

O IMPACTO DA REFORMA DO ESTADO SOBRE OS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM EMPRESAS BRASILEIRAS DURANTE O PERÍODO DE 1983 A 2003: ESTUDO DE NOVE CASOS

Josir Simeone Gomes¹
Andre Luis Martinewski²

Resumo

O presente estudo procurou analisar o impacto da a reforma do Estado brasileiro sobre os sistemas de controle gerencial de grandes empresas brasileiras. Para tanto, foram estudadas as mudanças ocorridas em nove grandes empresas que no início da década de 80 enquadravam-se na categoria de empresas estatais. Assim, foi investigada a existência e os componentes dos mecanismos de controle gerencial praticados por estas empresas, comparando-se os resultados com os achados obtidos por Gomes (1983). Os resultados alcançados no presente trabalho sugerem que os sistemas de controle gerencial existentes nas empresas estudadas não atendem, em diversos aspectos, aos fundamentos teóricos que nortearam o estudo, embora tenham apresentado uma significativa evolução, quando comparados ao estudo que deu origem a esta pesquisa. Foi observado que, mesmo naquelas empresas onde foram encontrados sistemas de controle gerencial que, em alguns aspectos apresentavam pontos próximos daqueles vistos como relevantes na literatura estudada, quando examinados do ponto de vista do sistema como um todo, apresentavam alguns problemas relativos à importância de integração dos mecanismos de controle no atendimento dos interesses dos *stakeholders*.

¹ Doutor em Administração, UFRJ
josirgomes@superig.com.br

² Doutor em Administração, COPPEAD/UFRJ
andrelm@adm.ufrgs.br

1. INTRODUÇÃO

O papel do Estado na economia foi tema de vigorosos debates no decorrer da década de 90. A reforma das empresas estatais tornou-se parte integrante da maioria dos programas de estabilização macroeconômica implementados em todo o mundo. Dentre os instrumentos usados para a reforma dessas empresas destaca-se a privatização.

No Brasil, em especial, este movimento atingiu uma expressiva magnitude. Conforme informações compiladas por Gomes (1983), em 1980 o cadastro da SEST apresentava 560 empresas que empregavam mais de 1,4 milhões de pessoas e cujo ativo total representava o dobro do PIB e o quíntuplo do orçamento da União em 1981. Já a década de 90 presenciou a transferência, para a iniciativa privada, do controle acionário de diversas empresas antes controladas pelo Estado. Deste processo não foram poupadas sequer empresas que antes eram consideradas estratégicas, como por exemplo, a Companhia Siderúrgica Nacional, a Companhia Vale do Rio Doce, as empresas distribuidoras de energia elétrica, entre outras. Como decorrência deste processo, o número de empresas estatais que consta do cadastro do Ministério do Planejamento é de 103 empresas, dados de 31 de dezembro de 2001 (BRASIL, 2002).

Diversos pesquisadores têm se dedicado a estudar os impactos da privatização sobre o desempenho das empresas e sobre o comportamento do mercado. Entretanto, são poucos os trabalhos que estudam os efeitos da privatização sobre os processos e sistemas gerenciais das empresas. Assim, o objetivo desta pesquisa foi o de contribuir para a redução desta lacuna, explorando o impacto que a reforma do estado, em geral, e a privatização, em particular, tiveram sobre os mecanismos de controle gerencial de grandes empresas brasileiras. Tal estudo foi oportunizado pela disponibilidade de informações acerca dos sistemas de controle gerencial de nove empresas estatais brasileiras no início da década de 80, resultado de pesquisa realizada por Gomes (1983).

No processo de reformulação do Estado brasileiro, levado a efeito no decorrer da década de 90, as empresas estudadas nesta pesquisa sofreram profundas modificações; algumas foram privatizadas, outras permaneceram estatais e outras, ainda, foram extintas.

O estudo compreendeu a comparação dos sistemas de controle gerencial das empresas a um conjunto de conhecimentos que destaca a importância dos aspectos motivacionais no projeto dos sistemas de controle gerencial. Neste sentido, controle gerencial é visto como sendo o processo de influenciar o comportamento dos membros da organização, através da utilização de mecanismos e procedimentos que aumentem a probabilidade da ocorrência de comportamentos dirigidos ao atendimento dos interesses dos diversos colaboradores da organização (*stakeholders*).

2. METODOLOGIA

Esta pesquisa se enquadra na categoria de estudo exploratório, subtipo exploratório-descritivo combinado, conforme o sistema de classificação da pesquisa proposto por Tripodi *et al.* (1975). Tendo em vista os objetivos a que se propôs esta pesquisa - investigar o impacto da reforma do estado sobre os mecanismos de controle gerencial -, o estudo de caso apresentou-se como o método mais indicado, por ser aquele que possibilita alcançar um maior nível de profundidade sobre o assunto e permite maior

poder de análise de uma ou mais organizações, através da comparação destas com tipos ideais encontrados na literatura, além de permitir a comparação com pesquisa similar feita anteriormente nas mesmas organizações.

2.1 PERGUNTAS DA PESQUISA

Esta pesquisa teve por objetivo responder às seguintes perguntas:

1. Ocorreram mudanças nos sistemas de controle gerencial das empresas estudadas em 1983?
2. As mudanças eventualmente observadas nos sistemas de controle gerencial das empresas estudadas estão relacionadas com a evolução da Teoria de Controle Gerencial?
3. Que fatores influenciaram as mudanças eventualmente observadas nos sistemas de controle gerencial das empresas estudadas?

A resposta à primeira questão irá determinar o atual estágio de desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial projetados pelas empresas estudadas por Gomes (1983). A resposta à segunda pergunta permitirá determinar se as eventuais mudanças nos sistemas de controle das empresas estudadas acompanharam a evolução do que é considerado um sistema de controle eficaz na literatura, ou foram causadas por outras razões. Finalmente, a resposta à terceira questão pretende determinar quais fatores tiveram alguma influência nas alterações observadas ou no desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial das empresas estudadas.

