

COPPEAD/UFRJ

RELATÓRIO COPPEAD Nº 317

CONTROLE GERENCIAL
NA ERA DA GLOBALIZAÇÃO

Josir Simeone Gomes *

Novembro 1997

* Professor Titular na área de Controle Gerencial da COPPEAD/UFRJ.
josir@coppead.ufrj.br

1- INTRODUÇÃO

O tema controle de gestão experimentou uma considerável expansão conceitual a partir da década de cinquenta. Ao longo de todo esse período, e principalmente, durante a década de setenta, pode-se perceber o surgimento de novas abordagens que, valendo-se de uma perspectiva mais ampla do conceito de controle, passaram a incorporar conhecimentos oriundos de outras áreas, como por exemplo: psicologia, sociologia e antropologia; com implicações marcantes no desenho e operacionalização dos sistemas de controle.

O interesse dos homens de negócios e acadêmicos pela área de controle de gestão tem aumentado significativamente nos últimos anos, em decorrência principalmente das rápidas mudanças ocorridas no contexto social e organizacional, a partir de 1973, com a crise mundial do petróleo. Grande parte das empresas passaram a se desenvolver em um contexto social e organizacional caracterizado por grande instabilidade, muito complexo e bastante hostil que passou a exigir grandes modificações nos sistemas de controle com vistas a sua adaptação ao novo cenário, decorrente da globalização na economia.

Assim, o objetivo principal deste trabalho é discutir as perspectivas de controle da gestão à luz dos novos paradigmas surgidos na era da globalização e sua relevância no processo de tomada de decisão.

2 - A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE CONTROLE

O controle, seja muito ou pouco formalizado, é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhora da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações, consentâneos com as necessidades identificadas dos clientes. Para alcançar estes objetivos, a administração se assegura de obter a informação e influenciar o comportamento das pessoas para atuar sobre as variáveis internas e externas da qual depende o funcionamento da organização.¹

¹ Ao substituírmos, intencionalmente, “*os objetivos da organização pela forma desejada pelos membros da organização*”, o fazemos, por entender que objetivos, metas, planos, programas, etc., decorram sempre de desejos ou expectativas daqueles que atuam em qualquer tipo de organização, aqui considerados: acionistas, gerentes e empregados em todos os níveis. Sobre esta discussão, ver Cyert e March(1963), Pfeffer e Salanick (1977) e Lowe e Chua (1983).

Além de poder ser mais ou menos formalizado, o controle de gestão pode ser mais ou menos espontâneo, com menor ou maior ênfase nos instrumentos de caráter financeiro (por exemplo: os orçamentos ou centros de responsabilidade financeira). Cada organização pode utilizar meios de controles diferentes, seja uma organização mafiosa, um clube de futebol, um partido político, uma organização não governamental, como o Greenpeace, uma universidade pública, uma multinacional, uma patrulha da ONU, etc. Tal como se verá posteriormente, a configuração que adota o sistema de controle em cada empresa, dependerá das características pessoais de seus administradores, das características da organização e das características do contexto social e organizacional. Entretanto, até os nossos dias, o controle de gestão mais utilizado tem sido o controle por resultados. Este tipo de controle está fundamentado nos resultados financeiros, com orçamentos e cálculo de desvios, com centros de responsabilidade financeira.

Controle, enquanto mecanismo de reforço de comportamento positivo e correção de rumo no caso de resultados não desejados, é necessário como instrumento que possa auxiliar os membros da organização a desenvolverem ações congruentes com os interesses das partes (donos do capital e empregados de todos os níveis). Quanto maior for a incerteza, assim como a discricionariedade, mais difícil se torna o controle. Em certas situações ou contextos, talvez o mais recomendável, com vistas a se alcançar melhores resultados, seja o autocontrole.²

O processo de controle requer a obtenção de informação que possibilite a formulação de diretrizes e a mensuração do resultado nos mesmos moldes. A informação pode fazer referência a diversos aspectos: a evolução do contexto social global (tecnológico, socio-cultural, político, econômico, demográfico, ecológico, etc.); a evolução do setor (clientes, mercado, concorrência, distribuidores, credores, regulamentação por parte dos organismos governamentais, etc.) e a evolução da própria empresa (aspectos comerciais, financeiros, produtivos, etc.).

A partir da existência de um sistema de informação que coleta e seleciona a informação mais relevante, pode-se tanto tomar decisões (o sistema de informação quando utiliza informação preditiva, permite antecipar o que pode acontecer e adaptar o processo de decisão em função destes resultados, assim como, permitir um controle *a priori* da atuação) como avaliar o comportamento de cada responsável (o sistema de informação quando utiliza

² Por autocontrole estamos nos referindo ao controle que seria realizado pelos próprios indivíduos ou grupos, sujeitos ao controle e que em determinadas situações (guerras, cirurgia em um hospital, partida de futebol, crises, etc.), passariam a estabelecer os mecanismos de controle a serem exercidos sobre si próprios.

informação histórica permite analisar o que aconteceu, possibilitando, por conseguinte, um controle *a posteriori*).

