

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DANILO LACERDA BORGES

ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE A ESTRATÉGIA E OS SISTEMAS DE CONTROLE
GERENCIAL: um estudo com empresas do setor da construção civil

Belo Horizonte

2013

Danilo Lacerda Borges

ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE A ESTRATÉGIA E OS SISTEMAS DE CONTROLE
GERENCIAL: um estudo com empresas do setor da construção civil

Dissertação apresentada ao Centro de Pós
Graduação e Pesquisas em Contabilidade e
Controladoria da Universidade Federal de
Minas Gerais como requisito parcial à
obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Área de concentração: Controle Gerencial

Orientadora: Prof.^a Dra. Márcia Athayde
Matias

Belo Horizonte

2013

Ficha catalográfica

B732a
2013

Borges, Danilo Lacerda, 1986-
Análise da relação entre a estratégia e os sistemas de controle gerencial [manuscrito] : um estudo com empresas do setor de construção civil / Danilo Lacerda Borges. - 2013. 133 f.: il., gráfs. e tabs.

Orientadora: Márcia Athayde Matias.
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria.
Inclui bibliografia (f. 118-124) e apêndices.

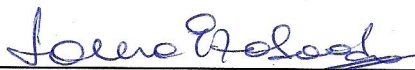
1. Contabilidade gerencial – Teses. 2. Administração de empresas – Teses. Matias, Márcia Athayde. II. Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria. III. Título.
CDD: 657.42

Elaborada pela Biblioteca da FACE/UFMG - NMM /106/2013

DANILO LACERDA BORGES

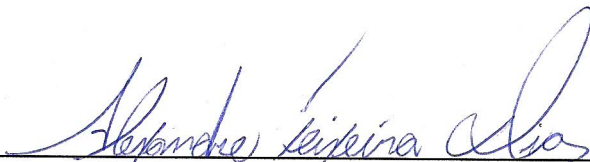
Esta Dissertação foi julgada adequada pelo Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Belo Horizonte, 18 de junho de 2013

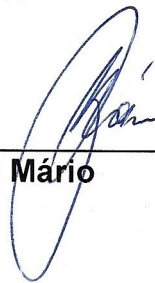


Profa. Laura Edith Taboada Pinheiro
Coordenadora do Curso

BANCA EXAMINADORA



Prof. Alexandre Teixeira Dias
Universidade FUMEC



Prof. Poueri do Carmo Mário
CEPCON/UFMG



Profa. Márcia Athayde Matias
CEPCON/UFMG (orientadora)

Belo Horizonte, 2013

*Dedico este trabalho aos meus pais, aos meus irmãos
e a todos os meus amigos que a partir de sua
compreensão e apoio foram essenciais para o meu
crescimento e para o desenvolvimento deste
trabalho.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente à Deus por me abençoar a cada dia e me dar forças para conquistar meus objetivos.

Aos meus pais Geraldo Francisco Borges e Vânia Lacerda Borges e aos meus irmãos Cleber Luiz Lacerda Borges e Ana Carolina Lacerda Borges pelo apoio em todos os momentos e pela compreensão quanto à distância e as ausências.

A Prof. Dra. Márcia Athayde Matias, orientadora e amiga por me guiar por todo este tempo me mostrando os caminhos a percorrer, e me apoiando e ajudando a alcançar esse resultado final.

Aos professores Dr. Poueri do Carmo Mário e Dr. Alexandre Teixeira Dias pelas sugestões de melhoria a esta pesquisa.

A todos os professores do Mestrado em Ciências Contábeis da UFMG pelos ensinamentos e conhecimentos repassados.

Aos professores da Universidade Federal de São João del-Rei que me incentivaram a seguir esse caminho, em especial aos professores, Fabrício Molica, Denise Carneiro e José Roberto.

A todos os meus amigos que me apoiaram nos momentos de alegria e de angustia, e que se fizeram presentes na construção dessa conquista.

A todos os colegas do mestrado que construíram esse caminho junto comigo e que foram sempre companheiros e solícitos.

E a todas as pessoas que de alguma forma me apoiaram, ou torceram por mim nessa jornada.

“Conheça todas as teorias, domine todas as técnicas, mas ao tocar uma alma humana, seja apenas outra alma humana”.

Carl Jung

RESUMO

Este trabalho foi realizado com o objetivo de analisar as interações existentes entre a formação estratégica das empresas e os sistemas de controle gerencial por elas utilizados, sendo esses formais, rudimentares ou mesmo não formalmente estruturados, tendo como parâmetro de análise o sistema de alavancas de controle preconizado por Simons (1995). Nesse sentido, foi realizado um estudo de múltiplos casos em duas empresas do setor de construção civil da região metropolitana de Belo Horizonte/MG. Nessa perspectiva, identificou-se que as empresas pesquisadas utilizam-se da estratégia genérica de enfoque para vender seus empreendimentos, sendo que dentro dessa estratégia uma organização possui planejamento de longo prazo e a outra não possui estratégias, guiando-se por perspectivas e percepções de curto prazo. Quanto aos sistemas de controle gerencial, nota-se que, devido às certificações ISO 9001 e PBQP-H, essas empresas possuem diversas ferramentas formais de controle voltados para a qualidade, tais como visão, missão, manuais de procedimentos e manuais de qualidade. Contudo, notou-se que parte dessas ferramentas existe com o objetivo de atender as normas e auditorias estabelecidas pelos órgãos certificadores, não sendo utilizadas, em algumas situações, no dia a dia da organização e nem como ferramenta para a tomada de decisão. Nesse sentido, concluiu-se que a relação existente entre os controles gerenciais e a formação da estratégia dessas organizações ocorre de forma passiva, servindo os sistemas de controle gerencial como garantidores da realização das estratégias e metas organizacionais, mas não sendo os mesmos usados efetivamente como forma de identificação de oportunidades e fonte da formação de novas estratégias. Entretanto, verificou-se, junto às pessoas das organizações, uma percepção da importância de que esses sistemas sejam usados de forma mais ativa na formação da estratégia, entendendo-se que para que essa utilização seja feita se faz necessária uma melhor estruturação dos sistemas de controles gerenciais dessas empresas e, conseqüentemente, uma melhor utilização dos mesmos. Sugere-se para pesquisas futuras um maior aprofundamento nos sistemas de controle gerencial e nas estratégias das empresas de construção civil.

Palavras-chave: Sistemas de Controle Gerencial. Alavancas de Controle de Simons. Estratégia. Construção Civil.

ABSTRACT

This research was carried out to analyze the known interactions between the strategic business formation and management control systems used by them, these have been formal, rudimentary or even not formally structured, having as analyzes parameter the levers of control recommended by Simons (1995). In this way, it was performed a multiple case study in two construction civil companies situated in metropolitan region of Belo Horizonte/MG. From this perspective it was found that those companies use the generic strategy of focus to sell their enterprise, with this strategy one organization has long-term planning while the other do not have a strategy, guiding by perspectives and perceptions of short-term. As for management control system, it is noted that due to ISO 9001 and PBQP-H certifications these companies have several control tools focused on control quality, such as vision, mission, procedures manuals and quality manuals. However it was noted that some of these tools exist in order to meet established standards and audits by certifications institutions, it is not being used, in some situations, in the day to day's organization and neither as a tool to make a decision. Accordingly, it was concluded that the relationship between managerial controls and strategy formation of these organizations occurs passively, serving the management control system as guarantors of strategy achievements and organizational goals, but it not being used effectively as a way of identifying opportunities and source of forming new strategies. However it was noted with the organization's employees the importance of these systems come to be used more actively in strategy formation, it being understood that for such use being made becomes necessary a better structuring of the managements control systems of these companies and a consequent better utilization of them. It was suggested for future researches a deeply management control systems of construction companies and their strategies.

Keywords: Management Control Systems. Levers of Control of Simons. Strategy. Construction.

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	12
LISTA DE FIGURAS	13
1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 Contextualização	14
1.2 Problema de pesquisa.....	18
1.3 Objetivos.....	18
1.3.1 Objetivo geral	18
1.5 Objeto de estudo.....	20
1.6 Estrutura da pesquisa	20
2 MARCO TEÓRICO	22
2.1 Estratégia.....	22
2.1.1 Estratégia Organizacional.....	24
2.1.2 Estratégias Organizacionais Genéricas	32
2.1.3 Estratégia e Controle Gerencial.....	36
2.2 Controle Gerencial.....	38
2.3 Sistemas de Controle Gerencial	42
2.4 Alavancas de Controle	47
2.4.1 Sistema de Crenças.....	51
2.4.2 Sistema de Fronteiras.....	52
2.4.3 Sistema de Controle Diagnóstico	53
2.4.4 Sistema de Controle Interativo	55
2.5 Construção civil.....	60
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	64
3.1 Caracterização da pesquisa	64
3.2 Estudo de Caso	66
3.2.1 Identificação das empresas participantes do estudo	67
3.2.1.1 Seleção das empresas pesquisadas	68
3.2.2 Plano de Coleta de Dados.....	70
4 RESULTADOS	75
4.1 RECONHECIMENTO DAS EMPRESAS.....	75
4.1.1 EMPRESA A.....	75
4.1.2 EMPRESA B	79
5. ANÁLISE DE RESULTADOS	83
5.1. Classificação dos sistemas de controle gerencial conforme as alavancas de Simons (1994).....	83
5.1.1 Alavancas de crenças.....	83
5.1.2. Alavancas de Fronteira	85
5.1.3. Relação entre alavancas de crenças e alavancas de fronteira.....	86
5.1.4. Alavanca de controle diagnóstico.....	88
5.1.5 Alavanca de Controle Interativo.....	97
5.1.6. Percepção das alavancas de controle de Simons nas empresas pesquisadas	103
5.2. Estratégia Organizacional das empresas pesquisadas	105
5.3. Relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais	109
6. CONCLUSÕES	114

APENDICE A	125
APÊNDICE B.....	129
APENDICE C	132

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Formas de Estratégia.....	31
QUADRO 2 – Definição, natureza e foco dos SCG.....	43
QUADRO 3 – Principais diferenças entre o uso diagnóstico e o uso interativo	57
QUADRO 4 – Características das quatro alavancas de controle.....	59
QUADRO 5 – Protocolo para execução do estudo de caso	66
QUADRO 6 – Alavancas de Controle e principais proxies identificadas	73
QUADRO 7 – Estratégias genéricas e principais <i>proxies</i> identificadas	74
QUADRO 8 – Panorama das empresas pesquisadas	82
QUADRO 9 – Principais ferramentas de crença identificadas e seu uso	85
QUADRO 10 – Principais ferramentas de fronteira identificadas e seu uso	86
QUADRO 11 – Indicadores mensurados pela empresa B	94
QUADRO 12 – Principais ferramentas de controle diagnóstico identificadas e seu uso	97
QUADRO 13 – Principais ferramentas de controle interativo identificadas e seu uso	103
QUADRO 14 – Estratégias seguidas pelas organizações pesquisadas	109
QUADRO 15 – Relação entre estratégias e sistemas de controle gerencial nas organizações pesquisadas	113

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Estratégias deliberadas e emergentes.	23
FIGURA 2 – Estrutura Estratégica de Andrews (análise SWOT).....	25
FIGURA 3 – Matriz BCG	26
FIGURA 4 – Cinco Forças de Porter.....	27
FIGURA 5 – Rede de Valores.....	28
FIGURA 7 – Relações gerais entre estratégia e controles	39
FIGURA 8 – Processo de Controle Gerencial – Implementando e reformulando estratégias	40
FIGURA 9 – Sistemas de Controle Gerencial em pacotes.....	46
FIGURA 10 – Estratégia de controle da organização – Estrutura para análise.....	47
FIGURA 11 – Relação entre as alavancas de controle e as estratégias realizadas.....	49
FIGURA 12 – Organograma da empresa A	76
FIGURA 13 – Organograma da empresa B	79

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A velocidade atual da inovação, o crescimento dos competidores empresariais e o aumento da exigência dos consumidores tem alterado radicalmente a dinâmica competitiva, fazendo com que novas ferramentas contábeis e de controle sejam necessárias para a implementação da estratégia no século XXI (SIMONS, 2000). Nessa perspectiva, nota-se o aumento da necessidade da utilização de medidas de desempenho e de sistemas de controle para traçar as metas e tomar as decisões estratégicas com a finalidade de atingir os objetivos das organizações. Acredita-se ser mais simples atingir as metas em um pequeno negócio - considerando como pequeno aquele com até 20 empregados - através de discussões informais e de supervisão indireta, pois à medida que esse negócio cresce, estas técnicas tornam-se ineficientes devido às diversas tensões geradas entre a inovação e o controle, o crescimento e o lucro, os seus desejos e os de seus empregados, as oportunidades de criação de valor e o tempo disponível para realizá-las (SIMONS, 2000). Trazendo a necessidade da implantação e utilização de um sistema de controle gerencial mais complexo.

