

CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE SEGURANÇA

Carlos Alberto Diehl

Resumo:

O Controle Estratégico de Custos é uma abordagem que visa analisar a relação entre Controles de Custo, a partir de uma visão ampla, e a opção estratégica da organização. Diversos trabalhos de investigação, em área correlatas, contendo evidências empíricas, permitiram construir um modelo teórico referencial, usado neste artigo como base de uma pesquisa através de estudo de caso. É apresentada a metodologia para a investigação de Controle Estratégico de Custos e a seguir a mesma é aplicada para investigação em uma empresa de serviços, com faturamento de cerca de cem milhões de reais e atuação nas regiões sul e sudeste, no setor de segurança. Pôde ser evidenciada na pesquisa a existência de um Controle Estratégico de Custos tênue e uma falta de clareza estratégica. Por fim, são apresentadas as conclusões do estudo.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE SEGURANÇA

Resumo:

Carlos Alberto Diehl

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

cd@mercado.unisinos.br

O Controle Estratégico de Custos é uma abordagem que visa analisar a relação entre Controles de Custo, a partir de uma visão ampla, e a opção estratégica da organização. Diversos trabalhos de investigação, em área correlatas, contendo evidências empíricas, permitiram construir um modelo teórico referencial, usado neste artigo como base de uma pesquisa através de estudo de caso. É apresentada a metodologia para a investigação de Controle Estratégico de Custos e a seguir a mesma é aplicada para investigação em uma empresa de serviços, com faturamento de cerca de cem milhões de reais e atuação nas regiões sul e sudeste, no setor de segurança. Pôde ser evidenciada na pesquisa a existência de um Controle Estratégico de Custos tênue e uma falta de clareza estratégica. Por fim, são apresentadas as conclusões do estudo.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE SEGURANÇA¹

1 Origens dos Controles de Custos

Nascidos modernamente nas fábricas do final do século XX, os controles de custos eram usados como ferramentas de controle de capatazes, gerentes e proprietários. Consistiam de ferramentas simples, basicamente visando verificar o lucro obtido, a partir da dedução das despesas incorridas das vendas efetuadas.

Com o advento da produção em massa, e ao mesmo tempo do mercado de capitais, passou-se a ter captação de recursos financeiros externos, originando a bolsa de valores. A fim de garantir informação fidedigna aos investidores surgiu a figura do Contador ou Auditor Público, cujo principal objetivo era avaliar aspectos econômico-financeiros das organizações. Para assegurar a comparabilidade entre diversas organizações e ao longo do tempo, uma série de princípios, convenções e regulamentos foram estabelecidos. A rigidez destas orientações, somada ao seu objetivo principal - informar o desempenho da organização em um nível macro ao público externo (objetivo societário) - tornou estes instrumentos inapropriados para seu objetivo original, o gerenciamento. Outra função era fornecer uma base para o cálculo dos impostos (objetivo fiscal). Mas, as informações em nível intermediário, principalmente (custo de produtos), eram (e ainda são) muito agregadas, distorcidas e defasadas.

2 Controle Estratégico de Custos (CEC)

O Sistema de Gestão de Custos (CMS) no apoio à estratégia da organização tem sido destacado por vários autores. Embora de forma ainda confusa, parece haver certa concordância na literatura no sentido de que o CMS deveria ser consistente com a estratégia. Assim, o sistema, convenientemente, poderia reforçá-la. Muitos autores² têm demonstrado a importância de sistemas de medição de desempenho que sejam coerentes com o comportamento esperado dos agentes organizacionais, e, portanto, conseqüentemente, com a estratégia, seja ela qual for.

Por exemplo, a importância do alinhamento da remuneração dos executivos com a estratégia da unidade de negócio foi mostrada por Shank e Govindarajan (1997). Mesmo considerando uma certa diferença na abordagem estratégica feita por eles e o fato de que se ativeram ao sistema de recompensa (e, notadamente, alto escalão), é necessário perceber-se que a tese defendida vai ao encontro da idéia de sistemas de avaliação de desempenho coerentes com a estratégia.

No entanto, a partir de uma pesquisa conduzida por volta de 1994, Fry, Steele e Saladin (1995) afirmavam que muitas empresas utilizavam sistemas de custos que não eram coerentes com o ambiente competitivo das mesmas.

Já Cooper e Slagmulder (1999) realçam as características de um sistema de custeio para fins estratégicos, sublinhando que devem ter maior simplicidade que um sistema com fins operacionais, sendo desenhado tão simples quanto possível. Inclusive, colocam que para fins estratégicos, o custeio indireto pode ser aceitável.

De outra forma, Cunningham (1992) afirma, a partir de uma pesquisa realizada através de múltiplos casos na indústria de transportes, que o CMS, no suporte a estratégia, pode ter características diferenciadas ou adicionais àquelas necessárias ao simples controle de custos. Um maior detalhamento usado nas empresas pesquisadas era realizado por solicitação das áreas envolvidas no desenvolvimento de estratégias.

Diehl e De Queiroz (2002) apresentam uma proposta de Controle Estratégico de Custos que oferece um modelo teórico referencial que permite pesquisar a relação entre Controles de Custo e Estratégia. A proposta dos autores faz um levantamento das pesquisas realizadas nos últimos anos sobre a relação de alguns instrumentos de controle de custos e a estratégia e, a partir dessas, propõe um modelo abrangente e compreensivo para a compreensão do Controle Estratégico de Custos. A partir daquele modelo, é proposta a seguir uma metodologia para investigação em campo e, na seqüência, mostrado um estudo de caso realizado a partir dessa.

3 Metodologia Usada na Investigação dos Controles Estratégicos de Custos

O Estudo de Caso é uma abordagem de pesquisa que tem sua principal aplicação quando se quer privilegiar o Como e/ ou o Porque de uma teoria ao invés do *quanto*, quando ou quem (YIN, 1994). Yin (1994, p.14) também destaca que, entre outros, os seguintes fatores podem recomendar a utilização de Estudos de Caso como estratégia de pesquisa:

1. *As fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claras;*
2. *Muitas variáveis;*
3. *Existem benefícios pelo desenvolvimento de proposições teóricas.*

O principal objetivo deste trabalho é entender o processo de influência recíproca entre o CEC e a Estratégia Praticada da organização a partir de um modelo abrangente. Para tanto, usou-se um estudo de caso como forma de análise. Uma vez que o foco da pesquisa é a análise de processos sociais, a estratégia de estudo de caso parece ser a mais indicada.

