

O Modelo de Gestão Europeu e o Formato dos Controles Gerenciais: Um Estudo de Caso

DENISE DA SILVA PAIXÃO

Universidade de São Paulo

LUCIANE REGINATO CORNACCHIONE

Universidade de São Paulo

Resumo

O objetivo desta pesquisa consistiu em analisar como os controles gerenciais são formatados em uma empresa com modelo de gestão europeu. A partir disso, a coleta de dados deu-se por meio da aplicação de um questionário, disponibilizado via endereço eletrônico e, então, preenchido pelo diretor responsável da área contábil de uma multinacional alemã. Com essa base, o tratamento e a análise dos dados foram efetivados através da formatação das informações em dois blocos, controle gerencial e modelo de gestão, sendo este último ainda organizado conforme seus respectivos elementos. Como resultado, verificou-se que a empresa objeto desse estudo apresentou um processo de gestão mais descentralizado, pautado em constante monitoramento. Há um sistema de avaliação de desempenho formalizado e os sistemas de informações são integrados, seguindo uma tendência global. Verificou-se também a utilização de diversos instrumentos de controle gerencial que caracterizaram o modelo de gestão estudado, tais como custeio por absorção, orçamento, *Benchmarking*, ROI, EBITDA, o índice de crescimento de receita líquida, *Kaizen*, preço de transferência, margem de contribuição e sistemas de simulação. O estudo, portanto, confirma a hipótese baseada no modelo empresarial europeu, na linha dos controles e estruturação de áreas robustas encarregadas da gestão da empresa, além de corroborar estudos nacionais, no que tange o modelo de gestão e o formato dos controles gerenciais. Ressalta-se que os resultados encontrados não devem ser generalizados, haja vista se tratar de um estudo de caso. Assim, este estudo atingiu o objetivo, analisando como os controles gerenciais são formatados em uma empresa com modelo de gestão europeu.

Palavras chave: Modelo de Gestão, Controles Gerenciais, Empresa.

1 INTRODUÇÃO

A existência de diferentes estilos de gestão, segundo Guerreiro (1989, p. 229), está relacionada com as diversas “preocupações em relação aos elementos e variáveis empresariais”, visto que algumas empresas visam à “capacitação gerencial de seus recursos humanos, enquanto outras se encontram às voltas com os problemas decorrentes da alta rotatividade de pessoal devida à grande preocupação com a minimização da folha de pagamento”.

Assim, em um primeiro momento, o gestor estabelece um modelo condizente aos propósitos empresariais pré-estabelecidos para, então, conduzir a sua equipe em direção à concretização desses objetivos. O modelo de gestão adotado é fortemente influenciado pelas crenças e valores dos empreendedores e administradores, podendo ainda sofrer algumas alterações devido à entrada de novos membros na organização e às mudanças no ambiente (Reginato, 2010).

Independentemente do modelo de gestão adotado pela empresa, pode-se entender que há elementos norteadores para sua concepção, tais como o processo decisório, as funções e responsabilidades, a autoridade, o estilo de gestão, o processo de gestão, o critério de avaliação de desempenho e, por fim, os sistemas de informação, sendo estes elementos já estudados por Reginato (2010) e Parisi (2011).

Por sua vez, os controles gerenciais são fortemente influenciados pelo modelo de gestão adotado na empresa, sendo também importantes para a realização dos objetivos organizacionais. Os controles gerenciais englobam diversos instrumentos, onde “cabe a cada empresa a escolha daqueles compatíveis com suas necessidades e com seus objetivos” (Reginato, 2010; Reginato & Guerreiro, 2012). Como também abordados por Reginato, são exemplos de instrumentos: métodos e sistemas de custeio, indicadores de avaliação de desempenho e filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial.

A literatura sobre os controles gerenciais é vasta (Atkinson, Banker, Kaplan, & Young, 2000; Chenall, 2003; Coad, 1999; Hughes & Gjerde, 2003; Soutes & Guerreiro, 2007). Dentre as diversas abordagens, os controles gerenciais mencionados de forma unânime consistem em métodos de custeio, *Balanced Scorecard*, EVA, custo padrão, custo meta, modelos de simulação, preço de transferência e filosofias aplicadas. No entanto, não se percebe o desenvolvimento de vastos trabalhos acerca do modelo de gestão e de seus respectivos elementos (Reginato, 2010). Toma-se por base, para o desenvolvimento desse estudo, os trabalhos precedentes no Brasil acerca do assunto (Catelli, 2001; Guerreiro, 1989; Reginato, 2010).