Nesse sentido, pode-se definir o controle gerencial como um dos diversos tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem em uma organização, estando incluídos nessa atividade os processos de formação e implantação de estratégias (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2006). Além disso, para uma correta percepção dos controles gerenciais de uma organização, torna-se importante a utilização de sistemas de controle pela mesma.

Um sistema de controle gerencial é utilizado para aperfeiçoar o processo produtivo da organização, dar parâmetros para se identificar problemas de perdas e desperdícios, dar aos donos e aos gestores a percepção do alcance ou não dos objetivos almejados e incentivar a criatividade sem arriscar em excesso o nome da organização (SALTER, 1973). Dessa forma, os sistemas de controle gerencial possuem grande importância, sendo utilizados como parâmetros em diversas ocasiões e possuindo uma relação intrínseca com as estratégias definidas pela empresa.

Quanto à estratégia, esta é muito influente nas empresas, contudo, apesar de sua importância, sua definição é muito complexa, visto que a mesma abrange toda a realidade da organização de maneiras distintas (MINTZBERG, AHLSTRAND e LAMPEL, 2000). De maneira simplificada, pode-se definir a estratégia como o conjunto de objetivos e planos que expressam a razão da existência de uma organização (sua missão) e a guiam em meio às diversas mudanças ambientais, fazendo que ela crie valor para seu público e se diferencie de seus concorrentes (MINTZBERG, 1978; ALVEZ, 2010). Pode-se dizer que a estratégia é o guia de uma organização, mostrando à mesma qual o caminho deverá ser seguido e aonde se pretende chegar.

Nota-se que as estratégias são importantes para as organizações, pois demonstram qual o caminho que as mesmas estão tomando e ainda servem como base para se avaliar o desempenho. Normalmente, presume-se que uma organização que está se saindo bem é aquela que atende aos seus objetivos, contudo, para atender a esses objetivos, deve-se dar mais atenção à definição de desempenho e a seus principais fatores (OTLEY, 1999).

Assim, para uma organização atingir seus objetivos e realizar suas estratégias, ela precisa estar sempre atenta a alguns fatores, dentre os quais: qual o melhor modelo a ser utilizado; como garantir a correta implantação dessas estratégias; de que forma realizar as metas estabelecidas; e a como se adequar às mudanças ambientais. Sendo de grande importância a integração entre os sistemas de controle gerencial e a estratégia de uma organização para se garantir o sucesso da mesma. Um sistema de controle gerencial completo e abrangente permite a adaptação das empresas às rápidas mudanças que o ambiente competitivo exige, favorecendo a identificação e a adaptação às necessidades estratégicas (DAMKE, 2011).

Buscando retratar essa realidade, Simons (1995) apresentou uma estrutura do sistema de controle gerencial segregada em quatro alavancas: crenças, fronteiras, controle diagnóstico e controle interativo. Sendo o sistema de crenças relacionado aos valores da organização, o sistema de fronteiras relacionado aos limites estabelecidos, o sistema de controle diagnóstico ligado ao monitoramento e controle, e o sistema de controle interativo relacionado com a avaliação das incertezas estratégicas (SIMONS, 1995).

Esta classificação em quatro subsistemas permite uma análise na qual se pode ponderar aspectos temporalmente distantes (crenças e incertezas estratégicas), avaliar limites e crenças, e apreciar aspectos práticos e teóricos (limites, crenças e incertezas estratégicas) com uma visão de equilíbrio das variáveis (DAMKE, 2011). Ou seja, a utilização de um sistema de controle gerencial mais amplo, permite as organizações não só gerenciar de maneira eficaz os seus recursos, mas também planejar e executar melhor suas estratégias.

Simons (1987) aponta que empresas utilizarão sistemas de controle gerencial diferentes para a execução de estratégias diferentes, sendo importante a existência de uma relação entre esses dois fatores na organização para se garantir o sucesso da mesma. E nesta visão, torna-se necessária a percepção de como os sistemas de controle gerencial são utilizados pelas organizações para o alcance de metas e estratégias (TUOMELA, 2005).

A relação entre a estratégia e o controle gerencial representa uma oportunidade significativa para a área de controle estratégico, pois novos gerentes normalmente levam consigo novas visões e estratégias, e a identificação do controle gerencial nessas estratégias é relevante para as mesmas (SIMONS, 1994). Nessa linha, encontram-se as empresas do setor de construção civil, que devido à sua peculiaridade e estrutura normalmente necessitam de um sistema de controle gerencial eficaz.

Quanto a sua abrangência, a construção civil alcança todas as atividades de produção de obras. O setor de construção civil abrange grandes construções de obras governamentais – construção pesada – e as edificações imobiliárias - que incluem o desmembramento de terrenos, loteamentos, incorporação de imóveis, construção própria ou em condomínio, locação de imóveis próprios ou de terceiros e administração de centros comerciais, shopping centers e condomínios residenciais (COSTA, 2007).

Devido a sua abrangência, o setor da construção civil possui relevante importância econômica, como se pode perceber pela sua participação no Produto Interno Bruto de um país (MARELLI, 2005), além disso, este segmento possui efeitos significativos na geração de empregos, sendo

considerado um dos maiores empregadores industriais. Seu produto (a construção) é um bem que representa grande parte dos investimentos de seus clientes (AZEVEDO, 2011).

Em números, as despesas com produtos de construção somaram no ano de 2009 R\$ 244 bilhões, o que significa que 46,4% de todo investimento realizado no país nesse ano foi feito na área de construção civil, ou seja, 9,2% do PIB brasileiro na época. Tal valor equivalia em 2009 a uma despesa por habitante de R\$ 1.276,06 (CONSTRUBUSINESS, 2010). Quanto à geração de empregos, as atividades da cadeia de produção da construção civil ocuparam, em 2009, 10 milhões de pessoas em todo o território nacional.

Além disso, a construção civil é um dos setores mais dinâmicos da economia brasileira, sua cadeia produtiva impacta de forma ampla na economia e seu macrossetor inclui desde os fornecedores de insumos industriais até os prestadores de serviços do setor. Desta forma, a construção desempenha um papel estratégico no desenvolvimento econômico do país, pois emprega mão de obra direta de maneira intensiva e ainda dinamiza a economia pelo seu elevado efeito multiplicador e baixo nível de importações (FREJ e ALENCAR, 2010).

As perspectivas futuras para o crescimento do setor de construção civil também evidenciam sua relevância. Enquanto a perspectiva de crescimento do país para o período entre 2009 e 2022 era de 5,0% ao ano, a construção civil possuía uma perspectiva de crescimento de 6,1% ao ano, possuindo a terceira maior taxa de crescimento entre os diversos setores da economia, estando atrás somente dos setores de produtos de minerais não metálicos e de serviços industriais de utilidade pública, ambos com perspectiva de crescimento no mesmo período de 6,7% ao ano (CONSTRUBUSINESS, 2010).

Tal perspectiva de crescimento traz consigo novos desafios à área de construção. É necessário promover o aumento na produtividade, o que perpassa pela mudança tecnológica de seus processos, pelo aumento do uso de máquinas e equipamentos e qualificação da mão de obra que ingressa no mercado (CONSTRUBUSINESS, 2010). Para isso, os agentes e suprimentos devem ser utilizados de maneira eficiente e eficaz a fim de que o empreendimento alcance o melhor desempenho possível, sendo importante a utilização dos sistemas de controle gerencial

(MORATTI, 2010). Sobre este pano de fundo, dos sistemas de controle gerencial e da estratégia no setor da construção civil, foram elaborados o problema e os objetivos propostos para esta pesquisa.

1.2 Problema de pesquisa

Ante o exposto, a seguinte questão de pesquisa é proposta: **Quais as interações entre a formação estratégica nas empresas e a utilização de sistemas de controle gerencial?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Analisar as interações existentes entre a formação estratégica nas empresas e os sistemas de controle gerencial por elas utilizados, sendo esses formais, rudimentares ou mesmo não formalmente estruturados, tendo como parâmetro de análise o sistema de alavancas de controle preconizado por Simons (1995), em uma seleção de empresas da construção civil.

1.3.2 Objetivos específicos

- Verificar quais são as crenças e fronteiras utilizadas pelas empresas pesquisadas do setor de construção civil.
- Analisar o nível de estruturação formal das estratégias e dos sistemas de controle gerencial utilizados pelas empresas pesquisadas.

- Identificar as semelhanças e diferenças entre a estruturação dos sistemas de controle das estratégias das empresas pesquisadas.
- Verificar as características desses sistemas de controle, se elas apresentam maior viés diagnóstico ou de sistema interativo nas empresas pesquisadas.

1.4 Justificativas

Conforme Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) afirmam, as estratégias são vitais para a organização, pois elas concebem algo como certo para que a organização possa se ocupar com os detalhes de sua aplicação, ou seja, elas estabelecem um contexto para que a organização possa trabalhar.

Dentro dessa visão, percebe-se o quão importante é a estratégia no setor da construção civil, pois este setor possui diversas peculiaridades, trabalhando sempre na busca da melhoria de sua produtividade, com tempo e recursos limitados, e possuindo além de sua estratégia geral, diversas microestratégias – já que cada nova construção a se fazer exige um planejamento de tempo, custo e estrutura específicos. Contudo, para que uma estratégia obtenha sucesso, é importante que ela seja bem planejada, bem executada e que considere o ambiente em que a organização está inserida. Neste sentido, a teoria mostra que a implantação de uma estratégia de maneira eficaz nas organizações depende, pelo menos em parte, da implantação de um sistema de controle gerencial eficaz, bem como da ligação entre as metas e objetivos da organização e o sistema de controle utilizado, tornando-se importante o entendimento de como esses dois fatores se interligam em uma organização.

A partir do exposto, a importância desta pesquisa se deve ao fato dela permitir a visualização da estrutura das estratégias e dos sistemas de controle que podem ser utilizados por uma organização, bem como pela visualização de como estes são implantados e acompanhados. Permite ainda não só a percepção de como os sistemas de controle gerencial e as estratégias de

uma organização podem ser interligados, como também qual a importância dessa ligação para o planejamento e execução das metas da organização.

Além disso, essa pesquisa atenderá as empresas do setor de construção civil, dando as mesmas a possibilidade de analisar suas estratégias e sistemas de controle gerencial, seus processos, planejamentos e controles, garantindo um melhor desenvolvimento dessas organizações. Considerando-se que a estratégia e os sistemas de controle são uma realidade inerente a todas as empresas, esta pesquisa poderá ser usada para o melhoramento dos sistemas de diversas organizações dos mais diversos setores, a partir da adequação de seus achados desta pesquisa.

Logo, esta pesquisa servirá como base para o aprofundamento da teoria sobre a relação entre os sistemas de controle gerencial e a estratégia. Conforme afirma Alves (2010), a relação existente entre os sistemas de controle gerencial e o processo de estratégia organizacional ainda é pouco explorado, sendo interessante uma ampliação do entendimento do escopo sobre este relacionamento. O presente trabalho traz uma contribuição para o desenvolvimento da pesquisa no país, bem como um incentivo para novas pesquisas sobre este assunto.

1.5 Objeto de estudo

O objeto de estudo desta pesquisa serão as estratégias e os elementos de controle gerencial utilizados pelas empresas do setor de construção civil pesquisadas.

1.6 Estrutura da pesquisa

Esta pesquisa está dividida em seis capítulos, sendo o primeiro referente a esta introdução, o segundo ao marco teórico, no qual foram feitas uma revisão de literatura com os principais temas referentes a estratégia nas organizações, ao controle gerencial, as alavancas de controle de

Simons e ao setor da construção civil. O terceiro capítulo se refere aos procedimentos metodológicos que foram utilizados no decorrer da pesquisa. O quarto capítulo traz a apresentação das empresas pesquisadas, suas estruturas de controle gerencial e estratégias. No quinto, de análise de resultados, buscou-se identificar as relações existentes entre as estratégias e o controle gerencial e, por fim, o sexto capítulo apresenta as considerações finais.

