



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

**Interação entre Controles Sociotécnicos e Controles Socioideológicos:
Desenvolvimento de uma Teoria Substantiva**

ARTUR ROBERTO NASCIMENTO
Universidade Estadual de Feira de Santana

Interação entre Controles Sociotécnicos e Controles Socioideológicos: Desenvolvimento de uma Teoria Substantiva

Resumo

O propósito desta pesquisa é estudar as práticas de controle gerencial como “pacotes de sistemas de controle”. Especificamente como ocorre a interação entre controles sociotécnicos e controles socioideológicos. Foi realizada uma autoetnografia, combinada com teoria fundamentada durante seis meses em uma empresa industrial brasileira. Foram utilizadas entrevistas intensivas, análise documental, análise visual, *shadowing* e observação etnográfica. Constatou-se que controles contábeis são substituídos, parcialmente, por controles socioideológicos, sendo que um artefato híbrido, o Projeto Inovação, possui uma dimensão sociotécnica, através de tecnologia, normas, indicadores, relatórios e uma dimensão socioideológica, que é operacionalizada através de cerimônias, comunicações da alta administração, premiações, ritos. Diferentemente dos achados anteriores, neste estudo os diferentes tipos de controles atuam como complementares e substitutos. Três conceitos teóricos foram gerados no trabalho: controles híbridos – controles que incorporam características dos demais objetos de controle -, estruturas de consciência econômica - mecanismos que estruturam a consciência econômica na realização das ações cotidianas dos funcionários, substituindo artefatos de contabilidade gerencial - e equifinalidade de custos e gestão econômica - quando uma organização substitui tecnologias de contabilidade por outros controles, de maneira que estes executem as mesmas funções previstas para instrumentos contábeis. Com a análise integrada dos controles, é possível constatar que a forma como a empresa utiliza contabilidade e controle gerencial, é condicionada a existência e efetividade de um amplo contexto social e organizacional de controle gerencial. Ademais, condizente com trabalhos que se utilizam de metodologia qualitativa interpretativa, o estudo gerou novas teorias substantivas, as quais podem ser generalizadas teoricamente para o entendimento de outras realidades empíricas.

1. Introdução

O propósito desta pesquisa é estudar as práticas de controle gerencial como “pacotes de sistemas de controle”. Especificamente como ocorre a interação entre controles sociotécnicos e controles socioideológicos. Estes sistemas são compostos de artefatos sociotécnicos, tais como orçamento, indicadores financeiros, indicadores de desempenho, e controles socioideológicos, por exemplo, controles culturais, processos de socialização.

O propósito desses sistemas é “direcionar” o comportamento dos funcionários para realizar os objetivos propostos pela organização. Configurações diferentes de sistemas de controle gerencial podem produzir o mesmo resultado (Sandelin, 2008). Um artefato contábil pode ser substituído por outras formas de controles existentes e apresentar um resultado *como se* o artefato existisse. Por exemplo, um determinado controle cultural pode substituir um sistema de indicadores de desempenho. A pesquisa em contabilidade gerencial tem começado a estudar este fenômeno e, baseado no conceito da teoria de sistemas, categorizando como equifinalidade entre sistemas de controle (Sandelin, 2008).

Apesar de a comunidade de pesquisadores, começar a perceber a importância de estudar esse assunto, ou seja, analisar os artefatos de controle de forma integrada (Malmi & Brown, 2008), os estudos têm priorizado a análise de maneira isolada de controles sociotécnicos, particularmente sistema de contabilidade gerencial (Alvesson & Kärreman, 2004; Berry, Coad, Harris, Otley, & Stringer, 2009; Bisbe, Batista-Foguet, & Chenhall, 2007; Chenhall, 2003; Gordon & Miller, 1976; Langfield-Smith, 2007; Macintosh & Daft, 1987; Malmi & Brown, 2008; D. Otley, Broadbent, & Berry, 1995; D. T. Otley & Berry, 1980; Sandelin, 2008).

Ao examinar, apenas, controles sociotécnicos, desconsiderando-se outros controles, principalmente os socioideológicos, as pesquisas produzem resultados inconclusivos (Sandelin, 2008; Alvesson & Karreman, 2004). O estudo da interação entre controles sociotécnicos com um amplo conjunto de controles está no início, apenas cinco trabalhos abordaram o tema (Abernethy & Chua, 1996; Alvesson & Kärreman, 2004; Macintosh & Daft, 1987; Sandelin, 2008; Simons, 1995).

A empresa estudada pela pesquisa apresenta características diferentes das apresentadas nas pesquisas anteriores. Além de ser empresa brasileira, possui em seu sistema de controle gerencial, uma tecnologia de controle desenvolvida pela própria organização, que pode afetar a estrutura do conceito de controle gerencial. Desse modo, possibilita acrescentar novos aspectos de estudo. No intuito de contribuir com o conhecimento na área, o estudo investiga a seguinte questão:

Como os artefatos sociotécnicos interagem com os controles socioideológicos?

Os artefatos de contabilidade gerencial não atuam isoladamente, eles interagem com outras formas de controle da organização; assim, é necessário investigar:

Como os artefatos contábeis se relacionam com os demais elementos de controle gerencial?

2. Revisão de Literatura

2.1. Trabalhos Anteriores sobre Interação entre os Elementos de Controle Gerencial

Na pesquisa em contabilidade gerencial, cinco trabalhos analisaram a interação entre artefatos sociotécnicos mecanismos socioideológicos: Macintosh e Daft (1987), Simons (1995), Abernethy e Chua (1996), Alvesson e Karreman (2004) e Sandelin (2008). Macintosh e Daft (1987) estudaram a interação entre orçamento, políticas e procedimentos e indicadores não financeiros e sua relação com a interdependência departamental. Nesse trabalho, o papel do artefato contábil, o orçamento, era condicionado à forma como os demais elementos eram utilizados. Além disso, a importância de cada controle dependia do grau de interdependência departamental.

