetos com atendimento personalizado;
- b) qualificação dos seus profissionais;
- c) inovação nos serviços prestados.

Os serviços prestados pela empresa não podem ser considerados como padrões. Cada projeto é desenvolvido de acordo com as características de necessidades do cliente que participa ativamente da fase de implantação da base do projeto.

A JMR atua em um mercado predominante de empresas de pequeno porte

com até 5 funcionários e que tem como maioria de seus clientes, empresas inseridas na opção fiscal do SIMPLES NACIONAL, no entanto, ela se especializou em empresas inseridas no Lucro Real. Essa característica faz com que esse escritório de consultoria e contabilidade possua uma clientela fixa de 38 empresas que possuem entre 40 e 580 funcionários, estrutura familiar e faturamento médio mensal entre 400 mil reais e 3 milhões de reais.

Outra característica da empresa é a utilização elevada da tecnologia de informação. Todos os seus profissionais possuem formação em Ciências Contábeis e conhecimento avançado em informática; metade deles tem curso de administração de sistemas de banco de dados. Esse fato faz com que a empresa não dependa de profissionais da área de tecnologia e permite que ela tenha a capacidade de adequar a escrita contábil a casos de elevada movimentação financeira e grande número de informações a serem processadas.

Devido à característica dos clientes, para cada serviço fechado é desenvolvido um formato particular de atendimento e automação dos processos, ou seja, cada contrato firmado é considerado como um projeto e trabalhado distinto dos demais. Dessa forma, cada projeto possui uma estrutura de pessoal que funciona de forma independente e é formada normalmente por pelo menos um gerente e dois assistentes. As metas de cada projeto são estabelecidas pelo principal sócio e o gerente de cada projeto, sendo que o sócio é o revisor de todos os projetos.

4.3.2 Sistema de Controle Gerencial

Uma importante característica da empresa é a grande utilização da tecnologia de informação. A empresa desenvolve seus próprios sistemas utilizados nos processos de trabalho. Da mesma forma, todo controle gerencial da JMR é feito com sistemas desenvolvidos por ela. A utilização da tecnologia está concentrada na automação de processos e baseada na administração remota do banco de dados dos clientes. Ela visa uma estrutura com o mínimo de intervenção humana. Os entrevistados destacam que o principal objetivo da empresa é de que ela seja vista como uma referência em serviços de contabilidade.

Há um sistema de informática que integra todas as tarefas a serem desempenhadas. Ele concentra as atividades dos projetos e as tarefas

administrativas da própria JMR. O sistema funciona como um controle do calendário de execução das ações que devem ser feitas, e controla os seguintes itens:

- a) a tarefa que deve ser executada;
- b) o dia de execução que deve ser efetuada cada tarefa;
- b) o dia que efetivamente foi feita cada tarefa;
- c) envia *e-mails* com avisos de necessidade de datas para execução de tarefas.

Devido ao nível de detalhamento e abrangência, pode-se considerar que esse é o principal instrumento de controle gerencial da empresa, entretanto, ele não é um limitador de ação dos profissionais, pois concede a opção de criar novos controles e tarefas, bem como, o de propor exclusões e alterações que potencializem a capacidade de gestão.

A empresa preocupa-se somente em atribuir os custos de mão de obra a cada projeto, não se importando com os demais gastos. O controle do custo de mão de obra é através de direcionadores de horário. Cada profissional preenche uma planilha de alocação de horas chamada *Time Sheet* que aloca as horas trabalhadas em cada projeto. Com isso, a empresa efetua as cobranças dos projetos e sabe o valor do custo de trabalho em cada um deles.

A atualização das informações contidas no sistema de calendário é feito de forma contínua. O sistema tem a capacidade de gerar uma série de indicadores, tais como:

- a) horas trabalhadas em cada projeto;
- b) cumprimento de prazos em cada projeto;
- c) cumprimento de prazos de cada profissional.

No entanto, os entrevistados disseram que essas informações são pouco utilizadas. Segundo eles, isso ocorre devido à falta de tempo. A empresa não utiliza medidas financeiras além do percentual de resultado de cada projeto.

Cada projeto possui uma equipe determinada para o trabalho. A equipe é formada normalmente por um sócio, um consultor que é o gerente do projeto, e pelo menos dois assistentes. O gerente é o responsável direto pelos serviços executados, sendo que cada projeto é administrado de forma totalmente individual o que caracteriza a empresa como controle Ad-hoc. A utilização da estrutura administrativa

da JMR ocorre somente no que se refere a ações administrativas como faturamento, envio e recebimento de fax, e outros. Os sócios, juntamente com os consultores estabelecem os objetivos gerais, sendo que os específicos são traçados de forma individual para cada projeto pelos gerentes, com a revisão dos sócios.

Segundo os entrevistados, esse formato obriga que não só os sócios, mas toda a equipe tenha contato com os clientes, com isso, a descentralização foi o melhor para a gestão da empresa. As metas e objetivos gerais são divididos em administrativos e de projetos. Os objetivos e metas de projetos são estabelecidos entre os sócios e os gerentes e passam a fazer parte integrante de cada projeto, já os administrativos são estabelecidos pelos sócios que exercem a função de administradores. A comunicação de ambos é formal, através de atas assinadas pelos sócios e gerentes de cada projeto. Dos objetivos gerais, resultam os objetivos específicos que são estabelecidos entre os sócios e gerente de cada projeto.

Os gerentes possuem participação nos resultados dos projetos que administram. Essa participação tem como base de cálculo um relatório semelhante a um fluxo de caixa do projeto, dessa forma, eles são constituídos com semelhança a um centro de resultado. O gerente é responsável por conciliar os pagamentos dos clientes (receitas) com os gastos do projeto (custos). Não há avaliação formal dos profissionais. Ela é feita diretamente pelos gerentes e discutida com os sócios. Os demais profissionais são avaliados pelos gerentes e sócios, e participam de um percentual do lucro da empresa.

A empresa elabora um Orçamento Mestre subdividido em três grupos: o primeiro grupo refere-se ao orçamento previsto de receitas e gastos da atividade fim – nele estão inseridos itens como custos com mão de obra, despesas fixas, dentre outros; o segundo grupo é referente aos valores que serão investidos em ativo fixo, principalmente *hardware*; o terceiro grupo é a previsão de investimentos e resgates financeiros. As metas contemplam a expectativa de crescimento do número de clientes e dos valores faturados e, em consequência, a previsão financeira para o investimento necessário em ativo. O orçamento é elaborado pelos sócios juntamente com os gerentes.

Há o acompanhamento bimestral do cumprimento das metas orçamentárias através de reuniões da diretoria com os gerentes. Nas reuniões bimestrais também são discutidos os resultados alcançados. As metas são revistas no caso de

surgimento de um fato que justifique sua revisão. Qualquer gerente ou sócio pode indicar a revisão de metas. Essa estrutura caracteriza o orçamento como participativo.

Em relação ao orçamento em ativo fixo, a JMR desenvolve um projeto definindo a fonte do financiamento, que pode ser originada de terceiros. Essa definição estabelece o período estimado para pagamento e o valor máximo das parcelas.

A precificação praticada é obtida através da quantidade orçada de horas de dedicação da equipe. Os entrevistados informaram que existe um cálculo de *Markup* (não tivemos acesso ao cálculo de *markup* por questões de sigilo). O *markup* foi elaborado para se obter o valor ideal para um lucro líquido pretendido. O valor cobrado pelos serviços ao cliente é resultado da multiplicação do *markup* pelo custo total das horas orçadas da equipe. Os entrevistados informaram que não há concorrentes considerados como principais, nem analisam a forma de atuação da concorrência nem o valor cobrado pela empresa em relação ao mercado.