2 MARCO TEÓRICO

2.1 Estratégia

De acordo com Mintzberg (1978), diversas são as definições dadas à estratégia: na teoria dos jogos a estratégia representa o conjunto de regras que governam o movimento dos jogadores. Na teoria militar, a estratégia é a utilização, durante a guerra ou a paz, de todas as forças da nação, em grande escala, e de um planejamento e desenvolvimento de longo-prazo para garantir a segurança e a vitória. Já na teoria gerencial, a estratégia é definida como a determinação dos objetivos e metas básicos no longo prazo de uma organização, a adoção de ações e a alocação dos recursos necessários para realizar essas metas (MINTZBERG, 1978). Seguindo esta linha de raciocínio, Anthony e Govindarajan (2006, p.92) definem estratégia como “[...] a direção geral em que uma organização planeja mover-se para atingir seus objetivos”.

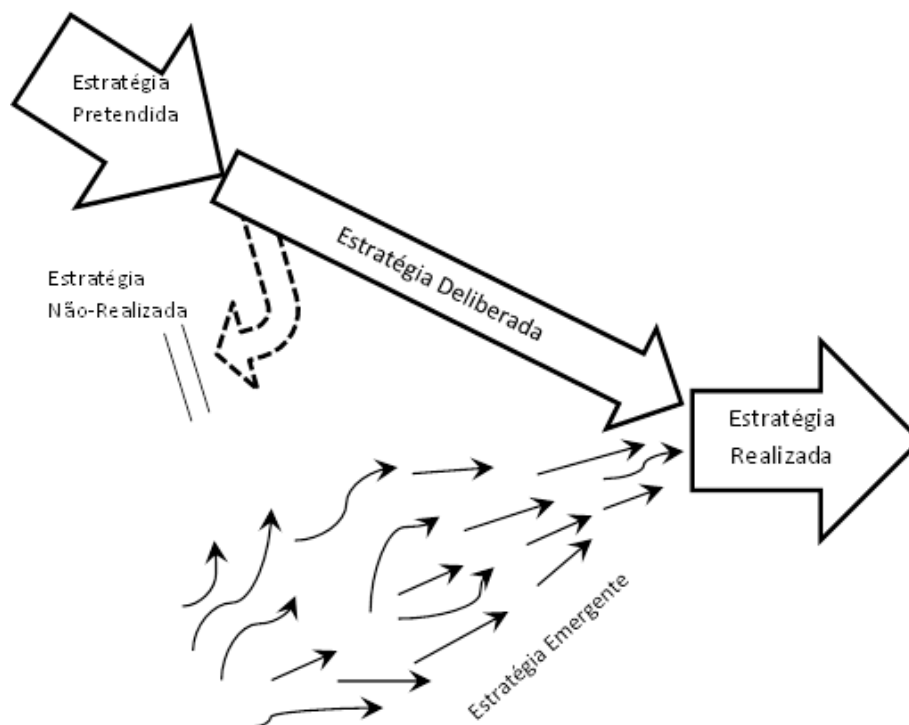
Mintzberg (2000) acredita que cinco são as definições básicas de estratégia:

- estratégia é um plano – uma direção, um caminho que deverá ser tomado, um curso de ação para o futuro;
- estratégia é um padrão – uma consistência do comportamento ao longo do tempo;
- estratégia é uma posição – a localização de determinados produtos em determinados mercados;
- estratégia é uma perspectiva – uma maneira fundamental de uma organização fazer as coisas;
e
- estratégia é um truque – uma manobra específica pra enganar um oponente ou concorrente.

Dessa forma, uma estratégia pode surgir como resposta a um estímulo determinado ou por um processo de deliberação, a partir do planejamento e execução da estratégia. Ao se pensar na elaboração e execução de uma estratégia, é preciso pensá-la como: estratégia pretendida, estratégia deliberada, estratégia emergente, estratégia realizada e estratégia não realizada

(FIGURA 1). Estratégia pretendida é aquela que os gerentes planejaram baseados nas análises da dinâmica de competitividade e nas capacidades atuais da empresa, são as estratégias que os administradores pretendem alcançar. Estratégias deliberadas são as intenções (estratégia pretendida) que são plenamente realizadas. Estratégias emergentes, por outro lado, são aquelas que surgem espontaneamente na organização, na medida em que os empregados respondem as ameaças e oportunidades imprevisíveis através de experimentações, de tentativa e de erro, essas são as estratégias não planejadas. Já estratégias realizadas são as saídas dos dois fluxos, o que realmente ocorre na organização, ou seja, é a união das estratégias deliberadas e das estratégias emergentes não planejadas que ocorreram espontaneamente. Por fim, as estratégias não realizadas são aquelas que eram pretendidas, mas não puderam ser realizadas, seja por uma mudança estratégica na organização, seja por alguma falha na aplicação da estratégia (MINTZBERG, 1987; 2000; SIMONS, 2000).

FIGURA 1 - Estratégias deliberadas e emergentes.



Fonte: Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000, p. 19).

Como se pode perceber na figura 1, os gerentes, baseados no mercado que estão inseridos e em suas percepções sobre a organização, criam uma estratégia pretendida, a qual a organização deverá buscar realizar. No período de realização dessa estratégia, a mesma é tida como deliberada, ou seja, aquela estratégia que foi apresentada pelos gerentes e que está sendo visualizada por todos da organização. Junto à estratégia deliberada, os diversos entes que participam do dia a dia da organização percebem novas oportunidades, de acordo com as mudanças do mercado, gerando internamente diversas estratégias emergentes, sendo algumas utilizadas e outras não. Quando a união das estratégias deliberadas e das estratégias emergentes utilizadas atinge os objetivos da organização, tem-se uma estratégia realizada. Contudo, quando devido a um mau planejamento ou uma má execução das estratégias deliberadas, os objetivos da organização não são alcançados, tem-se uma estratégia não realizada.

2.1.1 Estratégia Organizacional

O conceito de estratégia passou a ser utilizado pelas organizações a partir do século XX, tornando-se um campo de grande importância para a evolução das organizações bem como de grande relevância acadêmica e empresarial (ALVES, 2010).

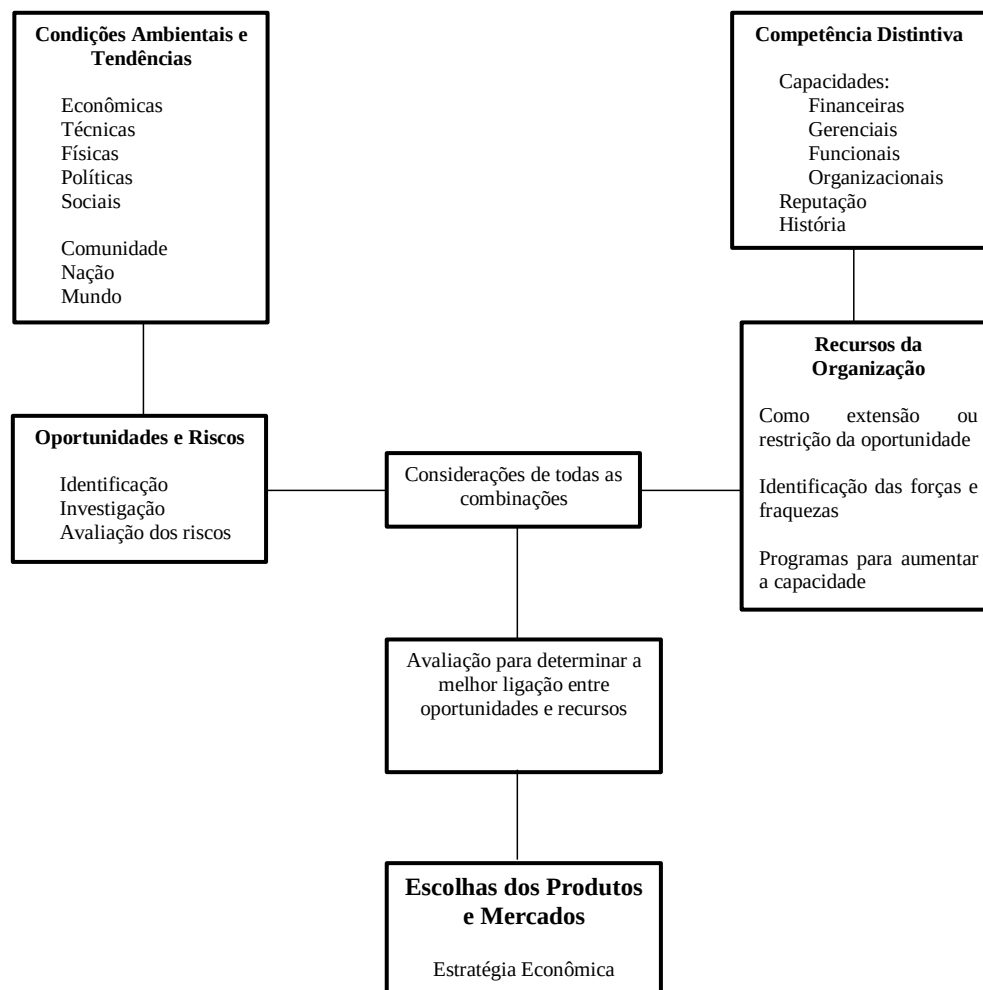
Para Ghemawat (2000), o conceito de estratégia começa a ser difundido nas organizações a partir da Segunda Revolução Industrial, na metade do século XIX, quando se percebe o aparecimento da estratégia como forma de controle das forças de mercado e como modeladora do ambiente competitivo. Com a Segunda Guerra Mundial, o pensamento estratégico recebe grandes estímulos, pois a dificuldade de se alocar recursos escassos na economia do tempo de guerra gera muitas inovações na ciência administrativa.

Contudo, apesar dos *insights* gerados durante a II Guerra, a destruição trouxe à Europa e à Ásia um grande trabalho de reconstrução, excesso de demanda e competição limitada, sendo que por este motivo, somente a partir do final da década de 1950 e 1960 que a maioria das grandes

organizações passou a considerar a competição como um fator do planejamento (GHEMAWAT, 2000).

No final dos anos 50, iniciaram-se as discussões sobre a importância da definição de propósitos e objetivos para as organizações, além da relação entre a estratégia e o desempenho das empresas. Na década de 60, a discussão ficou focada na relação existente entre as forças e fraquezas de uma organização (sua competência distintiva) com as oportunidades e ameaças (ou riscos), sendo que esta estrutura ficou conhecida como análise SWOT (GHEMAWAT, 2000). Andrews (1980, p.58) organizou esta estrutura SWOT conforme a Figura 2.

FIGURA 2 – Estrutura Estratégica de Andrews (análise SWOT)



Fonte: Andrews (2003, p.58).

Na década de 70, surgem diversas práticas de consultoria estratégica, ampliando-se as pesquisas quantitativas sobre os problemas nas estratégias dos negócios e corporações. Neste período, o Boston Consulting Group (BCG) criou a matriz de crescimento e participação, mais conhecida como matriz BCG (FIGURA 3). Esta foi a primeira ferramenta do que se conhece como análise de portfólio (GHEMAWAT, 2000). A recomendação estratégica básica da Matriz BCG é relacionar a participação relativa de mercado com o crescimento de mercado, mantendo um equilíbrio entre os produtos com alta participação e baixo crescimento (vacas leiteiras) e os produtos com alta participação e alto crescimento (estrelas), alocando alguns recursos para alimentar os produtos com baixa participação e alto crescimento (em questionamento) e eliminando os produtos com baixa participação e baixo crescimento (abacaxi).