2.1.2 Plano de referência

O ponto de partida para a pesquisa dessa natureza é o estudo realizado por Gomes (1983), que pesquisou nove empresas estatais brasileiras (além da Secretaria de Controle das Estatais - SEST). O objetivo principal do estudo foi o de investigar a existência de mecanismos de controle gerencial praticados pelas empresas estatais, comparando-os com os mecanismos sugeridos pela literatura da época.

Para Gomes e Amat (2002), o controle é necessário para assegurar que as atividades de uma organização se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para o atingimento de seus objetivos. Para tanto, a administração deve se assegurar de obter informação e influenciar o comportamento das pessoas para atuar sobre as variáveis internas e externas de que depende o funcionamento da organização. Enquanto instrumento de reforço de comportamento positivo e correção de rumo no caso de resultados não desejados, é necessário como instrumento que possa auxiliar os membros da organização a desenvolverem ações congruentes - *goal congruence* - com os interesses das partes (proprietários e empregados).

A influência da cultura organizacional ou do contexto social do país, entre outros, são elementos fundamentais que devem ser considerados na compreensão do comportamento individual e organizacional. Por fim, tendo em vista que as alterações do contexto social e competitivo são cada vez mais contínuas, imprevisíveis e ameaçadoras, mais necessário se torna promover a criação de mecanismos que facilitem a antecipação e a adaptação às mudanças.

Um modelo de sistema de controle adequado ao estágio atual de desenvolvimento teórico deve considerar três elementos: o sistema de controle, propriamente dito, o contexto organizacional e o contexto social. O sistema de controle, propriamente dito, compreende a estrutura e o processo de controle. A estrutura refere-se às responsabilidades de cada gestor ou responsável por centros de responsabilidade e compreende três elementos: o sistema de medidas, o sistema de informações e o sistema de incentivos. O processo de controle, por sua vez, compreende a formulação de objetivos, o orçamento (planejamento e previsão dos meios e custos para o alcance dos objetivos) e a avaliação do desempenho. Integram o sistema de controle a contabilidade financeira, a contabilidade de gestão (sistema de custos, orçamentos), além de elementos menos formalizados, como a cultura organizacional, o estilo de liderança, a ética, entre outros.

O contexto organizacional, por sua vez, compreende a estrutura da organização - que pode facilitar ou não a coordenação e a eficiência -, a estratégia, as pessoas que fazem parte da organização e as relações interpessoais - que favorece uma maior ou menor motivação - e a cultura organizacional, que favorece maior ou menor identificação dos membros da organização com ela.

O contexto social, por fim, compreende o mercado, o setor competitivo - clientes, fornecedores e concorrência -, o país - valores, instituições, história, nível de desenvolvimento - e a sociedade como um todo, em seus aspectos sociais, tecnológico, cultural, político, demográfico, ecológico, entre outros. Comparado aos demais elementos integrantes do sistema de controle, é o mais complexo e difícil de ser controlado. A preferência por um ou outro sistema de controle deverá decorrer, portanto, das características da organização e do contexto social.

Dados os objetivos do presente estudo, espera-se que a organização desenvolva um processo de controle gerencial que:

- a) utilize dados contábeis que possibilitem uma comunicação clara dos objetivos da organização;
- b) facilite a assimilação e aceitação dos objetivos pelos gerentes, de modo que possam transformá-los em metas administrativas que motivem os empregados a alcançarem os resultados esperados de forma eficiente e eficaz;
- c) utilize medidas de avaliação de desempenho que, além de possibilitar uma avaliação correta dos resultados, seja aceita como justa pelos empregados;
- d) não deixe dúvidas quanto ao grau de envolvimento da alta direção da empresa no processo, demonstrado através da participação efetiva nas atividades de programação, avaliação de performance, implementação dos sistemas de planejamento e controle, e a forma como, continuamente, efetuam revisões e modificações no processo de controle gerencial;
- e) possibilite a existência de centros de responsabilidade onde se perceba independência do centro em relação aos outros centros e substancial autonomia em relação à direção da empresa de modo que a medida de responsabilidade pelos resultados alcançados pelo centro reflita o desempenho real do centro de responsabilidade;

- f) possibilite a realimentação do sistema de modo a permitir que a alta direção da empresa utilize os relatórios gerados como *inputs* do próprio processo e do processo orçamentário dos próximos anos;
- g) permita à administração desenvolver um sistema de recompensas que incentive os empregados para o alcance das metas gerais da organização.

Esse plano de referência é desenvolvido, em grande parte, baseado no trabalho de Gomes (1983). Isto se deve em especial aos objetivos do presente estudo, que pretende, entre outros, comparar os resultados obtidos naquela pesquisa com a situação atual das empresas, procurando identificar as razões determinantes - mudanças do contexto organizacional, do contexto social, evolução da área de conhecimento - das mudanças encontradas. De acordo com Gomes e Amat (1999), durante a última década os mais diversos tipos de organizações efetuaram mudanças significativas em seus sistemas de controle em decorrência de uma série de transformações que ocorreram no contexto socioeconômico mundial e em seus ambientes internos.

Percebe-se, desta maneira, que à medida que o contexto social é mais local, a concorrência será menor e a organização estará mais protegida; contrariamente, quanto mais internacional for o contexto social, maior deverá ser a concorrência. Da mesma maneira, a dimensão da organização e a formalização do sistema de controle estão estreitamente ligadas, pois é de se esperar que quanto maior for a organização, mais formalizado deverá ser o seu controle para garantir que a delegação de autoridade, necessária nestas circunstâncias, possa ser adequadamente avaliada. E, ainda, na medida em que o contexto social é mais dinâmico e competitivo, tende-se a uma maior descentralização e à utilização de sistemas de controle financeiro orientados à gestão de resultados.

Conforme Gomes e Amat (2002), esses sistemas de controle podem ser mais flexíveis e informais em empresas que possuam um elevado componente de criatividade e inovação em que os custos são menos relevantes, ou podem ser mais formalizados, mediante o desenho de sistemas de controle financeiro por centros de responsabilidade, quando os custos são mais críticos e a formalização e quantificação dos fatores críticos é viável.