Os entrevistados informaram que a empresa não admite efetuar um projeto com prejuízo mesmo que isso seja para aumentar a carteira de clientes ou que a composição do resultado global dos projetos seja positiva. Como a empresa possui uma análise de rentabilidade individualizada por projeto, ela mantém o controle de todos os gastos analiticamente, assim como o de receitas. Dessa forma, os projetos são avaliados pela margem de contribuição individual. A empresa possui controles que detalham todos os valores gastos seja em projetos ou em gastos administrativos, e classifica os valores em fixos e variáveis.

4.4 Salada Carioca

4.4.1 A Empresa e seus serviços

O Salda Carioca é um restaurante a quilo de categoria superior, que dispõe de serviços de garçons, e trabalha com comida leve e saudável. Encontra-se localizada no Centro do Rio de Janeiro, na Rua da Quitanda – área tipicamente comercial, ocupada por escritórios. Sua localização é privilegiada, no coração

financeiro da cidade e próximo ao cruzamento das duas principais avenidas do centro da cidade, a Av. Rio Branco e Av. Presidente Vargas.

A direção do restaurante fica por conta do principal sócio, o experiente Marco Antônio Nunes de Souza, sócio durante 32 anos do renomado empresário Ricardo Amaral em casas como Hippopotamus, Gattopardo e Banana Café, além de várias outras. A experiência de Marco Antônio na direção de negócios deste segmento é na operação e *marketing*, o que inclui a captação de patrocínios. A criatividade e alto padrão na elaboração de seus pratos são reconhecidos pelos críticos e periódicos da área, tendo inclusive artigos em jornais nas páginas especializadas.

A empresa possui atualmente dezenove empregados e todos recebem treinamento constante dos sócios para atendimento ao público. Os profissionais estão divididos em quatro níveis funcionais. Iniciando-se no de auxiliar geral, passando para o de auxiliar de função, supervisão/execução e, por fim, diretoria.

Desde sua inauguração, a empresa apresenta um fluxo constante de frequentadores, que gira em torno de 640 a 780 pessoas por dia, ocupando em plenitude a sua capacidade de atendimento, que é de 190 lugares.

Segundo o entrevistado, a gestão da empresa pratica ações que visam:

- a) investir em infraestrutura física e de pessoal, objetivando atender a demanda existente;
- b) introduzir novos produtos, pratos e sobremesas;
- c) separar os setores de atendimento proporcionando espaços exclusivos para os tipos de serviços como: *grill*, preparação de sanduíches especiais, preparação de massas frescas e preparação de saladas;
- d) implementar campanhas de *marketing*, além de estrutura para venda por telefone em sistema *delivery*, atingindo uma área geográfica mais extensa.

Também segundo o entrevistado, essas ações visam basicamente três objetivos:

- a) aumentar o volume de vendas para os já clientes;
- b) conquistar novos usuários;
- c) consolidar sua posição no mercado.

O entrevistado destacou que um item importante para a empresa é a qualidade na produção. A área produtiva é separada para preparo de alimentos, cozinha e churrasqueira. Essa separação visa uma linha de produção que otimiza o tempo e evita desperdícios. O entrevistado também destacou que no mercado de restaurantes, tendo em vista a pluralidade de instituições, a competição tornou-se ainda mais acirrada, exigindo muito cuidado com o atendimento ao cliente. Os restaurantes e similares estão entre os empreendimentos mais numerosos, em meio às milhões de micro e pequenas empresas do Brasil, muitas das quais funcionam informalmente. Em meio a esses estabelecimentos, destacam-se os diferenciados, aqueles que conseguem oferecer um produto, serviço, decoração ou qualquer outro atributo de qualidade superior. A diferenciação em um restaurante pode ser observada em setores internos como: a gerência de recursos humanos, que pode oferecer um treinamento superior do pessoal; o desenvolvimento de tecnologia, que representa o fato do produto ter características singulares tanto do restaurante em si, como dos alimentos; e a aquisição com as compras de matérias-primas da mais alta qualidade.

O Salada Carioca é a continuação do trabalho de mais de 25 anos de tradição de Marco Antonio no mercado de gastronomia, sendo que a maioria desse tempo com a mesma equipe de cozinha. A localização da empresa foi planejada e escolhida através de um estudo que o levou a estar no Centro do Rio de Janeiro próximo a diversas empresas importantes que possuem um número grande de funcionários, tais como: Eletrobrás, Petrobrás, Eletronuclear, L’Oreal, entre outras.

Outra característica da empresa é utilizar a frente do restaurante como um atraente *outdoor* para quem passa pela Rua da Quitanda. Com dois toldos e um tapete vermelho cobrindo toda a área da calçada, cercado de plantas, o visual é o de um bistrô. Além disso, há periodicamente distribuição de material de divulgação, para toda a extensa área de influência do restaurante, anunciando com criatividade seus serviços de *gourmet* e *delivery*.

Sua concorrência ocorre principalmente no entorno, através de vários restaurantes de baixo preço, casas de sucos e *fast food*. Porém, estes restaurantes não atuam no mesmo seguimento do Salada Carioca. Esse fato ajuda o restaurante em sua imagem.

Segundo o entrevistado, a principal vantagem competitiva é o ambiente diferenciado e o conforto que o restaurante dispõe à sua clientela, não ofertado por

nenhum outro restaurante da região.

4.4.2 Sistema de Controle Gerencial

Outra característica do Salada Carioca é concentrar suas atividades servindo almoços a quilo. Na parte da tarde, após o funcionamento normal do restaurante que vai até as 19 horas, passa a oferecer som ambiente calmo, apenas no segundo salão, com um serviço de chope e *drinks*.

O setor em que a empresa está inserida impõe o fator humano como uma das principais determinantes da operação da empresa. Dessa forma, a gestão de controles e processos é muito voltada para a atuação dos seus profissionais, sendo assim, há um grande esforço em treinar a equipe embora o investimento financeiro não seja alto pelo fato dos próprios sócios serem os responsáveis pelo treinamento. O treinamento visa um preparo da equipe em ter uma alta qualidade no atendimento a seus clientes e ocorre pelo menos duas vezes ao mês.

A empresa possui um movimento intenso de serviços que dificulta o fluxo de informações. Esse fato é responsável por ela não possuir um controle de custos que possibilite a informação do resultado líquido de cada prato ou atendimento. Como grande parte dos itens das refeições vendidas é perecível, sua compra é diária, por isso, o resultado líquido é obtido de forma global e não há preocupação da alocação dos custos por tipo de prato.

A empresa adotou uma série de indicadores para auxílio da gestão do dia-a-dia. Os indicadores são analisados diariamente para possibilitarem a imediata tomada de decisão quando necessário. Os principais indicadores adotados são os seguintes:

- giro médio de lugares ocupados;
- *ticket* médio vendido;
- taxa interna de retorno sobre o valor investido na empresa;
- satisfação dos clientes.

O giro diário médio de ocupação pretendido pela empresa é de 3,5 vezes sua quantidade de lugares. Segundo os entrevistados, esse número é extremamente elevado quando comparado com a média do segmento que a empresa está inserida.

Mesmo assim, a administração é praticada com a pretensão de elevar esse indicador.

A empresa mantém um estudo constante do *ticket* médio como um dos principais itens de seu sistema de controle gerencial. Atualmente ele está em R\$ 22,00 (vinte e dois reais). Segundo o entrevistado, esse valor é competitivo inclusive com restaurantes de qualidade inferior ao segmento de mercado que a empresa atua. A pretensão é elevar esse número sem diminuir o giro médio de lugares ocupados.

A taxa interna de retorno sobre o valor investido na empresa é acompanhado mensalmente para verificar se a geração líquida de caixa do empreendimento é suficiente para fazer face às obrigações e necessidades de gastos para funcionamento. Os entrevistados disseram que entendem isso como o acompanhamento da viabilidade econômica e financeira da empresa.