Embora pesquisas já realizadas permitam propor um primeiro modelo abrangente para o contexto onde se encontra o CEC, um aspecto que merece atenção é o nível de profundidade destas pesquisas. Uma parte significativa delas baseou-se em levantamentos (*surveys*) através de questionários (FISHER, 1995), bem menos aprofundadas.

3.1 Variável Dependente: CEC

A variável dependente deste estudo é o CEC, que pode ser entendido como um subconjunto de controles do CMS (*Cost Management System*), na interface com o SCE (Sistema de Controle Estratégico), com características próprias, que pode ser utilizado para suportar a estratégia da organização. Este conjunto de controles 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.

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

Miles e Snow (1978) propõem uma tipologia estratégica consistindo de três categorias: defensores, prospectores e analistas. Nestas, existe um alinhamento entre seus elementos: estratégia, tecnologia, estrutura e processos. A organização é vista como um todo, integrada dinamicamente com seu ambiente.

A missão da unidade de negócios, como proposto por Hofer e Schendel (1978) (HOFER; SCHENDEL 1978) e Henderson (1979) consiste em uma análise de

trade-offs (escolhas) entre crescimento da participação de mercado (*market share*) e ganhos de curto prazo. A missão pode consistir de:

- Construir: aumentar participação de mercado, mesmo reduzindo ganhos de curto prazo;
- Manter: proteger a posição de mercado, com um ganho de curto prazo razoável;
- Colher: busca aumentar ganhos de curto prazo, mesmo perdendo mercado.
- Desinvestir: visa obter os maiores ganhos possíveis de curto prazo, enquanto se retira ou planeja repassar o negócio.

Neste trabalho é proposto um conjunto de indicadores que irá auxiliar a entender as escolhas estratégicas da organização. Buscou-se identificar o posicionamento estratégico da unidade de negócios, seguindo o modelo de Posicionamento Estratégico de Porter (1992, 1996, 1997). Adicionalmente, buscou-se, tanto quanto possível, identificar características que pudessem ser associadas com os modelos de Missão Estratégica, proposto por Henderson (1979 HENDERSON, 1979) e Hofer e Schendel (HOFER; SCHENDEL 1978 1978), e de Tipologia Estratégica, proposta por Miles e Snow (1978). O Quadro 1 apresenta um resumo desses indicadores.

variáveis de controle	posição competitiva		
	custo	diferenciação	enfoque
propaganda e publicidade	custo, valor, compartilhada	foco na dimensão competitiva, elaborada	focada, segmentos específicos
declaração de estratégia	custo, preço, valor	diferenciação, dimensão competitiva	segmento
práticas estratégicas diárias	foco em eficiência, padronização	foco em desenvolvimento, inovação	dependente da vantagem competitiva
iniciativas estratégicas	foco no processo: redução de custo, eficiência	foco no mercado: expansão, inovação, publicidade, P&D, etc	dependente da vantagem competitiva
percepção dos executivos	custo	dimensão - qualidade, serviço, etc	segmento
funções organizacionais críticas	engenharia, operação	p&d, marketing	associada ao segmento e ao tipo de vantagem competitiva
inovação	baixa	alta	dependente do segmento
visão do mercado	custo, preço	dimensão competitiva	segmento, restrito
lucratividade	curto e médio prazo	longo prazo	dependente da vantagem buscada
aspectos simbólicos	relacionados à eficiência, austeridade, redução de desperdícios	relacionados à dimensão competitiva	dependente do segmento e da vantagem competitiva

Quadro 1 - Resumo das Características Utilizadas para Identificar a Posição Estratégica.

3.3 Questão de estudo (QE): Como a Estratégia Praticada da Organização influencia o CEC e é influenciado por este?

Neste trabalho, buscou-se identificar aspectos pertinentes ao relacionamento entre o CEC e a Estratégia Praticada da organização (Figura 1).

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

Várias publicações advogam o alinhamento dos CMS com a estratégia da organização, inclusive com propostas do que deveria ser chamada Gestão Estratégica de Custos³ No entanto, em termos de pesquisa empírica muito ainda tem que ser feito para compreender a relação entre o que seria uma Gestão Estratégica de Custos e a própria Estratégia.

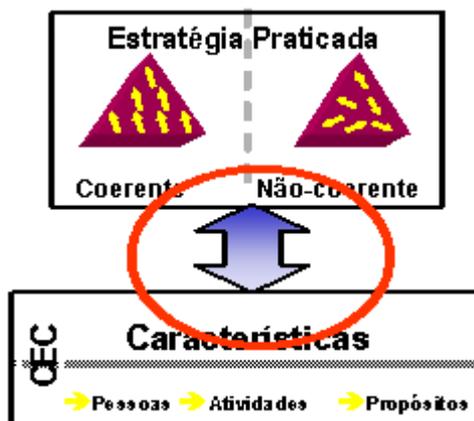


Figura 1 - Foco da Pesquisa – baseado em DIEHL, DE QUEIROZ (2002)

A estratégia concerne às principais escolhas de uma organização; em um sentido amplo, consiste inclusive das escolhas do que não fazer (PORTER, 1996). Também consiste do **compromisso de recursos** com as escolhas (PORTER, 1992, 1997; LORINO; TARONDEAU, 1998). A escolha de quais recursos comprometer e conseqüentemente quais recursos monitorar faz parte do conjunto de decisões estratégicas. Assim é esperado que o CEC vá ser influenciado pelas estratégias escolhidas pela organização, no sentido de dar preferência ao 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. Além disso, essas escolhas irão definir significativamente o custo total dos produtos oferecidos.

Fatores Críticos de Sucesso (qualidade, flexibilidade, etc.) em um ambiente influenciam o CEC, pois podem definir os principais direcionadores na redução de custos, estabelecendo o foco do CEC (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). Ademais, o valor de uma informação é contingente em relação à importância de uma dimensão competitiva (DAVILA, 2000). Um sistema de avaliação de desempenho está fortemente ligado aos objetivos estratégicos da organização de tal forma que mesmo um sistema baseado em avaliações puramente financeiras pode não ser necessariamente inadequado (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). Assim, o foco do CEC pode estar direcionado no sentido de monitorar as dimensões competitivas mais significativas para a organização.