2.1.3 Variáveis da pesquisa

Para responder às questões da pesquisa foram definidas as variáveis pesquisadas; cabe ressaltar que, tendo em vista os objetivos do estudo, grande parte das variáveis serão as mesmas definidas na pesquisa de Gomes (1983). Estas variáveis foram classificadas em categorias de modo a alcançar a sistematização dos dados obtidos, reduzindo-se assim os problemas comuns encontrados em trabalhos que utilizam o método de estudos de casos. A operacionalização das variáveis procura delimitar os comportamentos anotados ao longo das entrevistas de forma a confrontar os casos estudados com as categorias definidas no quadro de referência teórico. Assim as variáveis foram classificadas em:

- A - Variáveis componentes do sistema de controle gerencial;
- B - Variáveis explanatórias/características organizacionais;
- C - Variáveis ambientais externas.

Os componentes do sistema de controle gerencial foram operacionalizados da seguinte forma:

- a) Objetivos organizacionais: a verificação da estratégia adotada pela empresa para o atendimento dos objetivos da organização deu-se através de:
1. Avaliação do processo de definição e comunicação dos objetivos à organização.
 2. Avaliação da dinâmica do processo de mudança e revisão dos objetivos com base na percepção dos entrevistados.
 3. Avaliação do tipo de integração entre os objetivos e metas.
 4. Verificação do processo usado pela empresa na avaliação do atendimento dos objetivos organizacionais em confronto com os resultados apresentados.

A análise deste primeiro componente de um sistema de controle gerencial objetivou classificar as empresas em termos de proximidade ou afastamento em relação aos sistemas de controle gerencial eficazes referenciados na literatura, onde se destacam os seguintes pontos: na formulação de uma estratégia empresarial existe uma nítida distinção entre objetivos e metas (Anthony & Gonvidarajan, 1998). A preocupação principal é com a ligação entre objetivos e metas (Lorange & Morton, 1974). Procura-se corrigir o processo e não os resultados, o que implica em revisão periódica dos objetivos (Hofstede, 1978). A turbulência ambiental força a existência de novos objetivos, implicando em se ter que avaliar sistematicamente o atendimento dos objetivos organizacionais (Hofstede, 1981). A coordenação de diversas partes da organização envolve comunicação de modo a que compreendam o que se espera delas. Para isto o sistema necessita ser formalizado de forma a facilitar a integração dos objetivos com as metas (Flamholtz, 1979).

- b) Processo orçamentário: a análise deste componente do sistema de controle gerencial objetiva avaliar a adequação das metas organizacionais ao sistema de planejamento e controle da empresa através de:
1. Verificação da importância atribuída pela empresa à participação das pessoas no processo orçamentário;
 2. Análise dos componentes básicos do orçamento (propósito, conteúdo, horizonte temporal, processo de revisão formal, acompanhamento e fontes de dados), quanto a sua adequação ao processo orçamentário da empresa;
 3. Avaliação do processo orçamentário quanto a sua flexibilidade e capacidade de adaptação a fatores externos (evolução, aperfeiçoamento, processo de revisão);
 4. Verificação da existência de programas de desenvolvimento de pessoal ligados ao processo orçamentário (programas de educação contínua em técnicas orçamentárias).

A análise do processo orçamentário objetivando classificar as empresas estudadas em termos de proximidade ou afastamento, em relação aos sistemas

de controle gerencial referenciados como eficazes na literatura se baseiam nos seguintes fundamentos teóricos. Segundo Anthony e Govindarajan (1998), orçamentos são importantes ferramentas para o planejamento e controle eficazes nas organizações, tendo como principais características:

- é apresentado em termos monetários, embora possa ser complementado com informações não-monetárias;
- contém um elemento de comprometimento da administração, no sentido de que os gerentes concordam em aceitar a responsabilidade por atingir os objetivos orçados;
- a proposta orçamentária é revisada e aprovada por uma autoridade maior do que a que elaborou o orçamento;
- uma vez aprovado, o orçamento somente pode ser alterado sob condições específicas;
- periodicamente, a performance real é comparada com o orçamento e as variações são analisadas e explicadas.

De acordo com Atkinson *et al.* (1997), pesquisas sugerem que os tipos de orçamentos que despertam maior motivação são aqueles que apresentam objetivos ambiciosos, porém alcançáveis. A interpretação desta afirmação significa, segundo Merchant e Manzoni (1989), que os objetivos devem ser desafiadores, mas prováveis de serem alcançados pelo centro de responsabilidade se seus integrantes exercerem um alto nível de esforço de forma consistente. Além disso, concluem que as principais partes envolvidas no processo de determinação dos objetivos - alta administração e gerentes - têm incentivos (aumentar os bônus, proteger a credibilidade e autonomia, aumentar a flexibilidade operacional, aumentar a previsibilidade dos lucros, proteger contra o excessivo consumo dos recursos, reduzir o risco de falta de comprometimento, entre outros) para estabelecer objetivos alcançáveis; neste sentido, o estabelecimento de objetivos orçamentários pode ser “melhor descrito como um processo de barganha entre partes cujos incentivos, na maioria das vezes, estão bem alinhados” (Merchant e Manzoni, 1989, p. 547).

Segundo Atkinson *et al.* (1997), a participação dos funcionários no processo provê-lhes uma oportunidade de usar suas informações privadas ou específicas para, conjuntamente, determinar seus objetivos e negociar o nível de seus orçamentos. Dentre os benefícios, os autores apontam um maior sentimento de comprometimento com o orçamento e, desta forma, um maior nível de motivação em alcançar os objetivos e ficar dentro do orçamento. De acordo com os autores, pesquisas mostram que em organizações com este tipo de orçamento os funcionários geralmente apresentam uma alta satisfação com o trabalho, e alta moral, podendo gerar altos níveis de performance. Um benefício adicional para a administração, é que a participação induz os funcionários a revelar, o que se denomina, sua informação privativa sobre o quão bem eles podem executar seus trabalhos ou, então, introduzir novas idéias que podem ajudar a melhorar os processos existentes.