Uma vez que as organizações estão se desenvolvendo em um contexto social caracterizado por fortes mudanças e bastante competitivo, é fundamental ter informação, tanto externa como interna, para facilitar a adaptação estratégica. O controle estratégico é aquele que está orientado à manutenção e a melhora contínua da posição competitiva da empresa.

Aqui, a geração de informação acerca do contexto social e, particularmente, da concorrência ocupa um lugar destacado. Igualmente, a informação sobre as operações internas é fundamental. Toda esta informação é suscetível de ser utilizada, tanto na elaboração de alternativas estratégicas como para avaliar a implantação da estratégia selecionada.

Por outro lado, na medida em que as organizações alcançam uma maior dimensão e complexidade e se realiza uma progressiva descentralização das decisões, é necessário orientar a atuação individual e de cada unidade aos objetivos globais dos membros da administração.

O controle de gestão se refere ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma. A atuação da administração pode ser muito importante no desenho de um sistema e na realização de um processo que permita influir decisivamente no comportamento das pessoas para que atuem de acordo com os objetivos negociados pela administração.

O controle organizacional por parte dos diversos setores da administração realiza-se de diferentes maneiras: mais formal (quando seu desenho está explícita e conscientemente formalizado), ou menos formal (quando não está). Assim, o exercício e o resultado do controle são influenciados por aspectos que não estão precisamente desenhados e determinados pelos elementos que compõem a administração. A influência da cultura organizacional ou do contexto social do país (emoções, crenças, geografia, valores, história, instituições sociais e políticas), por exemplo, são elementos fundamentais que devem ser considerados na compreensão de comportamento individual e organizacional.

Para isso é imprescindível possuir um conjunto de sistemas e instrumentos que promovam a atuação das diferentes pessoas ou grupos, a responderem aos desafios do contexto social e competitivo, de forma oportuna e guardando coerência com as diretrizes estabelecidas. Dentro destes instrumentos, o sistema de controle e a contabilidade de gestão

ocupam uma lugar de destaque. Como pode-se perceber, estes mecanismos de controle não devem assumir as características dos instrumentos burocráticos que não facilitam o aperfeiçoamento contínuo nem a motivação. Ao contrário, devem ser bastante flexíveis de modo a facilitarem a adaptação às mudanças.

3 - PERSPECTIVAS DE CONTROLE

Dentro do conceito de controle pode-se distinguir duas perspectivas claramente diferenciadas. Em primeiro lugar, uma perspectiva limitada do que significa o controle na organização, baseado normalmente em aspectos financeiros, e em segundo lugar, uma perspectiva mais ampla do controle onde se considera também o contexto em que ocorrem as atividades e, em particular, os aspectos ligados a estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e o contexto social e competitivo.

No quadro 1, é apresentado um resumo das duas perspectivas.

A partir de uma perspectiva mais ampla pode-se considerar que o controle organizacional é exercido através de diferentes mecanismos que tratam de motivar, orientar e influir para que o comportamento individual e organizacional seja o mais conveniente para alcançar os objetivos a longo prazo, dos membros da organização.

Nesta segunda perspectiva o controle:

- não somente é realizado pela gerência, mas também por todas e cada uma das pessoas que fazem parte da mesma;
- não somente é realizado *a posteriori*, mas permanentemente;
- não somente se limita aos aspectos técnicos de seu desenho, mas deve adequar-se tanto à cultura da organização como as pessoas que fazem parte da entidade;
- não deve centrar-se exclusivamente no resultado, mas ser utilizado de forma flexível, considerando o processo de controle como um instrumento orientado ao aperfeiçoamento contínuo das pessoas e dos próprios processos.

Quadro 1.1		
Perspectivas de Controle		
Aspectos	Perspectiva Limitada	Perspectiva Ampla
Filosofia	Controle de cima para baixo Controle como Sistema	Controle realizado por todos Controle como Atitude
Ênfase	Cumprimento	Motivação, Autocontrole
Conceito de Controle	Medição de resultado baseado na análise de desvios e geração de relatórios Desenho, Técnicas de gestão	Desenvolvimento de uma consciência estratégica orientada para o aperfeiçoamento contínuo e melhora da posição competitiva
Consideração do Contexto Social, Organizacional e Humano	Limitado. Ênfase no desenho de aspectos técnicos Normas rígidas, padrões valores monetários	Amplo. Contexto social, Sociedade, Cultura, Emoções, Valores
Fundamento Teórico	Contabilidade, Economia, Engenharia	Antropologia, Psicologia, Sociologia
Mecanismos de Controle	Controle baseado no resultado da Contabilidade de Gestão	Formal e Informal, Outras Variáveis, Aprendizado

