

Gestão Estratégica de Custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança

Autor

CARLOS ALBERTO DIEHL

UNISINOS

Resumo

O alinhamento entre os controles de gestão e a estratégia tem sido proposto como alternativa para elevação da competitividade das organizações, existindo inclusive evidências empíricas que corroboram isto. Entre os controles de gestão cabe destacar o papel desempenhado pelos sistemas gerenciais de custeio. No entanto, em especial nestes últimos, há carência de pesquisas empíricas que demonstrem como este alinhamento ocorre, se ocorre. Neste sentido, esse artigo realiza, a partir do modelo das Alavancas de Controle, uma análise do alinhamento dos controles de custo e estratégia em uma organização de serviços, no setor de segurança. Primeiramente, é apresentada a problemática, seguida por uma revisão de literatura sobre controles de gestão e sistemas de custeio. Após, é desenvolvido o modelo empírico de investigação, sendo o mesmo aplicado em uma organização de serviços. Na seqüência são analisados os resultados, mostrando lacunas no alinhamento, principalmente nos aspectos restritivos do controle de gestão e apresentadas oportunidades de melhoria. Finalmente, são feitas as considerações finais, que mostram a utilidade do modelo de pesquisa.

1. Introdução

Diversos estudos têm demonstrado a importância do alinhamento entre o controle de gestão e a estratégia organizacional (WHITE, 1996; SIMONS, 1987 e 1995; DAVILA, 2000), permitindo elevar a competitividade, através de maior efetividade estratégica. No entanto, parece ainda haver certo desalinhamento entre os controles e a estratégia. Os sistemas de custos são alguns dos controles organizacionais onde ainda se encontra falta de alinhamento com a estratégia (FRY; STEELE; SALADIN, 1995).

Nesse sentido, este trabalho apresenta um modelo referencial para análise do alinhamento dos controles estratégicos de custos, ou seja, aqueles controles de custos que apóiam a estratégia. Primeiramente, é apresentada a base teórica atinente ao tema em questão; em seguida, é desenvolvido um modelo de pesquisa. Este modelo é então aplicado a uma empresa de moda e analisado e, finalmente, são apresentadas as considerações finais.

2. Alinhando custos com estratégia

Para organizações, exercer controle sobre suas atividades é um problema recorrente. Se por um lado o controle é necessário para atingir resultados, através de planejamento, estímulo, ação e correção, por outro lado, excessivo controle pode gerar engessamento, efeito contraproducente. Em nível estratégico, o grau de dificuldade é mesmo maior, pois estratégias são freqüentemente intenções, ou vontade de ação sobre o ambiente (LORINO; TARONDEAU, 1998). E traduzir intenções em ações e, por conseqüência, estabelecer controle sobre elas torna-se desafio ainda mais complexo.

Controles de custo têm tido maior dificuldade de se adaptar às necessidades de controle organizacional: há entendimento generalizado de que reduções de custo são sempre bem-vindas. Distorções na aplicação da gestão de custos podem levar à ruína de marcas, de projetos e de outros, no afã simplista de reduzir custos (p. ex, ver GOLDRATT, 1992).

As organizações têm dificuldades para estabelecer sistemas de custeio que suportem suas estratégias. Muitas organizações possuem sistemas de custeio não coerentes com as suas realidades mercadológicas e gerenciais (FRY; STEELE; SALADIN, 1995). Shank e Govindarajan (1997) afirmam que é necessário conhecer os problemas envolvidos no projeto de sistemas de controle, sendo saudável vincular estes sistemas às estratégias adotadas. Neste sentido, inclusive, propuseram uma primeira tentativa de incorporar a estratégia aos controles de custo, a *gestão estratégica de custos* (SCM – *Strategic Cost Management*).

Assim, controles de custos de cunho estratégico apresentam elevada dificuldade de concepção, implantação e operação. Não há evidências na literatura de haver atualmente uma proposta que contemple de forma satisfatória essa questão, mesmo porque a inclusão da estratégia em pesquisas na área contábil têm sido negligenciada (OTLEY, 1999). Além disso, não têm havido estudos empíricos que tenham rendido conclusões firmes acerca das relações entre controles e estratégias (OTLEY, 1999). É necessário, então, o desenvolvimento de um modelo que permita a incorporação do pensamento estratégico nos controles de custos da organização. Para White (1996), “a literatura pesquisada para este estudo é unânime em recomendar que companhias vinculem aquelas medidas [de desempenho] à sua estratégia competitiva”. O alinhamento dos sistemas de controle à estratégia pode elevar o desempenho e estar diretamente relacionado com o sucesso das organizações (CUNNINGHAM, 1992).

2.1 Controle de Gestão

Os controles de gestão envolvem duas categorias: a primeira envolve controles de resultados, incluindo monitoramento de indicadores, controles administrativos e controles de ação. A segunda categoria envolve controles comportamentais ou sociais, como valores e normas, habilidades de atitudes do pessoal selecionado, projeto e alocação de trabalho e a observação de comportamento de pessoal (CUNNINGHAM, 1992).

Para Gomes e Salas (1999, p.23) “o sistema de controle estratégico... está orientado à manutenção e à melhoria da posição competitiva da empresa”. Ele está voltado para manter ou elevar a competitividade da organização. Competitividade é entendida como a capacidade da organização de atingir um desempenho que supere os demais participantes do seu ambiente e está focada nas metas estratégicas da organização. Metas estratégicas possuem três pontos-chave: focam no longo prazo, consideram o ambiente competitivo e incorporam objetivos financeiros e não-financeiros (GOOLD; QUINN, 1990).

Seguindo uma abordagem semelhante àquela proposta por Otley (1999), pode-se considerar como sistemas de controle estratégico o Balanced Scorecard, o Orçamento, o EVA, o Gerenciamento pelas Diretrizes (AKAO, 1997) e as Alavancas de Controle (SIMONS, 1995). Este último sistema será usado como base para a investigação e é a seguir apresentado.

2.2 As Alavancas de Controle (Levers of Control) - O Modelo de Simons

Robert Simons (1995) desenvolveu um sistema estruturado de controle estratégico. A construção da estratégia se dá a partir do estabelecimento e implementação de quatro construtos-chave: valores centrais; riscos a serem evitados; incertezas estratégicas e variáveis de desempenho críticas. Eles são operacionalizados através de quatro sistemas - as alavancas de controle: sistemas de crenças, sistema de limites, sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativo. A seguir estas alavancas serão mais bem discutidas.

2.3.1 Sistemas de Crenças

O sistema de crenças é o conjunto “filosófico” de definições que a organização estabelece, demarcando seu propósito e seus valores. Pode consistir de declarações de missão, valores centrais, credos, entre outros. Estimulam e guiam a busca de oportunidades pelos agentes organizacionais; neste sentido são positivos, afirmativos. Tem um senso simbólico, podendo reforçar o comprometimento dos indivíduos. O comprometimento será maior se os valores e propósitos difundidos pela organização permitirem aos indivíduos acreditarem neles.