- c) Sistema de contabilidade gerencial: a verificação deste componente do sistema de controle gerencial objetiva avaliar o estado e a natureza do sistema e a estrutura de responsabilidade através de:
1. Avaliação do conteúdo, importância e tipos de relatórios gerados pela contabilidade gerencial.
 2. Avaliação da velocidade de resposta (*feedback*) aos relatórios gerenciais.
 3. Percepção dos gerentes quanto à adequação dos relatórios gerenciais às necessidades de informação da empresa.
 4. Percepção dos gerentes quanto a dificuldades na implantação de relatórios gerenciais na empresa.
 5. Análise da definição e compreensão do conceito de centro de responsabilidade utilizado pela empresa.
 6. Avaliação dos mecanismos de preços de transferência e sua revisão entre os centros de responsabilidades.
 7. Avaliação do processo de acompanhamento do centro de responsabilidade.
 8. Avaliação do sistema de custeio utilizado

A classificação das empresas em termos de proximidade ou afastamento em relação aos pontos vistos como importantes na literatura sobre controle gerencial, está fundamentada no fato de que um sistema de controle exige um mecanismo formal para regular a performance dos vários centros de responsabilidade. Um sistema de medidas é necessário para avaliar o progresso em direção aos objetivos em cada um dos centros de responsabilidade (Maciariello & Kirby, 1994). A necessidade dos sistemas serem desenvolvidos a partir do estudo da estrutura organizacional, focalizada em centros de responsabilidade (Anthony & Govindarajan, 1998), sendo flexíveis de maneira a permitir modificações para refletirem a evolução de novos padrões organizacionais (Lorange & Morton, 1974). A atuação conjunta de dois ou mais centros de responsabilidade obriga o compartilhamento da receita gerada pela venda final do produto ou serviço da organização através da determinação de preço de transferência, o qual não é apenas ferramenta contábil, mas também ferramenta comportamental que ajuda os gerentes a tomar as decisões corretas (Anthony & Govindarajan, 1998). Um sistema contábil coleta e analisa dados de custo para apoiar a tomada de decisões gerenciais (Atkinson et al., 1997).

- d) Medida de avaliação de desempenho: a análise deste componente do sistema de controle gerencial tem por objetivo avaliar a existência e validade de instrumentos formais de desempenho das unidades organizacionais, que são utilizados pela empresa para reforçar comportamentos positivos e corrigir desvios no alcance dos objetivos da organização. Isto será efetuado através de:
1. Verificação da abrangência dos propósitos e das medidas formais usados no processo de avaliação de desempenho projetados pela empresa;
 2. Verificação da existência e validade dos padrões e procedimentos formais utilizados no processo de avaliação de desempenho;

3. Verificação da relevância do sistema formal de avaliação e recompensa utilizado no processo de controle gerencial (promoções e incentivos financeiros derivados do desempenho observado).

A análise deste componente de controle gerencial tem como objetivo a classificação das empresas estudadas, em termos de proximidade ou afastamento em relação aos sistemas de controle gerencial referenciados como eficazes na literatura, leva em consideração que a instabilidade do meio ambiente faz com que as medidas baseadas em unidades monetárias se tornem insuficientes como variáveis de controle (Lorange e Morton, 1974). Muitas atividades apresentam resultados que só podem ser medidos em termos qualitativos; se não existirem medidas indiretas para mensurar os resultados, o controle das atividades torna-se uma questão de avaliação subjetiva (Hofstede, 1981). Os padrões, planos e objetivos definidos durante o processo orçamentário tornam-se pontos de referência para o sistema de controle (Maciariello & Kirby, 1994). O propósito de um sistema de controle eficaz é prover *feedback* como uma base para o processo de avaliação de desempenho - função informacional da medida. Além disso, o simples ato de medir pode influenciar o comportamento das pessoas na organização, pela tendência de se concentrar mais atenção nos fatores sujeitos à mensuração em detrimento daqueles não sujeitos - função processo (Flamholtz, 1979).

- e) Evolução dos sistemas de controle gerencial: a análise deste componente tem por objetivo avaliar a evolução do sistema de controle gerencial da empresa, verificando a adaptabilidade dos diversos mecanismos de controle ao meio ambiente externo. Também tem por objetivo obter informações sobre as técnicas de gestão empregadas pela empresa. Isto será feito através de
 1. Avaliação do sistema de controle gerencial quanto a sua flexibilidade e capacidade de adaptação a fatores externos (evolução, aperfeiçoamento, processo de revisão).
 2. Verificação dos instrumentos de controle gerencial utilizados pelas empresas.

A classificação das empresas em termos de proximidade ou afastamento em relação aos pontos vistos como importantes na literatura sobre controle gerencial, levou em conta a necessidade dos sistemas serem modificados para refletirem a evolução de novos padrões organizacionais e da turbulência ambiental (Lorange & Morton, 1974).

As variáveis explanatórias referentes às características organizacionais foram operacionalizadas da seguinte forma:

- a) Controle acionário: foi adotada a conceituação do Decreto-Lei 200 de 1967 (Reforma Administrativa), que classifica as empresas em Empresas Públicas e Empresas de Economia Mista e do Código Comercial Brasileiro, complementado pela Lei 6404 de 1976, que classifica as empresas em Sociedades Anônimas ou Companhias, abertas ou fechadas conforme tenham suas ações admitidas a negociação em bolsa de valores ou não.