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). Cunningham (1992) mostrou em sua pesquisa que um maior detalhamento do CMS,

para suporte à estratégia era realizado por solicitação das áreas envolvidas no desenvolvimento e aplicação de estratégias.

A **percepção** dos agentes organizacionais acerca do que é estratégia tem importância fundamental, na medida que estes é que efetivamente implementarão aquela. Nem sempre uma estratégia deliberada é efetivamente implementada (MINTZBERG et al., 2000). Em algumas oportunidades a razão pela qual a estratégia realizada difere da realizada está ligada à percepção dos agentes organizacionais acerca do tema (NORREKLIT, 2000). Esta percepção distinta pode estar associada a várias causas: valores não compartilhados; problemas de comunicação; falta de clareza das propostas, entre outras. Desta forma, investigar a percepção dos agentes organizacionais, principalmente aqueles diretamente responsáveis pela implementação de estratégias, pode auxiliar a compreensão destes temas.

Sendo os agentes organizacionais entes ativos nesta estrutura, é esperado que busquem influenciar o projeto dos sistemas de avaliação de desempenho na direção da estratégia que acreditam ser a verdadeira ou mais indicada (MINTZBERG et al., 2000). A percepção destes e a identificação de suas ações e intenções de exercer **influência** sobre o desenho e redesenho de Sistemas de Avaliação de Desempenho (SAD) pode fornecer indicações interessantes.

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

Outro aspecto que merece atenção é o comportamento longitudinal dos CEC's. Uma vez que SAD's sofrem **evolução** com o tempo é importante avaliar se eles efetivamente representam a estratégia atualmente praticada (parcial ou completamente) e quais de seus elementos estão ligados a um momento diferente no tempo. É possível que um SAD ou seus elementos, estejam desenhados para contemplar uma estratégia anterior (por inércia), uma estratégia atual, ou mesmo futura (planejamento de mudança). A identificação destas características é difícil em termos práticos, pois uma estratégia é esperada ser de longa duração (PORTER, 1996) o que tornaria o acompanhamento bastante complicado. No entanto, pelo uso da técnica de incidentes críticos, aplicada a pessoas com longo tempo de permanência na organização é possível ter-se indicações de comportamento de estratégias e SAD's ao longo do tempo. Elementos presentes no sistema quando comparados com seu uso atual podem fornecer noções acerca de sua origem.

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. Desta forma, o tipo de instrumento a ser utilizado e a finalidade de seu uso irá estar relacionado ao contexto organizacional, do qual faz parte a estratégia.

Uma vez que os objetivos e as atividades desenvolvidas pelo CEC poderão diferir daquelas desempenhadas com fins puramente contábeis, é esperado que o **pessoal** envolvido também vá diferir (CUNNINGHAM, 1992). A necessidade de pessoal com formação contábil para operar sistemas de custos contábeis é evidente, tanto pelos aspectos legais quanto pelas technicalidades próprias. Por outro lado, tratando-se de sistema de custos com fins gerenciais onde detalhes legais e certas technicalidades podem, e eventualmente devem, ser dispensados, pessoal com formação afeita aos processos de negócio (engenheiros, administradores, entre

outros) pode ser mais indicada. Profissionais com formação nessas áreas melhor compreendem os detalhes técnicos e operacionais dos processos de negócio, auxiliando mais efetivamente na construção e adequação de sistemas que melhor refletem estes processos.

Relatórios também exprimem características dos sistemas de custo. A periodicidade de sua geração pode fornecer indicativos do seu uso e eventual vínculo com a estratégia. Outro aspecto diz respeito a acurácia dos mesmos, tanto em termos de exatidão quanto de precisão. Reconhecidamente relatórios para fins contábeis possuem uma precisão elevada; o balanço contábil deve ser exato até o último centavo. Em termos gerenciais, isto pode não ser necessário, podendo mesmo haver uma certa discrepância entre o custo total apurado e o custo total estimado através, por exemplo, de custeio por atividades (KAPLAN, 1988, COKINS, 1996, KAPLAN; COOPER, 1998). Em termos de exatidão, mesmo se o bom senso e o mapeamento de processos indicarem custos específicos diferentes dos custos tradicionalmente calculados (contábeis), princípios como o princípio da objetividade e o princípio da materialidade podem não permitir calcular valores mais realistas, ou seja, exatos. Principalmente se para isso se tiver que usar alguma subjetividade.

Conseqüência da rigidez legal, sistemas de custos com fins contábeis oferecem baixa **flexibilidade** ao usuário. Aqui entendida como a possibilidade de alterar parâmetros do sistema. Sistemas de custos com fins estratégicos podem, conforme a estratégia da organização, oferecer flexibilidade, permitindo simulações, valiosas ferramentas gerenciais.

O tipo de **acesso** que é dado ao pessoal que opera o sistema, ou seja, o tipo de informações que são postas disponíveis, conforme o nível hierárquico do pessoal, pode ser influenciado pela estratégia. Por exemplo, uma estratégia de liderança em custo total que necessite proteger o sigilo das informações de custos. Esta proteção poderia ser feita de várias formas, sendo uma delas através da restrição do acesso a certos tipos de informações.

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

Os **sistemas de avaliação de desempenho** tendem a influenciar o comportamento dos agentes organizacionais e estes irão refletir na sua prática as medidas de desempenho prioritárias (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995, SIMONS, 1995, WHITE, 1996, GOMES; SALAS, 1999). Assim, é esperado que as estratégias efetivamente implementadas sejam influenciadas pelos ditos sistemas.

O CEC é um sistema de avaliação de desempenho, tanto da organização como um todo, como de seus agentes. É aceito que o que se obtém em uma organização é o que se mede (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, GOMES; SALAS, 1999), principalmente se recompensas estão vinculadas, é esperado que a estratégia resultante seja mais influenciada pelo sistema de avaliação de desempenho. Estimulando as pessoas a agir em consonância com um determinado sistema de medição pode, em última instância, determinar a estratégia efetivamente realizada.