FIGURA 3 – Matriz BCG

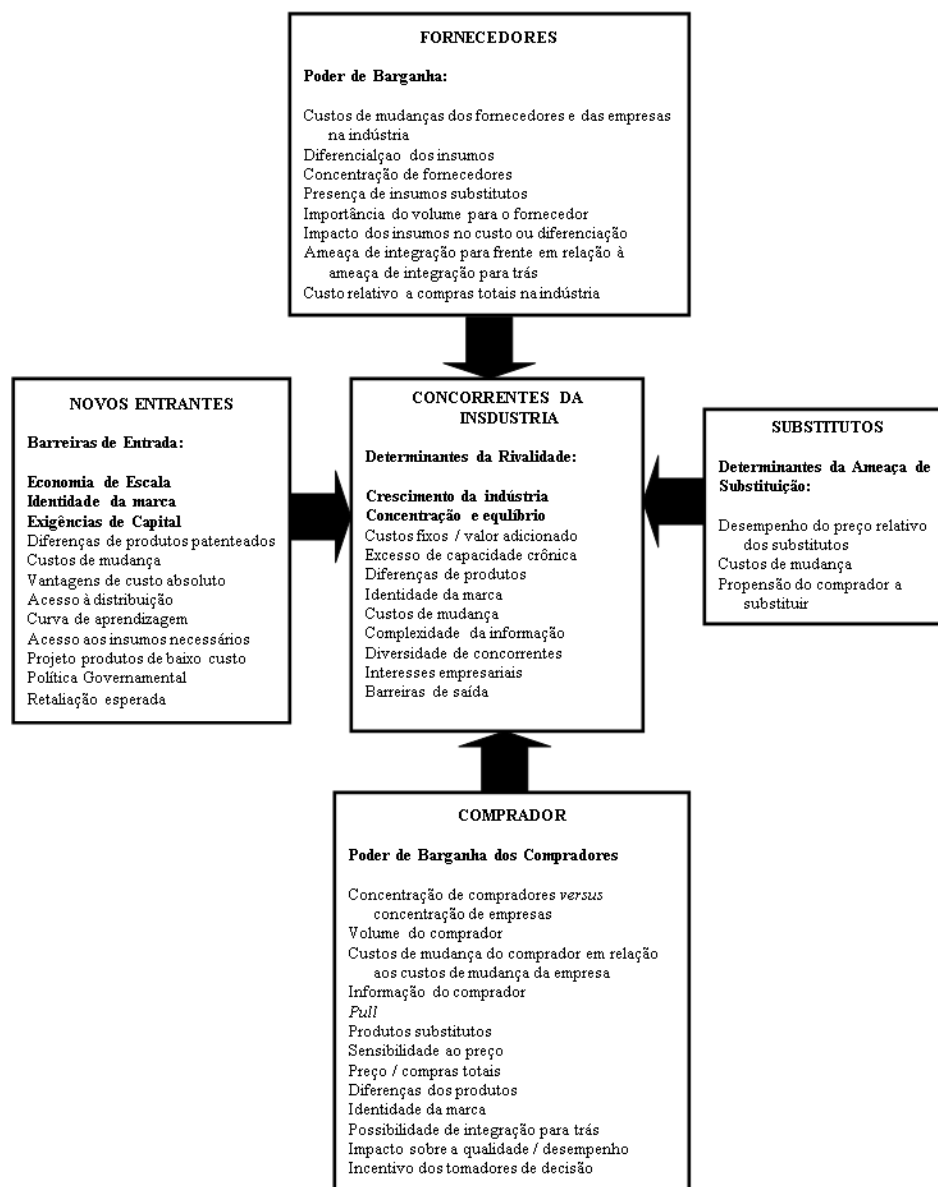
		Participação Relativa de Mercado	
		Alta	Baixa
Crescimento do Mercado	Alto	Estrela	Em Questionamento
	Baixo	Vaca Leiteira	Abacaxi

Fonte: Adaptado de Ghemawat (2000).

No final da década de 70, a análise de portfólio passou a ser criticada, pois não só valorizava demais uma visão analítica ao invés dos *insights* adquiridos com a experiência, como também priorizava os controles de custos de curto prazo ao contrário do planejamento de novas tecnologias de longo prazo. Contudo, apesar de seus problemas, os estudos dessa época foram de grande importância, já que focavam a atenção do desenvolvimento de estratégias em dois pontos importantes: a atratividade da indústria e a posição competitiva (GHEMAWAT, 2000).

Nessa linha, Guemawat (2000), afirma que na década de 80 desponta o modelo de estratégia competitiva de Porter, o qual tratava da atratividade da indústria a partir de cinco forças distintas (FIGURA 4). Nesse modelo, Porter buscou apresentar uma estrutura conceitual para a identificação da atratividade da indústria e não um modelo formal estatístico. Essa escolha foi feita, pois uma estrutura conceitual pode englobar melhor a complexidade da competição, permitindo a adaptação dessa estrutura a cada realidade industrial em particular.

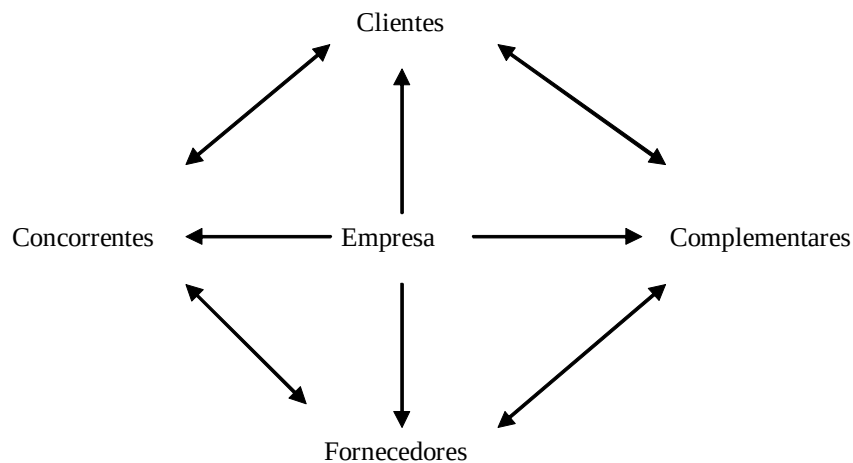
FIGURA 4 – Cinco Forças de Porter



Fonte: Adaptado de Porter (1992,1997), Guemawat (2000).

Um dos grandes avanços da estrutura de Porter foi seu foco na competição sobre a ótica do valor ao invés de simplesmente focar na existência de rivais, por esse motivo e por sua fácil operacionalização, as forças de Porter passaram a ser utilizadas por administradores e consultores, sendo com o passar do tempo refinada e ampliada (GUEMAWAT, 2010). Com isso, na metade da década de 90, Brandenburg e Nalebuff trouxeram a visão da rede de valor (FIGURA 5) para as organizações, afirmando que o processo de criação de valor envolvia quatro tipos de jogadores: clientes, fornecedores, competidores e complementadores, sendo os competidores e complementadores formados por outras firmas onde os clientes compram produtos e serviços complementares, ou para quem os fornecedores disponibilizam recursos complementares.

FIGURA 5 – Rede de Valores



Fonte: Guemawat (2000, p. 16)

Ante o exposto, nota-se que a evolução da estratégia das organizações está relacionada às modificações que ocorreram no contexto sócio econômico. Sendo que, atualmente, seu desenvolvimento é caracterizado por diferentes enfoques, com interpretações distintas sobre aquilo que se entende por estratégia organizacional (ALVES, 2010).

Quanto às vantagens e desvantagens da utilização da estratégia, Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) afirmam que uma das grandes complexidades da estratégia é que para cada vantagem existe uma desvantagem associada. Nesse sentido, tem-se que:

- a estratégia fixa a direção – Tem a vantagem de mapear o curso da organização, mas por outro lado pode ocultar da mesma perigos em potencial;
- a estratégia focaliza esforço – Tem a vantagem de promover a coordenação entre as atividades, mas pode acabar por eliminar a visão periférica da organização, e como consequência, impedir a percepção de novas possibilidades;
- a estratégia define a organização – tem a vantagem de permitir que as pessoas entendam sua organização e a distingam de outras, por outro lado esta definição pode acabar estereotipando a organização, perdendo-se a complexidade do sistema;
- a estratégia provê consciência – tem a vantagem de gerar uma estrutura para simplificar e explicar a organização, como em uma teoria, facilitando a ação. Contudo, essa simplificação da realidade pode levar a uma informação falsa ou a uma distorção da mesma.

Como se pode perceber, a estratégia é um conceito extremamente complexo que se baseia na estabilidade, mas se foca na constante mudança. Por toda sua peculiaridade, a estratégia pode guiar uma organização ou cegá-la, levando-a a obsolescência, pois, apesar de guiarem as organizações, elas dificilmente encorajam a visão periférica. Logo, as estratégias podem ser vitais para uma organização, tanto por sua presença quanto por sua ausência (MINTZBERG, AHLSTRAND e LAMPEL, 2000).

Dessa forma, nota-se que a estruturação da estratégia é complexa, sendo relevante analisar diversos fatores da sua elaboração. Buscando evidenciar a complexidade da estratégia, bem como os riscos de se criar uma estratégia reducionista, Chakravarthy e White (2002) afirmaram que a estratégia é como um rio, onde muitos pesquisadores pegam uma ou várias amostras de sua água buscando encontrar um resultado estatisticamente válido. Dessas amostras, consegue-se dizer muitas coisas, tais como a qualidade da água, a claridade, a temperatura. Entretanto, essas amostras apresentam pouco sobre a qualidade dinâmica do rio, seu fluxo (de onde ele vem e para onde ele vai), como a terra ao seu redor o afeta e é afetada, o impacto de fatores como chuvas e secas. Da mesma forma, toda a dinâmica das estratégias das empresas não pode ser explicada somente a partir de exemplos estatísticos do processo empresarial, pois os processos, contextos e resultados estão sempre mudando com o decorrer do tempo (CHAKRAVARTHY e WHITE, 2002).

Assim, as estratégias de uma organização devem ser geradas junto a um conjunto de ações, com objetivos e metas que garantam que a empresa consiga realizar seu planejamento, sendo importante que a empresa faça um constante controle e avaliação dessas ações a fim de identificar se seus objetivos estão sendo alcançados. Logo, a realização da estratégia depende da existência de dados detalhados que auxiliem na tomada de decisão (JUNG e WOO, 2004). A elaboração e o controle da estratégia são relevantes para a existência de um controle dos dados gerados, pois é necessário que seja criada a quantidade ideal de informação (nem mais, nem menos que isso) a fim de que os relatórios gerados levem a tomadas de decisão corretas e a realização da estratégia (RASDORF e ABUDAYYEH, 1991).

O mérito do acompanhamento e do controle se deve ao fato de as organizações não poderem prever tudo o que vai ocorrer no ato da elaboração da estratégia. Precisam aprender no caminho, não podendo deixar tudo para o acaso após o planejamento, ou seja, as empresas não podem desistir do controle. Nessa visão, algumas estratégias não funcionam por serem as erradas, mas muitas se perdem nos pontos intermediários (MINTZBERG, 1987).

Destarte, percebe-se que a formação de estratégias em uma organização passa por um amplo processo de planejamento, execução e controle, sendo estes fatores essenciais para que uma estratégia projetada possa se tornar em uma estratégia realizada, e bem como para que uma estratégia emergente possa ser percebida e utilizada pela organização.

Mintzberg (2000) percebeu que diversas são as espécies em que as estratégias se apresentam, podendo as mesmas ser divididas em estratégia: planejada, empreendedora, ideológica, guarda-chuva, processual, desarticulada, consensual e imposta (QUADRO 1).

QUADRO 1 – Formas de Estratégia

Espécie de estratégia	Principais Características
Planejada	As estratégias se originam em planos formais; existem intenções precisas, formuladas e articuladas por uma liderança central, apoiada por controles formais para garantir uma implementação livre de surpresas em ambiente benigno, controlável ou previsível; as estratégias são as mais deliberadas.
Empreendedora	As estratégias se originam na visão central; as intenções existem como visão pessoal de um único líder e assim são adaptáveis a novas oportunidades; a organização sob o controle pessoal do líder e localizada em um nicho protegido no ambiente; estratégias amplamente deliberadas, mas podem emergir em detalhes e mesmo na orientação.
Ideológica	Estratégias originadas em crenças comuns; as intenções existem como visão coletiva de todos os agentes, em forma inspiracional e relativamente imutável, controladas de forma normativa através de doutrinação ao ambiente. Estratégias mais deliberadas
Guarda-Chuva	As estratégias se originam em restrições; a liderança, em controle parcial das ações organizacionais, define os comitês estratégicos ou alvos, dentro dos quais outros agentes respondem às suas experiências ou preferências; a perspectiva é deliberada. Posições, etc. podem ser emergentes; a estratégia também pode ser descrita como deliberadamente emergente.
Processual	As estratégias se originam no processo; a liderança controla aspectos processuais da estratégia (Contratações, estrutura, etc.), deixando os aspectos de conteúdo para outros agentes; estratégias parte deliberadas, parte emergentes (e, mais uma vez, deliberadamente emergentes).
Desarticulada	As estratégias se originam em enclaves e empreendimentos: agente(s) frouxamente ligado(s) ao restante da organização produz (em) padrões em ações próprias na ausência das intenções centrais ou comuns, ou em contradição direta com as mesmas; estratégias organizacionalmente emergentes sejam ou não deliberadas para os agentes.
Consensual	As estratégias se originam em consenso: através de ajustes mútuos, os agentes convergem sobre padrões que se tornam difundidos na ausência de intenções centrais ou comuns; estratégias bastante emergentes.
Imposta	As estratégias se originam no ambiente: esta dita padrões em ações através da imposição direta ou de opção organizacional implicitamente preemptiva ou limitadora; estratégias principalmente emergentes embora possam ser adotadas pela organização e tomadas deliberadas.