Conforme os determinantes da própria característica da sua atividade, o principal diferencial da empresa é a preparação do seu corpo de profissionais. Não há um plano de incentivos aos profissionais, entretanto, o valor cobrado de taxa de serviços, mais conhecida como 10%, é totalmente distribuída entre todos os profissionais. A gestão da empresa é centralizada. As metas e objetivos são estabelecidos pelo principal sócio, e transmitidas verbalmente sem formalização em nenhum documento.

A principal ferramenta administrativa é o fluxo de caixa e a precificação é determinada pelo valor praticado pelo mercado que é obtido através de pesquisas feitas diretamente em concorrentes, ou seja, ela está diretamente relacionada com a estrutura de mercado, ou seja, com o valor máximo aceito pelos clientes.

A empresa não possui uma análise de rentabilidade individualizada nem de geração de receitas por produto, dessa forma, os produtos e serviços são avaliados do ponto de vista da margem de contribuição global.

4.5 Locatipos Serviços Ltda

4.5.1 A Empresa e seus serviços

A Locatipos Serviços Ltda foi fundada em 1964, pelo já falecido João Batista Gonçalves Vieira. João Batista administrou a empresa até o ano de 2006. Atualmente ela é administrada por Eloisa, viúva do fundador. Possui 18 funcionários e sede no bairro de Bonsucesso na cidade do Rio de Janeiro. Iniciou suas atividades com a venda e locação de máquinas e móveis de escritório, sendo que na década de 80 possuía cinco filiais. As filiais existentes na época, situavam-se nos seguintes locais: rua Bueno Aires, no centro do Rio de Janeiro, que possuía uma área de 620m²; rua do Rosário, também no centro da cidade; rua Capitão Bragança, em Bonsucesso; e rua da Conceição, em Niterói-RJ. Em conjunto, essas filiais representavam o maior estoque carioca de produtos para locação.

Nessa mesma época, a empresa obteve um contrato de exclusividade com a IBM do Brasil na distribuição de produtos e serviços para as regiões dos lagos e Niterói. O contrato perdurou por mais de 10 anos e foi um dos fatores que levou a Locatipos a ser a maior empresa do Estado do Rio de Janeiro no ramo de sua atuação. Com o passar dos anos a empresa se concentrou no mercado de locação de mobiliários e eletrodomésticos, atividade criada no Brasil por seu fundador, e que cresce a cada ano no país.

Segundo o entrevistado, para se obter sucesso no ramo de locação de mobiliário a atualização do seu estoque deve ser constante. Mesmo depois do falecimento de seu fundador e administrador, esse ainda é o principal objetivo determinado pela atual administração da empresa. A Locatipos se atualiza a cada trabalho, pois é o próprio cliente que indica as necessidades de padrão e características dos itens a serem locados, ou seja, o cliente determina de forma impositiva as necessidades para o atendimento.

Com cerca de 250 tipos de materiais divididos em mais de 20 mil itens em seu *portfólio*, a empresa possui mesas, cadeiras, ar-condicionados, geladeiras, sofás, armários, entre outros. A empresa tem mais de 400 clientes inseridos em diversos setores da economia, desde as empresas de propaganda, publicidade e eventos até multinacionais que preferem locar tudo que é necessário para um escritório. Alguns de seus itens locados são provenientes de necessidades personalizadas de alguns clientes que fazem um contrato de longa duração.

A administração é centralizada nos sócios, com o estabelecimento das metas

por eles sem formalização. Os profissionais estão divididos em quatro níveis funcionais. Os níveis iniciam-se no de auxiliar, passam para o de chefia, depois o de gerência e, por último, o de sócio.

Em essência, os serviços da Locatipos são garantir que as necessidades de locação de qualquer cliente, independente da quantidade, sejam atendidas em qualidade, aparência e número pretendidos. Isso impõe que o serviço de carga e entrega sejam os principais da empresa. Os materiais dependem de boa armazenagem nos galpões e caminhões e de um serviço de entrega e recolha excelentes, caso contrário, ocorrem problemas que além de danificar os materiais, prejudicam a locação e, em conseqüência, a imagem da empresa. Dessa forma, o serviço de logística e o pessoal de carga são primordiais, mas mesmo assim não há prática em oferecer treinamentos, e não há uma rotina de ação padronizada nesses setores. O conhecimento das funções e qualificação dos profissionais acaba sendo formada pela prática que eles obtém no próprio trabalho.

A empresa possui seus profissionais divididos entre departamento comercial, departamento administrativo e gestão de pátio, entretanto, apesar de haver uma clara divisão de funções relacionadas ao pátio, como marcenaria, montagem e carregamento, os profissionais acabam fazendo de tudo, somente se individualizando a função de motorista de caminhão.

O mercado de locação de mobiliário é constituído predominantemente por empresas de pequeno porte que trabalham somente com determinados tipos de materiais. Como concorrentes, a Locatipos tem basicamente quatro empresas do seu nível, sendo que três são empresas paulistas que abriram filiais no Rio de Janeiro.

4.5.2 Sistema de Controle Gerencial

O principal instrumento de controle gerencial que a empresa utiliza é o fluxo de caixa. Uma característica particular é relacionada à operação de faturamento e compras que são administrados respectivamente pelo departamento comercial e administrativo. Para que seja autorizado um pagamento, deve-se antes verificar a posição futura do fluxo de caixa e determinar qual o melhor dia para pagamento. Situação semelhante ocorre no departamento comercial. Semanalmente o

departamento administrativo informa ao departamento comercial os dias em que há necessidade de recebimento de recursos, dessa forma, o departamento comercial “força” vendas com recebimentos nessas datas.

A diretoria da empresa recebe diariamente seis relatórios que são:

- fluxo de caixa;
- relatório de recebimentos do dia;
- relatório de pagamentos do dia;
- relatório analítico de pagamentos futuros;
- relatório analítico de recebimentos futuros;
- saldos bancários.

Os administradores entendem que com esses relatórios conseguem ter a visão financeira atual e prospectiva da empresa. Há uma característica bastante peculiar na administração dos recursos financeiros. É o fato de que o gerente administrativo somente pode autorizar pagamentos que somem no máximo o valor dos recebimentos do dia. Caso haja pagamentos em valor superior aos recebimentos, o gerente administrativo deve entrar em contato com alguns fornecedores cujos títulos estejam vencendo no dia para que seja postergado o título, ou seja, o principal trabalho do gerente administrativo da empresa é fazer com que o fluxo financeiro da empresa seja sempre positivo. As situações de impossibilidade de saldo positivo no dia devem ser levadas aos sócios e tratadas detalhadamente.

Outra característica é a utilização de um grupo de indicadores qualitativos e quantitativos que levam a empresa a ter uma visão da sua qualidade e práticas financeiras. Os indicadores só são analisados mensalmente. São eles:

- resultado financeiro do dia – são os valores recebidos, somados aos valores faturados, divididos pelos valores pagos mais os valores assumidos para pagamento; se essa conta der positiva, o dia teve um saldo positivo, caso contrário o dia teve um saldo negativo;
- resultado da satisfação do cliente – é a quantidade de reclamações do mês dividida pelo número mensal de locações; o percentual obtido como resultado é considerado como sendo o de satisfação;

- giro necessário – valor do bem dividido pelo valor mensal de locação: o resultado é o giro necessário do bem para se passar a ter lucro com a locação;
- custo médio do frete – o somatório dos gastos diretos e indiretos com frete é dividido pela quantidade de fretes feitas no mês: o valor é o valor médio gasto nos fretes.

A empresa possui um plano de incentivos que decorre dos resultados comerciais. Tal plano estabelece que a cada média dos últimos 6 meses que a empresa estiver acima do número determinado como meta, um percentual é reservado em uma conta de investimentos para ser distribuído como 14º e 15º salários. Esse acompanhamento ocorre nos meses de junho e dezembro. O plano de incentivos está atrelado a outro que pode ser considerado de melhoria contínua, que refere-se aos valores gastos com manutenção dos materiais, causados por mau manuseio e os valores gastos com material de reposição. Esses valores são descontados dos que serão distribuídos para os funcionários. O entrevistado informou que os sócios entendem que com isso todos os profissionais, principalmente os de pátio, trabalham com a intenção de atingir as metas, dessa forma, zelam pela qualidade no atendimento.