O Quadro 2 apresenta um resumo geral da metodologia até aqui discutida.

elemento	descrição
questão de estudo	como a estratégia praticada da organização influencia o cec e é influenciado por este?
variável contingencial	estratégia
variável dependente	CEC
posições estratégicas	custo, diferenciação, enfoque
proposições	o CEC é influenciado pela estratégia praticada, de tal forma que os controle usados com fins estratégicos refletem e apóiam a estratégia praticada da organização. o CEC pode influenciar a estratégia da organização, de maneira que a estratégia praticada poderá refletir, pelo menos parcialmente as características do cec existente.
indicadores do CEC	monitoramento de recursos monitoramento de dimensões competitivas detalhamento percepção dos agentes organizacionais influência dos agentes sobre o desenho do cec evolução
coleta de dados	propósito pessoal envolvido atividades desenvolvidas características dos relatórios acesso flexibilidade comportamento estratégico dos agentes organizacionais entrevistas com gerentes documentos internos documentos e artefatos simbólicos: declarações de missão, visão, valores, etc. documentos externos arquivos de registros

Quadro 2 - Visão Geral da Metodologia

4 O Caso Pesquisado

Nesta pesquisa se utilizou, principalmente, de entrevistas semi-estruturadas, revisão da documentação, pesquisas em arquivos e, eventualmente, de observação direta. As fontes de pesquisa utilizadas foram (YIN, 1994):

- Entrevistas semi-estruturadas com decisores envolvidos com as áreas foco desta pesquisa (contabilidade, controladoria);
- Documentos internos (impressos e eletrônicos) da contabilidade, controladoria, planejamento e estratégia e diretoria, sites;
- Documentos e artefatos simbólicos: declarações de missão, visão, valores, etc.
- Documentos externos: propagandas, jornais, revistas, entre outros.
- Arquivos de registros (históricos).

Também para reforçar os dados coletados por estas fontes, três princípios foram observados: múltiplas fontes de evidência, construção de um banco de dados do estudo de caso e manutenção de uma cadeia de evidências (YIN, 1994).

A pesquisa foi realizada em uma empresa que atua nas áreas de vigilância, portaria, monitoramento e ensino na área de segurança. Atua no mercado há cerca de trinta anos e possui em torno de cinco mil funcionários. A sede corporativa está

localizada no Rio Grande do Sul. O faturamento anual gira em torno de cem milhões de reais.

Foram gastas em entrevistas na empresa cerca de nove horas, e em torno de quatro vezes esse tempo nas transcrições, durante o 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. Além disso, o pesquisador teve amplo acesso a dados da empresa. Foram consultados materiais de divulgação (folders e propagandas em geral), dados financeiros (p.ex., planilhas de custos) e operacionais, o site da empresa e outros relatórios impressos e eletrônicos. Foram visitadas as três principais instalações da empresa.

5 A Estratégia da Empresa

A empresa pode ser enquadrada em uma posição estratégica de *diferenciação*, fortemente baseada em *imagem, aparência e segurança*. A empresa prefere incorrer em custos imprevistos antes que afetar a imagem junto ao cliente. No entanto, o uso do custo para apereçamento é mais compatível com uma posição estratégica de liderança em custo. Mas, e isso de uma certa forma reforça a posição de diferenciação, o custo é usado para formação do preço, mas 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. Evidências de busca de crescimento estável tem sido o cuidado em entrar em novos mercados, embora algumas haja ações isoladas de ousadia. Estas últimas, inclusive, foram motivos de fortes críticas e geraram desconfortos organizacionais visíveis. 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*.

Do ponto de vista da manifestação da estratégia (MINTZBERG, 1994), há mais evidências de um *padrão* de comportamento estratégico do que outra forma. As pessoas na organização têm um comportamento que reforça as *dimensões competitivas imagem, aparência e segurança* (na linguagem da empresa, *credibilidade, idoneidade, confiança, qualidade*), tanto através de ações concretas como de discurso. Analogamente, na seleção de empregados busca-se identificar essas características nos candidatos, a fim de reforçar esse padrão de comportamento. Outro aspecto é como as decisões são tomadas: emergencialmente, com informações geradas *ad hoc* (com enorme esforço) e de forma polêmica.

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 (pelos executivos, principalmente), como geradora de vantagem em negociações, embora nem sempre isso seja vantagem. Isso irá depender do segmento, sendo considerado valioso por aqueles clientes que priorizam a idoneidade das empresas. Já quanto ao *envolvimento da força de trabalho*, não há tanta clareza de que isso traga valor significativo para a organização.

- 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 uma forte identificação com a empresa, principalmente entre as pessoas mais próximas 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 sejam 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 empresa, no setor.

- Substituibilidade: a *imagem* é dificilmente substituível, embora no caso de *monitoramento por satélite*, o uso intensivo de tecnologia de ponta, mais o nome da empresa associado a um esportista, sem tradição no setor, ajudou a fornecer 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. E também, este segmento é recente, de forma que nenhuma empresa possui tradição, que poderia ser usada como fonte de vantagem competitiva.

6 Os Controles de Custos e sua Relação com a Estratégia

6.1 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.

Assim como a estratégia da empresa não está bem definida, os controles de custo também não estão sistematizados. Os controles de custos buscam, sem muito sucesso, “reduzir custos e desperdícios” (segundo o gerente geral). O fracasso, quase constante, se dá por dois principais motivos: o primeiro, porque o controle de gastos verifica-se a *posteriori* – após o gasto ter sido realizado – no momento do desembolso (“assinatura do cheque”). O segundo, porque são meramente históricos, ou seja, apenas servem para mostrar o que foi gasto, sem possibilitar planejamento ou ação prévia. Em relação a isso a empresa está tomando duas medidas gerenciais: a realização de um planejamento orçamentário e a centralização das compras. É interessante notar a forma como os “controles de gastos” são realizados: pessoal de nível gerencial, supervisão e até operacional realizam gastos, sem consulta prévia em muitos casos. No momento do desembolso, o diretor financeiro ameaça não pagar. A pessoa que realizou o gasto é chamada a explicar-se; freqüentemente é repreendida, mas o pagamento é feito. Funciona quase como um rito, que incorpora ameaças de punição, quase nunca realizadas. Após um determinado tempo, o rito volta se repetir.

Um aspecto que deve ser destacado nesse ponto é a forma como o diretor financeiro trabalha: *ad hoc*, com baixíssima sistematização, baseadas em

informações de memória e quase exclusivamente com informações financeiras, sem considerar dados de custos e dados de rentabilidade. Seu indicador preferencial de sucesso, inclusive, é o somatório de receitas e gastos totais do mês. A forma bastante assistemática de trabalho deste profissional influencia muito as pessoas sob sua responsabilidade, de tal modo que maior sistematização e burocracia são muito difíceis de serem implementadas. Há enorme dificuldade de convencer este executivo da necessidade de pessoal e instalações indiretos. Um exemplo é a afirmação de que ele quer desativar toda a "informática" da empresa, para economizar dez mil reais mensais.

