

CONTROLE DE GESTÃO: Um Enfoque Contextual e Organizacional

Josir Simeone Gomes

Inst. de Pós-Graduação e Pesq. em Administração (COPPEAD)
Universidade Federal do Rio de Janeiro - RJ - Brasil
Fax nº (55)(21) 270-3848
(Até set.95- Pós-Doutorado na Universidad Carlos III de Madrid,
Departamento de Economía de la Empresa- Fax nº (34)(1) 624-9608) ¹

Joan M. Amat

Departamento de Economía de Emoresa
Universidad Pompeu Fabra, Barcelona, Espanha
Fax nº (34)(3) 454-4439

RESUMO

O objetivo deste artigo é discutir controle de gestão à luz de uma abordagem contextual e organizacional, de modo a chamar a atenção de acadêmicos e profissionais, atuando na área de contabilidade de gestão, para a importância de consideração adequada aos aspectos sócio-econômicos, políticos, culturais e estruturais no desenho de sistemas de controle organizacional. A ligação do planejamento estratégico com controle de gestão é considerada fundamental para o desenvolvimento dos sistemas de controle voltados para os desafios do mundo contemporâneo, altamente competitivo. A tipologia de sistemas de controle organizacional apresentada assinala a necessidade de se desenhar sistemas de controle que sejam capazes de identificar os fatores-chave e possibilitar a sua utilização no processo de planejamento e controle estratégico, de modo a facilitar a melhora contínua da gestão dos mais diversos tipos de organização.

Introdução

O tema controle de gestão tem experimentado uma considerável expansão desde a década de sessenta. Ao longo de todo esse período, diversos trabalhos tem chamado a atenção para a crise existente na área de contabilidade de gestão, devido a diversos fatores que tem dificultado a sua utilização como efetivo instrumento que facilite e potencialize a tomada de decisão, por parte dos mais variados usuários, internos e externos às organizações.

As propostas mais significativas com vistas a superar essas limitações, tem 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), bem como, o estudo de controle a partir de uma abordagem do contexto social e organizacional em que ele se desenvolve (Hopwood, D. Copper, Thinker, Macintosh, Hopper, Scapens).

Em recente trabalho, os autores, após realizarem uma revisão da literatura sobre controle de gestão, chamaram a atenção para a necessidade de se considerar outras variáveis e enfoques sobre o estudo de contabilidade de gestão, onde se destacam por sua importância, o meio-ambiente e a estrutura organizacional e seu impacto no desenho e tipologia dos sistemas de controle organizacional. (Amat e Gomes, 1995)

¹ Este trabalho contou com o apoio financeiro do CNPQ e da UFRJ e com a colaboração de dirigentes, professores e funcionários do Departamento de Economía de la Empresa da Universidad Carlos III de Madrid, a quem este autor agradece penhoradamente.

Desta forma, este trabalho objetiva discutir os diversos tipos de controle de gestão, através de uma abordagem contextual e organizacional, com vistas a chamar a atenção de acadêmicos e práticos para as relações existentes entre os mecanismos de controle com os aspectos tecnológicos, culturais, estruturais e ambientais que afetam as organizações, desenvolvendo-se em um cenário de mudanças bruscas e marcadamente competitivo.

Modelo Integrado de Controle de Gestão

Este capítulo apresenta um modelo integrado de controle de gestão com o objetivo de facilitar a compreensão do papel desempenhado por um sistema de controle em uma organização, destacando a importância do contexto social e organizacional, no seu desenho, implantação e utilização.

Após se discutir os diversos conceitos relativos à controle de gestão, chama-se a atenção para a necessidade de serem efetuadas mudanças importantes nos sistemas de gestão atuais, de modo a permitir sua utilização no processo estratégico e propiciar a melhora contínua da posição competitiva da organização. No último tópico é apresentada uma tipologia de controle, muito comum em países em vias de desenvolvimento.

Necessidade de controle de gestão

O interesse sobre controle de gestão tem aumentado bastante nos últimos anos, em decorrência principalmente das rápidas mudanças ocorridas no meio-ambiente, a partir de 1973, com a crise mundial do petróleo. Grande parte das empresas passaram a se desenvolver em um meio-ambiente caracterizado por grande instabilidade, muito complexo e bastante hostil que passou a exigir um constante aperfeiçoamento dos sistemas de controle com vistas a enfrentar uma concorrência acirrada, decorrente da globalização da economia. Para aquelas organizações que estavam acostumadas a um meio-ambiente relativamente estável, com rentabilidade assegurada e sem necessidade de utilizarem sistemas de planejamento e controle muito formalizados, essas mudanças tiveram um impacto significativo.

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.

Ao substituírmos, intencionalmente, *“os objetivos da organização pela forma desejada pelos membros da organização”*, o fazemos, por entender que por mais que se formalize e regule o comportamento de cada pessoa, esta tem sempre uma certa margem de manobra (ou discricionariedade) que lhe permite eleger (segundo suas preferências e restrições) algumas das diferentes alternativas disponíveis de ação e de decisão. Por outro lado, o fato de que os objetivos individuais e os planos de ação organizacionais não tenham porque coincidir entre si, permite que exista a possibilidade de, dada a margem de manobra de que dispõem, o comportamento de cada indivíduo se oriente por seus objetivos pessoais em lugar do comportamento esperado, contido nos mecanismos de controle da organização.

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 discrecionalidade, mais difícil se torna o controle. Em certas situações ou ambientes, talvez o mais recomendável, com vistas a se alcançar melhores resultados, seja o auto-controle.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 meio-ambiente global (tecnológico, sociocultural, 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, se pode 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 informação histórica permite analisar o que aconteceu, possibilitando, por conseguinte, um controle “a posteriori”).

Uma vez que as organizações estão se desenvolvendo em um meio-ambiente 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 meio-ambiente 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 organizacional se refere ao processo que resulta da interrelação 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 se realiza 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 conscientemente desenhados e determinados pelos elementos que compõem a administração. A influência da cultura organizacional ou do meio-ambiente 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.

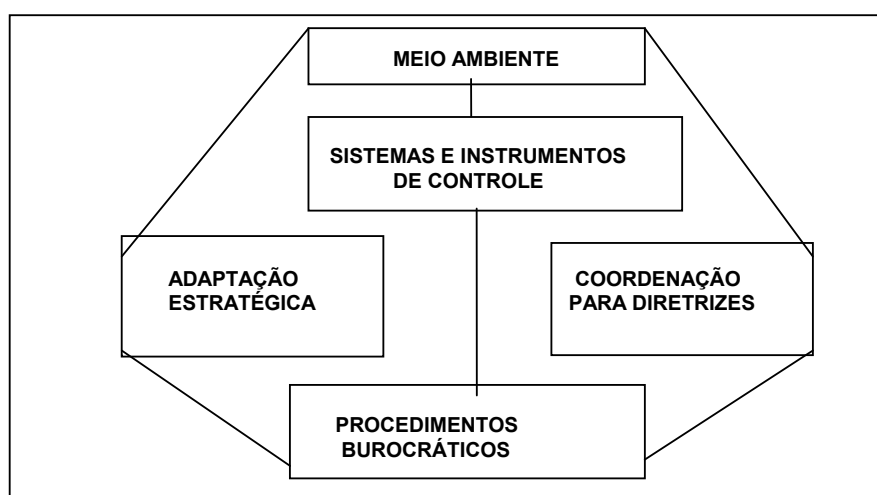
Para isso é imprescindível possuir um conjunto de sistemas e instrumentos que promovam a atuação das diferentes pessoas ou grupos, a responderem aos desafios de meio-

² Por auto-controle 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.

ambiente 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 (ver figura 1). Como se pode perceber, estes mecanismos de controle não devem assumir as características dos instrumentos burocráticos que não facilitam a orientação, o aperfeiçoamento contínuo nem a motivação. Ao contrário, devem ser bastante flexíveis de modo a facilitarem a adaptação às mudanças.