Em se tratando de modelos de gestão europeus, diferentemente do modelo anglo-saxão, na Alemanha, por exemplo, a participação acionária é mais concentrada e o tipo de financiamento predominante é o bancário; os exigíveis a longo prazo são uma alternativa de alavancagem dos negócios; e o mercado de capitais apresenta menor liquidez das ações. As forças de controle interno prevalecem, o que fortalece o uso dos controles gerenciais (Andrade & Rossetti, 2004; Becht, Bolton, & Röell, 2002). Um estudo realizado por Nascimento e Veiga (2007), acerca de modelos de governança latino-europeus, alemão e anglo-saxão, mostrou que as empresas anglo-saxãs são as que evidenciam maior estruturação no que tange as áreas de controle (controladoria, custos, orçamento, etc), registrando em média 90% dessas áreas estruturadas. Nesse quesito, o modelo mencionado é seguido pelo latino-europeu e, por último, aparece o alemão. Infere-se, com base nos estudos, que quanto mais estruturada a empresa se mostra, mais controles gerenciais ela adota.

É nesse sentido que a presente pesquisa busca evidenciar a sua relevância. Busca-se explorar os elementos do modelo de gestão adotado por uma empresa pertencente a um grupo europeu alemão e os seus respectivos controles gerenciais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Modelos de gestão

Uma gestão eficaz se caracteriza pela atuação a nível interno da empresa no sentido de conseguir, a longo prazo, o desenvolvimento empresarial e a otimização dos resultados, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que impactam na empresa (Guerreiro, 1989).

Nesse âmbito, Reginato (2010) salienta que o gestor deve estabelecer, em um primeiro momento, um modelo para a sua gestão, articulando todos os meios possíveis de forma a alcançar o êxito em seus propósitos empresariais. De acordo com Guerreiro (1989, p. 62), “modelos são na realidade as imagens intelectuais sobre as quais se desenvolve o conhecimento obtido de um trabalho explícito ou não, de seleção dos elementos relevantes da porção da realidade em análise.”

Neste sentido, o modelo de gestão pode ser entendido como um “conjunto de normas, princípios e conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída” (Cruz, 1991, p. 39).

Seguindo esta mesma linha de raciocínio, segundo Guerreiro (1989), o modelo de gestão corresponde a um conjunto de princípios que asseguram:

- a) O cumprimento da missão da empresa;
- b) O estabelecimento de uma estrutura adequada para oferecer o suporte necessário às suas atividades;
- c) A orientação dos esforços, através de um estilo de gestão, em direção aos objetivos pré-estabelecidos;
- d) Um clima organizacional que possibilite a participação de todos na execução dos objetivos da empresa;
- e) A avaliação do cumprimento da missão;
- f) A observação do comportamento das variáveis dos ambientes externo e interno e também outras que possam impactar as atividades empresariais.

Toda empresa possui um modelo de gestão, sendo este fortemente influenciado pelas crenças e valores dos empreendedores e administradores, e podendo sofrer algumas alterações devido à entrada de novos membros na organização e às mudanças no ambiente (Reginato, 2010). Portanto, pode-se dizer que não existe um modelo de gestão ideal. É importante a empresa adequar ao modelo as suas próprias características e combinar as variáveis que atendam às necessidades em um determinado momento e contexto organizacional (Ferreira, Cardoso, Corrêa, & França, 2006).

2.1.1 Elementos do modelo de gestão

Considerando que cada empresa possui um modelo de gestão condizente com as crenças de sua administração ou até mesmo restrito às regras gerais de relacionamento entre os gestores e os acionistas, é possível perceber que, independentemente do modelo adotado, este

é composto por um conjunto de elementos existentes em toda organização, o que torna possível a comparação entre os diferentes modelos de gestão. Estes últimos são, então, responsáveis por sincronizar seus elementos vitais (Parisi, 2011; Reginato, 2010).

Ainda em consonância com Reginato e Parisi, são considerados como elementos do modelo de gestão e, portanto, a serem tratados na sequência deste estudo: o processo decisório, as funções e responsabilidades, a autoridade, o estilo de gestão, o processo de gestão, o critério de avaliação de desempenho e os sistemas de informação. Sumarizam-se as referências utilizadas na construção dessa pesquisa na tabela a seguir apresentada.

Tabela 1 - Referências utilizadas no estudo acerca dos elementos do modelo de gestão