Segundo este mesmo diretor financeiro, quando se percebe um "abuso rotineiro" dos gastos, é realizado um "aperto geral", proibindo todos os gastos. Aos poucos, essa restrição vai sendo aliviada, voltando à situação original. É um controle "por ondas" ou por espasmos. Outro aspecto a ser refletido refere-se ao fato de que durante esses momentos de "aperto", mesmo gastos necessários, aqueles que, se realizados, geram economias, ficam proibidos.

Em termos de apoio à estratégia, o máximo que se oferecem são estimativas de investimento (abertura de filiais ou de clientes em locais ainda não atendidos), com enorme esforço e obtendo-se mediante estimativas não confiáveis. Isto ocorre a tal ponto que, normalmente, os dados econômicos tem pequena influência na decisão. Em relação a aspectos financeiros, há um controle de posição financeira, mas também a *posteriori*. No dia do pagamento das obrigações são conhecidas as disponibilidades e, caso não haja, são ajustados os fluxos de caixa (inclusive com tomadas de empréstimos). Há mesmo descrença do diretor financeiro que seja possível prever fluxos de caixa.

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 máximo que se pode obter, de forma bastante desorganizada, são informações operacionais (quanto e para quem pagar, saldos e disponibilidades, entre outras), sem nenhuma análise e, muitas vezes, sem a possibilidade de realizarem-se estratificações, categorizações e 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. Neste último caso em especial, em virtude dessa evolução, há alguma dificuldade em se convencer um dos acionistas da necessidade de maior burocracia.

"Eu controlo tudo aqui, nesse pedacinho de papel." (afirmação do Diretor Financeiro, também acionista, mostrando um pedaço de fita de papel, com cerca de 5cm, proveniente de um cálculo realizado em *calculadora* com bobina, onde ele resume o movimento financeiro do período).

O tamanho da empresa inviabiliza a centralização das decisões, mas há, ao mesmo tempo, dificuldade em delegar, pela ausência de controles e normas e pelo perfil dos acionistas, principalmente o diretor-financeiro, com instrução de nível médio, sem formação específica na área, a não ser pela própria experiência (exclusivamente na empresa). Nesse sentido, há mesmo desconfiança se em outras empresas existe burocracia e controle.

A **percepção dos agentes organizacionais** é que os controles de custos refletem a estratégia e a postura da empresa. A falta de clareza das opções estratégicas da empresa reflete-se nos controles de custos, que, como vistos, ou inexistem 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 – ele tem que se sentir seguro com a empresa (certeza que será protegido) – o custo faz parte do atendimento” (diretor financeiro, o executivo mais conservador, em afirmação categórica).

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.

Em relação aos **recursos**, o mais monitorado é o custo de pessoal, como tradicionalmente ocorre nas empresas. 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. No entanto, há enorme dificuldade em convencer os acionistas de possibilidades “alternativas” de obtenção de capital (empréstimos, linhas governamentais de crédito, financiamento de terceiros, etc).

Quase não há **influência dos agentes organizacionais**, direta e explícita, sobre os controles de custo. Atualmente, com a ascensão do gerente geral, começa a haver maior ênfase em influenciar o projeto de controles de custos para que reflitam a estratégia da empresa. Por exemplo, tem havido atenção especial em comunicar de forma adequada todas as mudanças decorrentes de estruturas que estão sendo feitas, causando o menor impacto possível nas pessoas, principalmente de linha de frente, preservando a imagem da empresa.

Há interesse, principalmente do diretor financeiro e pelo menos em tese, em estruturar de tal forma os controles que a presença dele não seja necessária para que o sistema funcione. Embora possa ser interessante, não reflete, necessariamente, a estratégia organizacional. Em nível de supervisão, a única influência dá-se sobre o formato e apresentação de relatórios.

Em relação às **incertezas estratégicas** há, de forma inesperada, grande atenção. Os principais executivos estão permanentemente monitorando o ambiente e tentando identificar mudanças em variáveis ambientais que possam afetar o desempenho da empresa, em médio e longo prazos. Destacam-se:

- Risco de moratória dos poderes estaduais: parte dos contratos da empresa e dos concorrentes são com poderes públicos estaduais, de tal forma que uma moratória poderia causar enormes dificuldades econômico-financeiras e ao mesmo tempo acirrar a concorrência em outros segmentos.

- Aspectos legais: questões relativas às novas regulamentações sobre aquisição e porte de armas, segurança privada e temas correlatos;

- Tecnologia: a possibilidade de contar com forte apoio tecnológico leva à necessidade de atenção permanente, a fim de evitar defasagem que pode ser percebida pelos clientes como desvantagem competitiva. É entendido mesmo que determinadas tecnologias (como sensoriamento remoto) poderiam, por exemplo, tornar desnecessários serviços de vigilância.

- Concorrentes e novos entrantes: devido ao histórico do setor, às baixas barreiras de entrada e à natureza dos serviços prestados, há grande mobilidade de competidores. Além da necessidade de acompanhar a evolução do setor, entende-se que maior regulamentação, bem como a criação de uma reconhecida entidade de classe favoreceria as empresas idôneas. Esse aspecto é importante, pois se crê que a maioria dos novos entrantes atua no mercado informalmente (ou quase), vilipendiando preços através da sonegação tributária;

- Segurança pública: a situação da segurança pública no Brasil favorece as empresas que oferecem segurança privada e produtos congêneres. Há expectativa de que, independente de evolução positiva ou negativa, o novo governo vá atuar de forma diferente em relação ao tema. Dessa forma, existe a necessidade de manter-se atento às mudanças e, caso possível, tentar influenciá-las.

Especificamente, o gerente comercial demonstrou interesse em acompanhar as tendências, de forma a evitar retardamento excessivo nos lançamentos de produtos. Este executivo tem postura crítica em relação às inovações de produtos, considerando que a empresa tem grande defasagem em relação aos concorrentes.

O **uso dos instrumentos de controles de custos** (principalmente relatórios) é basicamente para formação de preço de venda e, ainda assim, a partir de um fator multiplicador, 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.

As principais **atividades desenvolvidas** estão relacionadas com relatórios de custo, além do *relatório de custo total*. Podem-se citar 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.