Figura 1

Objetivos de um sistema de controle



Por sua vez, a contabilidade de gestão é um sistema de informação que fornece dados para a administração (financeiro e não financeiro) que podem ser utilizados tanto a priori como a posteriori, na forma das decisões estratégicas e no controle da atuação de cada responsável e unidade. A contabilidade de gestão permite avaliar a contribuição econômica das diferentes atividades que são realizadas pela empresa e, portanto, facilitar o processo de decisão que possibilite o aperfeiçoamento contínuo desta contribuição. A informação que é produzida pela contabilidade de gestão acerca do resultado da empresa e de cada uma de suas unidades é fundamental para determinar as políticas mais adequadas para melhorar seu desempenho (aumento do preço de vendas, redução de custos, realização de investimentos, etc.). Igualmente, a contabilidade de gestão permite avaliar a qualidade da atuação de cada responsável a partir da comparação dos alvos fixados com os resultados reais.

Dentro do conceito de controle se pode 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 meio-ambiente. No quadro 1 é apresentado um resumo das duas perspectivas.

A partir de uma perspectiva mais ampla se pode 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 Perspectivas de controle		
Aspecto	Perspectiva Limitada	Perspectiva Ampla
Filosofia	Controle de cima para baixo	Controle realizado por todos
Ênfase	Medição do Resultado baseado análise de desvios e geração de de relatórios	Desenvolvimento de uma consciência estratégica orientada para o aperfeiçoamento contínuo
Conceito de Controle	Comparação do resultado obtido com o previsto	Orientação para alcance de objetivos de longo alcance
Mecanismos de Controle.	Sistema de controle financeiro.	Medidas qualitativas e e quantitativas (inclusive dados financeiros)
Consideração do Contexto Social e Consideração Comportamental	Limitado. Ênfase no desenho de aspectos técnicos Repetitivo Normas rígidas, padrões valores monetários	Ampla. Meio-ambiente, Cultura, Emoções, Valores, Antropologia, Psicologia Fundamental Influência vital
Indicadores	Quantitativos	Qualitativos e quantitativos
Formulação de Objetivos e Planejamento Medidas Avaliação	Quantitativos e Integrados ao Orçamento Controle Financeiro Baseado no Resultado	Qualitativos e quantitativos não integrados ao orçamento Formal e Informal Outras Variáveis Aprendizado

Apresentação do modelo integrado de controle de gestão

A maior parte da literatura existente sobre controle de gestão (e em contabilidade de gestão, concepção generalizada que é utilizada no mundo acadêmico anglosaxão, brasileiro e espanhol) tem estudado parcialmente a problemática real do controle. Isto se deve, em grande parte, a excessiva ênfase atribuída aos aspectos formais e racionais no desenho dos sistemas de controle, ignorando por completo o seu funcionamento real na prática e, especialmente, o contexto social e organizacional em que estes sistemas se desenvolvem (Hopwood, 1978;

Hopper e Powell, 1985; Amat, 1992-b; Amat, et al., 1994). Como consequência destas limitações, desde o final dos anos 70 se tem defendido a idéia sobre a necessidade de desenvolver novos enfoques que permitam oferecer uma melhor compreensão do contexto organizacional.³ Isto tudo é especialmente importante para a compreensão do funcionamento das empresas atuais pois os aspectos não financeiros e informais desempenham um papel fundamental dentro do processo de controle.

Um sistema de controle não pode ser entendido somente através de uma perspectiva técnica. Só faz sentido discutir controle dentro de um determinado contexto e de uma determinada cultura em que ele existe, dentro de um determinado momento histórico e de uma organização em particular. Quando falamos de sistemas de controle, generalizamos um conceito que é diferente para cada organização, país, contexto histórico, etc., (multinacional de veículos, indústria de confecções na região sul do Brasil ou da Galícia, na Espanha, time de futebol, a família Corleone, Greenpeace, Petrobrás, Repsol, O Brasil antes, durante e após a ditadura; A Espanha dos anos 60 e a atual, O Japão antes da II guerra mundial e o atual, etc.,).

Dentro do contexto organizacional em que ele opera, um sistema de controle pode ser analisado a partir de diferentes abordagens. Em uma perspectiva contingencial seu desenho dependerá de variáveis como, por exemplo: o tamanho da empresa, a tecnologia, o nível de concorrência existente, etc.,. Em um enfoque de relações humanas nos concentraremos no grau de participação existente ou no impacto motivacional que produz. Já de um ponto de vista político, se aceita que o sistema de controle é origem e reflexo de lutas políticas dentro e fora da organização e, assim, tem uma relação reflexiva com a estrutura de poder existente, ou seja, é influenciado por ela e, ao mesmo tempo, contribui para sua criação e legitimação. Finalmente, de uma perspectiva cultural onde se reconheceria o sistema de controle como o criador e legitimador de valores e crenças dentro da organização.

Assim, se nós analisamos o sistema de controle dentro do contexto social em que ele opera, sua compreensão pode ser muito diferente. Somos levados a reconhecer que é impossível entender controle de gestão independentemente de seu contexto social.

Se analisamos, por exemplo, os casos de Brasil e Espanha, durante as décadas de 60 e 70, nos deparamos com um contexto sócio-econômico e político, bastante semelhante, com amplo predomínio de sistemas de controle de gestão de características mecanicistas e sem consideração adequada aos aspectos comportamentais aqui discutidos. Tanto em um, como em outro país, assistimos a uma expansão significativa do setor estatal, grande concentração de renda, com políticas e programas econômicos baseados, em grande parte, nas idéias keynesianas, bem a gosto dos detentores do poder de então (ditaduras militares). Quais deveriam ser as características básicas dos sistemas de controle dessa época, se não as fortemente influenciadas pelas idéias de Taylor e Fayol (com os princípios da organização militar).