Elemento	Conceitos Chave	Autores
Processo decisório	<ul style="list-style-type: none"> - Tomada de decisão caracterizada por quatro etapas: a) Identificação do problema; b) criação de alternativas viáveis para enfrentar o problema observado; c) avaliação crítica das alternativas determinadas a partir de seus pontos fortes e fracos, e d) escolha da melhor alternativa; - Centralização e descentralização. 	<p>Maximiano (2010); Robbins (1978); Robbins (2000)</p>
Funções e responsabilidades	<ul style="list-style-type: none"> - Atos que devem ser desempenhados de modo a atingir objetivos; - Desempenho de uma ou um conjunto de funções dada uma área de responsabilidade. 	<p>Almeida, Parisi e Pereira (1999); Jucius e Schelender (1990); Maximiano (2010); Peleias (1992); Reginato (2010)</p>
Autoridade	<ul style="list-style-type: none"> - Aceitação de uma ordem por parte dos subordinados; - Posição hierárquica formal; - Processo decisório e amplitude de controle. 	<p>Koontz e O'Donnel (1982); Maximiano (2000); Robbins (1978); Weber (1996)</p>
Estilos de gestão	<ul style="list-style-type: none"> - A forma como o gerente conduz a sua unidade organizacional e sua equipe de trabalho; - Autoritário e participativo; - Rígido, benevolente, deliberativo, grupal. 	<p>Likert (1975); Lucena (1992)</p>
Planejamento	<ul style="list-style-type: none"> - Cumprir a missão da empresa; proporcionar a continuidade da empresa; obter os melhores resultados de cada área da empresa; possibilitar que os objetivos preestabelecidos sejam alcançados; manter o controle em relação à gestão econômica empresarial. - Planejamento estratégico e planejamento operacional. 	<p>Glautier and Underdown (1991); Maximiano (2000); Peleias (1992); Reginato (2010); Scanlan (1979)</p>

<p>Execução e controle</p>	<ul style="list-style-type: none"> - A execução corresponde à fase em que as ações são implementadas e os recursos consumidos. - Controle pode ser definido como a fase que corresponde “[...] à implementação de ações corretivas, quando os resultados são diferentes dos planejados, no sentido de assegurar que os objetivos planejados sejam atingidos.” 	<p>Catelli, Pereira e Vasconcelos (2010); Lemes (1999); Mosimann e Fisch (1999); Reginato (2010); Robbins (2000);</p>
<p>Avaliação de desempenho</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Pode ser desdobrado em duas formas possíveis: desempenho das áreas da empresa e desempenho individual. 	<p>Gibson, Iancevich e Donnely (1981); Lucena (1992); Pereira (1999)</p>
<p>Sistemas de informação</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Um conjunto organizado de pessoas, hardware, software, redes de comunicação e recursos de dados que coleta, transforma e dissemina informações em uma organização. 	<p>Bio (1996); Cornacchione (2001); O’Brien (2003)</p>

A partir desses conceitos, principalmente com base no modelo de Guerreiro (1989) e Reginato (2010), o presente estudo foi desenhado. Na sequência são abordados os controles gerenciais.

2.2 Controles gerenciais

É comum confundir o termo controle gerencial com outros empregados na literatura contábil, tais como: contabilidade gerencial e sistemas de informações gerenciais. Estes termos podem parecer sinônimos, mas na realidade não o são (Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009).

A contabilidade gerencial é definida como sendo um processo que identifica, mensura, reporta e analisa informações operacionais e financeiras para orientar os indivíduos internos da empresa na tomada de decisões operacionais e de investimento (Atkinson *et al.*, 2000).

O sistema de informações gerenciais, segundo Frezatti *et al.* (2009), é um conjunto de recursos e procedimentos que se interagem para a produção e comunicação de informações gerenciais, as quais são coletas e transmitidas para o sistema.

Por fim, de acordo com os autores Anthony e Govindarajan (2006), o controle gerencial é um processo organizacional pelo qual os executivos adotam medidas de forma a influenciar os outros membros para que as estratégias adotadas sejam seguidas e, com isso, os objetivos sejam alcançados. É também responsável em planejar o que deve ser feito, coordenar as atividades em toda a empresa, comunicar e avaliar as informações, realizar a tomada de decisão e influenciar o comportamento das pessoas para a realização dos objetivos organizacionais.

Desta forma, o controle gerencial é caracterizado como um dos tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem em uma organização, o que torna-se errôneo associar esta atividade a outros tipos de controles existentes (Anthony & Govindarajan, 2006).

2.2.1 Instrumentos do controle gerencial

Os instrumentos do controle gerencial estudados por Reginato (2010) consistem no modelo adotado por esse estudo: métodos e sistemas de custeio, indicadores de avaliação de desempenho e filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial.

O quadro a seguir visa a apresentar os controles gerenciais, tipicamente apregoados pela literatura e adotados pelas empresas, os quais se caracterizam como objeto do presente estudo.