Fonte: Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000, p. 144).

Nota-se que é ampla a variedade de estratégias que podem ser utilizadas por uma organização. Elas podem surgir de estruturas formais, da visão da organização, das crenças da mesma, de restrições identificadas, além de poderem ser aplicadas de forma livre ou impostas pela organização. A partir disso, Porter (1986) identificou que, em geral, cada empresa possui uma estratégia única, contudo, essas estratégias possuem pontos comuns que as permitem serem agrupadas em um conjunto de estratégias o qual engloba todas as variações possíveis. Esses conjuntos ficaram conhecidos como as estratégias organizacionais genéricas de Porter (1986) e vêm sendo amplamente utilizadas pelas organizações.

2.1.2 Estratégias Organizacionais Genéricas

De acordo com Porter (1986), diversas são as estratégias a serem utilizadas pela organização, e que, geralmente, cada organização possui uma estratégia única, relacionada com sua estrutura e perspectivas. Contudo, de maneira mais ampla, pode-se dizer que existem três estratégias genéricas internamente consistentes que são utilizadas pelas organizações, a saber: liderança em custo total, diferenciação e enfoque (FIGURA 6). Em algumas situações, essas estratégias podem ser utilizadas de forma combinada, embora as mesmas costumam ser encontradas isoladamente em cada organização.

FIGURA 6 – Estratégias genéricas

		VANTAGEM ESTRATÉGICA	
		Unicidade Observada pelo	
		Cliente	Posição de Baixo Custo
ALVO ESTRATÉGICO	No âmbito de Toda a Indústria	DIFERENCIAÇÃO	LIDERANÇA NO CUSTO TOTAL
	Apenas um Segmento Particular	ENFOQUE	

Fonte: Porter, 1986

Liderança no Custo Total

Esta primeira estratégia está relacionada com a busca da liderança do custo pela empresa a partir de um conjunto de políticas voltadas para esse objetivo. Porter (1986, p. 50) afirma que esta estratégia,

[...] exige a construção agressiva de instalações em escala eficiente, uma perseguição vigorosa de reduções de custo pela experiência, um controle rígido do custo e das

despesas gerais, que não seja permitida a formação de contas marginais dos clientes, e a minimização do custo em áreas de P & D, assistência, força de vendas, publicidade etc.

A empresa precisa estar atenta aos seus controles de custos, tendo como premissa básica de funcionamento a manutenção de um custo baixo em relação aos concorrentes, sem se esquecer de outras áreas como qualidade e assistência (PORTER, 1986). Para Cardoso (1996), a vantagem obtida nesse tipo de estratégia ocorre, basicamente, pelo domínio e racionalização de custos de todas as etapas do processo produtivo, desde a montagem da operação até a operação do empreendimento propriamente dita.

Com base nisso, Barros Neto (1999), assevera que uma empresa, para chegar a ser líder em custo, ela deve se utilizar de algumas estruturas como: alavancagem de capital, existência de uma engenharia de processos bem desenvolvida, supervisão da mão de obra de qualidade, rigoroso controle de custos e incentivos baseados em metas totalmente quantitativas.

Uma empresa que consegue se posicionar numa estrutura de baixo custo consegue retornos acima da média, um maior poder frente à barganha dos compradores (pois a empresa já possui o menor preço do mercado) e uma maior flexibilidade junto aos fornecedores (pois a empresa tende a produzir em larga escala). Contudo, para atingir essa posição, a empresa necessitará de uma alta participação relativa de mercado ou alguma outra posição vantajosa, como o acesso favorável a matérias primas, por exemplo. Além disso, normalmente, a empresa necessitará de um alto investimento em equipamentos atualizados e de uma estrutura que consiga suportar prejuízos iniciais, até que a empresa consiga atingir a posição de baixo custo com o nível de mercado necessário (PORTER, 1986).

Barros Neto (1999) argumenta ainda que apesar da crença de uma empresa de baixo custo poder desencorajar as concorrentes a competirem com ela, isso nem sempre acontece. Isso faz com que muitas vezes existam diversas empresas competindo por custos em um mesmo mercado e, como consequência, os produtos se tornem mais homogêneos e padronizados. Este ambiente pode resultar em algumas estruturas de mercados, tais como: o líder de custo se sentir pouco ameaçado por haver um reduzido espaço para a diferenciação; uma guerra de preços e consequente diminuição da lucratividade pelo fato dos produtos se tornarem *commodities*; uma busca interna

por diminuição de custos, excluindo-se o ambiente externo e fazendo com que a empresa estagne em uma posição (BARROS NETO, 1999).

No caso específico da construção civil, a estratégia do custo necessita de algumas características e modificações estruturais, dentre as quais: a redução de custos em si; novas formas de relações entre as empresas e os industriais, fornecedores e empreiteiros; melhor qualificação e formação da mão de obra; Utilização de novas formas de organização no trabalho; melhoria das relações entre capital e trabalho; busca de novas modalidades de financiamento; Ter um tamanho mínimo para operação e o encadeamento das intervenções dos subempreiteiros (CARDOSO, 1996).

Diferenciação

Nessa segunda estratégia, a empresa busca diferenciar o seu produto ou serviço, gerando algo que seja considerado único no âmbito da indústria. Nela a operação está centrada no cliente, no qual a empresa procura oferecer um complemento ou uma individualização do serviço, podendo a empresa, com este extra, cobrar um preço de venda mais caro, desde que o cliente esteja disposto a pagar (CARDOSO, 1996). Segundo Porter (1986), a diferenciação pode assumir muitas formas a saber: projeto ou imagem da marca, tecnologia, peculiaridades, serviços sob encomenda, rede de fornecedores e outras dimensões.

Quando se pensa em diferenciação, em geral, a empresa acaba por utilizar múltiplas dimensões a fim de se destacar, podendo se sobressair ao mesmo tempo pela qualidade e durabilidade de seus produtos, por seu bom atendimento e qualidade, por uma ampla estrutura de revendedores, por um bom pós venda e qualidade de seus produtos, e entre diversas outras combinações. Para tanto, as empresas possuem um custo maior na criação de seus produtos e, por isso, não devem ignorar o valor de seus custos na execução de sua estratégia (PORTER, 1986).

Para conseguir se destacar frente aos seus concorrentes, as empresas necessitam de: trabalhar por mais tempo no desenvolvimento de produtos, melhorar a qualidade de seus produtos e processos, alcançar novas formas de financiamento, investir em *marketing*, incentivar o empreendedorismo e criatividade de seus funcionários, coordenar eficientemente as funções de pesquisa e

desenvolvimento, elaborar produtos e *marketing* (BARROS NETO, 1999). Uma empresa que se posiciona por sua diferenciação consegue um isolamento contra os seus rivais (pois os consumidores são mais fiéis a marca e menos sensíveis ao preço), um aumento de suas margens e, conseqüentemente, dos ganhos por produto, e por possuir maiores margens essa empresa possui maior poder de barganha com fornecedores e compradores (PORTER, 1986).

Entretanto, de acordo com Mintzberg *et al* (2003), o conceito de diferenciação é muito vago, pois propõe que as estratégias das organizações sejam desmembradas a partir da diferenciação. Neste sentido, o autor afirma que a diferenciação pode ser por preço, a empresa possui o menor preço e busca aumentar os seus ganhos a partir do giro das vendas; pode ser por imagem, a empresa cria em seu produto uma imagem a ser percebida pelo cliente e distingui-lo dos demais; por suporte a empresa se diferencia não pelo seu produto em si, mas pelos serviços oferecidos junto a este, tais como uma melhor assistência técnica pós venda e possibilidades de atualizações; por qualidade, a empresa oferece um produto semelhante aos concorrentes mas com maior qualidade, confiabilidade e durabilidade; e por *design*, a empresa busca apresentar um produto com características inovadoras em relação aos seus concorrentes.

Ao contrário da opção por baixo custo, no caso da diferenciação é difícil se alcançar uma alta parcela de mercado, pois em geral, a diferenciação traz consigo a ideia de exclusividade, o que não se compatibiliza com altas parcelas de mercado. Além disso, a diferenciação traz consigo custos maiores – devido aos gastos com pesquisa, projeto e materiais de maior qualidade – o que faz com que mesmo reconhecendo a superioridade da empresa, alguns consumidores não estejam dispostos ou não possuam condições de pagar os preços requeridos (PORTER, 1986).

Na construção civil especificamente, as características que uma empresa deve possuir para alcançar uma estratégia de diferenciação passam pela melhoria da qualidade dos produtos e processos; pela redução global dos prazos; pela criação de demanda pelos serviços e pela busca de novas modalidades de financiamento (CARDOSO, 1996).

Enfoque

Finalmente, neste tipo de estratégia, a empresa tende a focar em um determinado grupo comprador, em um segmento específico de produtos ou em um mercado geográfico, e por causa de suas características pode assumir diversas formas. Enquanto as estratégias de custo e diferenciação objetivam atingir toda a indústria, o enfoque visa atender da melhor forma um alvo determinado, e todas as políticas operacionais da organização levam isso em conta. A empresa acredita que consegue atender o seu alvo de forma mais eficiente e eficaz do que seus concorrentes que competem de forma mais ampla (PORTER, 1986).

Para Barros Neto (1999), as empresas para utilizar desse tipo de estratégia necessitam valorizar uma reputação de líderes em qualidade e tecnologia, longa tradição na indústria, uma definição específica de seu nicho de mercado, e mão de obra qualificada e capacitada para atuar no ramo escolhido.

Dessa forma, a empresa que desenvolve com sucesso uma estratégia de enfoque pode obter retornos acima da média de sua área, pois ao focar em um grupo específico, ela pode tanto alcançar um menor custo quanto alta diferenciação ou ambos para o mercado de atuação escolhido e, como consequência, pode gerar um maior retorno e maior segurança frente aos concorrentes e substitutos (PORTER, 1986).

2.1.3 Estratégia e Controle Gerencial

A maioria dos estudos sobre o processo estratégico foca em decisões discretas, como decisões de investimento por exemplo, mas estas decisões são só uma pequena parte de uma longa sequência de decisões que culminam na estratégia. As estratégias das organizações podem alcançar longos períodos de tempo, podem passar por múltiplos níveis da organização e perpassar pelas regras e rotinas da empresa que guiam e limitam as decisões e ações dos membros da organização (CHAKRAVARTHY e WHITE, 2002). Tais estratégias estão relacionadas com o contexto empresarial, sendo que seu impacto no desempenho não pode ser visto separadamente desse

contexto. Essas estratégias acabam por seguir os padrões que surgem das decisões e ações dos membros da empresa, influenciadas pela sua cultura, considerando-se o contexto estrutural e estratégico e incluindo os sistemas gerenciais e informais (CHAKRAVARTHY e WHITE, 2002). Nesta relação entre o contexto organizacional e a estratégia das organizações, nota-se um aspecto importante: o sistema de controle gerencial, sendo o mesmo de grande relevância para as estratégias organizacionais (CHAKRAVARTHY e WHITE, 2002).