A diretoria da empresa objetiva a perpetuação do nome Locatipos. A gestão da empresa é centralizada. As metas e objetivos decorrem da visão dos sócios. A principal ferramenta administrativa da empresa é o fluxo de caixa – ele possibilita a classificação dos valores em administrativos, comerciais e operacionais, dessa forma, se os administradores quiserem verificar somente os gastos com a área comercial, eles efetuam um filtro no fluxo de caixa e obterão essa informação.

Apesar de a administração ser centralizada, trimestralmente há uma reunião entre os sócios e os gerentes para discussão do andamento da empresa. Nessa reunião a pauta principal é a discussão das metas para o próximo trimestre e a avaliação dos resultados do trimestre que passou.

A precificação de seus serviços é obtida pelo valor de mercado para aquisição de um bem novo dividido normalmente por seis, ou seja, a cada 6 meses de aluguel a empresa possui a receita equivalente ao valor de um bem novo. A empresa não leva em consideração os preços praticados pela concorrência pelo fato de entender que os bens e serviços são similares e não iguais.

Entretanto, a precificação praticada pela empresa é feita particularmente para

cada locação com a concessão de descontos de acordo com cada cliente, quantidade de itens locados e tempo de duração do aluguel. Dessa forma, existe um valor de locação chamado de tabela e sobre ele incidem descontos que são concedidos de acordo com as particularidades de cada locação. O entrevistado informou que os preços da empresa são ligeiramente mais altos que a concorrência, mas que isso não afeta a venda de serviços devido ao conceito que a Locatipos possui no mercado, ou seja, a empresa não pratica a política de preços baixos.

A empresa não utiliza informações de custos para formar seus preços, mas sim, do valor de mercado para se adquirir o bem que está sendo locado. A diretoria entende que se os serviços oferecidos possuírem atendimento nas datas determinadas pelo cliente em conjunto com a aparência de bens novos e garantia de uma boa entrega e recolha dos bens, os clientes relevam os preços praticados acima do mercado e a empresa estará zelando pela melhoria contínua dos serviços ofertados.

No entanto, o entrevistado informou que no caso de locação de diversos bens por prazos extensos, a empresa admite que determinado item seja locado bem abaixo do valor estabelecido. Isso ocorre como estratégia para não perder boas locações. A empresa possui uma análise de rentabilidade individualizada por produto que leva em consideração somente o valor da locação dividida pelo valor do bem no mercado. A diretoria não conta com a informação acerca dos resultados de cada serviço. A empresa possui detalhadamente os valores obtidos de receita de cada locação, entretanto, o mesmo item pode possuir diversos valores para locação devido a individualidade das negociações.

5 ANÁLISE DOS CASOS

5.1 Análise das Variáveis Relacionadas ao Sistema de Controle Gerencial

A seguir apresenta-se um resumo das variáveis relacionadas ao sistema de controle gerencial das empresas pesquisadas:

Quadro 11 – Objetivos organizacionais das empresas pesquisadas

EMPRESA	OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS	
Control Lab	Objetivos e metas definidos de forma participativa e formal	As metas e objetivos decorrem de um processo individual de cada departamento que, através de seus gestores é representado em um colegiado que estabelece os objetivos gerais. Dos objetivos gerais, resultam os objetivos específicos discutidos nesse colegiado.
Berttoni	Objetivos e metas definidos pelos sócios informalmente	As metas e objetivos são determinados pelo seu fundador e presidente.
JMR Consultoria	Objetivos e metas definidos de forma participativa e formal	As metas e objetivos gerais são divididos em administrativos e de projetos. Os objetivos e metas de projetos são estabelecidos entre os sócios e os gerentes de cada projeto, já os administrativos são estabelecidos pelos sócios que exercem a função de administradores. Dos objetivos gerais, resultam os objetivos específicos que são estabelecidos entre os sócios e gerente de cada projeto.
Salada Carioca	Objetivos e metas definidos pelos sócios informalmente	As metas e objetivos são estabelecidos pelo principal sócio.
Locatipos	Objetivos e metas definidos pelos sócios informalmente	As metas e objetivos são estabelecidos pelo principal sócio.

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 12 – Estrutura organizacional das empresas pesquisadas

EMPRESAS	ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	
Control Lab	Descentralizada	Os profissionais estão divididos em quatro níveis funcionais, iniciando-se no de auxiliar, passando para o de supervisor, gerência e, por fim, diretoria.
Berttoni	Centralizada	Os profissionais estão divididos em quatro níveis funcionais: o primeiro é o de auxiliar de costura, o segundo de costureira, o terceiro de supervisora e o quarto de sócio.
JMR Consultoria	Descentralizada	Os profissionais estão divididos em três níveis funcionais, iniciando-se no de auxiliar, passando para o de consultor e, por fim, o de sócio.
Salada Carioca	Centralizada	Os profissionais estão divididos em quatro níveis funcionais, iniciando-se no de auxiliar geral, passando para o de auxiliar de função, depois para supervisão/execução e, por fim, diretoria.
Locatipos	Centralizada	Os profissionais estão divididos quatro níveis funcionais que iniciam-se no de auxiliar, passam para o segundo que é o de chefia, o terceiro é o de gerência e o quarto é o de sócio.

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 13 – Instrumentos de controle gerencial das empresas pesquisadas

EMPRESA	INSTRUMENTOS DE CONTROLE GERENCIAL
Control Lab	A principal ferramenta administrativa é o orçamento. A empresa utiliza indicadores financeiros e qualitativos.
Berttoni	A principal ferramenta administrativa é o fluxo de caixa. A empresa utiliza indicadores financeiros.
JMR Consultoria	A principal ferramenta administrativa é o orçamento por projeto, com a característica de ser maleável, ou seja, ele pode ser modificado pelo gerente de cada projeto de acordo com as necessidades. A empresa utiliza indicadores financeiros e qualitativos.
Salada Carioca	A principal ferramenta administrativa é o fluxo de caixa. A empresa utiliza indicadores financeiros e qualitativos.
Locatipos	A principal ferramenta administrativa é o fluxo de caixa. A empresa utiliza diariamente seis relatórios que são: fluxo de caixa; relatório de recebimentos do dia; relatório de pagamentos do dia; relatório analítico de pagamentos futuros; relatório analítico de recebimentos futuros; saldos bancários. A empresa utiliza indicadores financeiros e qualitativos.

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 14 – Precificação das empresas pesquisadas

EMPRESA	PRECIFICAÇÃO
Control Lab	A precificação de seus serviços está diretamente relacionada com a estrutura de mercado no qual atua. Esse processo decorre do histórico e características do mercado, o qual determina o valor máximo aceito para os serviços praticados. A empresa não usa informações de custos para formar seus preços.
Berttoni	A precificação está diretamente relacionada com o preço praticado pelos concorrentes. A empresa não utiliza informações de custos para formar seus preços.
JMR Consultoria	A precificação praticada é obtida através do custo da quantidade orçada de horas de dedicação da equipe.
Salada Carioca	A precificação é determinada pelo valor praticado pelo mercado que é obtido através de pesquisas feitas diretamente em concorrentes.
Locatipos	A precificação é pelo valor atual de mercado para aquisição dos materiais a serem locados, entretanto, "o preço final" é feito particularmente para cada locação com a concessão de descontos de acordo com cada cliente, quantidade de itens locados e tempo de duração do aluguel. A empresa não utiliza outras informações de custos para formar seus preços.