Tabela 2 - Referências utilizadas no estudo acerca dos instrumentos do controle gerencial

Grupos de controles gerenciais	Controles gerenciais	Literatura
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por absorção	Martins (2010); Stark (2007)
	Custeio variável	Maher (2001); Martins (2010)
	Custeio baseado em atividades	Horngren, Foster e Datar (2000); Maher (2001); Soutes e Guerreiro (2007); Stark (2007);
	Custo padrão	Martins (2010); Soutes e Guerreiro (2007)
	Custeio meta	Hansen (2002)
Indicadores de avaliação de desempenho	Orçamento	Anthony e Govindarajan (2002); Catelli (1972); Nakagawa (1987)
	<i>Balanced Scorecard</i>	Kaplan and Norton (1996); Kaplan e Norton (1997); Kaplan e Norton (2006); Niven (2005)
	EVA	Al Mamun, Entebang and Mansor (2012); Ehrbar (1999)
	<i>Benchmarking</i>	Atkinson et al. (2000); Boxwell (1996); Spendolini (1993)
	ROI – <i>Return on Investment</i>	J. R. Kassai, S. Kassai, Santos e Assaf (1999); Martins (2010)
	EBITDA – <i>Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>	Assaf Neto (2006); Martins (1998)
	Índice de crescimento de receita líquida	Assaf Neto (2005)
Filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial	Sistemas de simulação	Lustosa, Ponte e Dominas (2008); Moore e Weatherford (2005); Reginato (2010)
	<i>Kaizen</i>	Atkinson et al. (2000); Imai (1990)
	<i>Just in time</i>	Anthony e Govindarajan (2002); Atkinson et al. (2000)
	Teoria das restrições	Guerreiro e Paccez (2001); Martins (2010); Noreen, Smith e Mackey (1996)
	Preço de transferência	Anthony e Govindarajan (2002); Atkinson et al. (2000)
	Margem de contribuição	Martins (2010); Reginato (2010)

Os controles gerenciais evidenciados no quadro representam o constructo da presente pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A tipologia de pesquisa adotada quanto aos objetivos foi a descritiva (Andrade, 1999; Gil, 1988; Raupp & Beuren, 2010), tendo em vista que versou sobre as características do modelo de gestão europeu a partir de análises realizadas na empresa escolhida, além dos instrumentos de controle gerencial utilizados por ela, possibilitando, desta maneira, descobrir como são formatados os controles gerenciais em uma empresa com o modelo de gestão europeu.

Em relação aos procedimentos, foi adotado o estudo de caso de uma empresa com o modelo de gestão europeu.

Por fim, no que tange à abordagem do problema, esta pesquisa enquadra-se sob a ótica qualitativa, sendo esta utilizada em estudos que “[...] podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.” (Richardson, 1999, p. 80).

A coleta de dados se deu por meio de questionário, a partir de uma série ordenada de perguntas elaboradas pelo pesquisador e que foram respondidas por escrito pelo informante.

O questionário foi construído de acordo com a base teórica apresentada na seção 2 deste trabalho, sendo dividido em duas partes: modelo de gestão e controle gerencial. Assim como realizado nos estudos de Reginato (2010), os elementos e controles que foram testados se mantiveram os mesmos: processo decisório, funções e responsabilidades, autoridade, estilo de gestão, planejamento, execução, controle, avaliação de desempenho, sistemas de informações, métodos e sistemas de custeio, indicadores de avaliação de desempenho, filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial.

De acordo com a classificação das questões proposta por Marconi e Lakatos (2008), o questionário elaborado para a realização deste estudo é constituído por perguntas abertas sobre o modelo de gestão, permitindo ao informante respondê-las livremente e utilizar linguagem própria, além das perguntas de múltipla escolha sobre o controle gerencial, as quais apresentam uma série de possíveis respostas.

Tratando-se de estudo de caso, a etapa seguinte desta pesquisa consistiu em selecionar empresas que se adequassem ao objetivo deste estudo. Desta maneira, foram selecionadas empresas européias ou pertencentes a grupos europeus para serem contatadas.

Após a elaboração do questionário e de uma carta de apresentação, estes foram enviados ao informante, sendo o questionário devolvido do mesmo modo após seu preenchimento (Raupp & Beuren, 2010). As empresas foram contatadas via telefone para a obtenção de seus respectivos endereços eletrônicos, a fim de que fossem fornecidos a carta de apresentação para explicitar todas as informações possíveis acerca do estudo, a fim de que uma ou mais dessas empresas participassem da pesquisa. Esta etapa da pesquisa foi realizada entre os meses de maio de 2014 e julho de 2014.

Durante o período mencionado, algumas empresas que não puderam contribuir com a pesquisa justificaram formalmente, geralmente devido às políticas internas que não autorizam a divulgação de informações para a comunidade externa. Entretanto, uma multinacional alemã, com atuação global em diversos segmentos, aceitou contribuir para a realização deste estudo, sendo fornecidas, pelo diretor da área contábil, todas as informações necessárias à análise de seu modelo de gestão e respectivos controles gerenciais.

Como solicitado pela empresa, seu nome não foi divulgado nesta pesquisa. Dado o anonimato que o questionário possibilita, foi possível coletar informações mais reais, visto que os respondentes se sentem mais confiantes em relação a sua não identificação (Cervo, Bervian, & Silva, 2007).