Simons (1995) estudou a interação entre controles contábeis com outros artefatos sociotécnicos, tais como normas, planejamento, indicadores de desempenho. Em Simons, a interação “adequada” desses controles é o que permite o desenho de um sistema de controle gerencial efetivo.

Ampliando o escopo de pesquisas, Abernethy e Chua (1996) incluíram mecanismos socioideológicos em seu estudo. Elas indicaram que se outros controles atenderem as demandas de legitimidade dos gestores, os artefatos de contabilidade gerencial podem ser simplificados. Nesse sentido, a contabilidade gerencial teve um papel secundário de racionalizar e suplementar outros elementos. Além da estrutura do sistema de controle gerencial ser influenciada pela coalização política dominante, o funcionamento de seus elementos não seguia um processo cibernético, mas eram “frouxamente” conectados.

Alvesson e Karreman (2004) estudaram uma empresa de consultoria. Nessa pesquisa, os controles socioideológico eram concretizados através de relações sociais, formação de identidade e ideologia. Entretanto, a materialização desses controles ocorre na admissão de funcionários com um perfil homogêneo, nas relações sociais dos funcionários, na estrutura hierarquizada e elitista, status social baseado no cargo e identidade reforçada pela marca da empresa. Apesar de a empresa estudada possuir um ambiente incerto, o qual é esperado uma ênfase em mecanismos socioideológicos, ela também priorizava controles sociotécnicos: controle orçamentário rígido baseado em contratos acordados com os clientes.

Sandelin (2008) demonstrou, através de dois estudos de empresas de tecnologia em fases iniciais, que dois sistemas de controle eram considerados adequados, apesar de distintos em sua configuração. O primeiro era baseado em controles culturais. A alta gestão criou uma “cultura de propriedade” através de distribuição de ações para os funcionários, e desse modo estimulando autocontrole. Além disso, o perfil dos admitidos, adaptados a ambientes não estruturados, reforçava os controles culturais. Os controles financeiros destinavam-se aos gerentes *seniores*. Funcionários operacionais eram estimulados a se concentrarem nas tarefas. No segundo, o controle gerencial era estruturado em torno de resultados financeiros enfatizando a accountability das ações. A “cultura contábil” era fornecida pelos gerentes *seniores* através de reuniões periódicas.

Esses trabalhos identificaram diferentes interações entre os elementos de controle gerencial. Em Macintosh e Daft (1987) e Simons (1995), os artefatos contábeis complementam outros controles. Entretanto, eles não estudaram o papel dos mecanismos socioideológicos o que limitou a análise; Abernethy e Chua (1996) e Sandelin (2008) indicam que as diferentes formas de controle atuam como substitutas; em Alvesson e Karreman (2004), os controles atuam simultaneamente, ou seja, com a mesma intensidade.

2.2. Definição de Controle Gerencial Utilizada no Trabalho

Neste trabalho, o conceito de controle gerencial refere-se a tecnologias socioideológicas e sociotécnicas que tem como objetivo estimular o cumprimento dos objetivos organizacionais pelos funcionários. Eles se materializam em indicadores de desempenho, relatórios contábeis, estruturas de governança, cultura de controle.

Utilizaremos a tipologia de Merchant e Van der Stede (2007) “objetos de controle” como as categorias teóricas que suportarão o trabalho empírico. A escolha se dá, principalmente, pela flexibilidade conceitual e por não serem essencialistas, o que facilita a classificação dos elementos práticos encontrados no campo.

Tabela 1- Objetos de Controle

Objeto de controle	Definição
Controles de ação	Os controles de ação são aqueles que visam a assegurar que os empregados realizem ações permitidas ou impedir ações não desejadas, visando, principalmente, a prevenir riscos administrativos e financeiros.
Controles pessoais	Os controles pessoais visam estimular autorregulação através da comunicação das expectativas da empresa, da disponibilização dos recursos para executar o trabalho e do estímulo ao autocontrole pelos funcionários.
Controles culturais	Visam a estimular um monitoramento mútuo entre os funcionários através de mecanismos culturais, como, por exemplo, estabelecimento de laços emocionais, identificação com a empresa, formas de socialização.
Controles de resultado	Controles que têm como foco principal os resultados produzidos pelos funcionários, tais como pagamento por desempenho, orçamento, indicadores financeiros.

Fonte: Merchant e Van der Stede (2007)

Além destas quatro categorias, uma categoria nova foi gerada neste estudo: o controle híbrido, o qual combina características dos demais controles em um artefato.

2. Metodologia

A etnografia, metodologia geral da pesquisa, consiste em estudar determinado grupo de indivíduos em um espaço social. O propósito é compreender hábitos, culturas e práticas desses sujeitos (Hendricks & Nemeth, 2010). Etnografia tem sido uma metodologia central para a compreensão das práticas contábeis (Boll, 2014; Morales & Lambert, 2013).

Para análise qualitativa, utilizamos os conceitos de teoria fundamentada de Charmaz (2009), dado a sua flexibilidade e sua proposta construcionista. A teoria fundamentada é uma metodologia que possibilita a geração de teoria substantiva a partir dos dados empíricos. Nosso objetivo foi permitir que intuições, experiências e o caráter imprevisível das coisas que aconteceram durante nossa estadia na empresa, refletissem no resultado da pesquisa.