O sistema de crenças tem caráter inspirador e deve ser suficientemente abrangente para permitir a pessoas de diferentes situações organizacionais identificar-se com eles.

2.3.2 Sistemas de Limites

Os sistemas de limites restringem os comportamentos aceitáveis para os agentes organizacionais; neste sentido são negativos, proibitivos. Buscam estabelecer fronteiras na busca de oportunidades, minimizando riscos. Podem tomar a forma de códigos de conduta, códigos de ética, regras e sanções. São usados para proteger segredos organizacionais, reputação e complicações legais. Muito comumente, são estabelecidos após um incidente ético próprio, de organizações próximas ou de grandes escândalos. Embora aparentemente contraditório, os sistemas de limites libertam os decisores na medida em que deixa claro quais comportamentos não são tolerados. Um sistema de limites impreciso, não declarado, emperra a ação na medida em que os agentes organizacionais não têm clareza de quais as ações possíveis realizar: “regras protegem aqueles que estão sujeitos a elas [...] são meios de preservar a autonomia e liberdade do grupo” (Perrow apud SIMONS, 1995). Quando regras não são claras “os superiores os mantêm [os subordinados] sujeitos a incontáveis regras não-escritas ... o resultado é incerteza e relutância para agir” (SIMONS, 1995, p.53).

2.3.3 Sistemas de Controle Diagnóstico

São os sistemas tradicionais de controle de gestão, de *feedback*. Possuem caráter restritivo, a fim de evitar desvios. Três características os diferenciam: a possibilidade de medir os resultados; a existência de padrões prévios e a possibilidade de corrigir os desvios. Exemplos são orçamentos e os sistemas de custo-padrão, entre outros. Por monitorarem os resultados ou saídas da organização, sistemas de controle diagnóstico são essenciais para implementar estratégias pretendidas. Focam nas variáveis críticas de desempenho - aquelas que garantem a implementação com sucesso de uma estratégia pretendida.

2.3.4 Sistemas de Controle Interativo

Inversamente ao sistema de controle diagnóstico, os sistemas de controle interativo estimulam a procura e o aprendizado, potencializando estratégias emergentes. Monitora incertezas estratégicas ou ambientais, pressupostos que caso se alterem afetam as premissas fundamentais da estratégia. São operados modo subjetiva e informalmente, através de experiências estratégicas, acompanhamento de sinais de mercado, compartilhamento de experiências e percepções, discussões e outros. A primeira tarefa de um processo de controle estratégico talvez seja manter as premissas sob controle (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987). A intensidade e a forma de uso destes sistemas variará com o tempo e a situação estratégica da organização. Em momentos de crise, estes instrumentos são mais importantes e de uso mais intenso, pois a organização está em mudanças, redefinindo orientações.

2.4 Balanceando as variáveis

Controles de gestão possuem aspectos estimulantes e restritivos. Organizações precisam balancear seu uso ao longo do tempo, conforme o contexto, e ao longo da própria organização. A intensidade e as características dos controles variam – são utilizados diferentes controles em diferentes momentos e diferentes locais na organização: “balancear controle e aprendizagem é crítico para gerenciar a tensão entre eficiência e inovação” (SIMONS, 1995, p.21). Um dos principais objetivos do balanceamento destes controles é equilibrar a busca de oportunidades, virtualmente ilimitadas, com a atenção limitada que pode ser dada.

2.5 O Controle Estratégico de Custos e as Alavancas de Controle

O modelo das alavancas de controle é coerente com a proposta de Shank e Govindarajan (1997) de temas na *gestão estratégica de custos* - análise de cadeia de valor, de posicionamento estratégico e de direcionadores de custo. No entanto, ela é mais abrangente, pois sugere o monitoramento de aspectos indiretos e não só de aspectos objetivos e quantitativos. Porém, as alavancas de controle, como originalmente propostas, interessam-se

somente com controles formalmente estabelecidos, limitação reconhecida por Simons (1995) e transposta neste trabalho pela observação de aspectos informais.

Os controles de custos podem, então, ser entendidos como inseridos dentro do controle de gestão. Especificamente, aqueles relacionados com a estratégia, podem ser considerados parte do controle estratégico. Este subconjunto de controles de custos, inseridos no controle estratégico é chamado de Controle Estratégico de Custos (CEC). O CEC é um conjunto de controles formais e informais de custos e seus direcionadores e causas, que suporta a estratégia da organização, através do uso de indicadores quantitativos e qualitativos e de medidas subjetivas e sócio-comportamentais, tomadas nos ambientes interno e externo. O CEC incorpora em seu desenho e operação os valores da organização e deve considerar tanto o ambiente externo como a estrutura organizacional. Ele pode ser mais bem entendido quando inserido na proposta das alavancas de controle (Figura 1). Para identificar a existência do CEC, isto é, da relação entre a estratégia praticada e os controles de custos da organização, é a seguir proposto um modelo de pesquisa.

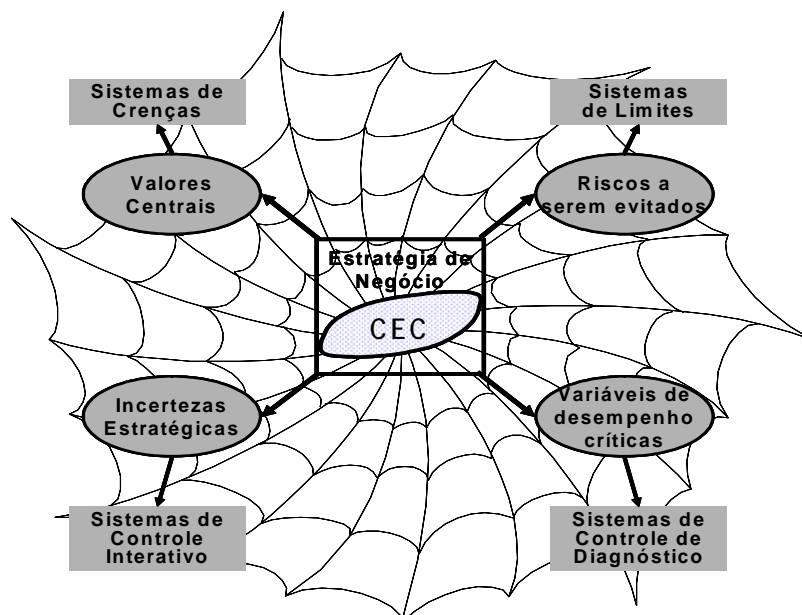


Figura 1 - O CEC inserido no Modelo de Simon

3. O Modelo de Pesquisa Proposto

O modelo de pesquisa proposto visa evidenciar como se dá a relação entre os controles de custos e a estratégia. Para tanto, em um primeiro momento, o modelo fornece meios para se identificar a estratégia praticada da organização. Num segundo momento, categorias de pesquisa possibilitam compreender como os controles de custos estão relacionados à estratégia e, conseqüentemente, permite analisá-las frente às *alavancas de controle*.