Após o recebimento das informações, procedeu-se à análise e à interpretação das informações obtidas pela empresa colaboradora, as quais são apresentadas a seguir.

Finalizado o estudo, enviou-se um *e-mail* de agradecimento à empresa, disponibilizando também o trabalho para apreciação.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Apresenta-se a análise dos dados em consonância com o constructo delineado para a pesquisa.

4.1 Modelo de Gestão

Este primeiro bloco diz respeito à análise realizada dos elementos do modelo de gestão da empresa investigada. Para facilitar a análise e interpretação dos dados, as informações foram estruturadas de acordo com o seu respectivo elemento, conforme pode ser visualizado a seguir.

a) Processo decisório

Dada a importância da tomada de decisão nas empresas, esta pode ser classificada como centralizada ou descentralizada (Robbins, 1978). Na empresa selecionada, o processo de decisão é caracterizado como descentralizado, visto ser pautado no conceito de responsabilidade por níveis de gestão e escalonado de acordo com a área de atuação e com a criticidade da decisão. Conforme informações evidenciadas no questionário e esclarecidas por meio de telefonema, o processo de decisão na empresa estudada é predominantemente descentralizado, pois sua estrutura foi muito bem delineada em matéria de funções. Entretanto, dependendo do nível da decisão, é necessário que seja tomada centralizadamente.

Esse se mostra um resultado interessante, tendo em vista que a história social e econômica do Brasil aparentemente contribuiu para o aparecimento de um alto grau de centralização nas empresas, conforme apontou a análise de Braga (1988), e que na atual conjuntura as empresas dividem os perfis centralizados e descentralizados.

b) Funções e Responsabilidades

De acordo com o gestor respondente da pesquisa, para atingir os objetivos preestabelecidos na empresa, todas as funções são claramente definidas. Todos os cargos possuem descrição, propriamente documentados em uma ferramenta interna de RH. Os cargos de confiança, por sua vez, possuem um tratamento diferenciado, visto que a sua descrição é obrigatória em língua estrangeira, possibilitando uma harmonização dos níveis contratuais em escala global.

Desta forma, as responsabilidades são atribuídas de acordo com as funções existentes na empresa, sendo consideradas premissas básicas para que uma função e o seu respectivo contrato de trabalho sejam criados.

Pesquisa precedente, realizada por Reginato (2010) mostrou dados que indicam que 60%, 51% e 46% das empresas dos setores do comércio, da indústria e dos serviços, respectivamente, definem as funções entre os gestores de forma clara. Os resultados dessa pesquisa são corroborados pelo presente estudo.

c) Autoridade

Considerando que a autoridade está intimamente relacionada com a sua posição hierárquica, a autoridade delegada a cada gestor não sofre demasiada influência de seus superiores na empresa em questão. É de responsabilidade de cada gestor garantir o bom funcionamento de sua área para que os objetivos preestabelecidos sejam atingidos. Para isto, possuem certa liberdade para gerir, dentro dos limites de orçamento, normas e procedimentos determinados previamente.

Esse resultado mostrou similaridade com os achados de estudo precedente, no qual em média 40% das empresas brasileiras amostradas indicam que seus gestores executam respectivas funções sem depender de aprovações de seus superiores (Reginato, 2010).

d) Estilo de gestão

O sistema administrativo predominante na empresa, no que diz respeito aos processos decisório e de controle, é dividido entre a alta administração e os níveis hierárquicos inferiores, sendo-o delimitado e escalonado de acordo com o fator de sensibilidade da decisão e com a respectiva área de atuação.

e) Processo de gestão

e.1) Planejamento

O processo envolvendo o planejamento estratégico é de responsabilidade de todos os gestores da empresa, enquanto que a tomada de decisão final limita-se apenas aos gestores da alta direção. Esse resultado mostra justamente que é natural em uma empresa que algumas decisões sejam centralizadas e outras descentralizadas, conforme mencionado no item processo decisório.

Em se tratando de informações relacionadas aos planos que envolvem a empresa como um todo, os canais de comunicação existentes, tais como a mídia impressa, a televisão interna e intranet, permitem o compartilhamento dessas informações com todos. Do mesmo modo, “town-hall meetings” são realizadas entre a alta administração e os gestores de todos os níveis para que estes últimos sejam informados acerca dos futuros planos, do desempenho atual e de outras informações de grande relevância à empresa como um todo. Portanto, percebe-se que a empresa pesquisada tem um planejamento formalizado, onde os seus funcionários acessam as informações.