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 15 – Avaliação de desempenho das empresas pesquisadas

EMPRESA	AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO
Control Lab	Há um programa que embora informal, acompanha o desempenho de cada profissional não só no desenvolvimento das suas atividades no dia a dia, mas também na reciclagem e treinamentos. Esse processo é desempenhado pelos gerentes de cada departamento e é um plano de incentivos.
Berttoni	A empresa não possui processo de avaliação de desempenho nem programa de incentivo, entretanto, há um programa informal que visa incentivar a reciclagem dos materiais e a limpeza do ambiente de trabalho. Esse programa premia os melhores funcionários nesse quesito.
JMR Consultoria	Os gerentes possuem participação nos resultados dos projetos que administram. Essa participação tem como base de cálculo o fluxo de caixa do projeto. Para o restante dos profissionais, não há avaliação formal, mas sim uma avaliação feita diretamente pelos gerentes e discutida com os sócios para a participação de um percentual do lucro da empresa.
Salada Carioca	Não há um plano de incentivos aos profissionais. Os profissionais somente recebem a taxa de serviços, mais conhecida como “10% do garçom”, entretanto, esse valor é repartido entre todos os profissionais, não só pelos garçons.
Locatipos	A empresa possui um plano de incentivos para os profissionais do departamento administrativo e operacional. O processo decorre dos resultados comerciais e reserva um percentual em uma conta de investimentos para ser distribuído como 14º e 15º salários. Para os profissionais do departamento comercial, há uma grade de metas com prêmios por metas cumpridas.

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 16 – Custos das empresas pesquisadas

EMPRESA	CUSTOS
Control Lab	A empresa não procura possuir controles detalhados dos custos. Os serviços são avaliados do ponto de vista da margem de contribuição global. Há uma classificação que identifica os custos variáveis e fixos, no entanto, não há preocupação em alocar os custos fixos aos produtos. Os custos são controlados por setor e segregados entre custos administrativos ou de produção.
Berttoni	A alocação dos custos é por lote produzido. Esse acompanhamento é feito através das ordens de produção, ou seja, a empresa não possui uma análise de rentabilidade individualizada por produto, mas consegue ter a informação do custo de cada lote produzido. A empresa somente diferencia as despesas entre administrativas e de produção.
JMR Consultoria	A empresa preocupa-se somente em atribuir os custos de mão de obra a cada projeto, não se importando com os demais gastos. O controle do custo de mão de obra é através de direcionadores de horário.
Salada Carioca	Não há controle de custos que possibilite a informação do resultado líquido de cada prato ou atendimento. Como grande parte dos itens das refeições vendidas é perecível, sua compra é diária, por isso, o resultado líquido é obtido de forma global.
Locatipos	A empresa não utiliza nenhum tipo de controle de custos nem de alocação de custos.

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 17 – Particularidades do sistema de controle gerencial das empresas pesquisadas

EMPRESA	PARTICULARIDADES DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL DE CADA EMPRESA
Control Lab	A empresa desenvolveu um sistema de informática integrado que é o principal instrumento de coordenação das tarefas desempenhadas. O sistema efetua constantes levantamentos das tarefas cadastradas no sistema, referentes ao seu ciclo operacional, acompanhando cada ocorrência ao ponto de identificar ausências ou equívocos nas atividades cadastradas e, caso isso ocorra, é emitida uma sinalização indicando um possível erro na execução das tarefas, dessa forma, o sistema é uma das principais ferramentas na gestão de controles e processos, pois, orienta a atuação de todos os seus profissionais a alcançarem os objetivos estabelecidos.
Berttoni	Uma das principais características gerenciais da empresa é a organização do processo de produção que permite a gestão e controle de cada fase da produção. Esse processo ocorre através de um relatório chamado de “ordem de produção” que permite que todos os profissionais controlem seu desempenho em relação aos objetivos estabelecidos. O controle é feito com contagens permanentes comparadas com as metas estabelecidas para cada etapa.
JMR Consultoria	Há um controle informatizado que integra todas as tarefas a serem desempenhadas. Ele concentra as atividades dos projetos e as tarefas administrativas da própria empresa. O sistema é semelhante a um <i>check list</i> .
Salada Carioca	A gestão de controles e processos é muito voltada para a atuação dos seus profissionais, sendo assim, há um grande esforço em treinar a equipe embora o investimento financeiro não seja alto pelo fato dos próprios sócios serem os responsáveis pelo treinamento. O treinamento visa um preparo da equipe em ter uma alta qualidade no atendimento a seus clientes, e ocorre pelo menos duas vezes ao mês.
Locatipos	Os pagamentos devem ter a autorização do gerente administrativo que somente pode autorizar pagamentos que somem no máximo o valor dos recebimentos do dia. Para que um pagamento seja autorizado, deve-se antes verificar a posição futura do fluxo de caixa e determinar qual o melhor dia para pagamento. O fluxo de caixa não pode ficar negativo, caso isso ocorra, o gerente administrativo, antecipadamente deve conseguir negociar com fornecedores a postergação dos pagamentos.

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados contidos nos quadros anteriores demonstram que as empresas Control Lab e JMR possuem a estrutura organizacional descentralizada, entretanto, enquanto a Control Lab caracteriza-se como controle por resultados com a utilização de sistemas sofisticados de controle financeiro e centros de responsabilidade avaliados por resultados, a JMR possui a característica de controle Ad-hoc, por utilizar o autocontrole. Quanto às demais empresas, todas possuem a estrutura organizacional centralizada, sendo que a Berttoni e o Salada Carioca caracterizam-se pelo controle familiar, pois possuem um alto grau de informalidade e não atribuem muita importância ao sistema de controle financeiro. Já a Locatipos assemelha-se ao controle burocrático por dar forte ênfase à formalização e ao sistema de controle financeiro e por possuir uma significativa distância entre os cargos hierárquicos.

As características da estrutura organizacional contribuem para uma diferença na utilização referente aos instrumentos de controle gerencial. Essa questão corrobora com a tipologia sugerida por Gomes (2000), conforme abordado

anteriormente. Da mesma forma, vê-se que os objetivos organizacionais apresentam predominância das características dessa tipologia.

Em relação à avaliação de desempenho, com exceção do Salada Carioca, todas as empresas pesquisadas possuem programas de incentivo, mesmo que informais. Esse ponto se aproxima de Schultz (2006) ao verificar-se que não só as medidas financeiras, mas também as não financeiras são relevantes para as empresas pesquisadas, pois os incentivos oferecidos aos gestores e funcionários baseiam-se em indicadores financeiros e não financeiros. Destaca-se também a proximidade ao pensamento de Horngren *et al* (2004) ao verificar-se que a congruência de objetivos necessita da motivação dos empregados por meio de recompensas.

Em relação aos objetivos organizacionais vê-se que a cultura organizacional influencia o estabelecimento dos objetivos e metas das cinco empresas. Esse fato converge com Hitt (2001), ao se verificar que a estrutura organizacional, se centralizada ou descentralizada, mais os valores dos fundadores e da alta gerência são os determinantes do estabelecimento das metas e objetivos para as empresas. Da mesma forma, a estrutura organizacional quanto à centralização e descentralização das empresas pesquisadas, corroboram com os extremos destacados por Porter (2009) e Govindarajan (1986) entre diferenciação e custos baixos.

Verifica-se que as empresas aproximam-se da abordagem de Oliveira (2007, p. 68) pelo fato de a atuação das empresas ser influenciada pelo ambiente em que elas estão inseridas. No caso da Control Lab ocorre a forte regulamentação imposta pelo governo, a concorrência e a mudança do mercado predominantemente familiar para laboratórios de grande porte. No caso da Berttoni a mudança de indústria para facção foi ocasionada pela adaptação da empresa às novas tecnologias e tendências do mercado. Na JMR as particularidades na prestação de serviços que se ajustam aos controles internos dos clientes e ao uso da tecnologia de informação. No Salada Carioca a adequação da qualidade do atendimento aos padrões que o mercado consumidor exige. Na Locatipos a eliminação da venda de produtos pela concentração no mercado de locação de mobiliário.