3.1 Variável Contingencial: Escolhas Estratégicas

As escolhas estratégicas envolvem a missão da unidade de negócio, as definições de estratégias a serem perseguidas e suas dimensões competitivas. A seguir, são apresentadas algumas características que identificam as escolhas estratégicas consideradas neste trabalho.

3.1.1 A abordagem das estratégias genéricas ou da posição estratégica

Porter (1992) propõe três tipos de estratégias genéricas: custo, diferenciação e enfoque. Estas estratégias podem estar baseadas em dois tipos de vantagens: custo e diferenciação, que podem possuir um alvo amplo ou estreito (dando origem ao enfoque).

3.1.2 A abordagem de configuração organizacional ou de tipologia estratégica

Miles e Snow (1978) propõem uma tipologia estratégica consistindo de três categorias: defensores, prospectores e analistas. Nestas, há a busca pelo alinhamento entre seus

elementos: estratégia, tecnologia, estrutura e processos. A organização é vista como um todo, integrada dinamicamente com seu ambiente. Uma quarta categoria, *reativos*, consiste em falha estratégica: inconsistências entre os elementos do modelo, inviabilizam a organização.

3.1.3 A Abordagem da missão estratégica da unidade de negócios

A missão da unidade de negócios (HOFER; SCHENDEL, 1978), consiste em uma análise de *trade-offs* entre crescimento da participação de mercado e ganhos de curto prazo. A missão pode consistir de: *Construir* - aumentar participação de mercado, mesmo reduzindo ganhos de curto prazo; *Manter* - proteger posição de mercado, com ganho de curto prazo razoável; *Colher* - aumentar ganhos de curto prazo, mesmo perdendo mercado; *Desinvestir* - obter os maiores ganhos possíveis no curto prazo, enquanto se retira ou repassa o negócio.

3.1.4 A abordagem da vantagem baseada em recursos

Para a Barney (1991), a vantagem competitiva sustentável deve ser obtida através de recursos estrategicamente relevantes, sendo os recursos internos vitais para alcançá-la. Estudos empíricos recentes (ENDERSON; MITCHELL, 1997) sugerem que ambas - estratégia competitiva e vantagem baseada em recursos - são determinantes para a performance da organização. Barney (1991) propõe que os recursos estratégicos, para serem promotores de vantagem competitiva sustentável na organização, apresentem as seguintes características: devem ter *valor*, ou seja, promover que a empresa crie e estabeleça estratégias que melhorem a sua eficácia e a sua eficiência; devem ser *raros* entre as empresas do segmento de competitividade atual ou aquelas com potencial competitivo; devem ser *não imitáveis* e devem ser *não substituíveis* por outro recurso que possibilite mesma estratégia.

3.1.5A integração das abordagens estratégicas

Langfield-Smith (1997) apresenta um agrupamento de categorias de estratégias, sugerindo haveria similitude entre *construir*, *diferenciação* e *prospectores* e entre *colher* ou *manter*, *liderança em custo* e *defensores*. A partir deste modelo realiza-se a integração de escolhas estratégicas das propostas abordadas, permitindo identificar o posicionamento estratégico da unidade de negócios. Partiu-se do modelo de posicionamento estratégico (PORTER, 1992) e buscou-se, tanto quanto possível, incorporar as demais propostas.

3.2 Variável Dependente: CEC

A variável dependente deste estudo é o CEC - um subconjunto de controles do CMS, com características próprias, que pode ser utilizado para apoiar a estratégia da organização. Este subconjunto pode ser observado através de relatórios orais e escritos, tipos de atividades desenvolvidas, pessoas envolvidas na sua operação, procedimentos e comportamento dos agentes organizacionais, entre outros aspectos.

3.3 Questão de estudo: Como a Estratégia Praticada da organização influencia o CEC e é influenciado por este?

Buscar-se-á identificar a relação entre o CEC e a *estratégia praticada* da organização. O modelo proposto pode ser parcialmente validado a partir de pesquisas bibliográficas e de campo, aprimorando-o a partir destas investigações. A seguir são apresentadas as proposições de pesquisa e seus elementos, permitindo identificar o CEC nas organizações.

3.3.1 Proposição 1: O CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização.

A estratégia concerne às principais escolhas de uma organização, inclusive do que não fazer (PORTER, 1996). Também consiste do compromisso de recursos com as escolhas (PORTER, 1992; LORINO; TARONDEAU, 1998). A escolha de quais *recursos* comprometer e conseqüentemente quais monitorar faz parte do conjunto de decisões estratégicas. É esperado que o CEC vá ser influenciado pelas estratégias escolhidas pela organização, ao preferir o monitoramento de determinados recursos em detrimento de outros.

Outra forma de entender o comportamento de custos e suas causas é buscar analisar os *direcionadores de custos* (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, PORTER, 1992). As escolhas que a organização faz em termos desses pode definir a priori os elementos de custos cujo monitoramento é mais importante.

Fatores críticos de sucesso ou *Dimensões Competitivas* influenciam o CEC, pois definem os principais direcionadores na redução de custos, estabelecendo seu foco (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). Ademais, o valor de uma informação é contingente em relação à importância de uma dimensão competitiva (DAVILA, 2000). O foco do CEC estará direcionado para o monitoramento das dimensões competitivas mais significativas.

O nível de *detalhamento* de um sistema de custos depende do uso que se faz do mesmo. Pode ser que um sistema de custos com finalidade estratégica tenha maior simplicidade que um sistema com fins contábeis (COOPER; SLAGMULDER, 1999) ou, inversamente, que tenha maior detalhamento (CUNNINGHAM, 1992).

A *percepção* dos agentes organizacionais sobre a estratégia é fundamental, na medida em que estes é que de fato a implementarão. Uma das razões pela qual a estratégia realizada pode diferir da deliberada está ligada à percepção dos gestores (NORREKLIT, 2000).

Sendo os agentes organizacionais entes ativos, é esperado que busquem exercer *influência* sobre o projeto dos Sistemas de Avaliação de Desempenho (SAD) na direção da estratégia que eles acreditam ser a verdadeira ou a mais indicada (MINTZBERG et al., 2000).

Da mesma forma, as *incertezas estratégicas* (SIMONS, 1995) monitoradas pelos principais executivos pode fornecer indícios do tipo de estratégia que a organização segue. Estes tenderão a dedicar mais atenção àquelas variáveis ambientais, ligadas aos pressupostos básicos da estratégia corrente, que acreditam poder impactá-la de forma mais significativa.

Os SAD sofrem *evolução* com o tempo. Deve-se avaliar se eles representam a estratégia atualmente praticada, parcial ou totalmente, e quais de seus elementos estão ligados a um momento diferente no tempo. É possível que um SAD e seus elementos estejam desenhados para contemplar uma estratégia anterior, uma estratégia atual, ou mesmo futura.

A escolha de instrumentos gerenciais para apoio à decisão tende a ser feita em função dos *propósitos* de seu uso. Em contextos diferentes, os mesmos instrumentos podem fornecer resultados mais ou menos adequados aos propósitos da medição.