Comparativamente, os achados do estudo de Reginato (2010), realizado com as maiores e melhores empresas brasileiras, apontou que 35% do comércio, 46% das indústrias e 44% dos serviços formalizam os seus processos de planejamento.

e.2) Execução

Assim como no processo de planejamento, todas as informações relacionadas à execução dos planos são detalhadas a todos os gestores, mesmo havendo autonomia para a tomada de decisão no que diz respeito à sua área de responsabilidade.

e.3) Controle

Sendo o controle considerado como o processo administrativo que consiste em averiguar se as atividades estão sendo realizadas de modo que os objetivos planejados sejam atingidos, além de implementar ações corretivas, quando necessário, a empresa em análise atribui grande importância a este processo. Os gestores justificam aos seus superiores os desvios observados entre os resultados planejados e os alcançados, visto ser um dos componentes regulares de metas para o pagamento de remuneração variável anual, e também comunicam possíveis ações corretivas a serem realizadas, dado o acompanhamento com frequência contínua para possibilitar a “correção de rota” em tempo hábil.

Esses resultados são convergentes com a literatura aqui apresentada (Catelli, Pereira, & Vasconcelos, 2010; Lemes, 1999; Mosimann & Fisch, 1999; Robbins, 2000).

f) Avaliação de desempenho

Para proporcionar uma gestão eficaz, o processo de avaliação de desempenho é desdobrado basicamente em três grandes pilares, sendo eles: o desempenho da área de negócio, o desempenho da empresa como um todo e o desempenho individual de todos os gestores.

Esses são os pilares apresentados por Nascimento e Reginato (2012), que segregam a avaliação de desempenho em empresarial (global da empresa) e de gestores (individual e por área de responsabilidade), o que mostra convergência entre o modelo conceitual e a prática na empresa estudada.

g) Sistemas de informação

O oferecimento de informações relevantes para o controle e a tomada de decisões na empresa é possível através da utilização do sistema integrado de gestão empresarial e também de sistemas e processos para a extração e geração de relatórios gerenciais em todas as áreas, permitindo a gestão do desempenho do negócio em diversos aspectos, como em vendas, investimentos, gastos e pessoas.

Como já apontado pela literatura, os sistemas integrados têm o objetivo de assegurar a integridade da informação e suportar todas as necessidades de informação para a tomada de decisão gerencial e da empresa como um todo (Davenport, 1998; Kappelhoff, 1998; Willcocks & Sykes, 2000).

Observa-se que as informações oriundas da empresa objeto do estudo indicam coerência com o que apregoa a literatura acerca de sistemas de informações integrados.

4.2 Controle Gerencial

Este segundo bloco tem como objetivo analisar a utilização dos instrumentos de controle gerenciais, abordados como métodos e sistemas de custeio, indicadores de avaliação de desempenho e filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial. A seguir, procede-se à análise.

Dentre os diversos métodos de custeio evidenciados pela literatura, a empresa utiliza somente o método de custeio por absorção para avaliação do custo local. Quanto aos sistemas de custeio, a empresa não os utiliza para a mensuração dos valores relacionados aos custos.

Por outro lado, são diversos os indicadores de avaliação de desempenho utilizados, tais como orçamento, *Benchmarking*, ROI, EBITDA e também o índice de crescimento de receita líquida.

Por fim, *Kaizen*, preço de transferência, margem de contribuição e sistemas de simulação são as filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial na empresa.

Com base nos achados desse caso, infere-se que a empresa objeto desse estudo mostrou uma tendência de adoção e formato dos grupos de indicadores e filosofias voltados aos custos, sinalizando o seu importante investimento em controles que auxiliam na gestão da empresa, na tomada de decisões e no âmbito estratégico. Esse resultado destoa parcialmente de estudo precedente, o qual mostrou que as empresas brasileiras pouco adotam indicadores e filosofias, se concentrando mais fortemente em métodos de custeio no que tange os custos empresariais (Reginato, 2010). A seguir, procedem-se as conclusões deste estudo.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo buscou analisar como os controles gerenciais são formatados por uma empresa com modelo de gestão europeu. Para isso, realizou-se um estudo de caso em uma multinacional alemã, investigando-se os elementos do modelo de gestão e seus respectivos instrumentos de controle gerencial utilizados.

Reginato (2010, p. 322), em seu estudo, salientou a relação existente entre o modelo de gestão e seus controles gerenciais, levando a entender que “[...] de acordo com os elementos do modelo de gestão presentes em cada empresa, formatam-se os controles gerenciais que serão utilizados em sua gestão.”

Ao analisar a empresa investigada, pôde-se perceber que o seu modelo de gestão é caracterizado principalmente pela descentralização do poder decisório, sendo este último pautado no conceito de responsabilidade por níveis de gestão, onde cada gestor possui certa autonomia para garantir o bom funcionamento de sua área. Há, entretanto, a necessidade de relatar detalhadamente aos seus superiores todas as informações relacionadas ao processo de gestão, tornando-se possível a avaliação de desempenho da área de negócio, da empresa como um todo e de todos os gestores.