- b) Grau de autonomia financeira em relação ao controlador: aplicável especificamente às empresas públicas ou de economia mista. É obtida tomando-se por base a dependência financeira da empresa aos recursos provenientes do Tesouro, no fluxo de recursos totais, sendo consideradas autônomas as empresas onde os Recursos Próprios (RP) são superiores aos Recursos do Tesouro (RTe) e dependentes as empresas onde os Recursos Totais (RT) são inferiores aos Recursos do Tesouro (RTe). Definem-se Recursos Próprios o somatório da Receita Operacional, de Outras Receitas Próprias, da diferença entre Outros Recursos e Valores de Terceiros e da Variação (redução) do Disponível. Recursos do Tesouro são definidos no Programa de Dispendios Globais do Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais, a partir da Proposta orçamentária da União. Recursos Totais são definidos como a soma dos Recursos Próprios, dos Recursos do Tesouro e das Operações de Crédito, não se levando em conta as transferências.
- c) Lucratividade: medida pela lucratividade média dos últimos três anos, ano-base de 1999, inflacionando-se os dois primeiros para valores de 2001, com base no Índice Geral de Preços (IGP)/ Disponibilidade Interna, Fundação Getúlio Vargas.
- d) Grau de diversificação de negócios: será usado como medida um esquema de classificação adaptado do apresentado por Anthony & Govindarajan (1998), os quais classificaram a estratégia de diversificação de negócios das empresas em negócios únicos, negócios relacionados e negócios não relacionados. Negócios únicos são os que operam em apenas uma linha de negócios, totalmente comprometido com um tipo de indústria. O segundo grupo consiste de organizações que participam em um certo número de indústrias, porém seus negócios estão conectados entre si por um conjunto de competências essenciais (*core competencies*) comum que beneficiam suas unidades de negócios. O terceiro grupo consiste de organizações que operam empresas que não guardam relação nenhuma entre si no que diz respeito ao tipo de mercado; a conexão entre os diversos negócios é puramente financeira. A classificação a ser usada segue a adaptação feita por Gomes (1983), o qual considerou não diversificadas as empresas que por si, ou através de suas associadas, exploram uma única linha de produto/serviço, ou que produzam uma grande variedade de produtos/serviços a partir de um único insumo ou que explorem diferentes produtos/serviços em complementação às atividades desenvolvidas nas linhas de produto/serviço. Por diversificadas foram consideradas as empresas onde sejam encontradas linhas de produtos/serviços não relacionados com as linhas de produtos/serviços principais, por si ou através de associadas.

O impacto das variáveis ambientais externas sobre os sistemas de controle gerencial das empresas estudadas foi operacionalizado da seguinte forma:

- a) Impacto dos controladores: a forma como o controle externo realizado pelos controladores - Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais, no caso das empresas estatais, e acionista majoritário nas empresas privatizadas -

afeta o projeto e o processo de controle gerencial das empresas é avaliado com base na percepção dos entrevistados e através da análise de dados secundários.

- b) Mudanças do contexto ambiental e organizacional: a forma como o contexto ambiental e organizacional afeta o projeto e o processo de controle gerencial das empresas é avaliado com base na percepção dos entrevistados e através da análise de dados secundários.

2.2 CRITÉRIO DE SELEÇÃO DAS EMPRESAS ESTUDADAS

Dados os objetivos a que se propôs o estudo, as empresas estudadas foram as mesmas estudadas na pesquisa empreendida por Gomes (1983) em sua tese de doutorado. Entretanto, é fundamental ressaltar que na época em que foram estudadas por aquele autor as empresas eram todas estatais. Na atualidade, três das empresas permanecem estatais, três foram transferidas para a iniciativa privada, uma foi extinta, uma foi fundida com outros órgãos estatais dando origem a uma nova empresa e uma se encontra em fase de liquidação após a venda de seus ativos.

2.3 MÉTODO DE COLETA DE DADOS

Tendo em vista o grau de profundidade da análise que se pretendeu empreender e o número limitado de empresas a serem estudadas, optou-se pela aplicação de questionários através de entrevista pessoal conduzida pelo próprio pesquisador.

2.4 QUADRO DE REFERÊNCIA PARA A INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A análise consistiu da descrição dos casos estudados nas empresas. Tendo em vista o pequeno número de casos estudados e, ainda, a natureza exploratória do trabalho, não foram utilizados instrumentos auxiliares nas atividades de tabulação de dados. A partir da descrição dos casos, foi feita uma análise qualitativa, na qual foram relacionados os resultados obtidos no trabalho de campo ao quadro de referência teórica.

Tendo em vista que se tratar de um estudo exploratório no qual foi empregado o método de pesquisa recomendado na literatura sobre pesquisa social, os resultados encontrados limitam-se às empresas estudadas, não podendo ser generalizados para outras empresas.

Dado o estágio em que se encontra a literatura, a diversidade de abordagens, os aspectos subjetivos de alguns conceitos desenvolvidos, entre outros, não se pode garantir que as observações realizadas tenham sido capazes de cobrir todos os pontos importantes requeridos por estudos desta natureza, por mais extenso que possa ser o questionário.

3. OS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL DAS EMPRESAS ESTUDADAS

Devido ao compromisso assumido com os entrevistados, procurou-se disfarçar os dados apresentados, de modo a dificultar a identificação das empresas pesquisadas. Assim, foi usada a mesma codificação usada por Gomes (1983), isto é, as empresas foram apresentadas através de letras, de A a I e suas características principais foram apresentadas sem especificações que possam facilitar a identificação das mesmas.

Das nove empresas que faziam parte do universo estudado por Gomes (1983), três deixaram de existir ao longo do período que separou os dois estudos. São elas as empresas identificadas por **D**, **H** e **I**. Conforme apurado, a empresa **D** foi fundida com outras duas empresas dando origem a uma nova empresa.

A empresa **H** teve suas operações desmembradas em seis áreas, as quais foram ofertadas à iniciativa privada, a partir de 1996, para exploração comercial mediante concessão onerosa por 30 anos. Os ativos operacionais foram arrendados às empresas que arremataram as concessões e o que restou - um patrimônio imobiliário formado por cerca de 22.000 imóveis.