Os objetivos e atividades desenvolvidas pelo CEC poderão diferir daquelas desempenhadas com fins contábeis, esperando-se que o *pessoal* envolvido vá diferir (CUNNINGHAM, 1992).

Relatórios exprimem características dos sistemas de custo. A periodicidade de sua geração fornece indicativos do seu uso e eventual vínculo com a estratégia. Relatórios para fins contábeis possuem precisão elevada; em termos gerenciais, isto não é necessário, podendo haver certa discrepância entre o custo total apurado e o custo total estimado (KAPLAN; COOPER, 1998) mesmo que se tenha que usar certo grau de subjetividade.

Como consequência da rigidez legal, sistemas de custos com fins contábeis oferecem baixa *flexibilidade* ao usuário, entendida como a possibilidade de alterar parâmetros do sistema. Sistemas de custos com fins estratégicos podem oferecer flexibilidade aos usuários, permitindo inclusive simulações que consistem em valiosa ferramenta gerencial.

O tipo de *acesso* dado ao pessoal que opera o sistema, ou seja, o tipo de informações que são postas disponíveis conforme o nível hierárquico do pessoal.

3.3.2 Proposição 2: O CEC pode influenciar as Decisões Estratégicas da Organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do CEC existente.

Os *sistemas de avaliação de desempenho* influenciam o comportamento dos agentes organizacionais e estes irão refletir na sua prática as medidas de desempenho prioritárias (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995, SIMONS, 1995, WHITE, 1996). Assim, é esperado que estratégias efetivamente implementadas sejam influenciadas por estes. O CEC é um sistema de avaliação de desempenho da organização como um todo e de seus agentes. É aceito que o que se obtém em uma organização é o que se mede (ECCLES, 1991, SIMONS, 1995, NORREKLIT, 2000). Como os sistemas de avaliação de desempenho têm um papel fundamental em induzir o comportamento dos agentes organizacionais (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995, SIMONS, 1995, WHITE, 1996), é esperado que a estratégia resultante seja influenciada por esses. Estimulando as pessoas a agir em consonância com um determinado sistema de medição pode determinar a estratégia efetivamente realizada.

O Quadro 1 apresenta um resumo geral da metodologia discutida.

elemento	descrição			
questão de estudo	como a estratégia praticada da organização influencia o cec e é influenciado por este?			
variável contingencial: Estratégia	Características			
	propaganda e publicidade declaração de estratégia práticas estratégicas diárias	funções organizacionais críticas inovação visão do mercado	lucratividade aspectos simbólicos	percepção dos executivos iniciativas estratégicas
variável dependente	CEC			
proposições	O CEC é influenciado pela estratégia praticada de tal forma que os controles usados com fins estratégicos refletem e apoiam a estratégia praticada da organização.		O CEC pode influenciar as decisões estratégicas da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente, as características do CEC existente.	
unidade de análise	relação entre o CEC e estratégia			
categorias	<ul style="list-style-type: none"> ▪ monitoramento de dimensões competitivas ▪ percepção dos agentes organizacionais ▪ níveis de acesso a informações (sistema) ▪ influência do cec sobre a estratégia ▪ propósito de uso de instrumentos ▪ influência dos agentes sobre desenho do cec 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ atividades desenvolvidas ▪ características dos relatórios ▪ direcionadores de custos ▪ monitoramento de recursos 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ incertezas estratégicas ▪ evolução ▪ flexibilidade ▪ pessoal envolvido ▪ detalhamento 	
coleta de dados	entrevistas com gerentes arquivos de registros documentos e artefatos simbólicos: declarações de missão, visão, valores, etc.	documentos internos documentos externos		

Quadro 1 - Visão geral da metodologia

4 Breves Considerações Metodológicas

Este trabalho incluiu as seguintes etapas de pesquisa: revisão da literatura sobre controle de gestão e custos; desenvolvimento de modelo de pesquisa, a partir da seção anterior; aplicação do modelo em uma organização, através de estudo e análise de caso. As táticas usadas nesta pesquisa para reforçar sua validade e confiabilidade (YIN, 1994) foram: múltiplas fontes de evidência, anotadas e gravadas, e comparadas com documentos internos e externos e com a observação direta; observação participante (presença em reuniões); artefatos físicos (instalações, uniformes, materiais) e documentos externos (revistas, jornais, entre outros); revisão do relatório por informantes-chave; análise de outras possíveis interferências (foram analisadas possíveis interferências como momento, ambiente e mudanças realizadas); técnicas de anotações - por exemplo, na empresa analisada a opinião do gerente-geral sobre regras comerciais foi anotada e depois confrontada com a opinião do gerente comercial.

O trabalho de entrevistas na empresa durou cerca de nove horas, sendo gasto quatro vezes esse tempo nas transcrições, no período de junho a agosto de 2003. Foram entrevistados o presidente, o diretor financeiro (essas duas pessoas também acionistas), o gerente geral, o gerente comercial, a encarregada do financeiro e a supervisora comercial. O pesquisador teve amplo acesso a dados da empresa: foram consultados materiais de divulgação, dados financeiros e operacionais, o site da empresa e outros relatórios impressos e eletrônicos e visitadas as três sedes da empresa.

O modelo de pesquisa havia sido aplicado anteriormente em outra empresa, servindo como pesquisa-piloto e tendo sido ajustado a partir desta experiência. Os dados e informações obtidos foram confrontados com o modelo das Alavancas de Controle e interpretados dentro de sua perspectiva, conforme pode ser visto a seguir.

5. O Estudo de Caso

A Pedrozo Sistemas de Segurança é uma empresa que atua nas áreas de vigilância, portaria, monitoramento e ensino na área de segurança. Fundada em outubro de 1972, tem como acionistas dois irmãos, sendo o mais velho o fundador. A empresa possui em torno de cinco mil funcionários. A sede corporativa está localizada em Sapiranga - RS. Os principais negócios são *vigilância e portaria*.

5.1 A estratégia

A opção estratégica da organização, na visão de Porter, não é clara. Uma das principais razões para isso pode ser a razoável distância de visão estratégica entre os dois acionistas. Enquanto o primeiro tem foco de atuação em *diferenciação*, com visão externa, oferta de serviços e novidades, o segundo tem visão interna, em redução de custos (de forma quase indiscriminada). Este último tem enorme dificuldade em reconhecer a existência e necessidade de burocracia: "Mas sr diretor, antes nós tínhamos 300 clientes; hoje temos 1800 clientes" (palavras do Gerente-Geral, tentando justificar o aumento do pessoal administrativo)

Em relação à lucratividade, há tendência em escolher investimentos de mais longo prazo, mesmo que não associados diretamente às demandas dos clientes. No entanto, chama a atenção o fato de que um funcionário de nível de supervisão ter marcado a lucratividade de curto prazo como opção. Embora seja um caso isolado e trate-se de pessoa ligada à tesouraria, pode ser interessante avaliar-se até que ponto as visões de lucratividade da gerência e da direção estão bem claras para o restante da organização.