Em termos de *compras*, está passando a se ter maior controle, por meio de regras para aquisição, estabelecimento de limites e centralização de atividades. Também controles sobre combustível e telefone estão sendo estabelecidos, como o sistema de vale-combustível.

Em termos de desembolsos, há um acompanhamento, no sentido estrito do termo, sem que haja ação sobre os eventos monitorados. Somente há relatórios que são usados para realizar os pagamentos diários. Esses relatórios são gerados pelo encarregado das contas a pagar, que também gera, mensalmente, um *resumo* de balancete.

De forma geral, essas atividades não tem relação, pelo menos explicitamente, com a estratégia, mas antes buscam reduzir exageros resultantes da histórica falta de sistematização e estruturação da empresa. Cabe ressaltar que esta falta não é

gratuita ou resultante de incompetência. Ela se deve ao perfil do principal executivo e de sua forma de trabalhar, muito próxima dos empregados, clientes e fornecedores, e também por que se tratava de uma organização de pequeno/ médio porte, em um setor de baixa concorrência/ profissionalização. A maior estruturação, burocracia e sistematização agora pretendidas, respondem à falta de condições para realizar *controle familiar* em uma organização de grande porte, em um setor que vê crescer a concorrência, seja através da economia informal, seja pela lenta entrada de concorrentes estrangeiros.

Há ainda algumas restrições à estruturação, pois os acionistas têm dúvidas quanto a esta necessidade. O acionista mais agressivo (o presidente) tem receio que a maior estruturação afete negativamente o ambiente e os relacionamentos, ditos freqüentemente como sendo de amizade. Diferentemente, o outro acionista (o diretor financeiro, mais conservador) tem dúvidas se existe, realmente, a necessidade de maior burocratização, que, na sua visão, significa maior número de pessoas e, portanto, maiores custos.

No tocante ao **peçoal envolvido** não há claramente perfil preferencial para o pessoal. Chama a atenção o histórico *militar* dos empregados, principalmente os envolvidos com a operação. Muitos prestaram serviço militar além do obrigatório. Por exemplo, o gerente geral prestou quase oito anos de serviço militar. Parcialmente, isso pode ser explicado pela empresa atuar em segurança, setor tradicionalmente entendido como tendo caráter bélico ou policial.

Apesar disso, são buscadas características como experiência no setor, experiência na função, comprometimento potencial com a empresa (identificação), certa facilidade no trato com o cliente e potencial confiança (ou idoneidade) na pessoa. Neste último aspecto, inclusive, há demonstrações da crença que a formação militar asseguraria ou, pelo menos, reforçaria a idoneidade da pessoa.

Especificamente nas atividades relacionadas a custo não há perfil identificável, salvo alguma experiência na função ou em funções semelhantes. No máximo, há busca por pessoal com formação contábil de nível médio.

Já relativo ao **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, caso necessário. Algumas informações de custos são repassadas, de forma geral, 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, embora isso pareça estranho. Essa última se justifica, como largamente abordado nesse texto, pela atuação de controle econômico-financeiro basicamente só sobre desembolsos.

Para as três primeiras funções justifica-se o pleno acesso pela importância estratégica das mesmas. No caso do gerente comercial por que a empresa realiza a formação de preço de venda a partir da formação de custo. E para a supervisora comercial pelo aspecto *confiança*. Uma das justificativas para a forte restrição aos dados é a dita alta rotatividade de pessoal, inclusive entre concorrentes. Assim, é de interesse da empresa restringir o acesso, evitando que informações econômicas vazem para os demais competidores.

A empresa está iniciando um trabalho de custeio, através do método ABC e as informações obtidas, acredita-se, serão mais confiáveis. Atualmente a empresa utiliza dados de custos principalmente para formação de preços e, em futuro próximo, deverá continuar a fazê-lo. Após a finalização da implantação do custeio

ABC as informações de custos serão ainda mais restritas, sendo granjeado o acesso somente aos três principais executivos.

Referente ao **nível de detalhamento do sistema** de informações, de forma geral, não há diferentes aberturas para as informações de custo. Eventualmente, e com grande esforço, são realizados relatórios de custos de contratos, ainda assim, com dados não confiáveis. Os poucos relatórios de custos existentes têm caráter fortemente contábil (precisos, mas inexatos⁴), com fechamento de valores somente em nível extremamente agregado. Não são gerados relatórios para apoio à estratégia e mesmo os de apoio gerencial são muito deficientes. De forma geral, os relatórios dificultam a gestão, devido ao nível elevado de agregação dos dados.

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. Então, essa flexibilidade é decorrente da quase total falta de controle sobre os dados, em nível executivo. Ou, dito de outra forma, se não existe sistema (e conseqüentemente os seus respectivos parâmetros/ critérios), não há como afirmar que existe flexibilidade, em seus diferentes níveis. Exemplo disso é a independência que a área comercial tem para modificar preços, baseados em sua interpretação dos custos, ocorrendo freqüentemente essas ações de forma desautorizada. Essa afirmação, feita pelo gerente geral, foi corroborada independentemente pelo gerente comercial.

Em termo de **evolução dos controles de custo ao longo do tempo** o que se percebe é que poucos controles usados são herança de um antigo setor de controladoria, existente até pouco tempo. Há a crença, inclusive, 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).
"Tive muitos momentos ruins, sem saber o que fazer" (diretor financeiro).

6.2 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.

Há a crença de que melhores informações de custo permitiriam ter-se postura mais agressiva e ativa no ambiente (principalmente mercado). 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" (afirmações do presidente). Também permitiriam "deixar a empresa mais dentro da realidade – a realidade pode ser muito dura" (palavras do diretor financeiro). Muitas decisões, atualmente, são tomadas sem firme convicção da realidade, muitas vezes prevalecendo a opinião da pessoa com maior poder (implícito ou explícito) ou maior capacidade de convencimento (retórica). Grosseiramente, a empresa tem hoje, no máximo, interpretação tática dos dados econômico-financeiros, e, de fato, quase só financeiros.

Outro aspecto importante até por ter sido afirmado por uma pessoa que conhece internamente os concorrentes, é de que, embora "desorganizada" (refletindo a estratégia) é a mais organizada do setor. Na continuidade dessa, o executivo afirmou que, neste setor, é possível ser desorganizado. Talvez, por enquanto.