Coincidência ou não, vale ressaltar que Gomes (1983) apontava que as empresas **D** e **H**, além de deficitárias, “se apresentam como as únicas empresas dependentes, financeiramente do Governo, e ... são, justamente, aquelas onde foram encontrados o maior número de aspectos negativos, no projeto do sistema de controle gerencial” (p. 262-63). Também a empresa **I** apresentava muitos problemas no seu sistema de controle gerencial, conforme mostrou Gomes (1983).

Quanto às seis empresas restantes, três atuam no setor terciário da economia, duas no setor secundário e uma no setor primário. As empresas extintas atuavam todas no setor terciário. Por localização, cinco empresas têm suas sedes na cidade do Rio de Janeiro e uma em Brasília.

No que concerne ao controle acionário, das três empresas privatizadas duas são sociedades anônimas de capital aberto e uma é de capital fechado (controlada por uma holding de capital aberto), enquanto que, das demais, duas são empresas de economia mista e uma é empresa pública. Cabe mencionar que até o início de 2001, os controladores a empresa **E** detinham significativa participação na empresa **C**.

Quanto à percentagem de participação da União Federal no capital das empresas, uma tem participação total, uma tem participação superior a 99% e outra cerca de 40% (cerca de 58% das ações ordinárias). Nas empresas privatizadas, a União mantém participação em uma empresa através do BNDESPAR e do Tesouro Nacional no montante de cerca de 36% (24% do capital votante), além de uma ação preferencial de classe especial (*golden share*) que lhe confere direito de veto quanto a mudanças em uma série de aspectos relacionados à atividade da empresa, sua denominação, sede social e outros assuntos determinados no Estatuto Social. Nas outras duas empresas privatizadas não há participação do Estado. Com relação à idade das empresas, todas elas operam há mais de 30 anos. Quanto às privatizações, a mais antiga ocorreu em 1993 e a mais recente em 1998.

Tomando-se o número de empregados como medida de tamanho da empresa, todas as empresas estudadas são consideradas grandes. A empresa com menor número de empregados tem mais de 3.000 funcionários, sendo que duas delas têm mais de 20.000 funcionários, cada uma. Na época do estudo de Gomes (1983) eram cinco as empresas com mais de 20.000 funcionários.

Nenhuma das três empresas estatais estudadas é dependente, financeiramente, de socorro governamental, através de recursos do Tesouro, conforme pode ser verificado no Relatório Anual DEST - Programa de Dispendios Globais - 2000 (último ano disponível para consulta) (BRASIL, 2003).

Medidas pelo Patrimônio Líquido, em dezembro de 2001, cinco, das seis empresas estudadas, encontram-se entre as vinte maiores empresas do Brasil - excluídas as empresas do setor financeiro (EXAME, 2002). Em termos de vendas, em dezembro de 2001, quatro das empresas estudadas encontravam-se classificadas entre as vinte maiores empresas do País, enquanto as outras duas estavam entre as 50 maiores (EXAME, 2002).

Com referência ao Lucro Líquido médio dos últimos 3 anos (99, 00, 01), corrigidos para preços de 2001, todas as empresas apresentaram resultados positivos. Na pesquisa de Gomes (1983), quatro das nove empresas estudadas então haviam apurado resultados negativos. O lucro médio das seis empresas foi de 2,22 bilhões de reais, variando de 254 milhões até 8,59 bilhões de reais. Os valores apurados por Gomes (1983), corrigidos pela variação do IGP-DI são os seguintes: lucro médio das nove empresas equivalente a 440 milhões de reais variando de 1,43 bilhões negativos até 3,48 bilhões.

4. ANÁLISE DOS COMPONENTES DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Os resultados obtidos nesta pesquisa sugerem que os sistemas de controle gerencial existente nas empresas estudadas - tanto sob a ótica de flexibilidade, como quanto à importância atribuída à influência da motivação no projeto desses sistemas - não atendem, em diversos aspectos, aos fundamentos teóricos que nortearam este estudo, embora tenham apresentado uma significativa evolução, quando comparados ao estudo que deu origem a esta pesquisa.

Foi observado que, mesmo naquelas empresas onde foram encontrados sistemas de controle gerencial que, em alguns aspectos apresentavam pontos relacionados com aqueles vistos como relevantes na literatura estudada, quando examinados do ponto de vista do sistema como um todo, demonstravam desconhecimento acerca da importância de integração dos mecanismos de controle no alcance dos objetivos da organização.

Resumindo-se os principais resultados, foi visto que:

- A. Objetivos Organizacionais:** Somente duas empresas desenvolvem um processo de planejamento estratégico direcionado para o desenvolvimento e crescimento da organização, denotando preocupação com a definição, comunicação e revisão dos objetivos, integração dos objetivos com metas, avaliação dos resultados alcançados em confronto com os objetivos determinados e, principalmente, com a adaptação às mudanças ambientais. Nas demais é encontrado um processo de planejamento voltado para o curto prazo, sendo o orçamento financeiro considerado o instrumento principal.
- B. Sistema de Contabilidade Gerencial:** Este ponto apresentou significativa diferença em relação ao estudo de Gomes (1983), tendo em vista que três empresas possuem ou estão implantando modernos sistemas de contabilidade gerencial, voltados para aspectos de planejamento e controle. Além disso, quatro das empresas estudadas relataram possuir processos formais de acompanhamento do desempenho dos seus centros de responsabilidade, o que não ocorria anteriormente.
- C. Processo Orçamentário:** Também neste aspecto percebe-se uma significativa diferença em relação ao estudo de Gomes (1983). Conforme menciona o autor

“O processo orçamentário desenvolvido pelas empresas não considera os efeitos motivacionais do orçamento no comportamento das pessoas” (p.269). No estudo atual, três empresas destacaram a participação dos gerentes no processo de elaboração do orçamento, o que tem propiciado um comprometimento significativo com o alcance das metas orçamentárias, o que vai ao encontro dos fundamentos teóricos contidos no plano de referência. Mesmo nas demais empresas, embora mais restrita, percebe-se uma maior participação das pessoas e, principalmente, uma maior flexibilidade e capacidade de adaptação a fatores externos. No mesmo sentido, observa-se uma redução substantiva na influência do controlador quanto a restrições. Anteriormente, havia “uma forte dependência do sistema orçamentário a influências externas” (Gomes, 1983, p. 270); atualmente, apenas duas empresas relataram perceber algum impacto negativo sobre sua autonomia financeira.