Os métodos utilizados compreenderem: (a) entrevistas intensivas com funcionários de todos os níveis hierárquicos - 45 entrevistas, com duração entre 20 minutos a 2 horas; (b) observação etnográfica; (c) *shadowing* com dois gerentes; (d) análise de documentos – fotografias, memorandos, vídeos, cartazes, atas, publicidade, softwares. Os dados foram coletados entre agosto de 2010 a janeiro de 2011.

Os dados foram analisados em três fases: na primeira parte, uma codificação dos dados. O procedimento consistiu em rotular, conceitualmente, os trechos das entrevistas, das notas de campo, das observações e dos documentos analisados. Na segunda, análise dos padrões

conceituais que emergiam nestes códigos e, por fim, análise global para descrever a tipologia de controle gerencial da empresa. A lógica do procedimento visou identificar padrões conceituais existentes nos dados. Essas fases não seguem sequência rígida, pois mais importante do que a análise mecânica dos dados, era a percepção e interpretação do que encontrávamos no campo.

O estudo foi realizado na Brata (nome fictício), uma metalúrgica, fundada na década de 1950 por imigrantes em São Paulo. Possui quatro unidades espalhadas pelo Brasil, 1000 empregados e combina estratégia de controle de custos com a busca por inovação. Os seus produtos são embalagens metálicas para a indústria química.

3. Genealogia da Transformação Organizacional

A configuração do modelo de gestão da empresa iniciou-se na década de 1980 e passou por transformações durante as décadas de 1990 e 2000. Desta forma, a descrição destes eventos torna-se essencial para a compreensão do sistema de controle gerencial da organização.

3.1. Década de 1980: Início do Interesse por Práticas de Qualidade Japonesas

A empresa alterou o seu modelo de gestão, por influência de dificuldades com técnicas de gestão japonesas implantadas em 1985, particularmente *Kanban* e *JIT*. Os problemas ligados à adaptação dessas técnicas à rotina da empresa, em conjunto com as dificuldades de comunicação entre os diversos níveis hierárquicos, levaram funcionários e executivos a proporem um sistema de relacionamento para melhorar o diálogo e o acesso entre os funcionários da fábrica com os gestores. Assim, em 1987, foi assinado um documento visando a implantar um acordo com os funcionários para que estas ideias fossem institucionalizadas.

A empresa acompanhava as primeiras discussões sobre competitividade do ambiente brasileiro, influenciado pelas técnicas japonesas.

3.2. Década de 1990: A Consolidação da Filosofia de Gestão Japonesa

Durante a década de 1990, a filosofia de gestão japonesa era tida, como resposta para o problema de produtividade e qualidade das empresas. No Brasil, este discurso foi disseminado na comunidade de empresários e nos programas do governo brasileiro. Vários traços da cultura da Brata são oriundos desta filosofia de gestão.

Nesse período, iniciou-se o interesse na “administração participativa” e distribuição de lucros para os funcionários. Em relação à participação nos lucros, havia discussão do governo brasileiro sobre a possibilidade de implantação da medida para todas as empresas. Entretanto, a Brata antecipou a discussão do assunto. Um dos gerentes da empresa argumentou em reunião: “Haverá participação no lucro para todos os funcionários? A empresa está preparada para isso? E o que pensa o acionista sobre o assunto? Estamos na vanguarda com relação à nossa política de administração. Como agiremos se já se fala em lei para participação no lucro?”. O presidente da empresa respondeu

A posição da empresa com esse assunto é que o acionista principal é, extremamente, favorável. Porém, só decidirá após algumas definições do governo sobre o assunto. O governo está apontando para alguma coisa que não penalize mais ainda o lucro da empresa, ou seja, o governo deve abrir mão da parte dele. Existe clara visão da

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

empresa sobre a participação no lucro para seus funcionários, tanto que diretores e gerentes já participam. A filosofia da empresa é a de que nossos funcionários são nossos parceiros. Deveria ser algo parecido com salário-móvel como no Japão.

Apesar de ter interesse na filosofia japonesa, para a qual a visão de longo prazo é a principal diretriz, o presidente reiterou a importância no foco do curto prazo e em conciliar discurso com ação. Uma questão que cumpre salientar é que o contexto econômico brasileiro com hiperinflação dificultava o processo de planejamento de longo prazo e aumentava o efeito de miopia da gestão. Adicionalmente, alguns gerentes questionavam o modelo japonês e indicavam, inclusive, que o Japão poderia ter problemas futuros.

Alguns elementos de mudança para a aderência à nova filosofia já estavam sendo discutidos: a extinção da revista dos funcionários na saída da fábrica, pois não combinava com a nova filosofia da administração, a política de estabilidade dos funcionários na empresa, a não demissão. O objetivo era adequar às políticas de recursos humanos com os métodos de gestão japoneses que apregoam uma relação de trabalho duradoura entre a empresa e o funcionário.

Também, ocorreu um incentivo para criar a imagem de cultura de equipe: “A empresa deverá ser única, conjugamos sempre na primeira pessoa do plural: nós”. Essa frase reflete um dos lemas centrais que se tornou característico da cultura da empresa, voltada ao trabalho em equipe, inclusive com a utilização de metáforas de esportes de grupos, ao invés de individuais. Em outras palavras, uma cultura coletivista.

Um exemplo da cultura de grupo está relacionado a questionamentos sobre a própria filosofia do sistema contábil citada pelo presidente: “Brata é uma coisa só, se eu voltasse a 9 anos e 6 meses (1981), eu não faria uma contabilidade à parte”. Nessa citação, ele está argumentando contra a existência de vários centros de responsabilidade, cada um para uma fábrica, o que enfatiza a visão de coletividade no sistema de controle gerencial.

Sobre o início da cultura de inovação da empresa: “Eu proponho que a gente pense em um projeto de inovação, mas que ele seja com pé no chão. Qualquer assunto de inovação” (...) “Tenho medo de inovação (pânico)”.