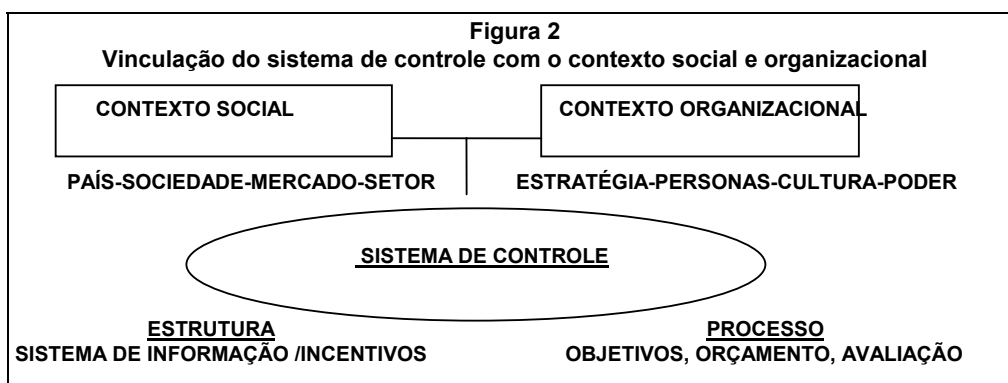
Segundo Amat (1994), na Espanha, os sistemas de controle só começaram a ganhar relevância após os anos 80. Até essa época, e apesar de sua existência, eram geralmente irrelevantes como instrumentos de controle, ou seja, não se notava a preocupação com a

³ Sobre a crise dos sistemas de controle tradicionais e a necessidade de desenvolvimento de novos enfoques, ver: Amat e Gomes, (1995); Johnson, (1994); Emmanuel, et al., (1992) e Johnson e Kaplan (1987). No caso brasileiro, ver Gomes, (1983/94/95) e Gomes e Spiller, (1991). No caso espanhol, ver Amat, (1991-c). Sobre a evolução das publicações espanholas sobre contabilidade de gestão, ver Castelló, (1993) e Montesinos e Ripoll, (1993). Os artigos publicados na Grã-Bretanha, na revista "Accounting Organizations and Society", a partir do final da década de 70, também chamam a atenção para a importância do contexto social e organizacional, no estudo dos sistemas de controle de gestão.

adaptação estratégica ou com os aspectos comportamentais. O meio-ambiente, o grau de protecionismo existente, a estrutura política, o sistema de valores e a ideologia dominante é que determinavam as características dos sistemas de controle existentes em um determinado momento histórico e em uma determinada organização.

Na figura 2, a seguir, se apresenta um modelo que procura integrar as idéias discutidas até agora e que considera controle dentro de uma perspectiva estratégica e organizacional, enfatizando três elementos dentro do processo de controle: o sistema de controle, o contexto organizacional e o contexto social.⁴

Em primeiro lugar, percebe-se que o sistema de controle propriamente dito, compreende a estrutura e o processo de controle. A estrutura de controle está desenhada de acordo com as responsabilidades de cada gestor e compreende três elementos: sistema de medidas, sistema de informação e sistema de incentivos. O processo de controle, por sua vez, compreende outros três elementos: a formulação de objetivos, o orçamento e a avaliação do desempenho. Dentro do sistema de controle encontramos a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão (sistemas de custos, planejamento e controle orçamentário). Além desses elementos, também encontramos os sistemas de controle menos formalizados, onde se destacam: cultura organizacional, crenças, emoções, estilo de liderança, motivação, ética, ecologia, etc.,.



Em segundo lugar, o contexto organizacional em que opera o sistema de controle, influencia fortemente o desenho e o funcionamento do sistema. Este contexto organizacional compreende a estrutura(que facilita uma maior ou menor coordenação e eficiência das diversas unidades), a estratégia, as pessoas que fazem parte da organização e as relações interpessoais existentes entre elas(que favorecem maior ou menor motivação) e a cultura organizacional(que favorece uma maior ou menor identificação dos componentes da organização com ela).

Por último, em terceiro lugar, o meio-ambiente social em que se desenvolve uma organização é também, um fator fundamental para a compreensão do controle de gestão , na prática. O contexto social inclui o mercado, o setor (clientes, fornecedores, concorrência, etc.,), o país (valores, instituições, história, nível de desenvolvimento) e a sociedade de determinado país, em seu todo (meio-ambiente tecnológico, cultural, político, demográfico, ecológico, etc.,). O meio-ambiente é igualmente, um importante mecanismo de controle mas a diferença dos fatores anteriores é geralmente muito mais complexa e, assim, difícil de ser controlado. Dependendo do porte e da importância da organização (por exemplo:uma empresa tradicional

⁴ Este modelo foi utilizado anteriormente para explorar as características de controle de gestão nas empresas espanholas (Amat, 1991-a, b, 1993 e Amat et all., 1994).

no local, uma grande multinacional ou estatal, uma empresa monopolista , etc.), ela sofre o impacto do meio-ambiente, ao mesmo tempo que também influi e, pode até, em alguns casos, ser o próprio meio-ambiente.

A EMERGÊNCIA DO CONTROLE ESTRATÉGICO

Existem na atualidade, um série de fatores coincidentes que promovem e justificam a realização de mudanças etratégicas e organizacionais e, paralelamente, nos sistemas de controle. As mudanças surgidas desde os anos 60 no meio-ambiente empresarial que se aceleraram durante a década de 80, obrigam a que os administradores tenham que realizar um esforço muito grande com vistas a sua adaptação às novas condições e desafios do mundo contemporâneo. Entre essas mudanças há que destacar a crise energética, as mudanças sócio-econômicas e políticas ocorridas em diversos países, as inovações tecnológicas (informática, telecomunicações, etc.) , novas técnicas administrativas e a “nova organização”, a globalização, novos hábitos de consumo, a preocupação mundial com a preservação do meio-ambiente, surgimento de novos empreendeodres comerciais e industriais mundiais (Japão, tigres asiáticos), mudanças drásticas de valores sócio-culturais, etc,. A maior pressão e hostilidade da concorrência internacional (mercado comum europeu, mercosul, países asiáticos e, em geral a internacionalização e globalização mundial dos mercados e a progressiva maturação de um elevado número de produtos e serviços obriga a empresa a prestar uma maior atenção a melhora de sua posição competitiva.

Entre os fatores relacionados ao meio-ambiente atual que forçam a adaptação estratégica e organizacional e, por extensão, os sistemas de controle, pode-se destacar os seguintes:

- a saturação, crescimento limitado e surgimento de concorrência de novos países nos mercados domésticos;
- a elevada taxa de inovação tecnológica nos produtos e serviços, em especial os de alta tecnologia, que reduzem o seus ciclos de vida, obrigando a realização de grandes investimentos em P & D, para manter ou melhorar a capacidade competitiva;
- a internacionalização dos mercados de fatores e produtos e a transferência de tecnologia, devido à redução de barreiras comerciais e a diminuição do custo de transporte e comunicação entre diferentes zonas geográficas;
- a automatização e flexibilização que permitem a introdução de novas tecnologias de processo que reduz sensivelmente o custo de pessoal e permite uma melhora significativa na qualidade, no controle e no serviço;
- o aumento das expectativas (monetárias, participação, autorealização e desenvolvimento profissional) que as pessoas esperam satisfazer na empresa, através de mudanças nos valores, a maior qualificação de pessoal e o desenvolvimento dos meios de comunicação, e
- a influência crescente e o poder de grupos externos às empresas (sindicatos, administração pública, acionistas, clientes, etc..) no processo de decisão, requer uma amior atenção sobre as implicações do meio-ambiente no comportamento das organizações.