D. Medidas de Avaliação de Desempenho das Unidades Organizacionais:

Embora tenha sido observado um avanço em relação ao estudo de Gomes (1983) no que diz respeito à utilização de medidas formais de avaliação de desempenho, os resultados obtidos sugerem que os mecanismos de controle usados pelas empresas estudadas são incapazes de identificar todos os objetivos ou comportamentos relevantes que permeiam as organizações, tendo em vista que se utilizam, principalmente, do orçamento anual.

E. Dependência dos Sistemas de Controle às Características Organizacionais:

Os resultados sugerem que, independentemente das características organizacionais consideradas neste estudo, os sistemas de controle gerencial existente nessas empresas ainda não se aproximam daqueles vistos na literatura, embora tenham sido percebidos avanços significativos em relação ao estudo que inspirou este trabalho. Contudo, uma das empresas se distancia das demais, porque em vários aspectos importantes, seus sistemas de controle gerencial se apresentam próximos daqueles vistos como relevantes na literatura estudada. É uma das empresas estatais, de economia mista, autônoma financeiramente e altamente lucrativa. O que realmente a diferencia das demais estatais é o percentual de participação acionária da União no capital, que é de 55% versus 99,5% e 100% das demais. Por outro lado, verificou-se que a privatização das empresas não causou a esperada evolução nos sistemas de controle; pelo contrário, em vários aspectos, as empresas privatizadas apresentaram um retrocesso em termos de técnicas e procedimentos que, pelo menos do ponto de vista teórico, qualificavam seus sistemas de controle.

5. CONCLUSÕES

Conforme definido na introdução deste trabalho, a presente pesquisa procurou estudar o impacto que a reforma do estado e a privatização tiveram sobre os mecanismos de controle gerencial de grandes empresas brasileiras. Para atingir tal objetivo foram pesquisadas nove empresas estudadas anteriormente no início da década de 80, tendo sido formuladas três questões, quais sejam:

1. Ocorreram mudanças nos sistemas de controle gerencial das empresas estudadas em 1983?
2. As mudanças eventualmente observadas nos sistemas de controle gerencial das empresas estudadas estão relacionadas com a evolução da Teoria de Controle Gerencial?
3. Que fatores influenciaram as mudanças eventualmente observadas nos sistemas de controle gerencial das empresas estudadas?

No que diz respeito à primeira pergunta, as evidências coletadas pela pesquisa indicam que ocorreram mudanças nos sistemas de controle gerencial das empresas estudadas. Dentre os avanços notados em relação ao estudo anterior estão a maior ênfase na participação das pessoas; maior capacidade de adaptação às mudanças ambientais. Foi percebida, também, a tentativa de introduzir, ainda que parcialmente, mecanismos de reforço de comportamento e correção de desvios. Desta maneira, quando comparados os achados deste estudo com estudo feito anteriormente percebem-se significativos avanços: anteriormente, nenhuma das características mencionadas foi encontrada nas empresas estudadas. Estes avanços, entretanto, são bastante tímidos quando comparados às mudanças tidas por Macintosh (1994) como fundamentais para que se alcance o verdadeiro *empowerment*.

Foi observado que, de maneira geral, as empresas estudadas têm usado - ou pelo menos, estão analisando a viabilidade de uso de - modernas ferramentas de controle gerencial, tais como o sistema SAP/R3, bem como incluindo indicadores de desempenho não financeiros em seus sistemas de controle. Entretanto, ao contrário do que recomenda Otley (1994) quando menciona que as novas técnicas de controle deverão incluir o controle do conhecimento, verificou-se uma omissão geral no que diz respeito ao controle do Capital Intelectual.

Também foi observado que, apesar de todas as empresas relatarem a existência de centros de responsabilidade em suas estruturas, apenas uma delas mencionou possuir mecanismos de preços de transferência entre seus centros. Desta forma, a mensuração da performance dos vários centros de responsabilidade fica prejudicada, assim como prejudicada fica a atuação dos próprios gestores, pois conforme Anthony & Govindarajan (1998), o preço de transferência, mais do que uma ferramenta contábil, é uma ferramenta comportamental que ajuda os gerentes a tomar as decisões corretas.

Com relação à segunda pergunta de pesquisa, quando se comparam os achados do presente estudo com as características relacionadas anteriormente no plano de referência deste trabalho quanto ao modelo de sistema de controle adequado ao estágio atual de desenvolvimento teórico, conclui-se que os sistemas de controle gerencial existente nas seis empresas estudadas não apresentam todas as características dos sistemas vistos como

eficazes no plano de referência que fundamentou este estudo. Este afastamento em relação aos sistemas considerados eficazes, entretanto, não é homogêneo para todas as empresas.

Os principais pontos de afastamento da literatura comuns a todas as empresas referem-se à utilização de medidas de avaliação incompletas, ao fato de concentrarem a atenção do controle nos resultados apresentados de curto prazo e por não possuírem um sistema de recompensas derivados do desempenho observado. Conforme Gomes e Amat (1999), um modelo de sistema de controle que integre as diferentes abordagens da literatura deveria abranger em sua estrutura, um sistema de indicadores (possibilitando o controle por exceção e a mensuração da atuação das unidades) e um sistema de incentivos (como o desempenho é premiado ou penalizado). Além disso, segundo os autores, a informação de controle voltada para o processo estratégico deve estar orientada para o longo prazo a fim de facilitar as decisões estratégicas e seu controle *a posteriori*.