Essa citação é de um importante executivo da empresa. Essa frase sintetiza o discurso de inovação atual da Brata: a rejeição a mudanças bruscas, de “grandes” invenções. O sistema incremental de inovações adotado pela empresa, atualmente, e que é operacionalizado através do Projeto Inovação, reflete essa perspectiva.

Em 1995, a empresa apresentou o seu primeiro prejuízo. Questões relacionadas à conjuntura econômica, como o custo do dinheiro, foram fatores que afetaram seu desempenho. Com a crise, durante o ano de 1994, a empresa criou uma chamada “reengenharia participativa”, a qual visava simplificar a sua estrutura organizacional e estimular a demissão de funcionários que não se enquadravam na nova visão.

Em 1996, ocorreu o que a empresa chama de “virada”: aumento da produtividade, da produção e do lucro; liderança no mercado e crescimento econômico; prêmios setoriais, certificados, ISO 9000. Em função da melhoria do desempenho, a empresa reativou os benefícios trabalhistas fornecidos, anteriormente, aos funcionários e que foram eliminados por ocasião da crise.

Nesse período, a gerência considerava alguns significantes fundamentais para o sucesso e a nova fase da companhia: “comunicação” com todos os funcionários (especialmente os da base da pirâmide); “honestidade” e “transparência” da cúpula, em todos os momentos - “explicar exaustivamente a situação sem dourar a pílula”. Esses elementos constituem as características do modelo de gestão da companhia.

3.3. Década de 2000

A partir da década de 2000 o foco estratégico da empresa passou a ser inovação. Isto é condizente com a política industrial brasileira que passou a estimular a inovação por parte das indústrias. A empresa passou a incentivar aos funcionários a proporem ideias que pudessem melhorar o desempenho da empresa e estimular a criação de novos produtos e processos. Desta maneira, além da ênfase em processos de qualidade, a empresa incorporou processos de inovação. É importante salientar que a empresa optou por pequenas inovações, as inovações incrementais, ao invés de mudanças abruptas.

Com o histórico destas três décadas, é possível identificar os traços (Derrida, 2009) da construção do modelo de gestão e controle gerencial da empresa: a administração participativa, a participação coletiva nos resultados, a ênfase no curto prazo, a preocupação com a imagem, a cultura coletivista e a inovação incremental.

3. Descrição e Análise do Sistema de Controle Gerencial da Organização

A descrição dos controles da empresa é de acordo com as categorias de Merchant & Van der Stede (2007) especificadas no referencial com a inclusão do controle híbrido gerado neste estudo.

3.4. Controles de Ação

Estes mecanismos são utilizados para identificar responsabilidades e, assim, recompensar as ações adequadas e punir as não desejadas (Merchant & Van der Stede, 2007). A principal forma de controle de ação ocorre na avaliação dos erros por meio de comunicação verbal e rituais promovidos pela alta gestão.

Um exemplo: no intuito de identificar atos que não estejam no padrão esperado, uma câmera filma o processo de produção, a qual é transmitida para a sala da gerência. Os funcionários o apelidam de “o grande irmão”. Ao questionarmos sobre a função da televisão, o coordenador respondeu: “Quando ocorre algum problema, a gente mostra a câmera e depois conversa com a pessoa. Ela foi colocada com o objetivo de educar e não punir”.

Presenciamos a utilização das gravações *in loco* no procedimento de *shadowing*: Ocorreu um erro na configuração do *design* de um produto, acarretando atrasos e perdas no processo. No diálogo ocorrido, um dos responsáveis por um setor indicou um funcionário como a pessoa que provavelmente cometeu erros na especificação do produto; a partir disso, solicitaram a presença do funcionário em uma reunião emergencial. Tentaram identificar o problema e constataram que o erro era proveniente de outra fábrica. O episódio mostra que ocorreu uma busca de resolução de problemas, mas também um desejo de identificar o responsável, o que contradiz em parte, com o discurso gerencial.

Outro episódio relacionado à *accountability* de ações, que exemplifica a forma como a alta gestão lida com as exceções, foi uma devolução de mercadorias. Esse problema não é tolerado pela empresa. A meta é a inexistência de devoluções. Durante o mês de agosto de 2009, ocorreu devolução de mercadorias pelo cliente (foi a única durante todo o ano). Em função disso, o presidente realizou uma cerimônia na fábrica com todos os funcionários, a qual foi denominada de “funeral”. Nessa reunião houve demonstração de um vídeo mostrando o problema, um ritual de descarte dos produtos perdidos; um conjunto de discursos proferidos pelo presidente; a exposição dos efeitos do problema na retenção de clientes e, além disso, discurso reiterando que aquele ato não era uma punição, mas uma forma de aprendizado. O evento foi classificado como muito grave pela empresa e, também, foi gravado em vídeo.

Em conformidade com Merchant e Van der Stede (2007), os controles de ação são utilizados com a função principal de punição, um reforço negativo. Entretanto, a empresa converte atos como esses em um discurso de aprendizado organizacional, a responsabilização pública não é atribuída a um indivíduo, mas ao coletivo de funcionários. Um gerente de produção, quando nos explicou a forma de tratar a responsabilização desses problemas, afirmou: “a gente discute os problemas, não as pessoas”.

Outro controle de ação é a estrutura organizacional. O modelo da empresa é proveniente da reestruturação ocorrida em 1995 por meio da “reengenharia participativa”, conforme citado anteriormente, a qual é condizente com o modelo simplificado de gestão. O organograma apresenta 4 níveis hierárquicos: diretoria, gerência, coordenação e os funcionários de cargos não gerenciais, que são denominados “criadores”. Adicionalmente, são criados comitês provisórios para resolver assuntos não previstos no modelo de gestão. O organograma simplificado é condizente com o seu sistema de controle. O objetivo é o cumprimento dos objetivos organizacionais.