A par dessas inferências acerca do modelo de gestão apresentado e no que tange aos instrumentos de controle gerencial, percebeu-se a utilização de apenas um método de custeio, o custeio por absorção, adotado não apenas para fins gerenciais, mas também pela Contabilidade Financeira. Quanto aos indicadores de avaliação de desempenho e às filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial, utilizam-se diversos instrumentos, os quais auxiliam na tomada de decisão e no controle da empresa.

Em suma, como se percebe, a empresa objeto desse estudo apresentou um processo de gestão mais descentralizado pautado em constante monitoramento. Há sistema de avaliação de desempenho formalizado e os sistemas de informações são integrados, seguindo uma tendência global. Em matéria de sistemas de custeio, a empresa parece seguir a linha da contabilidade mais tradicional, adotando apenas o custeio por absorção. De outro lado, percebeu-se larga adoção de controles gerenciais: orçamento, *Benchmarking*, ROI, EBITDA, índice de crescimento de receita líquida, *Kaizen*, preço de transferência, margem de contribuição e sistemas de simulação.

O estudo, portanto, corrobora com a pesquisa realizada por Reginato (2010), com as maiores empresas do Brasil, no que tange o modelo de gestão e o formato dos controles gerenciais. Também, confirma a hipótese baseada no modelo empresarial europeu, na linha dos controles e estruturação de áreas robustas encarregadas da gestão da empresa (Andrade & Rossetti, 2004; Becht *et. al.*, 2002; Nascimento & Veiga, 2007).

As análises realizadas nesta pesquisa referem-se a uma multinacional alemã, com instrumentos de controle gerencial formatados de acordo com seu modelo de gestão vigente. Entretanto, não se devem generalizar estas informações para todas as empresas com modelo de gestão europeu, visto que cada empresa possui um modelo de gestão próprio, sendo este adequado às suas necessidades, ao contexto em que está inserida e às crenças e valores dos empreendedores e administradores.

A despeito das possíveis limitações que envolveram esta pesquisa, sugere-se utilizar outros instrumentos de pesquisa, tais como a entrevista, a observação direta e pesquisa documental, de forma a ampliar as interpretações acerca do modelo de gestão da empresa e de seus instrumentos de controle gerencial. Além disso, pode-se colher informações de um número maior de empresas para analisar se há alguma característica do modelo de gestão ou dos instrumentos de controle gerencial que persistem na amostra de empresas selecionadas.

REFERÊNCIAS

- Al Mamun, A., Entebang, H., & Mansor, S. A. (2012). EVA as Superior Performance Measurement Tool. *Modern Economy*, 3, 310.
- Almeida, L. B., Parisi, C., & Pereira, C. A. (1999). Controladoria. In Catelli, A. (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas.
- Andrade, M. M. (1999). *Introdução à metodologia do trabalho científico*. São Paulo: Atlas.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2006). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Andrade, A., & Rossetti, J. P. (2004). *Governança Corporativa*. São Paulo: Atlas.
- Assaf Neto, A. (2005). *Finanças corporativas e valor*. São Paulo: Atlas.
- Assaf Neto, A. (2006). *Estrutura e Análise de balanços: um enfoque econômico financeiro*. São Paulo: Atlas.
- Atkinson, A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, M. (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.

- Becht, M., Bolton, P., & Röell, A. (2002). Corporate Governance and Control. *NBER Working Paper Series* 9371, 1-168.
- Bio, S. R. (1996). *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Boxwell, R. J. (1996). *Vantagem competitiva através do benchmarking*. São Paulo: Makron Books.
- Braga, N. (1988). O processo decisório em empresas brasileiras: comportamentos comunicativos. *Revista de administração pública*, 22(4), 34-a.
- Catelli, A. (1972). Sistema de contabilidade de custos estandar. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Catelli, A. (2001). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo: Atlas.
- Catelli, A., Pereira, C. A., & Vasconcelos, M. T. C. (2010). Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais. In Catelli, A. (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas.
- Cervo, A. L., Bervian, P. A., & Silva, R. (2007). *Metodologia Científica*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- 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(2), 127-168.
- Coad, A. F. (1999). Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10(2), 109-135.
- Cornachione, E. B., Jr. (2001). *Informática aplicada às áreas de contabilidade, administração e economia*. São Paulo: Atlas.
- Cruz, R. I. (1991). Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para a gestão econômica. *São Paulo*. Tese de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Davenport, T. H. (1998). Putting the enterprise into the enterprise system. *Harvard business review*, 76(4), 121-133.
- Ehrbar, A. (1999). *EVA: valor econômico agregado: a verdadeira chave para a criação de riqueza*. Rio de Janeiro: Qualitymark Ed.
- Ferreira, V. C. P. et al. (2006). *Modelos de gestão*. Rio de Janeiro: FGV.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle Gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.