Fonte: Adaptado de Amat (1993, p. 27)

4 - O PREDOMÍNIO DO USO DE MEDIDAS FINANCEIRAS

Um dos grandes problemas encontrados em diversos tipos de organização é o relativo ao uso de medidas inadequadas no processo de avaliação de desempenho, quer individual, de grupos ou da entidade como um todo. As medidas utilizadas pela contabilidade tradicional, como por exemplo: os indicadores financeiros (índices de liquidez, solvência, rentabilidade, etc.), podem, quando não reconhecidas suas limitações, implicar em prejuízos irremediáveis para os diversos tomadores de decisão (internos e externos) e para a organização como um todo. É comum, por exemplo, que no desenvolvimento de seu trabalho o auditor concentre sua atenção somente nos dados do Balanço (passado), sem apresentar informações sobre a continuidade da organização (futuro).³

³ Os problemas recentes verificados no mercado financeiro brasileiro são um exemplo deste tipo de enfoque e de seus desdobramentos sobre a imagem da profissão contábil.

Embora se reconheça a importância dos dados físicos e financeiros, existentes em todos os sistemas de controle de gestão, é forçoso entender que os mesmos são utilizados como meio de se reduzir o número de alternativas em um processo de análise de decisão, ou seja, a quantificação é um passo inicial em cenários muito complexos, como é o caso do ambiente organizacional. A falta de entendimento desses aspectos no desenho de um sistema de controle pode dar margem ao desenvolvimento de políticas erráticas, como por exemplo: investir fortemente em programas de redução de custos às expensas da qualidade (não levando em conta o perfil do cliente, a posição no mercado ou as características do produto ou serviço).

Estas limitações estão ligadas a dificuldade de se dispor de modelos que permitam estruturar completamente o comportamento individual e organizacional, de identificar corretamente indicadores de controle e metas quantitativas que sejam capazes de medir o comportamento ou de medir o resultado em termos quantitativos e de utilizar essa informação ao avaliar a atuação das pessoas.

Como consequência do reconhecimento dessas limitações, torna-se necessário contemplar o processo de controle a partir de uma perspectiva global e desenhar um sistema de controle financeiro de forma coerente com o contexto em que ele opera, considerando-o, assim, como um dos mecanismos dos sistemas de contabilidade de gestão e não como o próprio sistema de controle.

Todos estes problemas vistos até agora, decorrem do predomínio de uma perspectiva racional e economicista de gestão administrativa que insiste em ignorar a importância das variáveis humanas e culturais no processo de controle. Além disso, os sistemas de controle baseados em sistemas contábeis parecem deixar os dirigentes mais seguros por terem a ilusão de que tudo está sob controle, especialmente quando dada a dimensão da organização, tais dirigentes se vêem obrigados a permanecer afastados das operações diárias.

5 - PROBLEMAS DECORRENTES DA GLOBALIZAÇÃO

Em decorrência da maior complexidade das organizações atuais, assim como, do maior dinamismo do contexto social, as organizações enfrentam situações de muita incerteza tanto na definição dos objetivos como no conhecimento do processo de transformação e de decisão, que tornam-se bastante confusos.

A existência de maior incerteza supõe que as decisões e o comportamento tenham um caráter pouco rotineiro e que sejam difíceis de estruturar e analisar em termos racionais e lógicos. Isto também implica em que se disponha de um modelo preditivo limitado e insuficiente a respeito da relação *a priori* do resultado desejado com os recursos necessários e as decisões mais apropriadas para conseguí-lo. Tudo isso tem implicação no processo de controle ao dificultar a formulação do planejamento, a avaliação do comportamento e a tomada de decisão corretiva.

Um comportamento programado é produzido quando uma determinada situação pode ser analisada de forma lógica, em termos de otimização do resultado desejado, mercê da possibilidade de se conhecer objetivamente a relação (o modelo causal que existe) entre os recursos que se utilizam e o resultado que se obtém. Isto permite definir instruções específicas e alocar recursos para a realização das tarefas e das atividades.

Ao contrário, uma decisão ou atividade tem caráter de não programada, quando se dispõe de um limitado modelo preditivo, a partir do qual, é difícil formalizar completamente as tarefas e procedimentos necessários para o alcance de seu objetivo, determinar *a priori* os meios e recursos necessários e predizer qual será o resultado.