Em particular, um sistema de controle deve ser modificado quando a empresa se vê diante de um meio-ambiente mais competitivo e, como consequência, muda sua estratégia(tecnológica, produtiva, comercial) e sua estrutura organizacional. Isto ocorre principalmente quando:

- os indicadores de controle utilizados não são adequados para medir os fatores críticos dos quais depende a manutenção da posição competitiva;
- a informação que é fornecida pelo sistema distorce ou não facilita a tomada de decisões estratégicas, ou não permite a adequada avaliação de cada unidade ou não se utiliza porque é irrelevante a respeito das necessidades dos gerentes. Um reflexo desta situação se produz quando os resultados (margens de lucro de cada produto ou serviço, custo das atividades) são difíceis de explicar, quando os produtos de difícil fabricação apresentam uma elevada

margem de lucro ou quando os responsáveis por um centro criam seu próprio sistema porque o que existe não é útil;

- quando o departamento de controle requer um grande quantidade de recursos e tempo para facilitar o fornecimento de informação para a tomada de decisão; e
- sua utilização gera conflitos pessoais ou interdepartamentais ou não promove um comportamento proativo orientado à melhoria contínua.

Um sistema deve adequar-se às características do meio-ambiente e, como consequência, à estratégia da empresa. O sistema de controle deve estar estreitamente relacionado com o processo estratégico, tanto contribuindo na formulação de alternativas estratégicas como no processo posterior da implantação dessas alternativas para facilitar a congruência da atuação dos administradores e das diferentes unidades com as diretrizes globais. Por um lado, através da vinculação do orçamento anual com a estratégia a longo prazo se assegura que os diferentes centros de responsabilidade atuam separadamente para alcançar seus objetivos particulares cujo alcance, permitirá alcançar os objetivos globais. Igualmente, através da adaptação do sistema de controle às necessidades de informação da administração, pode facilitar a tomada de decisões estratégicas.

Desta forma um sistema de controle será desenhado segundo as características da estratégia traçada para a organização. Assim, por exemplo, uma estratégia orientada a uma expansão de vendas mediante preços de vendas inferiores aos da concorrência (estratégia centrada em liderança de custos) exigirá uma maior ênfase no controle de custos que seria requerido de uma empresa que persiga a estratégia de diferenciação de seus produtos, com base na inovação, qualidade, tecnologia, etc.. Este segundo caso é o que pode fazer referência à empresas de alta tecnologia, moda, desenho, etc.. Em uma empresa orientada estrategicamente para liderança de custos, o sistema de controle deve ser desenhado atribuindo maior ênfase à formalização, à definição de indicadores quantitativos, ao estabelecimento de padrões e ao cálculo de variações orçamentárias. Ao contrário, em uma empresa orientada estrategicamente à diferenciação o sistema de controle deve ser mais flexível, com ênfase no estímulo ao auto-controle, a utilização de indicadores qualitativos e menos formalizados, orientado a longo prazo e fomentando a motivação, a criatividade e o aprendizado.

No quadro nº 2, se apresenta um resumo das influências do tipo de estratégia no sistema de controle baseado no modelo de Porter (1985). Na atualidade, a forte competitividade obriga a se ter estratégias que combinam tanto a diferenciação, como a liderança em custos. A necessidade de se dispor de um nível elevado de excelência operacional (custos, produtividade, flexibilidade, tempo de processo e entrega, etc..) combinada com uma suficiente diferenciação, obriga que as empresas combinem as características com as estratégias e desenhar sistemas de controle que combinem o estímulo do auto-controle com um certo grau de formalização dos sistemas de controle de gestão.

Quadro 2 Características de um Sistema de Controle em Função da Estratégia		
TÓPICOS	LIDERANÇA EM CUSTOS	DIFERENCIAÇÃO
SISTEMA DE CONTROLE	FORMALIZADO E ROTINEIRO ORIENTADO À CONTROLE DE CUSTOS PODE SER RÍGIDO E LENTO PODE FREAR A MOTIVAÇÃO	FLEXÍVEL E COM ÊNFASE EM SISTEMAS INFORMAIS ORIENTADOS À RESULTADOS CONTROLE BASEADO EM SELEÇÃO DE PESSOAL, PROMOVE AUTO-CONTROLE
INDICADORES DE CONTROLE	ÊNFASE NA EFICIÊNCIA INDICADORES QUANTITATIVOS FINANCEIROS E DE PRODUÇÃO	ÊNFASE NA EFICÁCIA INDICADORES QUALITATIVOS E EXTERNOS
SISTEMA DE INFORMAÇÃO	ÊNFASE EM SISTEMAS DE CUSTOS MEDIDAS ROTINEIRAS E PERIÓDICAS DE CUSTOS E RESULTADOS	SISTEMAS ADAPTADOS A DIFERENTES DECISÕES E NECESSIDADES ^o POUCO FORMALIZADO
SISTEMA DE INCENTIVOS	EXTRÍNSECOS, ORIENTADOS À MELHORAS EM CUSTOS, PRODUTIVIDADE, DESPESAS	INTRÍNSECOS, ORIENTADOS À INOVAÇÃO, QUALIDADE E DIFERENCIAÇÃO
FORMULAÇÃO DE OBJETIVOS E PLANOS	ORIENTADO A CURTO PRAZO FIXAÇÃO DE PADRÕES PROCESSO MUITO FORMALIZADO E ROTINEIRO	ORIENTADO A LONGO PRAZO PREVISÃO DE TENDÊNCIAS SOBRE O MEIO-AMBIENTE FLEXÍVEL, ESTÍMULO À CRIATIVIDADE
PROCESSO DE AVALIAÇÃO	ÊNFASE NA ANÁLISE DOS DESVIOS RELATIVO AO ORÇAMENTO	ANÁLISE COMO APRENDIZADO PARA O FUTURO

Os sistemas de controle devem facilitar a informação para formular e avaliar a validade a priori de uma estratégia, assim como a adequação de sua implantação. Isto implica que é um importante instrumento de aprendizagem ao tornar explícita tanto a estratégia e os objetivos como as razões que influíram em sua implantação. Em especial, os sistemas de controle devem facilitar aquela informação que permita tanto diagnosticar problemas estratégicos potenciais como facilitar a análise de decisões alternativas e sua seleção. Entretanto, a realidade é que as empresas outorgam excessiva ênfase à informação financeira mas não utilizam em demasia a informação contábil na formulação da estratégia e no controle estratégico e se prefere informação qualitativa, tanto interna como externa. Isso se deve, em grande parte, a que a informação contábil tradicional apresenta algumas deficiências para ser utilizada no processo estratégico, devido aos seguintes aspectos:

- é direcionada para curto prazo (mensal, anual) e para a análise do passado (que desvios foram produzidos?), sem facilitar a tomada de decisão a longo prazo (por exemplo: decisões de investimentos) ou a avaliação a posteriori da estratégia. Os métodos usados para decidir sobre investimentos de capital e para facilitar seu controle a posteriori são incompatíveis devido as diferenças de critérios utilizados pela contabilidade. Fica muito difícil separar a informação correspondente à estratégia, a projetos de investimentos ou a decisões estratégicas a respeito da informação que é apresentada pela contabilidade sobre a exploração normal do negócio;
- baseia-se no fornecimento de informação financeira e, em geral quantitativa, e se dispõe de limitada informação de caráter qualitativo (produtividade, quota de mercado, flexibilidade, inovação, etc.);
- concentra-se na análise da situação interna da organização com uma limitada consideração sobre o meio-ambiente competitivo (fornecedores nacionais e estrangeiros, concorrência, distribuidores, clientes, etc.) Por exemplo: não fornece informação por grupo

de clientes, não há informação sobre os custos dos competidores, etc.. Além disso, a informação fornecida não é elaborada em função do valor que incorpora a cada atividade, não considera os custos diferenciais e se supõe ainda, uma série de simplificações como a que considera os custos indiretos como sendo fixos. Tudo isso limita a utilização da informação; e

- utiliza procedimentos que podem ser, muitas vezes, burocráticos e rotineiros (periodicidade, padronização da informação, etc..), orientados ao registro contábil dos custos e de suas imputações aos produtos que dificultam a sua utilização em decisões estratégicas e promovem um comportamento um pouco flexível e criativo. A atitude proativa, flexibilidade e criatividade necessárias para adaptar-se a um meio-ambiente dinâmico, incerto e ambíguo, como o que caracteriza as decisões estratégicas, não são compatíveis com a informação contábil que se concentra no passado e no registro rotineiro dos dados.