Sobre a relevância dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG), é importante entender qual a relação existente entre os mesmos e a estratégia. Na visão tradicional, os SCG estão relacionados com a estratégia de maneira passiva, ou seja, os SCG são vistos como uma saída da estratégia organizacional (KOPER, NG e PAUL, 2007). No entanto, segundo Hopwood (1987), é possível que os SCG ajudem na formação do desenvolvimento organizacional através do tempo e da interação com a organização e seu ambiente. Portanto, as informações geradas pelo SCG podem facilitar uma mudança estratégica de uma forma proativa. Nesse sentido Koper, Ng e Paul (2007) identificaram em um estudo de caso que os mecanismos dos sistemas de controle gerencial podem facilitar mudanças estratégicas quando utilizados de forma interativa, assim como foi afirmado por Simons (1994). Os autores também verificaram que estes mecanismos dos SCGs se alteram para combinar com as mudanças estratégicas, demonstrando a existência de relação entre eles.

Assim, pode-se dizer que os controles devem ser ligados às estratégias pelos seguintes motivos:

- Organizações diferentes operam em contextos estratégicos diferentes;
- Para eficaz cumprimento, estratégias diferentes exigem prioridades de tarefas diferentes, fatores de sucesso diferentes e diferentes capacidades, perspectivas e comportamentos;
- Sistemas de controle são sistemas de avaliação que afetam o comportamento das pessoas cujo desempenho está sendo avaliado. (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2006, p. 692)

Assim, a preocupação constante na elaboração de um projeto de sistema de controle gerencial deve ser se o comportamento induzido pelo sistema é consistente com a estratégia (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2006). Desta forma, uma organização não deve realizar sua estratégia sem um sistema de controle gerencial consistente, pois a estrutura organizacional define as relações,

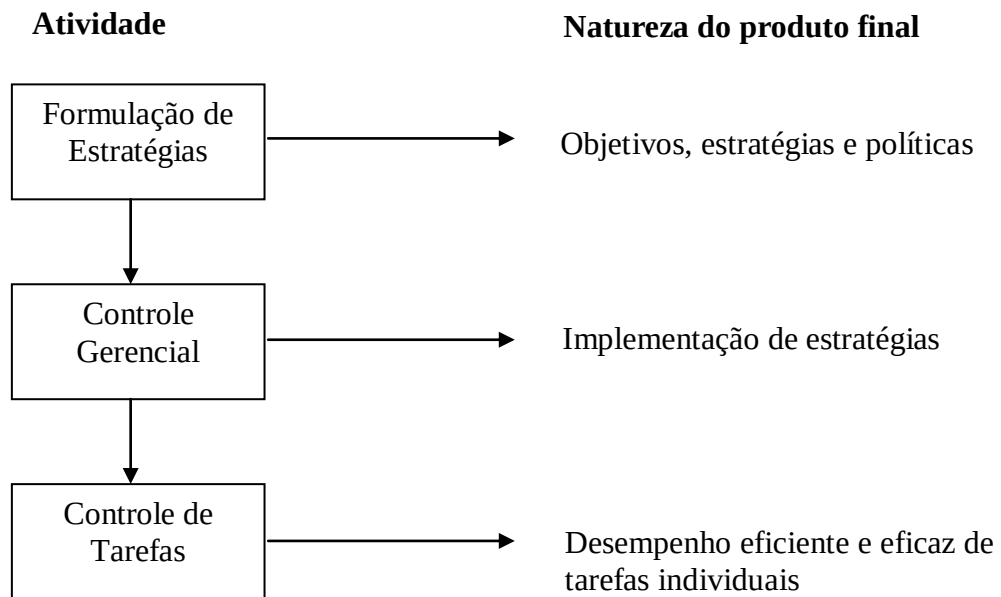
responsabilidades e autoridades, mas o funcionamento da empresa depende de um sistema de controle adequado.

Isso posto, Simons (1994) afirma que o controle tem sido uma parte importante no processo estratégico, pois sem sistemas adequados que integrem os dados e permitam a visualização do que se está fazendo complica-se a correta execução da estratégia. É importante a utilização dos controles gerenciais e a integração dos mesmos em sistemas a fim de se garantir que a estratégia planejada seja efetivamente realizada e que garanta que as mudanças ambientais possam ser percebidas em tempo. Com essa utilização, a organização consegue alcançar seus objetivos e metas, consequentemente melhora seu desempenho e seus resultados.

2.2 Controle Gerencial

Para Atkinson *et al* (2008, p. 581), “[...] controle é o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória e para alcançar seus objetivos”. Ou ainda, como mencionam Mosimann e Fich (1999, p. 72-73) “[...] o controle é uma fase do processo decisório em que com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia empresarial de cada área (não apenas em termos econômicos), resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções”. Já Anthony e Govindarajan (2006) afirmam que o controle gerencial (CG) tem seu início na estratégia pretendida. Nesse momento, define-se qual a direção que a organização pretende tomar no futuro, sendo importante na tomada de tal decisão a definição dos objetivos da empresa e das estratégias necessárias para se atingir esses objetivos.

O CG perpassa por diversos tipos de atividades, desde a formação de uma estratégia até o controle de tarefas rotineiras (FIGURA 7). Desta forma, para Anthony e Govindarajan (2006), são atividades de CG: o planejamento do que deve ser feito pela organização, a coordenação dos seus diversos setores, a comunicação das informações dentro da empresa, a avaliação da qualidade da informação, a decisão sobre o momento de tomada de decisão – bem como qual a melhor decisão a se tomar e a influência sobre o comportamento das pessoas para que se adequem à empresa.

FIGURA 7 – Relações gerais entre estratégia e controles

Fonte: Anthony e Govindarajan, (2006, p.34).

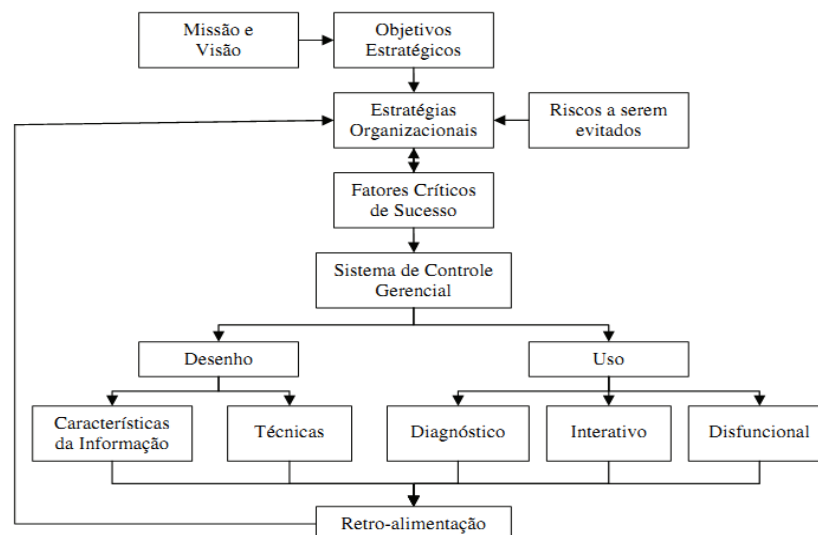
Nesta visão, existem dez importantes fatores de controle que são utilizados pelas organizações de acordo com Simons (1987), a saber:

1. metas de orçamento apertado – medida em que o cumprimento dos objetivos orçamentários é enfatizado;
2. verificação externa – em que medida informações sobre eventos externos estão incluídos na informação de controle;
3. monitoramento de resultados – em que medida os gerentes monitoram o orçamento interperíodos, bem como os resultados de desempenho;
4. controle de custos – extensão em que técnicas de análise de custos e controle são utilizadas;
5. dados de previsão – medida em que os dados de previsão são incluídos nos relatórios de controle;
6. metas relacionadas à eficácia da saída – conhecimento e importância dos fatores relacionados à produção;
7. periodicidade – definição da frequência de emissão de relatórios de controle;

8. fórmula-base de remuneração de bônus – medida em que a remuneração por bônus é estabelecida a partir de fórmulas baseadas na obtenção dos objetivos orçamentários, ao invés da forma discricionária. Está associada à falta de dados incorretos nos relatórios de controle;
9. sistemas de controle adaptados – definição do nível de adaptação feita nos sistemas de controle para que os mesmos possam se adaptar as circunstâncias e necessidades departamentais. Está associada a um alto nível de detalhes nos relatórios de controle e a
10. mutabilidade do sistema de controle – a frequência com que os sistemas de controle são modificados e qual a importância da utilização de comunicação informal para a transmissão de informações sobre controle.

Nota-se que o processo de controle gerencial está relacionado com toda a cadeia de informações necessárias para a tomada de decisão (FIGURA 8), pois ele deve partir dos objetivos estratégicos da organização e de suas estratégias organizacionais, buscando controlar que a mesma consiga atingir os fatores críticos pra o seu sucesso e evitar os riscos que possam prejudicá-la. Além disso, esses controles devem garantir a correta identificação das informações e técnicas utilizadas pela empresa, bem como permitir aos gestores da mesma um correto diagnóstico e uma eficiente tomada de decisão, sendo também uma fonte para o planejamento estratégico.

FIGURA 8 – Processo de Controle Gerencial – Implementando e reformulando estratégias



Fonte: Cruz, Athayde e Frezatti, 2008, p.10.

Sobre a evolução do CG, nos anos 50 e início dos anos 60, eram os gestores que exerciam o controle, dizendo às pessoas o que deveria ser feito e monitorando-as para evitar surpresas. Embora esta abordagem não pareça combinar com as empresas modernas, ela ainda é eficaz quando a normatização é fundamental para a eficiência e rendimento do negócio (como no caso de uma linha de montagem), ou quando há um alto risco de roubos dos ativos valiosos da organização ou ainda, quando a qualidade e segurança são essenciais para que o produto possua um desempenho adequado (como em uma usina nuclear) (SIMONS, 1995).

O controle gerencial de forma mais estruturada surge em meados dos anos 60, quando a contabilidade se modificou, saindo de um sistema de controle orçamentário e da análise de custos (contabilidade baseada em determinação de custos e análise financeira) para um gerenciamento de informações de planejamento e controle gerencial, focando a execução e alcance dos objetivos da organização (ITTNER e LARCKER, 2001).

Porém, conforme Müller (1996), apesar da grande utilização da estrutura de custos nessa época, a falta de conhecimento da produção e o uso de medidas de desempenho inadequadas fizeram com que a utilização e gerenciamento de custos não fossem tão eficientes. Somente nos anos 80, com a exigência de prazos mais curtos e de maior flexibilidade na resolução de problemas que a contabilidade gerencial iniciou sua maturidade, buscando estudar de maneira mais aprofundada o papel do gerenciamento e controle das empresas. Na busca pelo entendimento de seu papel, notou-se que o controle deveria ir além do nível gerencial e financeiro da organização, visando alcançar o nível estratégico da mesma. Damke, Silva e Walter (2011) observam que o controle em nível estratégico auxilia a organização a alcançar resultados efetivos em sua estratégia. Contudo, este nível de controle possui algumas dificuldades, pois as estratégias podem ser consideradas como intenções de ação, não sendo sempre fácil a transformação dessas intenções em ações e ainda em indicadores de execução dessas ações.

Nesse sentido, a contabilidade gerencial passa a englobar, em seus estudos, controles relacionados com o mercado, clientes, concorrentes, informações sobre o processo produtivo e todas as demais informações captáveis necessárias a tomada de decisão (CHENHALL, 2003). Todavia, as medidas não financeiras representam um desafio especial à organização, pois sua

curta ou inexistente tradição faz com que a confiança nessas medidas seja reduzida. Como consequência, tem-se um baixo conhecimento sobre os níveis de desempenho adequados, o qual pode levar a metas muito baixas ou muito altas, desestimulando os funcionários (TUOMELA, 2005).

Assim, com o desenvolvimento do controle gerencial, diversas técnicas foram criadas e outras melhoradas, visando um sistema de controle gerencial (SCG) que melhor apoiasse a tomada de decisão nas empresas. Para Damke, Silva e Walter (2011, p.69), “[...] o desenho de um sistema de controle coerente com a estratégia e a estrutura torna-se relevante para promover um clima favorável ao aprendizado e à motivação e que permita a sustentação dos objetivos planejados”.

2.3 Sistemas de Controle Gerencial

“A teoria da contingência da contabilidade gerencial sugere que não existe um sistema universal de controle de gestão, mas que a escolha de técnicas de controle apropriadas dependerá das circunstâncias que envolvem uma organização específica¹” (OTLEY, 1999, p.367). Por isso, pode-se afirmar que diferentes tipos de planos e estratégias de uma organização tendem a causar uma formatação diferente dos sistemas de controle (OTLEY, 1999).