Este pode ser o caso de uma pesquisa para o desenvolvimento de um novo produto de alta tecnologia. Embora possam haver diversos pesquisadores trabalhando durante três anos neste projeto, a possibilidade de se conhecer quando se alcançará o produto desejado e qual é o processo mais adequado para obtê-lo, são altamente incertos e não programados *a priori*.

A globalização da economia mundial faz com que as atividades não programadas sejam cada vez mais importantes, embora muito mais difíceis de se lidar. O reflexo desta tendência observada nos dias atuais pode ser visto, por exemplo, na menor importância atribuída às atividades industriais (tradicionalmente muito estruturadas) com respeito as atividades de serviços que já começam a predominar no cenário mundial.

A dificuldade em se estruturar o comportamento individual e organizacional e de reduzi-lo a termos monetários está ligada, em particular, a três aspectos:

- a incerteza sobre o impacto e influência das mudanças no comportamento e no resultado;
- a influência da interação de diferentes e múltiplos aspectos organizacionais e externos (que são de difícil formalização e avaliação) e;

- a margem de autonomia (caráter discricional) que sempre possuem as pessoas na forma de orientar seus comportamentos, e cuja redução mediante uma formalização rígida pode produzir efeitos disfuncionais.

Em particular, há dois aspectos relevantes relativos ao contexto social que afetam as organizações. O primeiro diz respeito à rapidez das mudanças e o segundo, à maior hostilidade competitiva que se produz em grande parte dos setores da economia. O maior dinamismo está ligado às mudanças na tecnologia de materiais, processos e produtos; à internacionalização dos mercados e os demais fenômenos associados (*joint ventures*, fusões e incorporações, globalização da produção, etc.); às mudanças contínuas nas necessidades e hábitos de comportamento dos clientes; à liberalização e desregulação da atividade da administração pública; às crescentes exigências das comunidades em que se encontram imersas as organizações.

A maior hostilidade está associada à forte concorrência que caracteriza os mercados atuais. Nestas 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.

6 - EFEITOS DISFUNCIONAIS DOS MECANISMOS DE CONTROLE

Ainda que uma atividade não tenha um elevado grau de incerteza com relação ao contexto social, a característica ímpar do comportamento individual ou do grupo, por sofrer a influência de diferentes e múltiplos aspectos, dificulta a formalização completa dos sistemas de controle. A forma em que são tomadas as decisões (mesmo que sejam bastante formalizadas) reflete um conjunto complexo de variáveis que condicionam e dificultam a quantificação, lidando-se aqui com outro tipo de incerteza (própria da natureza humana).

Um exemplo claro do que se está discutindo aqui, pode ser encontrado em qualquer atividade diária desenvolvida por uma pessoa, em qualquer tipo de organização. Quantos de nós já não experimentou a frustração de ver o planejamento feito para as atividades rotineiras do dia (visitas à clientes, chamadas telefônicas, elaboração de relatórios, etc.), ir por água abaixo, devido ao surgimento de problemas inesperados (conversa prolongada com colegas do trabalho, reuniões longas e improdutivas, doença de um familiar, etc.). Como se considera e avalia estes fatos em um sistema formalizado?

Como pode-se perceber, o modelo causal é imperfeito. De fato somente existe na cabeça dos tomadores de decisão. É incompleto, pois vai se aperfeiçoando através da experiência e é de difícil transmissão (seguramente, os modelos que podem ter as diferentes pessoas comprometidas com a atividade não coincidem entre si) e o resultado final dependerá da pessoa envolvida na atividade ou decisão. Aqui, um superior somente pode determinar o resultado que se espera seja conseguido pela pessoa que depende dele, sem poder definir completamente o comportamento para alcançá-lo.

O mesmo acontece, por exemplo, em uma partida de futebol. Antes da partida o treinador pode explicar claramente a cada jogador o que ele deve fazer mas uma vez em campo, surgem uma infinidade de situações diferentes que determinarão seu comportamento (estado físico, companheiros de equipe, árbitro, chuva, jogadores adversários, reação do público, etc.). O jogador pode seguir as instruções do treinador, pode ter jogado uma grande partida mas devido a uma série de circunstâncias, o jogo foi ganho pelo time adversário. De outro modo, em determinados momentos o próprio jogador pode se ver motivado a fazer coisas que não deveria ter feito mas que foram necessárias ou simplesmente aconteceram. Como se pode avaliar seu comportamento? Unicamente em função do resultado ou da estatística que resume seu jogo (número de gols, passes corretos, etc.)?

O exemplo acima pode ser similar ao que acontece nas organizações cujos sistemas de controle são baseados em medidas de curto prazo, como por exemplo, vendas, lucros, volume de gastos, etc. que não comportem o resultado que esteja ligado à continuidade saudável do negócio à longo prazo.