Os seguintes aspectos devem ser considerados no desenho dos sistemas de controle, para que a informação seja útil ao processo de controle estratégico:

- reduzam a burocracia e a formalização em excesso e estimulem a flexibilidade para adequar a informação a cada tipo de necessidade de decisão e a criatividade, para fazer frente à ambigüidade que está presente nas decisões estratégicas. A informação estratégica não requer a precisão da informação contábil tradicional, podendo esta, na maior parte das vezes, ser contraproducente. Neste sentido, informação semiconfusa (não estruturada, imprecisa, etc.) pode ser, paradoxalmente, muito útil.
- apresentem informação referente ao mercado, ao meio-ambiente competitivo do país e do exterior ou ao meio-ambiente global;
- apresentem também, informação interna não financeira, quantitativa e qualitativa sobre os aspectos estratégicos mais relevantes. A informação interna sobre os aspectos estratégicos mais relevantes devem ser complementadas com informação sobre os competidores e sua situação de mercado. Isto significa desenvolver técnicas de "benchmarking" e os denominados sistemas de inteligência competitivos.
- sejam orientados a longo prazo, facilitando as decisões estratégicas e seu controle a posteriori. Para isso é necessário separar a informação estratégica da informação contábil de curto prazo. De outro modo, a informação deve ser mais voltada para o futuro e a geração de cenários. Por exemplo: facilitando a análise que pode ter um impacto em uma mudança na política comercial) preços, produtos, promoção, canais de distribuição, etc.), de uma mudança no tipo de serviço, da política de P&D, da qualidade de matérias-primas, das ações da concorrência ou de uma mudança no meio-ambiente, etc..

Torna-se importante assim, a larga utilização de modelos de simulação (onde os jogos de empresas são vistos como um grande instrumento de aprendizado, por expor os participantes à cenários organizacionais diversos)⁵

O quadro 3, a seguir, apresenta um resumo das principais diferenças entre os tipos de controle operacional, orçamentário e estratégico.

⁵ O exemplo da utilização de jogos de empresas implica em mudanças efetivas nos programas de treinamento de executivos, não somente a nível interno das empresas, como também e, principalmente, nos programas de controle de gestão das escolas de negócios.

Quadro 3
Tipos de Sistemas de Controle

CONCEITO	CONTROLE ESTRATÉGICO	CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	CONTROLE OPERACIONAL
HORIZONTE TEMPORAL	LONGO PRAZO	1 ANO - ORÇAMENTO E MENSAL(DESVIOS)	DIÁRIO SEMANAL
FINALIDADE	FIXAR E AVALIAR OBJETIVOS E ESTRATÉGIAS FACILITAR A ADAPTAÇÃO AO MEIO AMBIENTE E PROMOVER MELHORA COMPETITIVA	FIXAR E AVALIAR METAS E POLÍTICAS A CURTO PRAZO FACILITAR A DESCENTRALIZAÇÃO RECURSOS PARA ALCANÇAR AS METAS E AVALIAR A ATUAÇÃO	FIXAR E AVALIAR PROCEDIMENTOS OPERACIONAIS INFLUENCIAR O COMPORTAMENTO A MELHORA CONTÍNUA
NÍVEL DE HIERÁRQUIA	DIRETORIA E GERENTES DE UNIDADES DE NEGÓCIOS	GERENTES DE UNIDADES DE NEGÓCIOS E DE DEPARTAMENTOS	SUPERVISORES DEPARTAMENTO SETOR, SEÇÃO
COMPLEXIDADE	ELEVADA GRANDE Nº DE VARIÁVEIS INTERNAS E EXTERNAS	MODERADA	PEQUENA
ATIVIDADE A CONTROLAR	POSIÇÃO COMPETITIVA GLOBAL E POR UNIDADES	DESVIOS DO ORÇAMENTO	PADRÃO TÉCNICO OPERACIONAL
PONTO DE PARTIDA	ANÁLISE DO MEIO-AMBIENTE E DA ORGANIZAÇÃO	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	METAS OPERACIONAIS
CONTEÚDO	AMPLO. GERAL E QUALITATIVO VARIÁVEIS NÃO FINANCEIRAS	ESPECÍFICO, DETALHADO MEDIDAS FINANCEIRA	REPETITIVO, DADOS FÍSICOS
INFORMAÇÃO	EXTERNA E INTERNA INTUITIVA, SEMI-CONFUSA	INTERNA, FINANCEIRA PRECISA	INTERNA, TÉCNICA GRANDE PRECISÃO
GRAU DE PREDIÇÃO	MUITO BAIXO	ALTO	MUITO ALTO
ESTRUTURA DE DECISÃO	NÃO PROGRAMADAS IMPREVISÍVEIS	POUCO ESTRUTURADAS	MUITO ESTRUTURADAS

CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLE DE GESTÃO

Durante a última década, os mais diversos tipos de organizações efetuaram mudanças significativas em seus sistemas de controle, em decorrência de uma série de transformações que ocorreram no contexto sócio-econômico mundial e em seus ambientes internos .

As mudanças no contexto social e, em particular, a crise dos mecanismos de controle social durante este período, associadas à crise econômica mundial e seu impacto na redução da rentabilidade, o desenvolvimento do neoliberalismo e as bruscas alterações verificadas no cenário internacional, deram origem à introdução de sistemas de controle essencialmente financeiros que passaram a ser institucionalizados e legitimados como sistemas de controle por excelência.

Em diversos países, os sistemas, antes fundamentados em ampla regulação de toda a atividade econômica, começaram a ruir, dando margem à implantação de novos modelos (principalmente aqueles importados do USA, através das empresas multinacionais, de livros-

texto, escolas de negócio e consultores) e novas tecnologias que ampliaram consideravelmente o escopo dos sistemas de controle de gestão com vistas a incorporarem as novas idéias.

Como já mencionado anteriormente, a preferência por um ou outro sistema decorre das características da organização e do meio-ambiente. Em particular, as características da organização mais determinantes são: sua dimensão, a relação de propriedade, a cultura, o estilo dos gerentes e as relações interpessoais, o grau de descentralização e a formalização da atividade. Já com referência ao meio-ambiente, as características mais importantes são o grau de dinamismo e a concorrência. Na medida em que o meio-ambiente é mais local a concorrência será menor e a organização estará mais protegida. Ao contrário, quanto mais internacional for o meio-ambiente, maior deverá ser concorrência.