Ao se pensar na importância dos sistemas de controle gerencial, é necessário que, para atender aos objetivos organizacionais, os gerentes de uma organização precisam auxiliar os seus funcionários a desenvolverem ao máximo o seu potencial (SIMONS, 1995). Em uma empresa pequena, este auxílio pode ser feito de maneira informal, podendo o gerente estar em constante contato com seus funcionários. Contudo, na medida em que as empresas crescem, elas vão se tornando mais descentralizadas e geograficamente dispersas e, nessa situação, a alta gerência já não consegue mais estar em contato constante com todos os seus funcionários, que são em última instância as pessoas que identificam e respondem aos problemas e oportunidades emergentes do

¹ The contingency theory of management accounting suggests that there is no universally applicable system of management control but that the choice of appropriate control techniques will depend upon the circumstances surrounding a specific organization.

negócio. Dessa forma, para garantir que estes funcionários continuem alinhados aos objetivos da organização, é importante a manutenção dos princípios orientadores de comunicação e controle, ou seja, da manutenção de um bom sistema de controle gerencial (SIMONS, 1995).

Apesar de sua importância e ampla utilização, não existe uma definição universal para o termo sistemas de controle gerencial, visto que não há consenso quanto a natureza e o foco destes sistemas. Além disso, a maior dinamicidade, a maior competitividade e os novos desafios propostos para as organizações tornam ainda mais complexa a definição dos SCGs, pois a medida que novos desafios são propostos, novos procedimentos e rotinas são necessários aos sistemas das empresas (ALVES, 2010). Desta forma, diversas são as definições de sistema de controle gerencial, conforme se pode observar no Quadro 2.

QUADRO 2 – Definição, natureza e foco dos SCG

Autor	Definição	Natureza	Foco
Anthony	Processo pelo qual os gestores asseguram que recursos são obtidos e utilizados, eficaz e eficientemente, na realização dos objetivos organizacionais.	Formais	Atividades Organizacionais
Mechant e Van der Stede	Dispositivos ou sistemas que os gestores utilizam para assegurar que os comportamentos e decisões dos empregados são consistentes com os objetivos e estratégias organizacionais.	Formais e Informais	Comportamento dos indivíduos
Chenhall	Coleção de práticas utilizadas de forma sistemática para atingir objetivos.	Formais e Informais	Atividades organizacionais
Simons	Rotinas e procedimentos formais baseados em informações, que os gestores utilizam para manter ou alterar padrões das atividades organizacionais.	Formais	Atividades organizacionais

Fonte: Alves, 2010, p. 19.

Simons (1994) define os sistemas de controle gerencial como as rotinas e procedimentos formais usados pelos gerentes para manter ou alterar os padrões das atividades organizacionais. Já Ferreira e Otley (2005, p. 5) definem o sistema de controle gerencial como o conjunto de “[...] mecanismos e processos formais e informais que são utilizados pelas empresas para medir, controlar e gerir o seu desempenho, visando a implementação de estratégias e, em última análise,

para atingir seus objetivos globais²”. Os sistemas de controle gerencial geram informações úteis para os gerentes executarem seus trabalhos e também para ajudar as organizações a desenvolver e manter padrões viáveis de comportamento (OTLEY, 1999).

Como mencionado, esses sistemas de controle podem ser formais ou informais. Conforme Gomes (1996), os controles formais são aqueles que possuem um desenho explícito e conscientemente formalizado, que estão determinados pelos elementos que compõe a administração. Já os controles informais são aqueles que não possuem esta estrutura, existindo devido à cultura organizacional ou ao contexto social em que a empresa se encontra. O mesmo autor afirma que a formalização dos controles requer cuidados, pois a mesma pode reduzir a criatividade e transformar os controles em uma forma de limitação da autonomia individual, burocratizando excessivamente a organização (GOMES, 1997).

Essas informações surgem, pois o desenvolvimento de um SCG faz com que as ferramentas de análises gerenciais ampliem seu alcance, passando a utilizar sistemas de controle de desempenho e a possuir um foco mais voltado à tomada de decisão pelos administradores. Por conseguinte, o desenvolvimento de um SCG eficaz deve necessariamente passar por um conjunto de cinco perguntas, são elas:

1. Quais são os objetivos-chave que são fundamentais para o sucesso global da organização no futuro, e como ela vai avaliar as realizações desses objetivos?
2. Quais as estratégias e planos foram adotados pela organização e quais são os processos e atividades que ficou decidido que seriam necessários para implantá-los com sucesso?
3. Qual o nível de desempenho que a organização precisa alcançar em cada uma das áreas definidas nas duas questões acima, e como ela irá fixar as metas de desempenho adequadas para ela?
4. Que recompensas serão ganhas pelos gerentes (e outros empregados) pela realização das metas de desempenho (ou, inversamente, quais serão as penalidades que eles sofrerão por não atingi-las)?
5. Quais são os fluxos de informação (*feedback e feed-forward*) que são necessários para permitir que a organização aprenda com sua experiência, e para adaptar o seu comportamento atual à luz dessa experiência? (OTLEY, 1999, p. 365-366)

Visando uma melhor tomada de decisão, o sistema de controle gerencial utilizado pelas empresas se liga à sua estrutura e, por isso, as empresas que possuem estratégias diferentes, utilizam os

² Formal and informal mechanisms and processes used by organizations for measuring, controlling and managing their performance, for implementing strategies and, ultimately, for achieving their overall objectives.

seus controles contábeis de maneiras diferentes, adequando-os à sua realidade (SIMONS, 1987). Consoante a isso, Tuomela (2005) afirma que se torna mais relevante a investigação de como os sistemas de controle gerencial são usados, ao invés da investigação de se estes sistemas são utilizados ou não.

Ademais, considerando-se que em geral empresas que possuem estratégias diferentes, possuem sistemas de controles diferentes, o entendimento do relacionamento entre a estratégia organizacional e os sistemas de controles utilizados pode ser um bom facilitador do entendimento dos métodos de controle gerencial (SIMONS, 1987). Neste sentido, para se ter uma visão abrangente dos sistemas de controle gerencial, faz-se importante a consideração de alguns aspectos, estes que estão relacionados e buscam atender as cinco perguntas chaves, abaixo, necessárias ao desenvolvimento de um SCG eficaz (OTLEY, 1999):

- é necessário se passar pelas metas da organização;
- as estratégias e planos para se alcançar os objetivos da empresa devem ser abordados;
- deve-se também avaliar e medir o desempenho das atividades que são realizadas com o intuito de se implementar as estratégias e planos de ação;
- deve-se ter em mente a necessidade específica de se determinar os níveis-alvo apropriados;
- é importante considerar quais serão os sistemas de remuneração utilizados; e,
- deve-se estabelecer um sistema de *feedback* e *feed-forward* suficiente para a boa gestão do desempenho.

Visando ligar esses aspectos à realidade das organizações, diversos autores vêm buscando a integração dos controles gerenciais, de forma a produzir um sistema de controles que seja adequado à realidade das empresas e as auxilie a realizar suas estratégias. As duas principais teorias que tratam desse assunto são os sistemas de controle gerencial como um pacote, idealizados por Malmi e Brown (2008), e as alavancas de controle de Simons (1995). Os primeiros consideram os sistemas de controle gerencial como um pacote integrado, e para eles existem cinco elementos de controle: o planejamento, o cibernético, a remuneração e recompensa, o administrativo e a cultura (FIGURA 9).

FIGURA 9 – Sistemas de Controle Gerencial em pacotes

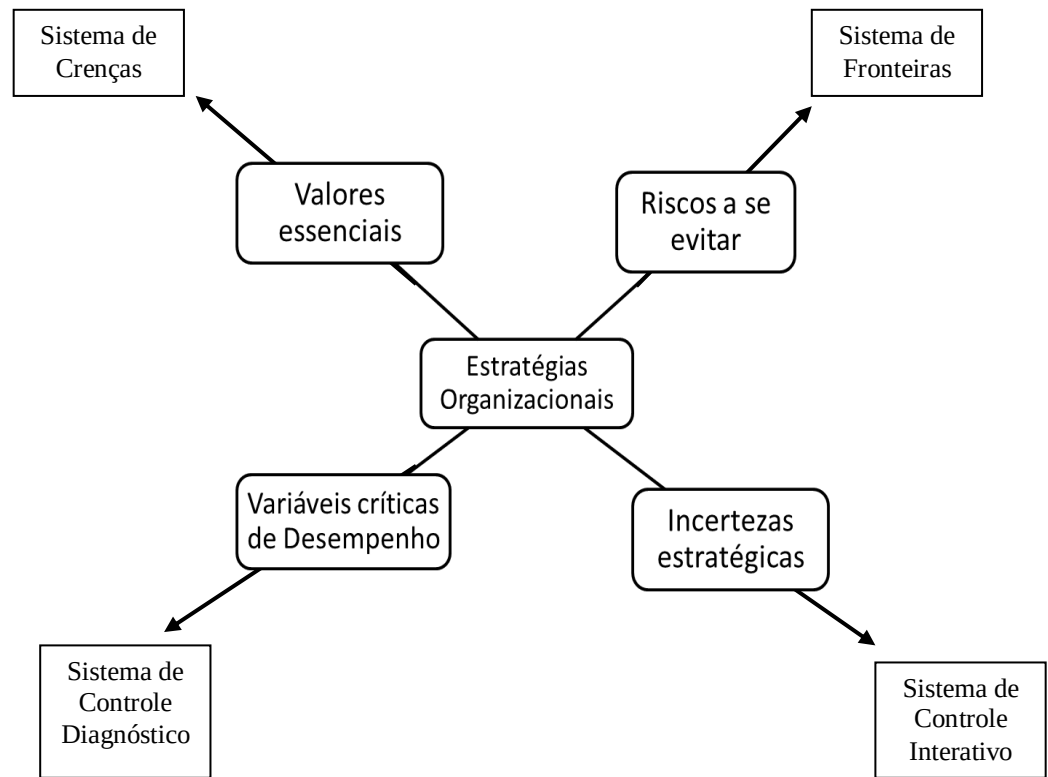
Controles Culturais						
Grupo		Valores				Símbolos
Planejamento		Controles Cibernéticos				Remuneração e Recompensa
Planejamento de Longo Prazo	Planejamento da Ação	Orçamentos	Sistemas de Medição Financeiros	Sistemas de Medição Não-Financeiros	Sistemas de Medição Híbridos	
Controles Administrativos						
Estrutura de Governança		Estrutura Organizacional			Políticas e Procedimentos	

Fonte: Malmi e Brown (2008, p. 291).

O planejamento define os objetivos e metas da organização, estabelece os padrões esperados de acordo com esses objetivos e faz a ligação entre os objetivos e as áreas funcionais da organização. O cibernético mensura quantitativamente as atividades da empresa, define as metas de desempenho a se alcançar, faz a comparação entre o que era esperado e o que efetivamente foi alcançado e modifica o sistema de acordo com os resultados. A remuneração e recompensa estão relacionadas à motivação e melhora do desempenho individual ou em grupos, a partir de recompensas oferecidas a quem atinge os objetivos. O administrativo é aquele que direciona e monitora o comportamento organizacional dos empregados, esclarecendo como as tarefas devem ser executadas. Por fim, a cultura está relacionada aos valores, crenças e normas sociais da organização.

Já o modelo de Simons (1995), concebe o sistema de controle gerencial como um conjunto de quatro alavancas: alavanca de crença, alavanca de fronteira, alavanca de controle diagnóstico e alavanca de controle interativo. A primeira está relacionada aos valores centrais da organização, a segunda aos limites da organização, a terceira ao monitoramento e controle da empresa e a última à avaliação das incertezas estratégicas (FIGURA 10).

FIGURA 10 – Estratégia de controle da organização – Estrutura para análise



Fonte: Simons (1994, p. 173).

Isso posto, esta pesquisa embasar-se-á na visão de Simons (1995), que apresenta os sistemas de controle em uma estrutura de alavancas.