A utilização do orçamento como principal ferramenta pela JMR e Control Lab, vai de encontro aos apontamentos de Horngren *et al* (2004, pag 230). Para esse

autor, a utilização do orçamento é uma vantagem no que compete ao planejamento, o estabelecimento de metas e objetivos, com a visualização dos resultados, contrapondo-se à gestão de curto prazo. Na Control Lab, o uso dessa ferramenta assemelha-se aos determinantes indicados por Atkinson *et al* (2000, p. 497) no que se refere ao orçamento participativo pelo fato da existência da colaboração conjunta dos empregados em sua elaboração. No caso da JMR a semelhança é com o uso do orçamento flexível defendido por Garrison e Noreen (2007, p. 350).

A pesquisa demonstrou que a gestão de custos é o ponto de maior afastamento das empresas em relação ao referencial bibliográfico pesquisado. Nas abordagens relacionadas a custos (Horngren *et al*, 2004, p. 167 e Atkinson *et al*, 2000, p. 357), vê-se que há destaque na importância da análise individual dos custos, bem como o conhecimento dos custos por produto. Entretanto, a pesquisa apontou que somente a JMR possui conhecimento detalhado dessa informação, levando assim a identificação de que a estrutura de custos das demais empresas é inadequada e situa-se distante dos aspectos retirados da literatura pesquisada.

Em relação a JMR, percebe-se que a forma de precificação utilizada apresenta convergência a abordagem de Atkinson *et al* (2000, p. 375) que é a do custo mais margem através do acréscimo do custo do produto a uma porcentagem aplicada ao custo base, incluindo o lucro desejado (*markup*). Vê-se que a Locatipos ao estabelecer que o preço de seus serviços é calculado sobre o valor de aquisição do material locado, dividido por um número de meses, a empresa afasta-se do referencial desta pesquisa. Já para as demais empresas, a ausência da utilização dos custos na precificação encontra proximidade na abordagem de Horngren *et al* (2004, p. 168) de que o preço máximo que uma empresa pode cobrar é aquele que não põe o cliente de lado, ou seja, o preço acaba sendo ajustado ao valor máximo que o mercado está disposto a pagar.

A alocação dos custos utilizada pela Control Lab entre custos fixos e variáveis coincide com a perspectiva de Horngren *et al* (2004, p. 37), já a utilização da margem de contribuição apresentou similaridade com a abordagem de Atkinson *et al* (1999, p.121).

Quanto à estrutura do sistema de controle gerencial, a JMR e a Control Lab aproximam-se em alguns aspectos da abordagem de Anthony e Govindarajan (2001) pelo fato de usarem mecanismos de controle financeiro formais como o orçamento e

os sistemas informatizados que controlam as ações praticadas, da mesma forma possuem estrutura organizacional descentralizada. Já quanto à avaliação de desempenho, as empresas afastam-se das abordagens de Lorange e Mortom (1974) e Flamholtz (1979), por não utilizarem relatórios com indicadores financeiros e não financeiros. Por outro lado, embora utilizem planos de incentivos informais, R e a Control Lab procuram direcionar o comportamento das pessoas para os objetivos e metas estabelecidos, como também, ao cumprimento dos determinantes do orçamento e obtenção de lucro. A JMR, por utilizar um sistema de controle flexível em grupos semi-autônomos direcionados ao autocontrole, apresenta similaridade a abordagem de Hofstede (1975).

A estrutura do sistema de controle gerencial da Berttoni e do Salada Carioca, por não possuírem ferramentas que permitem aos gestores da empresa certificarem-se de que os recursos financeiros estão sendo corretamente administrados em prol dos objetivos e metas estabelecidos, não podem ser considerados como um sistema de controle gerencial eficiente e eficaz (Anthony e Govindarajan, 2001). Por outro lado, essas empresas utilizam indicadores financeiros, o que as aproxima da abordagem desse autor.

Assim como a Control Lab, a Locatipos aproxima-se da abordagem de Anthony (1965) pelo fato de utilizar controles financeiros rígidos. Em relação à avaliação de desempenho, as empresas aproximam-se das abordagens de Lorange e Mortom (1974) e Flamholtz (1979) por possuírem relatórios de indicadores financeiros e não financeiros, da mesma forma, a política de incentivos financeiros direciona a atuação das pessoas na obtenção das metas e objetivos estabelecidos.

5.2 Análise das Variáveis Relacionadas às Particularidades do Setor de Serviços

De acordo com a pesquisa bibliográfica, apresentam-se a seguir as principais classificações e características das empresas pesquisadas relacionadas ao setor de serviços.

Quadro 18 – Classificação e características das variáveis relacionadas as particularidades do setor de serviços

Variáveis da Pesquisa	Control Lab	Berttoni	JMR Consultoria	Salada Carioca	Locatipos
Classificação dos Serviços	Serviço de massa “customizado”, prestado a produtor intermediário e intermediado por um indivíduo.	Serviços profissionais de massa, prestado a produtor intermediário e intermediado por um indivíduo.	Serviço profissional, prestado a consumidor final e intermediado por um indivíduo.	Serviços de massa com fornecimento de autosserviço, prestado sem intermediários	Serviços prestados ao consumidor final como lojas de serviços e prestação de serviços automática.
Características dos serviços	O público-alvo são pessoas jurídicas. Na prestação não há presença do cliente, somente do prestador. Há atendimento a um grande número de clientes e com a característica de parecer um atendimento personalizado. Há transferência de um laudo de avaliação. O início do serviço é ocasionado pelo cliente e é desenvolvido sem a sua presença.	O público-alvo são pessoas jurídicas. Na prestação não há presença do cliente, somente do prestador. O atendimento pode ser a um grande número de clientes, sendo que a variedade de serviços prestados é limitada. Há transferência de objeto que são as camisas produzidas. O início do serviço é ocasionado pelo cliente e é desenvolvido sem a sua presença.	O público-alvo são pessoas jurídicas. Na maioria dos casos ocorre a presença tanto do prestador de serviços como do cliente. A capacidade de atendimento é a um baixo número de clientes e a variedade é determinada pela necessidade do cliente atendido. Há transferência de objeto que são os relatórios, livros, etc. O início do serviço é ocasionado pelo cliente e é desenvolvido sem a sua presença.	O público-alvo são pessoas físicas. O serviço ocorre somente com a presença do cliente. Há atendimento a um grande número de clientes e não há variedade de serviços prestados. Ocorre transformação de objeto ou serviço que são os alimentos. O início do serviço é ocasionado pelo cliente e desenvolvido com sua presença.	Embora possa ser um serviço prestado a pessoas físicas, o público-alvo na maioria dos casos são pessoas jurídicas, ocorre a presença tanto do prestador de serviços como do cliente. Há atendimento a um grande número de clientes, mas, que possui uma limitação. Baixíssima variedade de serviços prestados com a disponibilização de objeto que são os bens locados. O início do serviço pode não ser ocasionado pelo cliente, mas, é desenvolvida com sua presença.

As empresas pesquisadas possuem seus serviços classificados de acordo com as abordagens obtidas na revisão da literatura em Téboúl (1999), Correa e Caon (2008) e Dalledonne (2008), exceto pelo fato da classificação da Locatipos apresentar afastamento ao proposto por Téboúl (1999), já que ao contrário dos determinantes desse autor, os serviços da Locatipos, por serem prestados a consumidor final, deveriam ter preponderantemente como público-alvo pessoas físicas e não pessoas jurídicas. Nas demais classificações percebe-se uma forte proximidade.

Por fim, as empresas pesquisadas apresentaram forte aproximação às características contempladas na pesquisa bibliográfica feita (Téboul, 1999; Correa e Caon, 2008; Dalledonne, 2008).