Vê-se assim, que a dimensão e a formalização são fundamentais para explicar o tipo de controle organizacional de uma organização. Quanto maior for a empresa, mais formalizado deverá ser o sistema de controle para garantir que a delegação de autoridade possa ser adequadamente avaliada.

Do mesmo modo, as características do controle organizacional também estarão influenciadas pelo tipo de meio-ambiente e o grau de descentralização. Na medida em que o meio-ambiente é mais dinâmico e competitivo tende-se a uma maior descentralização e a utilização de sistemas de controle financeiro orientados à gestão de resultados. Esses sistemas podem ser mais flexíveis e informais, por exemplo, em empresas de alta tecnologia ou em empresas que tem um elevado componente de criatividade e inovação e que os custos são menos relevantes, ou podem ser mais formalizados, mediante o desenho de sistemas de controle financeiro, por centros de responsabilidade (muito orientados a controle de custos), quando os custos são mais críticos e a formalização e quantificação dos fatores críticos é viável.

A partir destas considerações e, em função da combinação dos mecanismos utilizados pelas organizações, a figura 3 apresenta, a seguir, os diferentes tipos de controle organizacional: *controle familiar, controle burocrático, controle por resultados e controle ad-hoc.*

<p>Figura 3 Tipologia de controle organizacional</p>		
Dimensão	Meio-ambiente	
	Local	Internacional
	Pequena	DESCENTRALIZADA
	Grande	CONTROLE RESULTADOS

As empresas que têm uma gestão muito centralizada e com uma limitada ênfase nos mecanismos de controle formais, se baseiam em um *controle familiar* (com pessoas de muita confiança ocupando posições-chave). Em segundo lugar, existem empresas em que prevalece um controle muito *burocrático*, com uma elevada centralização e formalização dos procedimentos. Outras, em fase de mudanças, se orientam mais para um tipo de controle por *resultados*, através da utilização de um sistema de controle financeiro, ligado a uma estrutura de controle por centros de responsabilidade que possibilita um maior grau de descentralização. Por último, existem empresas que têm uma elevada descentralização mas os sistemas de controle financeiro são menos relevantes e se orientam mais por um *controle ad-hoc*, com uma ênfase maior nos aspectos informais que promovem o auto-controle. Na prática, os mecanismos de controle se combinam entre si e não é estranho se observar como podem haver departamentos em uma mesma empresa que são controlados através de mecanismos burocráticos (departamento de contabilidade, por exemplo), familiares (com pessoas de tendência centralizadora), ad-hoc (departamentos de P &D) e por resultados (departamento de vendas).

a) O controle familiar

Este tipo de controle é utilizado em empresas em que a menor dimensão ou a estabilidade do meio-ambiente facilitam um controle mais informal. Não precisa necessariamente ser uma empresa familiar mas que a empresa tenha as características de uma família, ou seja, ênfase nas relações pessoais, liderança de um pai (o fundador, líder ou gerente).⁶

No controle familiar, a gerência realiza um controle muito centralizado, com uma certa delegação mas com uma limitada descentralização que reduz a necessidade do controle. Neste

⁶ No caso espanhol, o fato das empresas terem uma dimensão relativamente pequena (quase 97% das empresas tem menos do que 50 empregados) e poucas operarem de forma regular em um mercado internacional (somente 16.000 empresas industriais que representam 6% do total das empresas que exportam de forma regular), permite assinalar que este tipo de controle pode ser bastante generalizado.

ambiente não se atribui muita importância aos mecanismos formais e aos sistemas de controle financeiro. O controle organizacional encontra-se baseado na utilização de mecanismos de controle informais, na liderança do gerente (normalmente o proprietário), na centralização das decisões, na delegação de autoridade baseada na amizade pessoal e no desenvolvimento de uma cultura que promova a lealdade e a confiança. Este modelo de empresa é muito condicionado às características do líder. Em função destas características pode haver muita variedade no estilo de liderança. Desde o líder que não se pode questionar nem criticar, até o outro que forma uma equipe e dirige a empresa com orientação para resultados e para o profissionalismo mas sem ênfase excessiva nos mecanismos formais.

As limitações deste sistema de controle afloram quando a empresa se volta para um ambiente mais competitivo, aumenta a sua dimensão ou surgem ameaças à figura do líder (por exemplo: no caso de sucessão ou de conflitos de interesses entre sócios e/ou gerentes). O risco maior deste tipo de controle, entretanto, é que pode prevalecer a fidelidade ao líder, em detrimento da eficácia e da inovação. Além disso, a orientação obstinada à lealdade pode se traduzir e, é o que normalmente ocorre, em desestímulo à criatividade. Para superar estas limitações se torna necessário a adoção de um estilo mais participativo e uma maior orientação para resultados.

b) O controle burocrático

Este tipo de controle é próprio de ambientes pouco competitivos e característico de organizações de grande porte, fortemente centralizadas e, normalmente, fechadas para o exterior. Baseados em normas e regulamentos bastante rígidos, estes sistemas de controle adotam a estrutura funcional com grande número de cargos de chefia, distribuídos hierarquicamente, mas com muito pouco grau de autonomia. Por esta razão, não é de estranhar a ênfase atribuída aos mecanismos formais e à sofisticação dos sistemas de controle financeiro, totalmente baseados em medidas contábeis e muito poucos instrumentos gerenciais. Isto tudo é consequência do tipo de cultura que pode predominar nestas organizações (acentuada distância hierárquica entre os diferentes níveis de poder, limitada orientação ao mercado e com ênfase à fidelidade e a estabilidade). O aspecto fundamental das empresas que utilizam este tipo de controle é a criação e manutenção de uma cultura avessa à mudança.

O controle organizacional está baseado, assim, na formalização da estrutura e do sistema de controle e na centralização das decisões. Em muitos casos, é parecido com o controle familiar, a delegação se realiza através de pessoas de muita confiança (parentes, amigos, correligionários políticos, etc.). O problema maior deste tipo de controle é que a sua utilização diminui a motivação e valoriza os aspectos políticos ligados à exploração do sistema (por exemplo: a distribuição do orçamento entre unidades em função do poder de influência de cada responsável).

As limitações destes sistemas vêm a tona, principalmente quando ocorrem mudanças importantes no meio-ambiente sócio-econômico ou político que implica em maior exposição deste tipo de organização a um mercado hostil e mais competitivo.

c) O controle por resultados

Este tipo de controle costuma existir em meio-ambientes muito competitivos e é marcadamente baseado em sistemas de controle financeiro. Aqui, é promovido um elevado grau de descentralização através do estabelecimento de objetivos e a utilização ampla de centros de responsabilidade que são avaliados com base nos resultados apresentados. A descentralização aumenta o grau de autonomia, responsabilidade e discricionariedade e, portanto a necessidade de controle. Dado que a dimensão da empresa obriga à formalização dos procedimentos e do

comportamento, e a utilização de técnicas padronizadas facilita o controle, o uso de mecanismos sofisticados de controle financeiro são largamente utilizados.

A diferença fundamental entre este tipo de controle e o controle burocrático é que o sistema de controle financeiro é mais abrangente, fazendo uso de outros critérios de gestão e não, simplesmente, os registros contábeis. Isto decorre do tipo de cultura que normalmente predomina neste tipo de organização, ou seja, mais profissional e orientada para reduções de custos e para a diferenciação. Os sistemas desenvolvidos apresentam sinais claros da preocupação dos gestores com a ligação entre estratégia, diretrizes, metas e operações e com planos de incentivos ligados aos resultados performados pelos responsáveis pelos centros de responsabilidade.