Outro problema freqüentemente encontrado é que normalmente a utilização de um sistema de controle baseada em medidas físicas ou financeiras pode provocar efeitos contrários aos desejados. Por mais que se tente restringir o comportamento de uma pessoa com normas, procedimentos e sistemas de controle rígidos, haverá sempre alguns aspectos que estarão fora da formalização por serem difíceis de serem previstos.

Da mesma forma, a formalização de procedimentos rígidos pode reduzir a criatividade e provocar efeitos disfuncionais ao transformar um instrumento e um meio de orientação do comportamento para alcançar os objetivos organizacionais em um mecanismo coercitivo que limite a autonomia individual. Nestes casos, o sistema de controle é percebido como uma justificação para sancionar ou castigar o comportamento e que acaba se convertendo em um fim em si mesmo. O caso de organizações burocráticas pode ilustrar claramente este fato. A rigidez das normas e procedimentos limita tanto a eficácia como a criatividade.

Um exemplo clássico dos problemas decorrentes da falta de entendimento dos efeitos de utilização de sistemas de controles rígidos, pode ser encontrado nas políticas de contenção do déficit público, postas em prática por diversos países. Na ânsia de querer debelar os gastos excessivos, são efetuados cortes indiscriminados no orçamento, principalmente o de investimentos, que além de engessar a administração, acabam desperdiçando recursos e todo o esforço realizado anteriormente. A palavra de ordem é: “É PROIBIDO GASTAR”. Quando o correto seria, se baseada em análise de custo-benefício: “É PROIBIDO GASTAR MAL”.

Outro exemplo dos riscos envolvidos na padronização do comportamento pode ser a venda de um produto. Em teoria, a venda depende das características técnicas do produto, dos custos, dos preços, do serviço pós-venda, etc. Entretanto, para realizar uma venda o departamento comercial pode mudar sua política normal ou realizar ações que em teoria não estão descritas de forma explícita. Por exemplo, um vendedor para assegurar uma venda pode considerar que é necessário jantar ou tomar umas cervejas com o cliente, ou tratar de mudar o programa de produção da fábrica, para antecipar a entrega do pedido. De fato, uma parte das ações que realiza dependerão de sua atitude que, em princípio, não está presente nas normas explícitas que deve cumprir (em nenhum manual está escrito que deve ir beber com os clientes). De outro modo, se o vendedor não se encontra motivado para realizar a venda e não tem interesse em ir tomar cervejas com os clientes, pode atribuir a perda da venda às ações da concorrência (vendem mais barato) ou a problemas internos da empresa (o serviço não é adequado, a produção não cooperou, etc.).

Por ser um instrumento largamente utilizado na avaliação de desempenho e, normalmente associado à incentivos financeiros, os indicadores formais levam as pessoas a atuar centrando a atenção naqueles aspectos em que serão avaliadas em detrimento de outros, na maior parte das vezes mais importantes, que não se encontram explicitados nos sistemas de controle.

Um exemplo claro de disfuncionalidade é o relativo à avaliação de desempenho em algumas escolas de negócios. Em teoria os estudos estão dirigidos ao aprendizado de técnicas administrativas que possam ser mais adequadas para utilização nas empresas. Entretanto, devido à massificação do ensino, o indicador de controle utilizado é o exame final que requer a memorização de fórmulas, teoremas e conceitos extraídos de livros-textos ou apostilhas. O fato de que para conseguir o diploma, o estudante deve ser aprovado nestes exames, ele direciona toda sua atenção para estes aspectos, mesmo que estes nada tenham a ver com técnicas realmente utilizadas pelas empresas na atualidade.

Em resumo, as principais limitações dos sistemas de controle baseado em medidas financeiras são:

- pouca confiabilidade dos modelos preditivos em função da instabilidade do meio-ambiente;
- alcance de curto prazo das medidas utilizadas;
- desvinculação das medidas com o contexto social e cultural e,
- utilização como esquema de punição e não como reforço de comportamento positivo e correção de desvios, no caso de comportamento desfavorável.

7 - A CONTABILIDADE DE GESTÃO EM UM NOVO CONTEXTO SOCIAL

A maior parte dos sistemas de contabilidade de gestão utilizados atualmente foram desenvolvidos em condições muito diferentes das que observamos hoje. Desenvolvendo-se em um contexto social de condições estáveis, de reduzida pressão competitiva, com os proprietários, via de regra, assumindo o papel de gerente, em uma estrutura centralizada, com uma produção de artigos padronizados, com um longo ciclo de vida e com um alto componente de mão-de-obra e gastos de fabricação, já haviam sido introduzidas a maior parte das técnicas contábeis que seguem utilizando até hoje: sistemas de custos por absorção com o cálculo dos custos médios de fabricação por unidade de produto e por período, utilização de orçamentos flexíveis.