As evidências obtidas nesta pesquisa levam a concluir pela importância e utilidade do plano de referência desenvolvido, quando se constata que muitos dos problemas verificados na análise dos sistemas de controle existentes nestas organizações talvez não existissem, caso os projetistas desses sistemas se preocupassem em consultar o conjunto de conhecimentos sobre controle gerencial que se encontra disponível, fora do âmbito de suas empresas. Esta conclusão é corroborada na prática pela constatação de que três das empresas estudadas por Gomes (1983) foram extintas e que essas empresas eram as que apresentavam o maior número de aspectos negativos no projeto de seus sistemas de controle gerencial. Estes achados talvez contribuam para a quebra de algumas crenças acerca do distanciamento existente entre teoria e prática.

Por fim, quanto à terceira pergunta de pesquisa, embora não seja possível fazer afirmações categóricas, um aspecto a ser ressaltado a partir dos achados deste estudo, é que não foi possível estabelecer uma relação entre o grau de proximidade/afastamento dos sistemas de controle existentes com os modelos tidos como eficientes na literatura, e o controle acionário das empresas. Com efeito, a empresa que mais se aproximou dos modelos teóricos foi uma empresa controlada pelo Estado; por outro lado, verificou-se que as empresas privatizadas abandonaram técnicas e procedimentos que qualificavam - teoricamente - seus sistemas de controle. Dessa maneira, a privatização, por si só, não pode ser apontada como fator preponderante na qualificação dos sistemas de controle das empresas.

Por outro lado, é importante mencionar que dentre as recomendações “ao Governo” feitas no estudo anterior com o objetivo de aprimorar a eficiência das empresas estatais, constava a necessidade de “repensar as decisões concernentes à centralização administrativa ... nos casos de empresas com capacidade de geração de recursos próprios” (p.284). A reduzida interferência percebida, atualmente, pelas empresas estatais estudadas indica claramente que houve uma substantiva mudança na postura do governo, o que, sem dúvida, contribuiu para a evolução observada no presente trabalho.

Além da maior autonomia administrativa percebida pela pesquisa, o processo de privatização pelo qual passou o sistema estatal provocou um grande ajustamento, patrimonial e financeiro, em todas as empresas - privatizáveis ou não -, o que resultou na melhoria de vários indicadores de desempenho, dentre os quais a rentabilidade. Tendo em

vista o que foi constatado nas três empresas deste estudo que permaneceram estatais, pode-se supor que ao final deste processo - que envolveu a venda e a extinção de estatais deficitárias -, as empresas que permaneceram sob o controle estatal passaram a apresentar resultados melhores do que na situação anterior à privatização. Esta conclusão é corroborada pelo estudo de Carvalho (2001).

Em síntese, os achados do presente trabalho parecem indicar que as mudanças ocorridas nos sistemas de controle gerencial das empresas brasileiras foram muito mais influenciadas por mudanças ambientais do que por mudanças no contexto organizacional - especificamente, a troca do controle societário estatal pelo privado.

BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. Management control systems. 9 ed. Irwin/McGraw-Hill, 1998. 869 p.
- ATKINSON, A.A., BANKER, R.D., KAPLAN, R.S. & YOUNG, S.M. Management accounting. 2 ed. New Jersey, Prentice Hall:1997. 741 p.
- BRASIL. Ministério do Planejamento. Evolução do número de estatais: (Posição em 31 de dezembro de 2001). Disponível em http://www.planejamento.gov.br/controle_estatais/conteudo/perfil/evolucao_estatais.htm. Acesso em 05/12/2002.
- BRASIL. Ministério do Planejamento. Relatório anual: execução orçamentária das empresas estatais - exercício 200. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/controle_estatais/conteudo/publicacoes/index.htm. Acesso em 02/04/2003.
- CARVALHO, Marco A.S. Privatização, dívida e déficit públicos no Brasil. Rio de Janeiro: IPEA, 2001. Texto para discussão nº 847.
- EXAME. Melhores e Maiores. Jul. 2002.
- FLAMHOLTZ, Eric. Organizational control systems as a managerial tool. California Management Review, v.22, n. 2, p. 50-9, 1979.
- GOMES, Josir S. Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1983. Tese de doutorado. 358 p.
- _____. & AMAT Salas, Joan M. Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002. 192 p.
- HOFSTEDE, Geert. The poverty of management control philosophy. Academy of Management Review, 1978, p. 456-61.
- _____. Management control of public and not-for-profit activities. Accounting, Organizations and Society, v. 6, n. 3, p. 193-211, 1981.
- LORANGE, Peter & MORTON, Michael S.S. A framework for management control systems. Sloan management review, v.16, n. 1, p. 41-56, 1974.
- MACIARIELLO, J.A & KIRBY, C.J. Management control systems: using adaptive systems to attain control. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1994. 662 p.
- MACINTOSH, Norman B. Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach. Chichester: Wiley, 1994. 281 p.

- MARTINEWSKI, André Luis. Mudanças no Controle Gerencial de Empresas Brasileiras Estatais e Privatizadas: Estudo de Casos, Universidade Federal do Rio de Janeiro: 2004.
- MERCHANT, Kenneth A. & MANZONI, Jean-F. The achievability of budget targets in profit centers: a field study. The accounting review, v. LXIV, n.3. Jul. 1989. p. 539-558.
- OTLEY, David. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. Management Accounting Research, n.5, p. 289-299, 1994.
- TRIPODI, T., FELLIN, P. & MEYER, H. Análise da pesquisa social. Rio de Janeiro: F.Alves, 1975.

Josir Simeone Gomes, é Professor da UERJ (RJ) e
Coordenador do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ
josirgomes@superig.com.br

Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Faculdade de Administração e Finanças
Rua São Francisco Xavier, 524 9º. Andar – Maracanã
20.555-013 – Rio de Janeiro – RJ - Brasil
Telefone: (21) 2587-7362, fax: (21) 2587-7765

André Luiz Martinewski, é Professor da UFRGS (RS)
andrelm@adm.ufrgs.br

Universidade Federal do Rio Grande do Sul,
Escola de Administração,
Departamento de Ciências Administrativas.
Rua Washington Luiz, 855
90010460 - Porto Alegre - RS - Brasil
Telefone: (51) 33163536, ramal: 3694, fax: (51) 33163991.