3.5. Controles Pessoais

O processo de seleção e admissão é a forma como o controle pessoal é operacionalizado na empresa.

Conforme descrito na genealogia do modelo de gestão, a empresa possui uma característica singular: os funcionários são estáveis. As idades de admissão variam entre 18 a 23 anos. Na admissão, os funcionários passam por um intenso processo de socialização durante duas semanas. Desta forma, diversos controles socioideológicos são internalizados já na admissão dos funcionários. Neste caso, os funcionários incorporam mais facilmente a cultura de controle da empresa, reduzindo a necessidade dos artefatos formais de controle. Este é o objetivo dos controles pessoais, o autocontrole por parte dos funcionários.

3.6. Controles Culturais

Enquanto os controles pessoais visam o autocontrole, os culturais têm como objetivo um controle mútuo dos funcionários, em outras palavras, um monitoramento mútuo. Os controles culturais compreendem o código de ética, participação no resultado, avaliação de desempenho e incentivos não monetários.

Código de Ética

O código de ética caracteriza-se pela ênfase em aspectos relacionados à cultura organizacional: fator econômico como balizador dos elementos; coletividade; caráter instrumental da inovação; comunicação e *accountability*; diversidade e restrições comportamentais. A visão de coletividade é demonstrada por meio da ênfase em expressões como “família Brata”; “camaradagem”, como um elemento de valorização do funcionário, e “lucro para todos”, como uma mensagem central da empresa. O último item enfatizado, no código de ética, são as restrições comportamentais. Simons (1995) denomina de sistema de restrições e Merchant e Van der Stede (2007) de controles culturais. Esses controles abarcam limites relacionados ao recebimento de presentes por parte de fornecedores, não tolerar assédio sexual, bem como proibição de divulgação de informações relevantes da empresa. As normas constantes do código tiveram a influência de eventos não tolerados pela empresa em períodos anteriores.

Participação nos Resultados da Empresa

A participação nos resultados, na empresa, tem como principal característica o fato de ser coletiva. O percentual é fixo em relação à remuneração do funcionário e é calculada com base nos resultados globais. A estrutura técnica da participação dos lucros possui dois componentes: indicadores financeiros e não financeiros, os quais são baseados na produtividade e no lucro do período.

Não há diferenças em relação a desempenho individual. A participação coletiva, na empresa, não tem como objetivo primário a motivação para o alcance de objetivos, uma situação mais comum, mas sim influenciar a mudança de cultura e permitir um monitoramento mútuo entre funcionários. É um tipo de controle social (Merchant & Van der Stede, 2007). Os autores ressaltam que:

Recompensas de grupo são delegadas essencialmente para monitoramento das atividades dos funcionários pelos seus colegas. Isto é a essência do monitoramento mútuo. Gerentes sabem que o sistema funciona quando eles ouvem trabalhadores com frases tais como: 'você está prejudicando minha participação nos lucros'. (Merchant & Van der Stede, 2007).

Um exemplo foi uma entrevista com funcionária da área comercial:

Eu me identifiquei muito com a cultura. Eu sinto como se eu fosse parte da Brata, então eu mando as ideias, principalmente ideias de redução de custos porque eu sei que eu faço parte daquilo, e se eu reduzir o custo aqui depois vai poder ajudar todo mundo no futuro, ou ter uma participação nos lucros melhor para todos na fábrica.

A analista expressou orgulho quando falou sobre a importância do cuidado com as coisas da empresa no sentido de não prejudicar a recompensa coletiva representada pela participação nos lucros. Outro exemplo é um caso de duas funcionárias que sugeriram a extinção de seus próprios cargos, alegando não serem necessários e que esse fato iria aumentar a participação nos lucros. Elas foram remanejadas para outro setor e os seus cargos foram extintos.

Avaliação de Desempenho

A avaliação de desempenho dos funcionários é realizada anualmente. Considera-se o comportamento individual do empregado, o coletivo, sua contribuição para a empresa e a quantidade de ideias fornecidas durante o ano.

Incentivos não Monetários

Estes incentivos ocorrem por meio de premiação aos funcionários que contribuíram com ideias para a melhoria da organização. Festas, torneios, encontros, são as formas de operacionalização destes incentivos.

3.7. Controles de Resultados

Nos controles de resultados é que são classificados os artefatos de contabilidade gerencial. A empresa possui os seguintes controles de resultados: orçamento operacional, planejamento estratégico, indicadores de desempenho, controles financeiros.

Orçamento Operacional e Orçamento de Investimentos

A Brata mantém o controle dos gastos operacionais através de áreas de responsabilidade. Existem algumas particularidades que fazem com que este artefato não seja um orçamento na concepção da literatura de contabilidade gerencial. .

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

A primeira é que não há um processo orçamentário estruturado na empresa. O que os executivos consideram como orçamento operacional é um conjunto simplificado de planilhas de gastos por setor que são controlados **exclusivamente** pelo presidente. O processo funciona da seguinte forma: o presidente estabelece, unilateralmente, meta fixa mensal de gastos por conta e centros de custos; esta meta não é negociada e os critérios para seu estabelecimento não são divulgados. Também não há relação direta entre o planejamento estratégico e o orçamento operacional.