Nestas condições, a contabilidade de gestão se desenvolveu basicamente para ser aplicada em empresas industriais, enfatizando prioritariamente o controle dos custos de produção, com pouca ou nenhuma atenção aos serviços. Desta forma, a concepção tradicional de contabilidade de gestão que continua a ser usada em muitas empresas, encontra-se baseada nas seguintes características:

a) O processo de controle atribui uma grande ênfase ao resultado, o qual se mede principalmente através de indicadores quantitativos, em particular, de caráter financeiro (rentabilidade, solvência, etc.) e com um horizonte praticamente limitado ao curto prazo (mensal, semestral, anual).

b) O departamento de controle econômico-financeiro assume um papel fundamental dentro do processo administrativo como coordenador do processo de controle através de coleta, processamento e manipulação da informação contábil e do orçamento.

c) No processo de controle há uma clara separação entre o processo de planejamento, informação e avaliação. O processo de planejamento encontra-se fundamentado na determinação de metas específicas e quantificadas, primordialmente de caráter econômico-financeiro, para cada centro de responsabilidade, assim como na definição de padrões técnicos e econômicos de custos que permitem a elaboração do orçamento.

d) Os critérios formais de avaliação dos investimentos a longo prazo são, *a priori*, sem haver uma avaliação explícita dos mesmos *a posteriori*, e estão baseados principalmente em informação financeira.

e) Os sistemas de informação estão integrados e centralizados no Departamento de Contabilidade que coleta, integra e processa a informação do restante dos departamentos e encontram-se centrados principalmente no cálculo dos custos dos departamentos e dos produtos, na base de alocação dos gastos indiretos de fabricação (geralmente em função das horas de mão de obra direta) , mediante a utilização, em larga escala, do custeio por absorção para efeito de avaliação de estoques.

f) O processo de avaliação é fundamentalmente *a posteriori*, baseado em indicadores econômico-financeiros e a curto prazo e priorizando o cálculo dos desvios técnicos e econômicos em detrimento dos aspectos qualitativos ou de difícil quantificação.

g) Os incentivos são primordialmente extrínsecos (salários, comissões, participação nos lucros, etc.).

h) Este sistema se complementa na prática, pela supervisão direta realizada pela gerência, por uma disciplina rígida e identificação do pessoal, assim como, pelo contexto social favorável às empresas para exercer seu controle informal realizado pela direção que muitas vezes supre a formalização limitada dos sistemas de controle.

Entretanto, as mudanças ocorridas a partir da década de oitenta conduzem as organizações a um contexto social mais abertos, internacionais e dinâmicos em que a concorrência se intensifica e a mudança, principalmente a tecnológica é permanente e acelerada. Neste novo contexto social destacam-se os seguintes aspectos:

- A tecnologia é cada vez mais um fator decisivo. A mudança tecnológica é contínua, permitindo que as organizações introduzam novas tecnologias de processo (robótica, CAD-CAM, etc.), de materiais (fibra ótica, cerâmica, etc.) e de produto

(biotecnologia, informática, etc.) cuja adoção supõe dispor de vantagens importantes para melhorar a posição competitiva das organizações.

- Percebe-se uma forte aceleração nas mudanças iniciadas no final dos anos sessenta, nos valores, nos hábitos de comportamento e das relações sociais, assim como das instituições sociais tradicionais. Tudo isto é muito significativo para os grupos que tradicionalmente haviam tido uma menor influência na vida social (jovens, mulheres, trabalhadores, minorias nacionais, etc.). A aceitação da estrutura de poder, a conformidade e ausência de espírito crítico foram diluindo-se progressivamente e aumentando as tensões e conflitos sociais diante da crise do modelo tradicional e o custo e a forma de reparti-lo que requer a superação da crise. Paralelamente, a dedicação ao trabalho e o desejo de assumir mais responsabilidades são valores em baixa, em contrapartida às expectativas emergentes de se ter mais ócio e autonomia.
- Ocorreram, também, uma série de mudanças políticas importantes. A mudança de regime em diversos países, como por exemplo, Brasil, Espanha, Portugal, etc; que promoveram a democratização da sociedade e uma maior intervenção estatal para racionalizar o funcionamento dos países, com um aumento progressivo da pressão fiscal. A nível internacional, o domínio político dos USA e da URSS debilitou-se ante o aumento do peso específico de novos países industriais e dos países do terceiro mundo.
- Na economia mundial verifica-se o processo de transformação do sistema capitalista monopolista de estado, por uma crise crônica (inflação, desemprego, déficit da balança de pagamentos, etc.) até um sistema progressivamente neoliberal e o surgimento na esfera internacional de novos países industriais (Japão, Coreia, Taiwan, etc.).