Os investimentos em propaganda e publicidade são focados na relação custo/ benefício – o alcance da publicidade proporcional ao valor gasto. As características mais exploradas são vinculadas à marca/ credibilidade da empresa.

Os executivos tendem a dizer que a empresa tem *inovação* de baixa a média, em termos de produtos. O que ocorre de fato é que a empresa não cria produtos; o máximo que faz é lançar na frente ou entre os primeiros competidores, produtos já existentes ou já conhecidos em outras regiões.

As principais iniciativas estratégicas estão vinculadas a três temas: redução de custos e desperdícios, aumento de qualidade e satisfação de clientes. A primeira, pelas declarações colhidas, é mais focada na redução de desperdícios do que de custos (e provavelmente uma situação momentânea). A empresa cresceu significativamente (principalmente nos últimos dois anos) e necessita de estruturação. A opinião entre os principais executivos, é que mais que altos custos, tem-se muitos desperdícios. Historicamente tem havido bastante liberalidade. Evidências disto podem ser destacadas: a liberalidade para despesas de locomoção e de viagem; a ausência de uma área de compras – as compras são feitas por cada setor, de forma autônoma. Isso ocorria tanto para compras de pequeno valor (p.ex., material de expediente) como para valores elevados (p.ex, computadores e até mesmo veículos);

O foco das práticas estratégicas diárias está no cumprimento dos padrões de eficiência. Isso pode ser decorrência, principalmente, do interesse em prestar um bom serviço e em manter a credibilidade da empresa. Adicionalmente, por ser um setor sujeito a uma significativa legislação, descumprimento de regras pode gerar complicações legais.

Em termos das funções organizacionais mais importantes atualmente na organização, há tendência em focar na operação e em aspectos contábeis e financeiros. Isto de certa forma reforça a percepção de atender o cliente, no sentido de manter a credibilidade da empresa:

"ontem teve um caso de sucesso. O cliente [...] falou assim: 'a minha filha estava brincando e eu disse não aperta aí. A minha filha apertou e de repente surgiram três viaturas em frente da minha casa'. Daí este é um cliente encantado. É isto que a gente tenta passar: que quando ele precisar ele apertou aquele botãozinho e ele vai funcionar" (gerente-geral).

Um aspecto intrigante foi alguns executivos destacarem fortemente as funções contábil e financeira como as mais importantes. Em parte, isso pode ser explicado por que tais visões são do presidente e do gerente comercial, que têm posturas mais visionárias e externas, bem menos atentas com aspectos de custos e de estrutura. São pessoas muito intuitivas e que, freqüentemente, têm que se sujeitar a uma análise mais racional dos investimentos.

Em termos de situação desejada os executivos são quase unânimes em eleger o *planejamento* como principal função. Isso se dá por que atualmente se trabalha quase sempre em ações emergenciais ("apagar incêndios", nas palavras de um executivo). Em segundo lugar, reforçando a visão de "atendimento/ credibilidade", a *operação* foi escolhida como importante. O que desponta é que a contabilidade/ finanças tem hoje importância maior do que o desejável, em vista da falta de sistematização/ estruturação. Idealmente, essa importância seria diminuída por informações que permitissem agir de forma planejada.

É evidente na empresa o cuidado com a apresentação. Mesmo pessoas de atividades de apoio usam uniformes e sinais de identificação com a empresa (bottons e adesivos, entre outros). Existe também certo clima familiar. Por exemplo, a presença comum de membros da família dos acionistas, mesmo que não diretamente envolvidos com a empresa. A todo o momento, as pessoas se reportam à história da Pedrozo: tradição, credibilidade, segurança no serviço prestado. Isto é bastante claro para as pessoas na organização e cria um senso de direção. Um dos motivos exógenos para tanto é alta taxa de entrada e mortalidade do setor, além de haver muitas empresas que não são consideradas sérias ("picaretas", vulgarmente). O setor se caracteriza pela fácil entrada e uma elevada informalidade, principalmente dos entrantes. Esta última característica se evidencia pela sonegação existente, abertura e fechamento ilegal de empresas e falências não explicadas.

5.2 Análise da Estratégia

De uma forma geral, a Pedrozo pode ser enquadrada como tendo posição de *diferenciação*, baseada em *imagem, aparência e segurança*. A empresa prefere incorrer em alguns custos imprevistos antes que afetar sua imagem junto ao cliente. No entanto, o uso do custo para apreçamento seria mais compatível com uma posição estratégica de liderança em custo. O custo é usado para formação do preço, mas, e isso de certa forma reforça a posição de diferenciação, é desconsiderado se para vender o produto for necessário adotar outro preço.

Do ponto de vista de *configuração organizacional*, pode ser considerada *analista*. Dois dos conceitos mais repetidos na empresa são *crescimento* e *equilíbrio*. A empresa não trabalha com os menores preços do mercado – a atenção à eficiência visa muito mais à manutenção da qualidade (entendida como *segurança* e *imagem*). Também não há foco em inovar, nem ser o primeiro em lançar produtos. Evidência de busca de crescimento estável tem sido o cuidado em entrar em novos mercados, embora haja algumas ações isoladas de ousadia. Em termos do estágio do ciclo adaptativo, a empresa se encontra no "problema de engenharia", embora algumas situações indicam uma futura migração para o "problema administrativo". Mas são ações mais isoladas e internas.

Em termos de *missão estratégica*, os principais negócios (*vigilância* e *portaria*) estão em situação de *colher*. Tem pequeno crescimento e elevada parcela de mercado. O negócio *monitoramento via satélite* ainda precisa fortes investimentos (sendo, inclusive motivo de conflitos entre os acionistas e executivos), caracterizando-se como *construir*.

Na abordagem da *vantagem baseada em recursos*, realçam-se como importantes fontes a *tradição* da empresa e o *envolvimento da força de trabalho*. Das características necessárias para um recurso ser estrategicamente relevante pode se destacar:

- Valor: a *imagem/ credibilidade* da organização é tida como geradora de vantagem em negociações, embora nem sempre isso ocorra; será considerado valioso por aqueles clientes que priorizam a idoneidade das empresas.
- Imperfeitamente Imitável: a imagem da empresa é imperfeitamente imitável, pois é dependente da história, tem causas ambíguas e complexidade social. Mesmo o *envolvimento da força de trabalho* tem esses componentes, pois existe forte identificação com a empresa, principalmente entre aqueles mais próximos dos acionistas, inclusive com relações familiares e de amizade.
- Raridade: Neste item há a maior fraqueza, pois também existem concorrentes que têm *imagem* de credibilidade no mercado, embora diferentes em cada segmento. Não há um grande número de concorrentes por segmento (normalmente um ou dois) com o mesmo recurso (*imagem*), o que fornece uma vantagem importante, mas não exclusiva. Já com relação ao *envolvimento da força de trabalho*, os relatos de funcionários que atuaram em outras empresas indicam que esse recurso é exclusividade da Pedrozo, no setor.
- Substituibilidade: A *imagem* é dificilmente substituível, embora no caso de *monitoramento por satélite*, o uso de tecnologia de ponta, mais a associação a um esportista, sem tradição no setor (Nelson Piquet), forneceu a este concorrente condições de entrar no mercado, assumindo em pequeno tempo a condição de líder. No entanto, isso reforça a idéia de que *imagem* pode ser *estrategicamente relevante*, embora nesse caso tenha sido construída de forma diferente dos tradicionais competidores desse mercado.