O orçamento de investimentos, por outro lado, é realizado anualmente e possui um controle rígido por parte dos executivos. São analisadas as necessidades de acordo com os planos da empresa e a cada trimestre uma análise dos gastos ocorridos. Diferentemente do orçamento operacional, o controle dos gastos de capital é institucionalizado. Isto ocorre em função de o presidente da empresa ser especialista em orçamento de investimentos

Processo de Accountability

A forma como o presidente cobra o cumprimento das metas de orçamento é personalista: os gerentes das áreas não possuem participação na fixação dessas metas. Eventualmente, quando os valores estão acima do previsto, os gerentes são convocados para explicar. O presidente utiliza como simbologia uma marca vermelha nos números para salientar aos gestores a necessidade de explicação. Esse processo de comunicação ocorre através da *intranet*.

Nesse processo de justificativa, os gerentes solicitam que a área de contabilidade efetue a análise para que possam atender a solicitação do presidente. A cobrança do presidente ocorre, de forma eventual; não é uma atividade incorporada nas rotinas gerenciais, o que difere dos papéis tradicionais da contabilidade no processo de accountability .

Apesar desse procedimento não apresentar aderência ao princípio da controlabilidade, não há resistências explícitas por parte dos gerentes em questioná-lo. Entretanto, um dos gerentes, ao comentar que faríamos um trabalho de reciprocidade para a empresa, sugeriu a implantação de um dispositivo que evidenciasse o quanto ele gastou, comparado com o projetado pelo presidente, de forma que ele pudesse se antecipar aos pedidos de explicação.

Em função de não haver rigidez na cobrança, não há preocupação com o rigor da classificação contábil das contas. Por exemplo, vários gastos são contabilizados em contas gerais, o que dificultam as análises por parte dos usuários.

Simulação Financeira

A ferramenta de planejamento financeiro foi desenvolvida internamente. Ao final do exercício, os executivos reúnem-se para efetuar discussão dos planos gerais para a diretoria financeira e o *controller* avaliarem as variáveis relacionadas ao planejamento financeiro. Essa ênfase ocorre em função do rigoroso planejamento de caixa e custos relacionados com estoques, tempo de produção, logística, variáveis críticas do modelo de gestão da empresa.

Planejamento Estratégico

A cada quatro anos, a empresa promove uma discussão ampla dos diferentes elementos de planejamento. Os itens conceituais estabelecidos nesse planejamento estratégico e os indicadores de desempenho globais são divulgados através dos quadros de “gestão à vista”, instrumento de comunicação visual utilizado em toda a Brata. Os artefatos de planejamento estratégico são derivados da implantação da qualidade na empresa.

Indicadores de Desempenho

Desde a década de 1990, que a empresa trabalha com indicadores. Entretanto, a decisão de implantar um *balanced scorecard* ocorreu, em 2004, a partir da constatação da necessidade de um sistema de indicadores que atendessem às regras dos prêmios de qualidade. Nessa ocasião, criou-se uma estrutura *ad hoc* para implantar a tecnologia. O produto disso foi uma ferramenta desenvolvida através de planilha eletrônica. Em função do histórico de utilização de indicadores de qualidade e a sua institucionalização nas rotinas da fábrica, os mesmos indicadores foram transportados para o *balanced scorecard*. Essa versão inicial possuía um foco operacional sem relacionamento com a estratégia.

A empresa trabalha com as quatro perspectivas tradicionais do *balanced scorecard*: finanças, clientes, processos e aprendizado e crescimento. O *balanced scorecard* está parcialmente institucionalizado. A perspectiva financeira é acompanhada pelo executivo de finanças. A de processos internos tem sua institucionalização construída a partir das experiências com a gestão de qualidade. A perspectiva de clientes encontra resistências por parte dos executivos da área. Por fim, a perspectiva de aprendizado e crescimento é utilizada apenas simbolicamente para atender os ditames dos executivos.

Em síntese, pode-se afirmar que a decisão de utilização do BSC, na companhia, é fruto de influências dos prêmios de qualidade e de cursos realizados por dois gestores da área de controle, nos quais conheceram a ferramenta. Além disso, o processo de institucionalização interno segue uma lógica específica: os indicadores incorporados ao trabalho dos gestores de produção e processos estão em fase de institucionalização maior do que o da área de vendas. Indicadores que não eram utilizados anteriormente à implantação do *balanced scorecard*, ainda não foram institucionalizados, particularmente aqueles relacionados a vendas e clientes; o relacionamento entre os indicadores das diferentes perspectivas, também, não está incorporado no modelo.

O exemplo da Brata evidencia como um artefato de controle gerencial pode assumir configurações diferentes dependendo da realidade de cada empresa.

Custos Gerenciais

Diferentemente das prescrições da literatura técnica de contabilidade gerencial, que propõe que a área de custos gerenciais deve ser vinculada à controladoria, na Brata, essa área é vinculada à área de vendas. O motivo é que a principal função da área de custos gerenciais é calcular a margem de contribuição para subsidiar a análise da lucratividade dos produtos.

A empresa realiza todos os cálculos de custos através de planilhas de simulação. Uma questão importante é que são utilizados diferentes sistemas de custeio: um modelo híbrido de cálculo de custos, com custeio variável, custeio por absorção e custeio baseado em atividades.

O custeio variável é utilizado na análise da margem de contribuição dos produtos; o custeio por absorção, na linha de produção que possui processos padronizados. O cálculo de custos baseado em atividades é realizado para o processo de acabamento. Isso ocorre em função da complexidade do processo e do custo de *setup* ser elevado.

Demonstração do Resultado do Exercício

A demonstração do resultado do exercício tem o papel de prestação de contas final das atividades organizacionais. Os diretores apresentam um relatório simplificado a cada três meses para os funcionários. Nesse caso, os funcionários podem avaliar se o trabalho executado irá proporcionar participação nos resultados da empresa.