As propostas mais significativas com vistas a superar essas limitações, têm estado ligadas ao desenvolvimento de uma contabilidade de gestão estratégica (Shank (1989), Shank e Govindarajan (1989), Govindarajan e Fisher (1990), Simons, R (1987/90/91/92), Gupta (1984b/1986/93), assim como as relações com outros enfoques que incorporam as perspectivas de contexto social e organizacional em que ela se desenvolve (por exemplo: Hopwood, Hopper, Scapens, D. Cooper, Jönsson, Thinker e Macintosh).

Essa nova forma de administrar, baseada principalmente em ampla participação de todos os elementos que cooperam com a organização(donos do capital, dirigentes, empregados situados nos diversos níveis hierárquicos, clientes, fornecedores, investidores,

governo, etc.) decorre principalmente da necessidade imperiosa de se direcionar a atenção para o atendimento das necessidades dos clientes, onde os planos, programas, orçamentos e operações devem ser encarados de forma bastante diferente daquela praticada há 20 anos atrás (com forte predomínio de estruturas centralizadas, baseadas em normas e regulamentos determinados de cima para baixo, com pouca participação dos subordinados no processo de decisão).

De um ponto de vista global, os dirigentes devem cuidar de orientar o comportamento e a tomada de decisão por parte das pessoas que integram a organização para o alcance dos objetivos, metas e operações que sejam consentâneos com as expectativas explicitadas nas diretrizes estabelecidas para um determinado período (curto e longo prazo).

Neste processo podem ser utilizados diferentes mecanismos formais e não formais, dando-se preferência àqueles que sejam coerentes com a cultura, a estrutura e a estratégia da organização e levando-se em conta também, o possível efeito desses mecanismos nas relações com o meio ambiente externo (clientes, fornecedores, sindicatos, etc.)⁴.

Finalmente, percebe-se como sendo relevante, que os responsáveis pelo projeto do sistema de controle, não percam nunca de vista a necessidade de se considerar de forma adequada, não somente os aspectos relativos à cultura organizacional mas principalmente àqueles relacionados à cultura predominante no país, região e setor onde se desenvolve a organização.

8 - CONCLUSÃO

Como foi visto, ao longo deste trabalho, as mudanças ocorridas no meio-ambiente mundial a partir da década de oitenta implicaram em transformações profundas nos modelos administrativos de todos os tipos de organização, principalmente quanto aos aspectos relacionados com a formalização dos sistemas de controle e a profissionalização progressiva da gerência.

⁴ Chamamos a atenção para esse aspecto porque temos observado na prática que muitas vezes, todo o esforço com o aperfeiçoamento do sistema de controle é perdido devido a falta de consideração adequada ao impacto dos mecanismos de controle sobre o meio ambiente externo. Por exemplo: É normal se encontrar em alguns bancos que o cliente não possa ter acesso direto ao caixa ou outro serviço sem que antes tenha que se apresentar ao guarda responsável pela segurança que, na maior parte das vezes, não recebeu treinamento adequado para este tipo de atendimento.

Paradoxalmente, quanto maior tem sido a importância atribuída pelos administradores ao desenho de sistemas de controle de caráter essencialmente financeiro e a utilização de mecanismos e técnicas, predominantemente quantitativas, por grande número de organizações, maior tem sido também, a quantidade de artigos, livros e diversos trabalhos que, resgatando idéias e princípios de décadas passadas, apresentam formas alternativas de se lidar com o desenho de sistemas de controle, calcadas fundamentalmente em abordagens qualitativas, onde o contexto social e a cultura são vistos como as variáveis relevantes.

A consideração adequada às variáveis relacionadas ao meio-ambiente e a cultura organizacional, no desenho e operacionalização dos sistemas de planejamento e controle, apresenta-se como uma tendência e, mais do que isso, como uma necessidade imperiosa, ou desafio, para os mais diversos tipos de organizações que pretendem superar as ameaças crescentes da era da globalização.

A flexibilidade e capacidade de adaptação, obrigatoriamente implícitas nos processos de controle, se apresentam como o marco divisório entre a má e a boa gestão. Mais do que os modismos transplantados de países historicamente acostumados a cenários econômicos estáveis, de fácil repetição e utilização, quer no ambiente de negócios, quer no ambiente acadêmico, para os países em vias de desenvolvimento, percebe-se a importância da experimentação de tomada de decisão em ambientes confusos e marcadamente turbulentos, com os conhecimentos necessários para lidar com a crescente competitividade de nossos dias.⁵

Assim, o correto entendimento do conceito de controle gerencial, em sua perspectiva mais ampliada, como visto neste trabalho, pode servir como efetivo instrumento de gerenciamento de organizações onde realmente se percebe o desejo de continuar existindo, não como forma de simples sobrevivência mas como verdadeiras alavancadoras de progresso e bem estar social.