- Gibson, J. L., Ivancevich, J. M., & Donnely, J. H., Jr. (1981). *Organizações: comportamento, estrutura e processos*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (1988). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Glautier, M. W., & Underdown, B. (1991). *Accounting theory and practice*. London: Pitman Publishing Limited.
- Guerreiro, R. (1989). *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Guerreiro, R., & Paccez, J. D. (2001). Gestão Econômica e Teoria das Restrições. In Catelli, A. (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas.
- Hansen, J. E. (2002). *Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos*. Tese de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (2000). *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: LTC.
- Hughes, S. B., & Gjerde, K. A. P. (2003). Do different cost systems make a difference? *Management Accounting Quarterly*, 5(1), p. 22-30.
- Imai, M. (1990). *Kaizen: a estratégia para o sucesso competitivo*. São Paulo: IMAN.
- Jucius, M. J., Schlender, W. E. (1990). *Introdução à administração: elementos de ação administrativa*. São Paulo: Atlas.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. *California management review*, 39(1).
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2006). *Alinhamento: utilizando o balanced scorecard para criar sinergias corporativas*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Kappelhoff, R. (1998). Integration of ERP to the final control elements. *ISA transactions*, 36(4), 229-238.
- Kassai, J. R., Kassai, S., Santos, A., & Assaf Neto, A. (1999). *Retorno de investimento: abordagem matemática e contábil do lucro empresarial*. São Paulo: Atlas.
- Koontz, H., & O'Donnel, C. (1982). *Princípios de administração: uma análise das funções administrativas*. São Paulo: Pioneira.
- Lemes, S. (1999). Gestão econômica de empresas pecuárias. In Catelli, A. (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas.

- Likert, R. (1975). *A organização humana*. São Paulo: Atlas.
- Lucena, M. D. da S. (1992). *Avaliação de desempenho*. São Paulo: Atlas.
- Lustosa, P. R. B., Ponte, V. M. R., & Dominas, W. R. (2008). Simulação. In Corrar, L. J., & Theóphilo, C. N. (Coord.) *Pesquisa Operacional para Decisão em Contabilidade e Administração: Contabilometria*. São Paulo: Atlas.
- Maher, M. (2001). *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2008). *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (1998). EBITDA—O que é isso. *IOB—Informações Objetivas, Temática Contábil e Balanços*. São Paulo: *Boletim IOB*, 6(98), 1-7.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Maximiano, A. C. A. (2000). *Introdução à administração*. São Paulo: Atlas.
- Moore, J. H., & Weatherford, L. R. (2005). *Tomada de decisão em administração com planilhas eletrônicas*. Porto Alegre: Bookman.
- Mosimann, C. P., & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas.
- Nakagawa, M. (1987). *Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial*. 1987. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Nascimento, A., & Reginato, L. (2012). *Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório*. São Paulo: Atlas.
- Nascimento, A., & Veiga, L. (2007). *A Controladoria como um mecanismo interno de Governança Corporativa: Um estudo envolvendo empresas de países relacionados aos modelos de governança Anglo-Saxão, Alemão e Latino-Europeu*. ENANPAD.
- Niven, P. R. (2005). *Balanced Scorecard passo-a-passo: elevando o desempenho e mantendo resultados*. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- Noreen, E., Smith, D., & Mackey, J. T. (1996). *A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial: um relatório independente*. São Paulo: Educator.
- O' Brien, J. (2003). *Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet*. São Paulo: Saraiva.
- Parisi, C. (2011). Ensaio sobre o comportamento organizacional. In Catelli, A. (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas.

- Peleias, I. R. (1992). *Avaliação de Desempenho: um enfoque de gestão econômica*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Pereira, C. A. (1999). Avaliação de resultados e desempenhos. In Catelli, A. (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2010). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In Beuren, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Reginato, L. (2010). *Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenhos das empresas*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Reginato, L., & Guerreiro, R. (2012). Relationships between Environment, Culture, and Management Control Systems. *International Journal of Organizational Analysis*, 21(2), 219-240.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Robbins, S. P. (1978). *O processo administrativo: integrando teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Robbins, S. P. (2000). *Administração: mudanças e perspectivas*. São Paulo: Saraiva.
- Scalan, B. K. (1979). *Princípios de administração e comportamento organizacional*. São Paulo: Atlas.
- Soutes, D. O., & Guerreiro, R. (2007). Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras. *Anais do Encontro anual da associação nacional dos programas de pós-graduação em administração*, Rio de Janeiro, Brasil, 31.
- Spendolini, M. J. (1993). *Benchmarking*. São Paulo: Makron Books.
- Stark, J. A. (2007). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Pearson.
- Weber, M. (1996). *Sociologia da burocracia*. Rio de Janeiro: Zahar.
- Willcocks, L. P., & Sykes, R. (2000). Enterprise resource planning: the role of the CIO and its function in ERP. *Communications of the ACM*, 43(4), 32-38.