3.5. Controle Híbrido: Projeto Inovação

A categoria de controle híbrido foi gerada neste estudo. Corresponde a um artefato contábil com características simultâneas dos diferentes tipos de controle. Sua origem está vinculada a um projeto de estímulo à geração de ideias por parte dos funcionários – o Projeto Inovação -, o qual está institucionalizado em seu sistema de controle gerencial desde 1987.

A participação no projeto é obrigatória a todos os funcionários, a qual compõe as suas atribuições de rotina. Os funcionários são avaliados e recompensados pela qualidade e quantidade de ideias fornecidas. Desta forma é um tipo de controle habilitante (Jordan & Messner, 2012).

Os principais critérios qualitativos são o potencial de redução de custos que a ideia pode proporcionar a empresa e a sua taxa de retorno econômico-financeira. Por conseguinte, há uma busca permanente de todos os funcionários por este critério de gestão, o que implica que a gestão de custos e controle financeiro não ocorre pelos meios tradicionais de contabilidade gerencial anteriormente descritos, mas sim pelas práticas diárias institucionalizadas pelo Projeto Inovação.

4. Análises e Teorização

A empresa possui características mecanicistas, por exemplo, enfatizando padronização, controles rígidos, e características orgânicas, como mecanismos para estímulo a inovação, comunicação horizontal, delegação de responsabilidade para funcionários operacionais. De fato, a separação rígida entre controle mecanicista e orgânico (proveniente da teoria de sistemas e contingência), como por exemplo, em Chenhall (2007), não apresenta, necessariamente, uma aderência na prática, uma constatação encontrada em Ahrens e Chapman (2004) e também verificada neste estudo. A interação entre os controles pode ser expressa através das categorias da Tabela 2.

Tabela 2 – Descrição dos Controles

Categoria	Descrição	Intensidade de uso
Controles de ação	Previnem riscos administrativos e financeiros por meio da responsabilização e punição.	Alta
Controles pessoais	Promovem o autocontrole dos funcionários por meio da regra de não demissão, modelo de socialização e contratação de funcionários.	Alta
Controles culturais	Promovem o monitoramento mútuo dos funcionários por meio do código de ética, participação no resultado, avaliação de desempenho e incentivos não monetários.	Alta
Controles de resultados	Controle do resultado por meio de artefatos contábeis.	Baixa
Controle híbrido	Estimulam o autocontrole, o monitoramento mútuo e o controle de resultado, simultaneamente por meio do Projeto Inovação.	Alta

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Com a exceção da demonstração do resultado do exercício que tem o papel de prestação de contas, a maioria dos artefatos contábeis – os controles de resultado – não desempenham as funções tradicionais previstas na literatura, tal como tomada de decisão, controle e desempenho. Sendo assim, sua intensidade de uso é baixa. Seus papéis são simbólicos, em outras palavras, atendem a órgão de controle de qualidade, ou então são centralizados pelo presidente da empresa, no caso do orçamento.

Conforme discutido, a empresa possui um conjunto de artefatos gerenciais, tais como orçamento, custos, *balanced scorecard*, entretanto não os utiliza como definido pela literatura técnica, como, por exemplo, na redução custos e na avaliação das ações de rotina. Assim, como uma empresa que tem no controle de custos uma necessidade estratégica, não se utiliza dos artefatos gerenciais na forma preconizada pela literatura? Este papel é feito pelo Projeto Inovação, através do estímulo a formas internalizadas no comportamento dos funcionários, ao invés de artefatos contábeis gerenciais.

Desse modo, o trabalho contribui com a literatura, mostrando que uma organização pode substituir artefatos contábeis por outros mecanismos. No estudo, isso ocorreu por meio da constatação de que o Projeto Inovação estimula ações que são “prerrogativas” de técnicas de contabilidade gerencial. A literatura denomina este evento como equifinalidade (Sandelin, 2008). O termo é proveniente da teoria de sistemas, definindo que dois sistemas diferentes podem alcançar o mesmo resultado (Bertalanffy, 2008). A categoria teórica desenvolvida foi denominada “equifinalidade de custos e gestão econômica”, que corresponde à incorporação em suas práticas organizacionais, da visão econômica pelos indivíduos.

Por meio de entrevistas e observações, constatamos que os funcionários incorporam uma preocupação cotidiana com redução de custos e análise de viabilidade econômica. A motivação principal são as recompensas: os funcionários são premiados nas ações de redução de custos e viabilidade econômica. É importante salientar, que os executivos têm tido sucesso em disseminar esta visão, de modo que a atividade é incorporada implicitamente no dia-a-dia, ao invés de uma rotina estruturada por meio de relatórios contábeis.

Os elementos de controle atuam conjuntamente. A combinação dos diferentes tipos de controles é que permite os resultados se comportarem dessa forma. A cultura de coletividade, a forma de contratação e socialização, é atrelada a maneira como os gestores utilizam os artefatos sociotécnicos, tais como orçamento operacional e indicadores de desempenho. Em outras palavras, estudando, apenas, um artefato de controle gerencial, as conclusões desta pesquisa seriam distorcidas.

O Projeto Inovação tem a função de direcionar o trabalho de rotina, contribuir para a execução das tarefas, enquanto a demonstração do resultado do exercício simplificada tem a função de prestação de contas. Os funcionários analisam esse resultado a cada três meses com a apresentação dos diretores. Nesse caso, o papel dos relatórios contábeis é de avaliação de ações passadas. Desta forma, podemos definir equifinalidade de custos e gestão econômica quando uma organização substitui tecnologias de contabilidade por outros artefatos, de maneira que estes executem as mesmas funções previstas para tecnologias contábeis.