5.3 Resposta à Questão da Pesquisa

Quadro 19 – Sumário das respostas a questão da pesquisa proposta pelo estudo

Questão da Pesquisa				
Os sistemas de controle gerencial das empresas pesquisadas possuem relação de proximidade ou afastamento com os determinantes encontrados na literatura sobre o assunto?				
Control Lab	Berttoni	JMR Consultoria	Salada Carioca	Locatipos
O tipo de controle coincide com o controle por resultados. Objetivos e metas definidos de forma participativa e formal. Avaliação de desempenho informal não congruente com os objetivos organizacionais. As particularidades do sistema de controle gerencial apresentam um rígido controle financeiro.	O tipo de controle coincide com o controle familiar. Objetivos e metas definidos de forma não participativa e informal. Inexistência de avaliação de desempenho. O que leva a empresa a uma incongruência com os objetivos organizacionais. As particularidades do sistema de controle gerencial concentram-se na ajuda a administração na consecução dos objetivos da organização.	O tipo de controle coincide com o controle Had-Hoc. Objetivos e metas definidos de forma participativa e formal. Avaliação de desempenho informal não congruente com os objetivos organizacionais. As particularidades do sistema de controle gerencial apresenta a característica da motivação e de ser flexível.	O tipo de controle coincide com o controle familiar. Objetivos e metas definidos de forma não participativa e informal. Inexistência de avaliação de desempenho. O que leva a empresa a uma incongruência com os objetivos organizacionais. As particularidades do sistema de controle gerencial têm forte dependência das pessoas, o que acaba por fortalecer o objetivo dos indivíduos e não da organização.	O tipo de controle coincide com o controle burocrático. Objetivos e metas definidos de forma não participativa e informal. Avaliação de desempenho formal, congruente com os objetivos organizacionais. As particularidades do sistema de controle gerencial apresentam um rígido controle financeiro.

No caso da Control Lab e da Locatipos, a necessidade por controles financeiros ocasionado pela intensa movimentação de recebimentos e pagamentos, fez as empresas desenvolverem ferramentas rígidas de controle financeiro, o que as aproxima da abordagem de Anthony (1965), entretanto, há um contraponto no caso da Locatipos que é o estabelecimento dos objetivos e metas de forma informal, o que pode contrariar a abordagem desse autor em relação a motivação.

Já a Berttoni e o Salada Carioca, por possuírem a característica da informalidade com controles através da delegação de autoridade e não atribuírem muita importância ao sistema de controle financeiro, além de terem um controle

centralizado, aproximam-se do controle familiar conforme a tipologia proposta por Rodrigues e Gomes (2006).

Provavelmente pelo fato de conviver com um ambiente que exige dinamismo e possuir estrutura descentralizada baseada no autocontrole, a JMR Consultoria aproxima-se da estrutura Ad-Hoc abordada por Hofstede (1975) e Gomes (2000), pois sua preferência é de não utilizar um rígido controle sobre os indivíduos e ações, além de empregar o autocontrole.

No que se refere às relações de proximidade e afastamento dos sistemas de controle gerencial das empresas prestadoras de serviços e a literatura pesquisada, pode-se dizer que a Control Lab, a JMR Consultoria e a Locatipos apresentam uma maior proximidade com a abordagem comportamental (Flamholtz, 1979) do controle gerencial pelo fato de utilizarem ferramentas gerenciais que visam maximizar as condições favoráveis que levam a congruência de objetivos. Nessas empresas existe uma adequação maior com a utilização de mecanismos que objetivam elevar a probabilidade das pessoas alcançarem os objetivos e metas determinados.

Na Berttoni e no Salada Carioca, o controle familiar limita a autonomia dos gestores, e ocasiona a utilização de instrumentos que levam as tomadas de decisões a serem centralizadas. Essas características afastam as abordagens comportamentais do controle gerencial pesquisadas no referencial bibliográfico (Flamholtz, 1979; Anthony, 1965; Gomes e Salas, 2000, dentre outros).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

A seguir são apresentadas as conclusões originadas da análise feita na presente pesquisa. Posteriormente serão apresentadas sugestões para futuras pesquisas.

6.1 Considerações finais

Evidenciou-se um impacto positivo maior no sistema de controle gerencial, nas empresas que adotam a descentralização, a forma participativa na definição dos objetivos e a avaliação formal. Os resultados encontrados na Control Lab, na JMR Consultoria e na Locatipos convergem para essa conclusão, pois foram consideradas as empresas cujo sistema de controle gerencial mais se aproxima dos pontos levantados no referencial bibliográfico das cinco empresas pesquisadas.

Por outro lado, observou-se na Locatipos que a existência de um plano de incentivo, juntamente com uma avaliação de desempenho interessante para as pessoas, acabaram influenciando positivamente o sistema de controle gerencial, contrapondo o fato da administração ser centralizada e possuir o estabelecimento de metas e objetivos de forma não participativa e informal.

Outro aspecto que coincidiu com a melhor adequação do sistema de controle gerencial foi o nível de descentralização e a participação dos profissionais no estabelecimento das metas e objetivos. A Control Lab e a JMR Consultoria que são as únicas empresas a possuírem estrutura descentralizada e estabelecimento de metas de forma participativa, apresentam um sistema de controle gerencial mais adequado com a utilização de instrumentos mais eficazes e eficientes, como o orçamento e indicadores financeiros e não financeiros. Isso ocorreu, principalmente, em decorrência da participação mais próxima das pessoas na gestão das empresas com a descentralização e a participação na determinação dos objetivos. Já nas empresas de controle familiar, a inexistência de um plano de incentivos e avaliação de desempenho parece ser um fator que dificulta a adequação do sistema de controle gerencial.

Dentre os problemas que causam impacto negativo no sistema de controle gerencial das empresas pesquisadas, destacou-se a informalidade no estabelecimento das metas e objetivos. Esse fato dificulta o entendimento dos indivíduos em relação às metas traçadas e, em consequência, não incentiva a elaboração e utilização de instrumentos de controle gerencial adequados.

Por fim, verifica-se que as cinco empresas pesquisadas apesar de caracterizarem as operações de serviços abordadas na revisão bibliográfica – tais como: níveis de relação entre fornecedores e clientes, público-alvo, variedade/volume no tipo de serviço prestado, e grau de participação/relação do cliente no serviço – apresentam diferentes níveis de intensidade dessas características.

Os resultados obtidos nesta pesquisa demonstram a importância do plano de referencial teórico desenvolvido. Ele foi fundamental para o confronto entre a literatura pesquisada e os resultados obtidos, enriquecendo a análise e tornando-a construtiva no confronto entre teoria e prática. Com isso, a pesquisa e consulta dos conhecimentos já desenvolvidos sobre o tema podem minimizar muitos problemas encontrados no sistema de controle gerencial das empresas prestadoras de serviços. Espera-se que este estudo contribua para a diminuição da distância entre teoria e prática.

6.2 Sugestões para Futuras Pesquisas

Este estudo não responde a muitas outras abordagens já conhecidas sobre sistemas de controle gerencial em empresas prestadoras de serviços. Em decorrência de uma série de limitações ocorridas nesta pesquisa, não foram obtidas algumas informações. Esse fato dificultou o estudo, mas não impediu que os objetivos propostos fossem alcançados e, principalmente, abriu um campo para novas pesquisas.

Deseja-se que esta pesquisa desperte a atenção de outros pesquisadores para a importância do estudo sobre empresas de serviço familiares brasileiras, principalmente por parte dos pesquisadores sobre controle gerencial, tendo em vista a importância dessas empresas no contexto da economia brasileira.