6.3 Considerações Finais sobre Controle Estratégico de Custos na Empresa

Controles de custo estratégicos, sentido estrito, não existem na empresa. No máximo, pode-se dizer que existe algum tipo de *controle estratégico*, destacando-se o *monitoramento*, ainda que, pouco consciente, independente e assistemático, das *incertezas estratégicas*. Aliás, este é um aspecto extremamente relevante em termos de monitoramento estratégico, embora não se possa afirmar categoricamente que existe um *sistema de controle interativo*.

Alguns dos poucos controles de custos que existem estão em nível tático e operacional e, ainda assim, realizados quase sempre de forma não rotineira, eventual e por demanda. E mesmo nestes casos, exigem um esforço significativo para serem executados. E a maior parte desses consistem em meros relatórios, contendo dados com pouca ou nenhuma informação e de baixíssima confiabilidade.

Por outro lado, os principais executivos vêem como muito interessante contar com controles de custo que apóiem a estratégia. Entre as vantagens esperadas estariam a seletividade das ações no ambiente (junto a clientes, pessoas e fornecedores), a melhoria das informações em nível geral, o alinhamento das ações gerenciais (estruturação da arquitetura organizacional), melhor alinhamento das pessoas e, possivelmente, maior previsibilidade.

Deve-se ressaltar que a falta de informações confiáveis oferece oportunidade para discursos vazios, uma vez que há ausência de fatos e dados para argumentação. Assim, como já abordado, muitas vezes a decisão ocorre não por convicção em argumentos embasados em informações, mas por capacidade retórica do protagonista.

Outro aspecto interessante e que é necessário realçar, é um certo controle informal de custos, sócio-comportamental, baseado em confiança e idoneidade. Por exemplo, o diretor financeiro afirmou que, desde que se conte com pessoas idôneas e confiáveis, controles de custos são feitos por todos. Apesar do uso distorcido dos conceitos de confiança e de idoneidade que alguns executivos fazem, há realmente atenção por parte dos empregados quanto aos custos. Ou seja, os diretores acreditam que, em havendo no quadro funcional pessoas confiáveis e idôneas, existirá cuidado com os custos e menor risco de malversação de recursos. Corroborando essa assertiva, é perceptível no discurso e nas ações dos executivos a atenção em identificar *confiança* nas pessoas que trabalham ou virão a trabalhar na empresa.

Por outro lado, controles de custo, e especificamente reduções, não são obtidas somente pela minimização dos desvios inidôneos de recursos e pela eliminação de desperdícios, mas também pela melhor gestão destes. E, para tanto, é condição necessária a idoneidade, mas, por si só, insuficiente. É necessário, então, contar com pessoas qualificadas e de perfil adequado às suas funções e alinhadas à estratégia organizacional.

7 Análise e Discussão

De forma geral, existe pouca estruturação na empresa e, certamente isso contribui para menor desempenho (por exemplo, pagamentos inesperados de juros para cobertura de capital de giro). Embora o setor como um todo se ressinta de

maior estruturação, a falta de controle (em sentido amplo) minora os resultados das empresas. Há indícios de se caminhar para maior profissionalização do setor, por exemplo, pela entrada de empresas de maior tradição empresarial e mesmo estrangeiras, ainda que em áreas não diretamente relacionadas. Essas experiências podem servir de ponta de lança para que esses competidores adquiram maior conhecimento sobre o setor. Adicionalmente, o setor é influenciado por regulamentação, em boa parte específica para o país, e também, por força de aspectos culturais, permeado de idiosincrasias. Estes últimos poderiam dificultar a entrada de competidores estrangeiros.

Como decorrência das características do setor e da própria história da empresa, pode-se dizer, de modo geral, que a empresa tem um *controle estratégico de custos* muito tênue, com alguns instrumentos específicos e isolados. O momento da empresa, no entanto, indica uma caminhada em direção à maior estruturação (profissionalismo) e sistematização, particularmente alavancadas pela ascensão do gerente-geral, caso esta tendência se confirme.

Elemento	Situação na Empresa
posições estratégicas	diferenciação
dimensões competitivas	imagem, aparência, segurança
missão estratégica	colher
configuração organizacional	analista
vantagem baseada em recursos – competência essencial	imagem (credibilidade) e envolvimento da força de trabalho
direcionadores de custo	escala e configuração do produto
monitoramento de recursos	pessoal
influência dos agentes sobre o desenho do cec	início de estruturação
incertezas estratégicas	aspectos legais, risco de moratória de poderes estaduais, tecnologia, concorrentes e novos entrantes, segurança pública
propósito de uso de instrumentos	preço de venda e controle histórico
atividades desenvolvidas	controle de custos assistemático de algumas rubricas (viaturas, filiais, alguns clientes)
pessoal envolvido	sem clareza formação militar, relações de confiança
níveis de acesso às informações (sistema)	restritas, sem definição prévia flexível, decidido <i>ad hoc</i>
detalhamento	muito agregado, fixo
características dos relatórios	poucos, precisos e inexatos
flexibilidade	independência
evolução	herança de atuação fracassada de controladoria "caixas pretas" decorrentes dessa herança
influência do CEC sobre a estratégia	tentativa de gerar controles para aumentar a seletividade das ações estratégicas.
coleta de dados	entrevistas com o presidente, diretor financeiro, gerente-geral, encarregada financeira, supervisora comercial e gerente comercial
	planilhas de custo, sistemas informatizados
	uniformes, instalações "limpas" e abertas, sinais de identificação (brindes, bottons, etc).
	planilhas históricas de custos e outros

Quadro 3 - Características da Estratégia e de Controles Estratégicos de Custos na Empresa

Por outro lado, mesmo interessando maior burocracia, e sendo natural este caminho, deve-se ter cuidado. A preocupação expressa pelo presidente de perda do *bom ambiente* de trabalho (inclusive com relações de amizade) não é sem propósito. Deve-se primeiro avaliar até que ponto o relativo sucesso da empresa até o momento decorre do comprometimento das pessoas, derivado das características sócio-culturais e comportamentais do ambiente de trabalho. Além disso, há que se considerar se as características do negócio exigem postura mais "informal". Quanto a esta última, não seria recomendável em vista do alto nível de disciplina necessário para atender os produtos, principalmente em função da *dimensão competitiva* "segurança".