Para possibilitar à sustentação da equifinalidade de custos e gestão econômica, a empresa desenvolve o que estamos denominando de estruturas de consciência econômica. Estas estruturas são compostas de tecnologias, processos, retórica, treinamento, cultura de controle, que suportam o processo de internalização das práticas pelos funcionários. Por conseguinte é possível definir as estruturas de consciência econômica como os mecanismos que estruturam a consciência econômica na realização das ações cotidianas dos funcionários, substituindo artefatos de contabilidade gerencial. Para sua operação, as estruturas de

consciência econômica necessitam de objetos, organização administrativa, mecanismos de controle social.

5. Conclusões

No estudo, foi possível constatar que a interação entre controles socioideológicos e controles sociotécnicos é essencial para o estudo do tema. Por exemplo, o sistema de admissão e socialização, a estabilidade no emprego, a participação coletiva nos resultados, a estrutura organizacional, a forma de avaliar ações imprevistas, interação com formas sociotécnicas de controle, tais como orçamento, indicadores de desempenho, custos e relatórios contábeis.

O papel de controlar custos e proporcionar uma visão econômica do negócio é fornecido por uma tecnologia de controle híbrida, o Projeto Inovação, ao invés de tecnologias de contabilidade, tais como sistemas de custos e orçamentos. O termo “híbrido” é devido ao artefato ser controle sociotécnico e socioideológico ao mesmo tempo realizando diversas funções organizacionais. O aspecto sociotécnico é denotado pelos componentes técnicos do projeto, tais como a tecnologia, indicadores, formalização, e os socioideológicos, pela forma como incute determinadas visões de mundo aos funcionários de forma a permitir o sucesso do Projeto.

Dessa forma, uma empresa que necessita de um rígido controle de custos, utiliza outras formas de controles, que, pela literatura técnica, deveria ser realizada por técnicas de contabilidade gerencial. As categorias teóricas adicionais desenvolvidas na pesquisa, equifinalidade de custos e gestão econômica e estruturas de consciência econômica, permitem explicar o fenômeno e contribuir com a literatura em contabilidade gerencial.

Neste cenário, enquanto os demais controles atuam de forma presente na rotina da empresa, controles contábeis são utilizados, apenas, para avaliações esporádicas, que o caso da demonstração do resultado do exercício simplificada que evidencia o resultado das ações globalmente, para funcionários e acionistas.

Na medida em que analisou, conjuntamente, os diferentes artefatos, o estudo contribui com o que a literatura denomina de “práticas de controle gerencial como pacote de sistemas”, um tema que ainda está em sua infância na literatura internacional (Malmi & Brown, 2008; Sandelin, 2008). O estudo apresenta uma contribuição aos cinco trabalhos existentes na pesquisa em contabilidade gerencial (Macintosh & Daft, 1987; Simons, 1995; Abernethy; & Chua, 1996; Alvesson & Karreman, 2004; Sandelin, 2008).

Diferentemente destes trabalhos, neste estudo, controles contábeis são substituídos, parcialmente, por socioideológicos, sendo que um artefato híbrido, o Projeto Inovação, possui uma dimensão sociotécnica, através de tecnologia, normas, indicadores, relatórios e uma dimensão socioideológica, que é operacionalizada através de cerimônias, comunicações da alta administração, premiações, ritos. Assim, diferentemente dos achados anteriores, neste estudo os sistemas de controle gerencial atuam como complementares e substitutos.

A análise integrada possibilitou essa compreensão. A forma como a empresa utiliza contabilidade e controle gerencial, é condicionada a existência e efetividade de um amplo contexto social e organizacional de controle.

É importante salientar que, condizente com trabalhos que se utilizam de metodologia qualitativa interpretativa, o estudo gerou novas teorias substantivas, as quais podem ser generalizadas teoricamente para o entendimento de outras realidades.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A., & Chua, W. F. (1996). A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, 13, 569–606.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research*, 21, 271–301.
- Alvesson, M., & Kärreman, D. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 423–444.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41, 2–20.
- Bertalanffy, L. Von. (2008). *Teoria Geral dos Sistemas*. Petrópolis.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J.-M., & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 789–820 .
- Boll, K. (2014). Shady car dealings and taxing work practices: An ethnography of a tax audit process. *Accounting, Organizations and Society*, 39(1), 1–19.
- Charmaz, K. (2009). *Construção da Teoria Fundamentada*. Porto Alegre: Bookman-Artmed.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127–168.
- Derrida, J. (2009). *A Escritura e a Diferença*. (Jacques, Ed.). São Paulo: Editora Perspectiva.
- Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1, 59–69 ST – A contingency framework for the design.
- Hendricks, K., & Nemeth, L. (2010). *Oxford Dictionary of Sociology*. Oxford Dictionary of Sociology. Oxford: Oxford University Press.
- Jordan, S., & Messner, M. (2012). Enabling control and the problem of incomplete performance indicators. *Accounting, Organizations and Society*, 37(8), 544–564.

- Langfield-Smith, & K. (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy. In C. S. Chapman, A. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting* (Vol. II). Oxford: Elsevier.
- Macintosh, N. B., & Daft, R. L. (1987). Management control systems and departmental interdependencies: An empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 49–61.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package-- Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19, 287–300 .
- Merchant, K., & Van der Stede, W. (2007). *Management Control Systems*. Essex: Pearson Educations Limited.
- Morales, J., & Lambert, C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 38(3), 228–244.
- Otley, D., Broadbent, J., & Berry, A. (1995). Research in Management Control: An Overview of its Development. *British Journal of Management*, 6, S31–S44.
- Otley, D. T., & Berry, A. J. (1980). Control, organisation and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 231–244.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package--A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19, 324–343.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control System to Drive Strategic Renewal*. Boston: Havard Business Press.