Sugere-se para novas pesquisas o estudo do sistema de controle gerencial de outras empresas prestadoras de serviços familiares para que haja possibilidade de generalizar os resultados desta pesquisa, dessa forma, será possível aumentar a generalização dos resultados encontrados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S.Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ABERNETHY, Margareth *et al.* **Determinants of Control Systems in Divisionalized Firms** em The Accounting Review Vol. 79 No. 03, 2004.

ANTHONY, Robert e GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

BUARQUE DE HOLLANDA, Sérgio. **Raízes do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

CHANDLER, Alfred. **Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise**. New York: Beard Books, 1996.

CHIAVENATO, Idalberto. **Desempenho Humano nas Empresas**. São Paulo: Manole, 2009

CHING, Hong Youth. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COLLIS, Jill e HUSSEY, Roger. 2ª Ed. **Pesquisa em Administração**. São Paulo: Bookman, 2005.

COOPER, Donald R. e Schindler, Pamela S. **Método de Pesquisa em Administração**. 7ª Ed. São Paulo: Bookman, 2004.

CORREA, Henrique e CAON, Mauro. 9ª Ed. **Gestão de Serviços**. São Paulo: Editora Atlas. 2008.

DALLEDONNE, Jorge. **Gestão de Serviços**. Rio de Janeiro: Editora SENAC/RJ. 2008

DUTRA, Joel Souza. **Gestão de pessoas: modelo, processos, tendências e perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2008.

EISENHARDT, Kathleen. **Control: Organizational and Economic Approaches** em Management Science Vol. 31 No. 02, 1985.

FLAMHOLTZ, E.G. 1979. Organizational control systems as managerial tool. California Management Review, 22(2):71-84 p.

FRÂNCIO, Sabrina; BILAU, Vanessa Petters. Proposta de planejamento estratégico para a empresa Giltec Comercial elétrica Ltda. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v.1, n.4, p. 01-29, Sem II. 2007, Edição Temática TCC's.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 11ªed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIANESI, I. G. N.; CORRÊA, H. L. **Administração estratégica de serviços: operações para satisfação do cliente**. São Paulo: Atlas, 1994.

GHEMAWAT, Pakaj. **A Estratégia e o Cenário de Negócios: Textos e Casos**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Administração de recursos humanos**. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Josir Simeone. **Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras**. Tese de Doutorado. Rio de Janeiro: Universidade Federal do Rio de Janeiro, COPPEAD, 1983.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e**

organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GOMES, Josir Simeone e RODRIGUES, Adriano. **Controle Gerencial em Empresas Internacionalizadas: O Caso da Construtora Norberto Odebrecht S.A** . em Revista Contemporânea de Contabilidade, Vol. 1 No5, 2006.

GOVINDARAJAN, Vijay. **Decentralization, Strategy, and Effectiveness of Strategic Business Units in Multibusiness Organizations** em Academy of Management Review Vol. 11 No. 04, 1986.

HANSEN, Don R, MOWEN Maryanne M. **Gestão de Custos**, tradução 3ª ed. São Paulo, Thomson Learning, 2001.

HENRIQUES, S. Zeferino. **Ambiente Empresarial e competitividade:a ligação da Estratégia à Execução**. 4ª Amostra Acadêmica UNIMEP. São Paulo, 2006

HITT, Michael. **Administração Estratégica**. São Paulo: Thomson Learning, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEORAFIA E ESTATÍSTICA. **cadastro central de empresas (CEMPRE)**. Rio de Janeiro. 2006.

Kaplan, Robert. **Advanced Management Accounting**. 3ª ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1998.

HOFSTEDE, G.H.**The poverty of management control philosophy** . Academy ofmanagement review, 1975, p. 456-461.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEN, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. 12ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho. Administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.

KON, Anita. Sobre **as atividades de Serviços: Revendo conceitos e tipologias**.

Revista de Economia Política, volume 19, nº 2. São Paulo. 1999.

LORANGE, P.; MORTON, M. S. S. **A framework for management control systems**, Sloan Management Review, 1974.

LUCENA, Maria Diva da Salette. **Avaliação de Desempenho**. São Paulo: Atlas, 1992.

MAFRA, Wilson José; POSSAMAI, Osmar. **ESTABELECIMENTO DE NOVOS NEGÓCIOS: uma alternativa de sobrevivência e competitividade**. Curitiba: XXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2002.

MARRAS, Jean Pierre. **Administração de Recursos Humanos: do estratégico ao estratégico**. São Paulo:Futura, 2000.

MERCHANT, Kenneth. **The Control Function of Management** em Sloan Management Review vol. 23 No. 04, 1982.

MILES, R. E., SNOW, C. C. **Organizational strategy, structure and process**. New York: Mc Graw Hill, 1978.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento Estratégico**. São Paulo: Editora Atlas. 2007.

OLIVEIRA, Robson Ramos. **Sistema de Controle Gerencial em Organizações Internacionalizadas: Os casos das Escolas de Samba do Grupo Especial da Cidade do Rio de Janeiro**. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2009

PORTER, Michael E. – **Competição – Edição revista e ampliada** - Rio de Janeiro, Editora Campus, 2009.

REVISTA EXAME. **Anuário das 500 maiores empresas do País de 2008**. São

Paulo. Editora Abril. 2009.

RICHERS, Raimar. **Estratégia, Estrutura e Ambiente** em Revista de Administração de Empresas Vol. 21 – No. 4 ,1981.

RODRIGUES, Adriano. **Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas do setor de serviços**. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2003.

RODRIGUES, Suzana. **Estrutura Organizacional Brasileira: Aplicação do Modelo de Aston e Implicações Metodológicas** em Revista de Administração de Empresas Vol. 24 – No. 4 ,1984.

SILVA, José Miguel M A F R; GOMES, Josir Simeone. **Controle gerencial de empresas internacionalizadas. O caso da empresa Rio Segran**. Rio de Janeiro. 2008.

TÉBOUL, James. **A era dos Serviços**. São Paulo: Editora Qualitymark.1999.

VAN DER STEEDE, Wim. **Strategy – Control – Performance: An Empirical Analysis in Large, Independent, Belgian Firms** em European Accounting Review, Vol. 6 No 4, 1997.

VERGARA, Sylvia. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 5^a ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

VIANNA, Ilca Oliveira de Almeida. **Planejamento participativo na escola : um desafio ao educador**. São Paulo: EPU, 2000.

ANEXO I

Roteiro da entrevista

- 1 – Quais os principais serviços da empresa, suas características e tipos?
- 2 – Quais as características do mercado, clientes, concorrentes e fornecedores?
- 3 - Como é a estrutura organizacional da empresa? A gestão da empresa é centralizada ou descentralizada explique?
- 4 – Qual o número de funcionários da empresa?
- 5 – Quais os principais intangíveis agregados aos serviços prestados?
- 6 – A presença do cliente na prestação de serviços é constante? Como é gerenciado esse relacionamento?
- 7 – Como são traçadas as metas e objetivos para a empresa?
- 8 – Como é o processo de avaliação de desempenho da empresa? Há relação entre a avaliação de desempenho e a remuneração dos profissionais da empresa.
- 9 - Quais são os objetivos organizacionais? Eles estão em conformidade com o ambiente externo, os objetivos específicos e as metas da empresa?
- 10 - Quais os instrumentos de controle gerencial utilizados, seu estado e natureza? Eles são adequados ou apresentam alguma inconformidade.
- 11 - Qual o nível de personalização dos serviços?
- 12 - A interação com o cliente influencia o tipo de serviço prestado?
- 13 - Qual a influencia que o mercado possui sobre a prestação de serviços?
- 15 – Como é o processo de acompanhamento das atividades realizadas?
- 16 – Há relatórios de avaliação de desempenho? Qual sua frequência e como são divulgados?
- 17 - Quais os principais indicadores utilizados pela empresa e quais os motivos que levaram a empresa a adotá-los?
- 18 – Há algum programa de incentivos associado ao processo de avaliação?

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)