Finalmente, a atuação do gerente-geral e a sua forma de trabalho indicam estar a empresa encaminhando-se para uma necessária estruturação. Isto está ocorrendo de forma gradual, paulatina e negociada (até onde possível). Por exemplo, a implementação de um sistema de vale-combustível foi avisada com dez meses de antecedência. Pelos relatos colhidos, a atuação deste profissional em outras unidades da empresa foi tida como excelente e ele é merecedor de confiança dos acionistas, motivos pelos quais teria apoio para realizar as mudanças às quais a organização se propõe. Como resultado desse trabalho, a empresa possivelmente terá também *controles estratégicos de custos*. O Quadro 3 apresenta um resumo das características da estratégia e dos controles estratégicos de custos na empresa.

8 Conclusões

A metodologia de pesquisa usada neste trabalho permitiu mapear uma série de aspectos relacionados ao Controle de Custos para fins estratégicos. A proposta apresentou uma aderência bastante elevada ao caso estudado, permitindo compreender as relações entre os controles de custos utilizados e a estratégia. Embora o modelo original proposto por Diehl e De Queiroz (2002) seja fortemente baseado em evidências empíricas, a abrangência do mesmo requer cuidados ao se assegurar sua aplicação de forma universal, a partir do caso estudado.

Especialmente em situações onde a menor estruturação formal e tradicional da empresa é realidade, e onde outros controles de custo, de cunho sócio-comportamental estão presentes, o modelo mostra-se mais útil. De fato, o modelo faz um reconhecimento de situações existentes nas organizações, e através deste, inicia um processo de identificação de lacunas potenciais no suporte à estratégia. Ainda que o modelo não objetive ser prescritivo, a identificação de lacunas permite a reflexão sobre elas, como oportunidades ou ameaças para o controle e, conseqüentemente, sobre a estratégia.

O uso de controles de custo alinhados com a estratégia pode ser um diferencial em termos do melhor uso de recursos nas organizações. Isto se dá pelo efeito sinérgico obtido ao se alinharem recursos e controles em torno de um objetivo comum, ou seja, da estratégia. O trabalho desenvolvido permite identificar a existência ou não do alinhamento, oferecendo, então, oportunidades de melhoria da efetividade estratégica.

O modelo apresentado pode oferecer ao gestor a possibilidade de realizar um diagnóstico acerca de se seus controles estratégicos de custos. Ao avaliar os controles de custos utilizados na sua organização e verificar o nível de alinhamento destes com a estratégia, o gestor pode melhor compreender o comportamento dos agentes organizacionais e, de forma ativa, interferir no sentido de adequar seus instrumentos de controle de gestão. Ao fazê-lo, poderá obter maior sinergia nas ações da organização e, potencialmente, melhores resultados.

9 Referências

- COKINS, G. **Activity-Based Cost Management: making it work**. Boston: McGraw-Hill, 1996.
- 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.
- DIEHL; GONÇALO; MARTINS, 2001 DIEHL, C.A.; GONÇALO, C. R; MARTINS, G.A. Dimensões Competitivas em Organizações de Serviços:um modelo de pesquisa aplicada. In: XXI ENEGEP. Anais Eletrônicos..., 2001, Salvador. Anais do XXI ENEGEP, 2001.
- DIEHL, C.A; DE QUEIROZ, A.D. Um Modelo Avançado para o Controle Estratégico de Custos (SCC). In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2002, São Paulo, **Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos**, 2002.
- ECCLES; PYBURN, 1992 ECCLES, R.G. PYBURN, P.J. Creating a Comprehensive System to Measure Performance. **Management Accounting**, October/1992, p.41-44 .
- FEURER, R.; CHAHARBAGHI, K. *Performance Measurement in Strategic Change*. **Benchmarking for Quality, Management & Technology**, Vol.2, No.2, 1995, pp.64-83.
- FISHER, J. *Contingency-Based Research on Management Control Systems: categorization by level of complexity*. **Journal of Accounting Literature**, Vol.14, 1995, p.24-53.
- 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, 1992 GOLDRATT, E.M. **A Síndrome do Palheiro - garimpando informação num oceano de dados**. São Paulo: Educator, 1992.
- GOMES; SALAS, 1999 GOMES, J.S.; SALAS, J.M.A. **Controle de Gestão - uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 2ed, 1999.
- HENDERSON, 1979 HENDERSON, B. **Henderson on Corporate Strategy**. Cambridge: Abt Books, 1979.
- HOFER; SCHENDEL 1978 HOFER, C.W; SCHENDEL, D. **Strategy Formulation: analytical concepts**. St. Paul: West Publishing, 1978.
- KAPLAN, R. S. *One Cost System Isn't Enough*. **Harvard Business Review**, Jan/ Feb 1988, Vol.66, Iss.1, 1988.
- KAPLAN, R.S; COOPER, R. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- LANGFIELD-SMITH, 1997 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.
- MILES, R.E.; SNOW, C.C. **Organizational Strategy, Structure, and Process**. New York: McGraw-Hill, 1978.

MILES et al., 1978 MILES, R.E.; SNOW, C.C.; MEYER, A. D.; COLEMAN JR, H.J. Organizational Strategy, Structure, and Process. *Academy of Management Review*, July 1978.

MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MINTZBERG, H. **The Rise and Fall of Strategic Planning: reconceiving roles for planning, plans and planners**. New York: The Free Press, 1994.

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, 1980 OTLEY, D.T. The Contingency Theory of Management Accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, vol.5, nº 4, 1980, pp. 413-428,

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.

PORTER, M.E. **Estratégia Competitiva - técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHANK; GOVINDARAJAN, 1997 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, T. *The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: new perspectives*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No1/2, 1990, p127-143.

SIMONS, R. **Levers 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.

YIN, ROBERT K. **Case Study Research: design and methods**. Thousand Oaks: Sage Publications, 2. ed., 1994.

10 Notas

O presente trabalho foi preparado com o apoio do CNPq, uma agência do governo brasileiro para o desenvolvimento científico e tecnológico.

¹Baseado no mesmo modelo, foi apresentado em 2003, no X Congresso Brasileiro de Custos, um artigo sobre Controle Estratégico de Custos em empresa de moda.

² Ver, por exemplo, Goldratt (1992), Eccles e Pyburn (1992), entre outros

³ Ver por exemplo, Nakagawa (1993).

⁴ Há alguma discussão na área contábil sobre a questão precisão x exatidão: resultados precisos seriam aqueles que fornecem grande nível de detalhamento (por exemplo, milésimos de real em valores monetários), enquanto resultados exatos estariam mais próximos do valor verdadeiro sem, necessariamente, serem precisos. Evidentemente, buscam-se resultados precisos e exatos.