5.3 Descrição dos dados

A seguir são apresentados os principais dados encontrados para o caso, organizados por categorias de pesquisa.

Monitoramento de dimensões competitivas

As dimensões competitivas que mais se destacam (*imagem*, *aparência* e *segurança*) não são monitoradas pelos controles de custos. Há algum controle de outros aspectos (*qualidade*, *receitas*), mas sem sistematização, embora haja o reconhecimento de que seja isso necessário. Há forte dedicação do diretor financeiro para ações que cortem custos, mas de forma completamente assistemática e aleatória (reagindo por *espasmos*), sem identificação de prioridades, atuando, quando muito, em sintomas, nunca em causas. De fato, há pouquíssima atuação em custos – busca se atuar em *deseMBOLSO*, e, mesmo nesse caso, sem muito sucesso.

Um aspecto interessante de ressaltar pode ser visto a partir da afirmação do gerente comercial- “As informações não circulam”. De fato, as informações de nível gerencial e estratégico não circulam por que inexistem. O que se pode obter, de forma desorganizada, são informações operacionais (quanto e para quem pagar, saldos e disponibilidades, etc), sem nenhuma análise e, muitas vezes, sem a possibilidade de realizarem-se estratificações, cruzamentos, por exemplo. É mais adequado dizer que existem *dados* operacionais.

Há um reconhecimento entre os principais executivos (com exceção de um dos acionistas) da necessidade de maior sistematização dos controles e informações. Parcialmente, pode ser explicado pela situação geral do ambiente competitivo (há certo “amadorismo” no setor) e pelo histórico da empresa, incluindo seu forte crescimento nos últimos anos. Mas há dificuldade em se convencer um dos acionistas da necessidade de maior burocracia: “Eu controlo tudo aqui, nesse pedacinho de papel” (diretor financeiro mostrando um pedaço de fita de papel, com cerca de 5cm, onde ele resume o movimento financeiro do período).

Percepção dos agentes organizacionais acerca do que é estratégia, influenciando a operação do CEC

Os controles de custos refletem a estratégia e a postura da empresa. A falta de clareza estratégica da Pedrozo reflete-se nos controles de custos, que, ou inexitem ou são assistemáticos. Ainda assim, eles apóiam aquilo que se usa chamar de *qualidade* na empresa. Por exemplo, “primeiro se atende, depois se vê o custo [...] agradar o cliente – tem que se sentir seguro com a Pedrozo – o custo faz parte do atendimento” (diretor financeiro).

Monitoramento de Direcionadores de Custo

Não há concordância na empresa em relação aos principais direcionadores de custos. No entanto, a *escala* e a *configuração do produto* são os maiores determinantes dos custos. O primeiro, pelo fato de que a estrutura fixa pode ser bastante compartilhada, gerando os chamados *ganhos de escala*. O segundo, porque a maioria dos serviços tem uma parcela considerável de personalização, implicando elevada variabilidade dos custos de atendimento ao cliente. De qualquer forma, não há, em nível estratégico, controle desses custos.

Monitoramento de recursos

Em relação aos recursos, o mais monitorado é o custo de pessoal, como tradicionalmente ocorre. Ainda assim, é feito de forma agregada e histórica. Sabe-se e fala-se em *total da folha*. Embora um dos executivos – o presidente (também acionista) fale em maior controle dos custos de pessoal operacional, não se encontraram evidências disso.

Um aspecto que exige muita atenção do gerente geral é o *custo de capital*. Existem freqüentemente custos de capital (principalmente juros de empréstimos *emergenciais*-cobertura de capital de giro) em função de falta de planejamento financeiro.

Incertezas Estratégicas

Neste tópico há, inesperadamente, muita atenção. Os principais executivos monitoram permanentemente o ambiente, tentando identificar mudanças em variáveis ambientais que possam afetar o desempenho da empresa em médio e longo prazos. Destacam-se, neste aspectos: *risco de moratória dos poderes estaduais* (boa parte dos contratos do setor); *aspectos legais* (regulamentações sobre aquisição e porte de armas, segurança privada e temas correlatos); *tecnologia* (p.ex, infovias e sensoriamento remoto); *concorrentes e novos entrantes* (histórico do setor, baixas barreiras de entrada e natureza dos serviços prestados); *segurança pública* (visto como concorrente ou complementar).

Propósito do uso dos instrumentos do CEC

Os poucos controles de custos (principalmente relatórios) são usados basicamente para formação de preço de venda e, ainda assim, a partir de um fator multiplicador (o chamado Fk), aplicado sobre a mão-de-obra. Outro uso é para acompanhar o *realizado*, investigando, de forma assistemática, variações significativas nos desembolsos realizados. Esta investigação se dá por rubricas e somente sobre dados históricos.

Atividades desenvolvidas

Como resultado do início da estruturação, alguns relatórios de custo, além do *relatório de custo total*, estão sendo feitos. Citam-se os *relatórios de custo direto por filial, por viatura e por cliente* (alguns dos mais significativos). Ademais, passaram a existir regras comerciais mais estritas, buscando-se coibir exageros em viagens, estadias e despesas correlatas.

Pessoal envolvido

Não há claramente um perfil preferencial para o pessoal. Mas, chama a atenção o histórico *militar* dos empregados, principalmente aqueles envolvidos com a operação. Muitos destes prestaram serviço militar além do obrigatório. Por exemplo, o gerente geral prestou quase oito anos de serviço militar. Parcialmente, isso pode ser explicado por que a empresa atua em segurança, setor tradicionalmente entendido como tendo caráter militar ou policial.

Nível de acesso do pessoal ao sistema

De forma geral, as informações, principalmente financeiras, são restritas. Não há critérios claros para maior abertura de informações. Algumas informações de custos são repassadas, mas somente para as pessoas que comandam a organização. Neste grupo estão os dois acionistas, o gerente geral, o gerente comercial, a supervisora comercial (tida como pessoa de confiança da família) e, de certa forma, a encarregada de contas a pagar. Essa última se justifica, como largamente abordado nesse texto, pela atuação de controle financeiro somente sobre desembolsos. Uma das justificativas para a forte restrição aos dados é a dita alta rotatividade de pessoal, inclusive entre concorrentes.

Nível de detalhamento do sistema

De forma geral, não há diferentes aberturas para as informações. Eventualmente, com grande esforço, são preparados relatórios de custos de contratos, com dados não confiáveis. Os poucos relatórios de custos existentes têm caráter fortemente contábil, com valores somente em nível extremamente agregado. Não são gerados relatórios para apoio à estratégia e mesmo os de apoio gerencial são muito deficientes.