As principais limitações deste tipo de controle são inerentes a fragilidade do próprio conceito de resultado que se relaciona com a motivação e participação das pessoas no processo de definição dos mecanismos de controle que serão utilizados para avaliar o desempenho dos centros de responsabilidade. O horizonte temporal (alcance de curto ou longo prazo), arbitrariedade na fixação dos critérios relativos ao resultado (controlabilidade dos fatores por parte dos responsáveis pelos centros), etc., são exemplos de problemas que podem direcionar os esforços das pessoas a situações não desejáveis, ou não previstas pelos responsáveis pelo desenho do sistema de controle.

d) O controle ad-hoc.

Este tipo de controle, se é que se pode chamar assim, baseia-se fundamentalmente, na utilização de mecanismos não formais que promovam o auto-controle. Ocorre, normalmente, em ambientes muito dinâmicos e de grande complexidade, como os encontrados em organizações de alta tecnologia, design, publicidade, consultoria, escolas de negócios, etc.,. Também se desenvolvendo em estruturas bastante descentralizadas, embora com limitada utilização de medidas financeiras, estas organizações realizam atividades que dificultam a formalização dos procedimentos e de comportamentos por não possuírem características rotineiras e cujos fatores críticos não são de caráter financeiro ou de produção fabril mas de marketing, predominantemente direcionados para a inovação.

O quadro 4 apresenta um resumo das principais características dos quatro tipos de sistemas de controle.

<p>Quadro 4</p> <p>Tipos de controles organizacionais</p>	
<p>CONTROLE FAMILIAR</p> <p>DIMENSÃO PEQUENA</p> <p>MEIO-AMBIENTE GERALMENTE ESTÁVEL, POUCO HOSTIL POUCO COMPLEXO, DEPENDE DA VISÃO DO LÍDER</p> <p>ESTRATÉGIA TRAÇADA PELO LÍDER</p> <p>ESTRUTURA ORGANIZACIONAL MUITO CENTRALIZADA PERSONALISTA, NECESSIDADE DE SUPERVISÃO DIRETA ATIVIDADES ROTINEIRAS COM LIMITADA FORMALIZAÇÃO POUCA PROFISSIONALIZAÇÃO</p> <p>ESTILO DE GERÊNCIA PERSONALISTA</p> <p>CULTURA ORGANIZACIONAL PATERNALISTA, BASEADA EM FIDELIDADE AO LÍDER</p>	<p>CONTROLE AD-HOC</p> <p>DIMENSÃO REGULAR</p> <p>MEIO-AMBIENTE MUITO DINÂMICO, RELATIVAMENTE HOSTIL BASTANTE COMPLEXO</p> <p>ESTRATÉGIA POUCO FORMALIZADA, FLEXÍVEL E A LONGO PRAZO</p> <p>ELEVADA DESCENTRALIZAÇÃO ORGANIZAÇÃO MATRICIAL ATIVIDADES DESESTRUTURADAS ELEVADA PROFISSIONALIZAÇÃO</p> <p>GERÊNCIA EMPREENDEDORA</p> <p>CULTURA BASEADA NO INDIVIDUALISMO BUSCA DE CONSENSO</p>
<p>CONTROLE BUROCRÁTICO</p> <p>GRANDE DIMENSÃO</p> <p>MEIO-AMBIENTE POUCO DINÂMICO POUCO HOSTIL, NÃO MUITO COMPLEXO</p> <p>ESTRATÉGIA DE CURTÍSSIMO PRAZO ATENÇÃO VOLTADA PARA OPERAÇÕES</p> <p>ESTRUTURA ORGANIZACIONAL CENTRALIZADA DELEGAÇÃO SEM AUTONOMIA, FUNCIONAL ELEVADA FORMALIZAÇÃO COORDENAÇÃO ATRAVÉS DE NORMAS E REGULAMENTOS</p> <p>ESTILO DE GERÊNCIA BUROCRÁTICA</p> <p>CULTURA ORGANIZACIONAL PATERNALISTA</p>	<p>CONTROLE POR RESULTADOS</p> <p>GRANDE DIMENSÃO</p> <p>MEIO-AMBIENTE DINÂMICO MUITO HOSTIL E COMPLEXO</p> <p>ESTRATÉGIA FORMALIZADA COM ÊNFASE NO CURTO PRAZO E NO MERCADO</p> <p>ESTRUTURA DESCENTRALIZADA CENTROS DE RESPONSABILIDADE GRANDE FORMALIZAÇÃO COORDENAÇÃO ATRAVÉS DE PREÇOS DETRANSFERÊNCIA E ORÇAMENTO</p> <p>PROFISSIONAL</p> <p>CULTURA VOLTADA PARA RESULTADOS</p>

CONCLUSÕES

Este artigo apresentou um modelo integrado de controle de gestão com o objetivo de facilitar a compreensão do papel desempenhado pelos sistemas de controle em um organização. Procurou-se chamar a atenção para a importância do contexto social e organizacional em que se desenvolvem e operam os sistemas de controle, como elementos fundamentais a serem considerados no desenho, implantação e utilização de mecanismos de controle organizacional. Foi dado destaque à necessidade de adaptação dos sistemas de controle às mudanças ocorridas no meio-ambiente de modo a se poder dispor de um

planejamento estratégico que possibilite o aperfeiçoamento contínuo da posição competitiva e do desenvolvimento das organizações . Por último, foram apresentados quatro tipos de controle mais comuns nas mais diversas entidades.

Conforme se procurou demonstrar ao longo deste trabalho, as transformações ocorridas no meio-ambiente e no contexto organizacional encontram-se de tal forma ligadas às características dos sistemas de controle que não se pode mais imaginar controle de gestão como um simples sistema de controle financeiro.

Outra conclusão diz respeito a impossibilidade de distinção entre planejamento estratégico e controle de gestão, já que tanto interna como externamente, qualquer organização deve desenhar sistemas de controle que comportem a adaptação e a flexibilidade como variáveis-chave deste processo de congruência de interesses dos diversos atores que cooperam com ela (capitalistas, empregados, clientes, fornecedores, governo, etc.). Uma reflexão importante é aquela relativa ao impacto do meio-ambiente externo sobre o controle estratégico e deste sobre o meio-ambiente(dependendo da dimensão da organização torna-se possível que sua estratégia mude o meio-ambiente em que se desenvolve).

Por último, há que se repensar controle de gestão à luz de sua capacidade para captar os aspectos contextuais relativos ao país, região ou setor em que se desenvolve a organização para a qual se está desenhando o sistema de controle. Muitas das técnicas ainda hoje, recomendadas pelos gurus da “nova organização”e, tão a gosto de muitos administradores dos países em vias de desenvolvimento, pelo que se vê, até agora não resolveram os problemas de competitividade de seus países de origem e, em alguns casos até os ampliaram.