⁵ À guisa de reflexão e, em oposição frontal as idéias arraigadas de algumas pessoas de que os países do terceiro mundo deveriam adotar a experiência dos países desenvolvidos no enfrentamento das situações decorrentes da globalização, os executivos de países como o Brasil, acostumados que estão a cenários de grande incerteza, talvez estejam melhor preparados para o embate presente. Se este raciocínio estiver correto, temos que repensar rapidamente o conteúdo de nossos principais programas de treinamento de executivos, baseados que estão em práticas e técnicas predominantemente oriundas de países desenvolvidos.

BIBLIOGRAFIA

- AMAT, J.M.; GOMES, J.S. Controle de gestão: uma perspectiva global. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 4., Campinas, out. 1995.
- ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R.W. Issues in management control. London: Prentice-Hall, 1991.
- BERRY, A.J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. Management control: theories, issues and practices. London: Macmillan Press, 1995.
- BIRNBERG, J.G.; SNODGRASS, C. Culture and control: a field study. Accounting, Organizations and Society, v. 13, n. 5, p. 447-464, 1988.
- CYERT, R.M.; MARCH, J.G. A behavioural theory of firm. Hemel Hempstead: Prentice-Hall, 1963.
- EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; MERCHANT, K. Readings in accounting for management control. London: Chapman & Hall, 1992.
- EZZAMEL, M.; LILLEY, S.; WILLMOT, H. The “new organization” and the “new managerial work”. European Management Journal, v. 12, n. 4, p. 454-461, Dec. 1994.
- FLAMHOLTZ, E.G.; DAS, T.K.; TSUI, A.S. Toward an integrative framework of organizational control. Accounting, Organizations and Society, v. 10, n 1, p. 35-50, 1985.
- GOMES, J.S. Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras. Tese (Doutorado), Rio de Janeiro: COPPEAD, 1983.
- GOMES, J.S.; SPILLER, E.S. O controle gerencial em empresas estatais brasileiras: o estudo de caso da CBTU. Rio de Janeiro: COPPEAD, 1991. (Relatório COPPEAD nº 243).
- HOFSTEDE, G.H. The game of budget control. Holland: Koninklijke Van Gorcum, 1967.
- _____. The poverty of management control philosophy. Academy of Management Review, p. 456-461, 1978.

HOFSTEDE, G.H. Management control of public and not-for-profit activities. Accounting, Organizations and Society, v. 6, n. 3, p. 193-211, 1981.

_____. The interaction between national and organizational value systems. Journal of Management Studies, v. 22, n. 4, p. 347-357, 1985.

HOPWOOD, A.G. Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation. The Accounting Review, p. 485-495, Jul. 1974.

HUBEL, A. La gestión empresarial. Madrid: Acento Editorial, 1994.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. Relevance lost: the rise and fall of management accounting. Boston: Harvard Business School, 1987.

_____. Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment. New York: The Free Press, 1992.

LODI, J. B. Abaixo os gurus. Veja, São Paulo, p. 7-9, mar. 1995.

MANGOS, N.C.; LEWIS, N.R. A socio-economic paradigm for analysing managers's accounting choice behavior. Accounting, Auditing & Accountability Journal, v. 8, n. 1, p. 38-62, 1995.

MACINTOSH, N.B. The social Software of accounting and infirmation systems. Chichester: J.Wiley, 1985.

_____. Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach. Chichester: J.Wiley, 1994.

OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. Management Accounting Review, n. 5, p. 289-299, 1994.

OUCHI, W.G. Control in organizational hierarquies: coupled versus uncoupled. Meyer et all (eds.). Studies on environment and organizations. San Francisco: Jossey-Bass, 1978.

PETERS, T. Liberation management. London: Pan Books, 1993.

PORTER, M. The competitive advantage of nations. New York: Free Press, 1990.

- PUXTY, A.G. The social & organizational context of management accounting. London: Academic Press, 1993.
- SCAPENS, R.W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. Management Accounting Research, n. 1, p. 1-32, 1993.
- SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. Management Accounting Research, n. 5, p. 301-321, 1994.
- SCHEIN, E. H. Organizational culture and leadership. London: Jossey Bass, 1985.
- YOUNG, M.S. A framework for successful adoption and performance of Japanese manufacturing practices in the United States. Academy Management Review, v. 17, n. 4, p. 677-700, 1992.
- WATERMAN, R. Frontiers of excellence: learning from companies that put people first. London: N.Brealey, 1995.
- WEBER, M. Economy and society. New York: Bedminster Press, 1922.