Flexibilidade

Os gestores manifestaram o entendimento de que existe flexibilidade para a montagem de controles. No entanto, essa percepção, embora parcialmente correta, é incompleta. Há flexibilidade, na medida em que cada executivo pode gerar os dados que quiser e, inclusive, tomar decisões sobre eles. Essa flexibilidade é decorrente da quase total falta de controle sobre os dados, em nível executivo.

Evolução do CEC ao longo do tempo

Os poucos controles usados são herança de um antigo setor de controladoria, existente até há pouco tempo. Há a crença de que os sistemas construídos por esse setor acabaram sendo perniciosos, pois mantiveram o conhecimento de sua mecânica de funcionamento restrito a uma só pessoa que acabava tendo todo o poder de decisão, sobrepujando inclusive os acionistas. Mesmo as planilhas de custos e pagamentos hoje utilizadas são fruto dessa época e não são questionadas sua adequação, utilidade e lógica constitutiva. Exemplificando, "Não se sabe o terreno que está pisando" (presidente); "Só se sabe quanto eu ganho e quanto eu gasto – é uma herança de uma contabilidade de armazém" (gerente comercial).

Proposição 2: O CEC pode influenciar as decisões estratégicas da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do CEC existente.

Há a crença de que melhores informações de custo permitiriam ter-se postura mais ativa no ambiente competitivo. Essas informações ofereceriam orientações que poderiam dar mais seletividade às ações. Além disso, melhores informações e um conjunto de controles de custos mais estruturados permitiriam "gerenciar através dos números – dizer onde se está indo – ter o futuro antes" (presidente). Também permitiriam "deixar a empresa mais dentro da realidade – a realidade pode ser muito dura" (diretor financeiro). Hoje, parafraseando *Le Corbusier* (reconhecido autor em arquitetura), *a estratégia segue o caixa*. Muitas decisões são tomadas sem firme convicção da realidade, prevalecendo a opinião da pessoa com maior poder (implícito ou explícito) ou maior capacidade de convencimento (retórica).

5.4 Discussão do Caso frente às Alavancas de Controle

O Sistema de Crenças

Não há formalização das crenças na Pedrozo. Além disso, há certa contradição no negócio na medida em que os dois acionistas possuem visões quase antagônicas em relação à estratégia do mesmo. O presidente tem uma postura de busca por diferenciação, enquanto o diretor financeiro, busca de forma incessante a liderança em custos. Embora aparentemente paradoxal isto não gera paralisia na organização, mas, ao contrário, busca inconseqüente de negócios, e ações gerenciais e estratégicas inconsistentes. Também as freqüentes contradições

entre o discurso e a prática criam confusão entre os agentes organizacionais, fazendo com que a empresa gaste muito tempo para esclarecer conflitos e pseudoconflitos.

Por exemplo, uma parte da organização se direciona para atender clientes privados, oferecendo um serviço de qualidade e preço superiores, com equipamentos e instalações de boa qualidade, boa apresentação, processos bem definidos e ótimo atendimento. Outra parte, no entanto, se direciona para atender clientes públicos, onde o principal fator competitivo é o custo do produto, mas usa a mesma estrutura e os mesmos processos. Embora seja possível atuar nos dois mercados, seria necessário definir diferentes unidades de negócio, com a respectiva arquitetura organizacional adequada para cada caso.

Algumas crenças poderiam ser formalizadas e difundidas de forma mais estruturada na organização. Por exemplo, conforme percebido em várias declarações, há uma busca por atender bem o cliente, mesmo que isto gere, em um primeiro momento, custos. Inclusive o diretor financeiro, que possui forte foco em custos (principalmente reduções), afirma que "primeiro se atende o cliente, depois se vê o custo".

O Sistema de Limites

Na Pedrozo os limites podem ser categorizados em duas situações: no primeiro caso, estão aqueles vinculados às questões de legislação (principalmente ligadas a porte de armas, e outros regulamentos deste tipo) e de ética junto aos clientes. Nestes, a empresa atua de forma rígida, pois entende que deslizos podem manchar sua reputação e, de forma concreta, inviabilizar legalmente sua operação. Por exemplo, a Escola de Segurança é fiscalizada pela Polícia Federal, de tal forma que problemas que ocorram nessa unidade podem ensejar seu fechamento por este órgão. Questões de custos neste caso são tratadas com maior cuidado. Estas regras estão mais próximas do que Simons (1995) chama de *limites de conduta*.

No outro caso estão os *limites estratégicos*, relacionados às questões de busca e exploração de novas oportunidades de negócio e de decisões gerenciais com reflexo sobre a estratégia. Por exemplo, recentemente um dos executivos assumiu compromisso de prestação de serviço em outro estado, onde a Pedrozo não possuía estrutura física, vencendo uma concorrência pelo preço. Este, não havia sido aprovado internamente e, concretamente, não cobre custos de operação e de instalação, gerando sério problema para a empresa.

O Controle Diagnóstico

Este sistema é, provavelmente, o mais frágil da Pedrozo. Grande parte das ações é tomada de forma esporádica, reativa e assistemática. A origem disto está na falta de estruturação de um controle de variáveis críticas.

As ações relativas a custo, principalmente restritivas, são tomadas após os gastos já terem sido executados, buscando-se impedir o desembolso. Ora, após a realização de um gasto por qualquer agente organizacional (formalmente autorizado ou não), à empresa resta honrá-lo, ainda que isto pudesse ser judicialmente discutido. No entanto, a repetição destes eventos gera desconforto organizacional e prejudica a imagem da Pedrozo junto aos fornecedores. Por exemplo, o sistema de pagamento: pela manhã, o encarregado de contas a pagar faz uma listagem dos pagamentos do dia e outra listagem com as posições financeiras. Em vista disto, o diretor-financeiro decide o que será pago. Frequentemente a pessoa que autorizou a despesa é chamada a explicar-se, através de um "ritual". Após isto, os pagamentos são realizados através de cheques, assinados um a um, com cópia via papel carbono.

A causa fundamental destes problemas encontra-se, sem dúvida, na falta de um *modelo de gestão de referência* e de seu respectivo *sistema de indicadores*. Como não há monitoramento sistemático de variáveis críticas, as ações são tomadas conforme o indicador apresentado em um eventual momento, por *qualquer* agente organizacional. A direção da empresa tende a acreditar nas primeiras informações apresentadas, independente da qualidade,

da oportunidade e da pessoa que o faça. Na seqüência, exige-se um grande esforço de negociação interna para a resolução dos mal-entendidos.

Por exemplo, houve uma *denúncia* de um gerente de nível médio de que o principal executivo teria autorizado, de forma irresponsável, gastos excessivos em propaganda, inclusive com a coleta de faturas para demonstrar este problema. Em um primeiro momento, a direção da empresa estimulou este conflito, acreditando ter encontrado um sério problema. Após muita discussão e a correta investigação sobre os valores, faturas e autorizações, verificou-se que a ação do executivo havia sido apropriada, inclusive com reduções de custos. Neste caso, conseqüências importantes foram sentidas, como paralisia gerencial, prejuízo da reputação do executivo, perda de tempo e desnecessários conflitos interpessoais.