Bibliografia

- AECA: “La contabilidad de gestión como instrumento de control.”. Asociación Española de Contabilidad y Administración, Madrid, 1990.
- AMAT, J.M.: “Control presupuestario”. Ediciones Gestión 2000 SA. Barcelona, 1989.
- _____. “El control de gestión en la empresa española”. Ediciones Gestión 2000 SA. Barcelona, 1991.
- _____. “El control de gestión: una perspectiva de dirección”. Ediciones Gestión 2000 SA. Barcelona, 1992.
- AMAT, J.M. e GOMES, J.S.: “Controle de gestão- uma perspectiva global”. Trabalho submetido ao IV Congresso Internacional de Custos, Campinas, Brasil, junho de 1995.
- ANTHONY, R.N.: “Planning and control systems: a framework for analysis” . Harvard Business School, Boston, 1965.
- ARGYRIS, C.: “The impact of budgets on the people” . Cornell University, New York, 1952.
- _____. “Integrating the individual and the organization” . John Wiley & Sons, New York, 1964.
- _____. “Enfrentando defesas Empresariais” . Editora Campos, Rio de Janeiro, 1992..
- ASHTON, D., HOPPER, T. e SCAPENS, R.W.: “ Issues in management control” . Prentice-Hall, London, 1991.
- BERRY, A.J., BROADBENT, J. and OTLEY, D.: “Management Control: Theories, Issues and Practices” . Macmillan Press, London, 1995

- BRINSON, J.A. and ANTOS, J.: "Activity-Based Management: For Services Industries, Government Entities, and Nonprofit Organizations". JohnWiley & Sons, New York, 1994
- DEARDEN, J. and BEDFORD, N. M.: "Management control systems" . Richard D. Irwin, Illinois, 1984.
- DEMIRAGE, I.S.: "Management control systems of japanese companies operating in the United Kingdon". in BERRY, A.J. et all, (eds.), Management Control : Theories, issues and practices. Macmillan, London, 1995.
- DENT, J.F.: " Accounting and organizational culture: a field study of the emergence of a new organizational reality" . (AOS), Vol:16 nº 8, 1991, p. 705-32.
- DRUCKER, P. F.: " The practice of management" . Harper, New York, 1954.
- _____ "The theory of business" . Harvard business review, Vol: 72 nº 5 set./oct. 1994, p. 95-104.
- EMMANUEL, C. OTLEY,D. and MERCHANT, K.: "Readings in Accounting for Management Control" . Chapman & Hall, London, 1992.
- EZZAMEL, M., LILLEY, s. e WILLMOT, H.: "The "new organization" and the "new managerial work"" . European Management Journal, Vol: 12 nº 4, dec. 1994, p. 454-461.
- GOMES, J. S.: "Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras" . Tese de Doutorado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, COPPEAD, Rio de Janeiro, 1983.
- _____ "Contabilidade gerencial: efeitos disfuncionais dos mecanismos de controle de gestão dos órgãos públicos no Brasil- O caso das instituições federais de ensino superior" Jornal do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Norte, Ano2, nº 3, jan/abril 1994, p. 6-7.
- _____ "O orçamento público no Brasil- para que serve? - o caso das instituições federais de ensino superior" . Relatório COPPEAD nº 294, Rio de Janeiro, nov. 1994.
- _____ "Tópicos contemporâneos em contabilidade- chamada para pesquisas" - Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, ano XXIV, nº 91, jan./fev. 1995, p. 79.
- GOMES, J.S. e SPILLER, E.S.: " O controle gerencial em empresas estatais brasileiras- o estudo de caso da CBTU" . Relatório COPPEAD nº 243, março, 1991.
- GORTNER, H.F., MAHLER, J. and NICHOLSON, J.B.: "Organization Theory- A Public Perspective" . Brooks/Cole Publishing Company, California, 1989.
- HAYES, R.H.: "Can business schools help america compete?". Newslines, American Assembly of Collegiate Schools of Business, december, 1985, p. 5.
- HEDBERG, D. e JÖNSSON, S. : "designing semi-confusing information systems for organizations in change environments" . (AOS), 1978, p. 47-64.
- HOPPER, T.M., STOREY, J. e WILLMOT, H.: " Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view" . AOS, vol: 12, nº 5, 1987.
- HOPWOOD, A.G.: "Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation" . The accounting review, july, 1974, p. 485-495.
- _____ "Accounting and human behavior" . Prentice-Hall, New Jersey, 1974.
- _____ "The growth of worrying about management accounting" , in CLARK, H., HAYES, R. e LORENZ, C. (eds.), The uneasy alliance. Harvard Business School , Boston, 1985.

- _____. "The archaeology of accounting systems" . (AOS), vol: 12 nº 3, 1987.
- _____. "Accounting and organizations change" . Accounting, Auditing and accountability, vol: 3 nº 1, 1990, p.7-17.
- HORNGREN, C.T., SUNDEM, G.L., TEALL, H.D. and SELTO, F.W.: "Management Accounting" Toronto, Prentice Hall, 1993
- HUBEL, A.: "La gestión empresarial" . Acento editorial, Madrid, 1994.
- JOHNSON, H.T. e KAPLAN, R.S.: " Relevance lost: the rise and fall of management accounting" . Harvard Business School, Boston. 1987.
- _____. " Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment" . The Free Press, New York, 1992.
- LODI, J. B.: " Abaixo os gurus" . Revista Veja, São Paulo, 22/março, 1995, p. 7-9.
- MANGOS, N.C. e LEWIS, N.R.: "A socio-economic paradigm for analysing managers's accounting choice behavior" . Accounting, Auditing & Accountability Journal , Vol: 8 nº 1, 1995, p. 38-62.
- MACINTOSH, N.B.: "The social Software of accounting and infirmation systems" . John Wiley & Sons, Chichester, 1985.
- _____. "Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach" . John Wiley & Sons, Chichester, UK, 1994.
- MALLO, C. e MERLO, J.: "Control de gestión y control presupuestario" . Mc-Graw-Hill, Madrid, 1995.
- OTLEY, D.: "Management control in contemporary organizations: towards a wider framework". Management Accounting Review, nº 5, 1994, p. 289-299.
- PORTER, M.: "The competitive advantage of nations, New York, Free Press, 1990.
- PUXTY, A.G. -"The Social & Organizational Context of Management Accounting," . Academic Press, London, 1993.
- SCAPENS, R.W. e ROBERTS, J.: " Accounting and control: a case study of resistance to accounting change" . Management Accounting Research, 1993, nº 1, p. 1-32.
- SCAPENS, R.W.: "Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice" . Management Accounting Research, nº 5, 1994, p. 301-321.
- SIMONS, R.: " The role of management control systems in creating competitive advantage: news perspectives" . (AOS), vol: 15 nº 1/2, 1990, p. 127-43.
- TICHEY, N.M. and SHERMAN, S. - Control Your Destiny or Someone Else Will, New York, Doubleday, 1993.
- YOUNG, M. S.: "A frameorwork for successful adoption and performance of japanese manufacturing practices in the United States" . Academy Management Review, vol: 17 nº 4, 1992, p. 677-700.
- WEBER, M.: "Economy and society" . Bedminster Press, New York, 1922 (translated 1968).
- WILLIAMS, K. et all, "Management accounting the western problematic against the japanese application" . in BERRY, A.J., et all, (eds.) Mangement control: theories, issues and practices. Macmillan, london, 1995.

WOODS, M.P. : "Total Quality Accounting" . John Wiley & Sons, New York, , 1994.