A Pedrozo necessita estabelecer um modelo de gestão, com seu respectivo sistema de indicadores, que permita a tomada de decisões sobre informações relevantes, oportunas, estruturadas e confiáveis. Isto permitiria a empresa concentrar esforços em aspectos-chave da operação dos negócios, bem como avaliações adequadas sobre sua situação e, também, a possibilidade de monitoramento de informações confiáveis ao longo do tempo.

O Controle Interativo

O sistema de controle interativo está bem desenvolvido na Pedrozo. Os executivos, principalmente o *gerente-geral*, o presidente e o *gerente comercial* gastam boa parte de seu tempo em ações de monitoramento do ambiente. Há participação em reuniões de dirigentes de classe, acompanhamento de desdobramentos ambientais, conversas com outras personalidades influentes na área, entre outras ações.

5.5 Visão Geral das Alavancas na Pedrozo

Há claro desequilíbrio na utilização das alavancas de controle. As alavancas de caráter inspirador - *sistema de crenças* e *sistema de controle interativo* - estão supervalorizadas em relação às demais, gerando grande movimentação na busca de oportunidades. Também há falta de clareza acerca dos valores que são efetivamente válidos.

Por outro lado, as alavancas de caráter restritivo estão subvalorizadas, causando descontrole interno, desperdício, falta de alinhamento das ações e conflitos desnecessários. A pequena força que sistemas de caráter restritivo têm na Pedrozo faz com que várias ações sejam tomadas sem informações adequadas, muitas delas inconsistentes com os objetivos de longo prazo e contraditórias entre si. Isto reflete as decisões tomadas pela direção, em geral de forma impulsiva e intempestiva, sendo várias delas descontinuadas em curto prazo.

Se a estratégia da Pedrozo pode ser considerada de *diferenciação*, a tendência é que as ações (e seus investimentos associados) tenham retorno em prazo mais longo. Por outro lado, se a Pedrozo optasse por *liderança em custos*, descontinuar ações sem a correta finalização resulta em gastos desnecessários, sem o retorno esperado. Em qualquer situação a descontinuação resulta em perdas. Talvez a única situação em que descontinuar ações em curto prazo fosse aceitável seriam inovações, que após certo tempo, poderiam se mostrar desinteressantes. Mas não é o caso da Pedrozo, pois estas visam racionalização e estruturação.

6. Considerações Finais

O alinhamento do controle de gestão e, especificamente, dos controles de custos à estratégia tem sido reconhecido como um importante fator para o sucesso das organizações. No entanto, por se tratarem de temas complexos, ambos, estratégia e controle de gestão, sua relação é difícil de ser identificada e compreendida. Neste sentido, investigações e modelos de análise que permitam maior conhecimento e reflexão acerca desta relação trazem uma contribuição importante à pesquisa em ciências contábeis, administração e áreas correlatas.

Este artigo buscou contribuir com estes campos do conhecimento, ao propor a aplicação de uma estrutura de análise que permite compreender a relação entre a estratégia organizacional

e os controles de gestão, neste caso especificamente controles de custos. A estrutura utilizada evidenciou *como* as relações entre controles de custos e estratégia se dão. O Controle Estratégico de Custos pode ser entendido no contexto organizacional apoiando a estratégia e, com isto, contribuindo efetivamente para melhor desempenho e maior efetividade estratégica.

A estrutura utilizada pode oferecer valiosas contribuições aos pesquisadores e gestores, permitindo identificar como se dá o relacionamento entre controles de custo e estratégia, evidenciando lacunas e oportunidades de melhoria. Aos primeiros, expõe lacunas cognitivas, onde investigações científicas podem ser conduzidas, elevando o grau de conhecimento nesta área, carente de maior número de pesquisas, especialmente no Brasil. Aos gestores, permite evidenciar oportunidades de melhoria, podendo elevar significativamente o alinhamento entre controles de custos e estratégia organizacional, com reflexos positivos sobre o desempenho.

Referências

- AKAO, YOJI. Desdobramento das Diretrizes para o Sucesso do TQM. Porto Alegre: Bookman, 1997.
- BARNEY, J. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, n.17, v.1, 1991.
- COOPER, R; SLAGMULDER, R. Intelligent Cost System Design. *Strategic Finance*, June 1999, 1999.
- CUNNINGHAM, G.M. Management Control and Accounting Systems under Competitive Strategy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.5, No.2, pp. 85-102, 1992.
- DAVILA, T. An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems' Design in New Product Development. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.25, 2000, pp.383-408.
- ECCLES, R. The Performance Measurement Manifesto. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 1991, p.131-137.
- FEURER, R; CHAHARBAGHI, K. Performance Measurement in Strategic Change. *Benchmarking for Quality, Management & Technology*, Vol.2, No.2, 1995, pp.64-83.
- FRY T.D; STEELE, D.C; SALADIN, B.A. The Role of Management Accounting in the Development of a Manufacturing Strategy. *IJOPM*, vol.15, No12, 1995, p. 21-31.
- GOLDRATT, E.M. *A Síndrome do Palheiro - garimpando informação num oceano de dados*. São Paulo: Educator, 1992.
- GOMES, J.S; SALAS, J.M.A. *Controle de Gestão - uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas, 2ed, 1999.
- GOOLD, M; QUINN,J.J. The Paradox of Strategic Controls. *Strategic Management Journal*,V11, 1990, p.43-57.
- HENDERSON, R.; MITCHELL, W. The interactions of organisational and competitive influences on strategy and performance. *Strategic Management Journal*, v. 18, p. 5 – 14, Summer Special Issue, 1997.
- HOFER, C.W; SCHENDEL, D. *Strategy Formulation: analytical concepts*. St. Paul: West Publishing, 1978.
- KAPLAN, R. S; COOPER, R. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- LANGFIELD-SMITH, K. Management Control Systems: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.2, 1997, p.207-232.
- LORINO, P; TARONDEAU, J.C. De la stratégie aux Processus Stratégiques. *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1998, p.5-17.
- MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B; LAMPEL, J. *Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- NORREKLIT, H. The Balance on the Balanced Scorecard: a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, Vol.11, 2000, pp65-88.
- OTLEY, D. Performance Management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 1999, Vol.10, pp363-382.
- PORTER, M.E. *Vantagem Competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- PORTER, M.E. What Is Strategy? *Harvard Business Review*, Nov-Dec 1996, p.61-78.
- SCHREYÖGG, G; STEINMANN, H. Strategic Control: a new perspective. *Academy of Management Review*,

1987, Vol.12, No.1, p.91-103.

SHANK, J.K; GOVINDARAJAN, V. *A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Campus, 3ªed., 1997.

SIMONS, R. Accounting Control Systems and Business Strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.4, p.357-374, 1987. SIMONS, R. *Lever of Control: how managers use innovative control systems do drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School, 1995.

WHITE, G.P. A Survey and Taxonomy of Strategy-Related Performance Measures for Manufacturing. *IJOPM*, Vol. 16, No. 2, 1996, pp. 42-61.