2.4 Alavancas de Controle

Para Simons (1995), os sistemas de controle gerencial formais podem ser considerados como os procedimentos e rotinas que são baseados na informação, sendo utilizados para se testar e verificar a necessidade ou não de alteração dos padrões das atividades operacionais. Contudo, os controles informais também possuem importância em algumas organizações, preenchendo parte dos papéis dos controles formais e, desta forma, mesmo não podendo ser facilmente categorizados, os sistemas informais devem ser considerados (FERREIRA e OTLEY, 2005).

Simons (1994) destacou em sua pesquisa que os SCG em geral são utilizados para superar a inércia organizacional, identificar e comunicar a essência dos cronogramas, estruturar os cronogramas e metas de implantação dos objetivos, garantir a atenção por meio de incentivos e se concentrar nas incertezas estratégicas da organização, apoiando o aprendizado organizacional a uma visão voltada para o futuro.

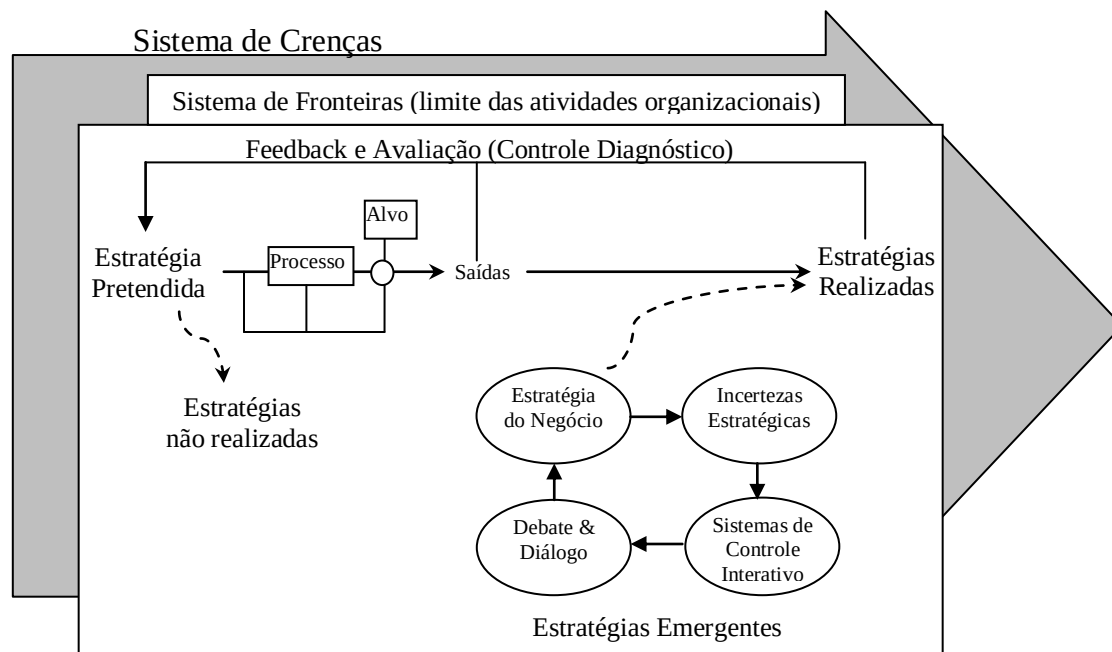
Dessa forma, para um eficaz controle gerencial, a empresa deve trabalhar sobre quatro variáveis básicas, sendo estas: os valores centrais, os riscos a serem evitados, as incertezas estratégicas e os aspectos críticos de desempenho. A operacionalização dessas variáveis é feita a partir de um sistema chamado alavancas de controle (SIMONS, 1994). Essa premissa foi confirmada por Ferreira e Otley (2005), que em um estudo multicaso perceberam que as empresas (no total de quatro) pesquisadas utilizavam as quatro alavancas de controle, havendo indícios da necessidade de tais controles para que essas fossem bem sucedidas. A visão de Simons (1994) é importante, pois sua teoria vai além dos aspectos técnicos do controle gerencial, adentrando também em como estes sistemas são utilizados (ALVES, 2010).

Nota-se que as quatro alavancas de controle possuem funções que atendem a diferentes finalidades, contudo, tais finalidades se complementam. Esta estrutura estratégica de controle busca enfatizar a necessidade de equilíbrio entre a inovação e os diferentes interesses da organização.

Quanto as funções, de acordo com Simons (1995), o sistema de crenças é usado para evidenciar os valores centrais relacionados à estratégia da organização. Eles capacitam as pessoas e as encorajam a buscar novas oportunidades, comprometendo-se com os propósitos da organização. O sistema de fronteiras procura limitar e controlar os comportamentos indesejáveis, estabelecendo as regras que devem ser seguidas e quais os comportamentos devem ser evitados pelos funcionários. O controle de diagnóstico tem o objetivo de monitorar e controlar os fatores críticos de sucesso para a empresa, garantindo que as suas metas estão sendo alcançadas de maneira eficiente e eficaz. Por último, o sistema de controle interativo é utilizado para avaliar as incertezas estratégicas, buscando aprender sobre as oportunidades e ameaças conforme as

condições competitivas se alteram, respondendo proativamente (SIMONS, 1995). Percebe-se, com isso, que uma das características do modelo de Simons (1994) é a busca pela integração entre os sistemas de controle gerencial e a estratégia das organizações (FIG. 11).

FIGURA 6 – Relação entre as alavancas de controle e as estratégias realizadas



Fonte: Adaptado de Simons (2000, p.302).

Assim, os sistemas de controle diagnóstico são ferramentas essenciais para transformar as estratégias pretendidas em estratégias realizadas, pois os sistemas de controle diagnóstico focam no cumprimento dos objetivos da organização e de seus funcionários, estando os mesmos relacionados à estratégia como um plano. Esse sistema permite a comparação dos resultados alcançados com o que foi planejado, não sendo possível verificar se as estratégias projetadas foram alcançadas sem os sistemas de controle diagnóstico (SIMONS, 2000).

Já os sistemas de controle interativo estão relacionados à existência das estratégias emergentes, pois estes sistemas permitem as organizações possuírem processos mais criativos e consistentes, gerando para os gerentes a identificação das incertezas estratégicas e a resposta, às mesmas, a partir de táticas aplicadas no dia a dia (SIMONS, 2000).

Relacionado ainda à estratégia das organizações, Simons (1994) percebeu, em sua pesquisa, que a alta gerência costuma utilizar os sistemas de crenças e de fronteiras para criar impulso para os novos e emergentes cronogramas, além de demarcar o domínio das novas iniciativas estratégicas. Assim, verifica-se que os sistemas de crenças inspiram os dois modelos de estratégias, projetadas e emergentes, enquanto o sistema de limitações garante que as estratégias realizadas estejam ligadas aos domínios aceitáveis de atividades da organização (SIMONS, 2000).

Dessa forma, pode-se afirmar que os sistemas de crenças e os sistemas de controle interativo têm a função principal de incentivar o comportamento inovador, ou seja, agem como estimulantes, enquanto os sistemas de fronteira e de controle de diagnósticos são utilizados como garantias de que as pessoas irão se comportar de acordo com as regras pré-estabelecidas e com os planos da organização, ou seja, agem em caráter restritivo (SIMONS, 1995; DAMKE, SILVA e WALTER, 2011). Conforme afirmam Damke, Silva e Walter (2011, p.81):

[...] as alavancas de controle permitem, a partir da concepção do equilíbrio de variáveis, ponderar aspectos temporalmente distantes (crenças e incertezas estratégicas), avaliar efeitos (limites) e causas (crenças), assim como apreciar aspectos práticos (limites) e teóricos (crenças e incertezas).

Destarte, pode-se afirmar que três são as vantagens e também as desvantagens do modelo de Simons na perspectiva de Ferreira e Otley (2005). A primeira vantagem se deve ao fato do modelo de Simons (1995) estar profundamente focalizado nas questões estratégicas da organização e sua implicação para os sistemas de controle. A segunda está relacionada à ampla perspectiva que o modelo oferece quanto aos sistemas de controle, pois o mesmo foca no conjunto de ferramentas de controle utilizadas e em sua finalidade. E em terceiro lugar, o modelo apresenta outras possíveis utilizações para o sistema de controle. Já no que diz respeito às desvantagens, Ferreira e Otley (2005) apontam, primeiramente, que nem sempre se pode determinar se um instrumento de controle faz parte do sistema interativo ou do sistema diagnóstico, da mesma forma se torna difícil a distinção entre os sistemas de crenças e de fronteiras. A segunda desvantagem é que os significados e associações feitos ao termo alavancas de controle são difusos. E em terceiro lugar o modelo pode não ser de aplicabilidade geral por dois motivos: porque o projeto de crenças e fronteiras pode ir muito além da organização e porque não considera os controles informais.

Observa-se, a partir do exposto, que o modelo apresentado por Simons (1995) traz uma abordagem mais ampla ao conceito de sistemas de controle gerencial, focando no conjunto de ferramentas utilizadas e em sua utilidade, demonstrando outras utilizações que podem ser feitas desses sistemas. Se por um lado esta amplitude, as vezes, dificulta a classificação dos instrumentos de controle junto as alavancas, por outro ele consegue fazer uma interligação entre os sistemas de controle e a estratégia da organização, gerando uma ferramenta para auxiliar no planejamento e controle das estratégias da empresa, e como consequência de sua realização.

Faz-se necessário um entendimento pormenorizado de cada alavanca individualmente, a fim de se entender melhor como segregar os instrumentos de controle dentro delas, além de se compreender como identificar e interligar os mesmos com a estratégia da organização.

2.4.1 Sistema de Crenças

O sistema de crenças é o conjunto de filosofias estabelecidas pela organização definindo seus propósitos e valores. Ele é apresentado através de declarações de missão, valores centrais, credos, entre outros. São um guia e um estímulo para os diversos agentes organizacionais, permitindo um maior comprometimento destes indivíduos quando estes acreditarem verdadeiramente nas crenças apresentadas. Neste sentido, este sistema é fonte de inspiração e, por isso, necessita ser abrangente para que as diversas pessoas de uma empresa se identifiquem com ele (DIEHL, 2006). Dentre as inspirações, este sistema pode inspirar funcionários na criação de novas oportunidades e junto a isso pode motivar os indivíduos a buscar novas formas de se criar valor para a organização (SIMONS, 1995).

Este sistema vem sendo usado durante anos pelas empresas como um esforço de articular os valores e a direção que os gerentes seniores desejam que seus funcionários sigam. Geralmente estes sistemas são concisos, carregados de valor e inspiradores. Eles têm a função de chamar a atenção dos funcionários para os princípios-chave da organização, dentre eles:

[...] como a organização cria valor ("Melhor Serviço ao Cliente no Mundo"), o nível de desempenho que a organização busca ("Busca da excelência"), e como os indivíduos devem gerenciar as relações internas e externas ("Respeito pelo Indivíduo")³ (SIMONS, 1995, p.82).

Na inexistência de um sistema de crenças formal, empregados de empresas grandes e descentralizadas acabam não possuindo uma visão clara e sólida sobre quais são os valores essenciais ao negócio e qual deve ser o seu lugar dentro da empresa. Na inexistência desses valores essenciais de forma bem elaborada, estes funcionários acabam tendo que adivinhar quais seriam os comportamentos aceitáveis na organização, nas diversas situações imprevisíveis com a qual eles se deparam (SIMONS, 1995).

Para que os sistemas de crenças possam atender aos seus objetivos, torna-se importante que eles sejam abrangentes, para que possam ser seguidos em todos os níveis da organização. É importante ainda que a missão da organização seja escrita em uma linguagem inspiradora para trazer consigo nova energia e motivação para a organização (SIMONS, 1994).

2.4.2 Sistema de Fronteiras

De acordo com Simons (1995, p. 84), "Sistemas de Fronteira são especialmente críticos nos negócios em que a reputação construída sobre a confiança é um ativo-chave da competitividade⁴". Nestes sistemas restringem-se quais são os comportamentos aceitáveis para os empregados da empresa, estabelecendo os limites para as buscas de oportunidade e diminuindo os riscos. Ele pode ser evidenciado na empresa na forma de códigos de conduta, código de ética, regras, manuais, sanções e medidas de desempenho, sendo seu principal objetivo proteger a organização, seus segredos e reputação, evitando complicações legais (LUNKES, 2006).

³ [...] how the organization creates value ("Best Customer Service in the World"); the level of performance the organization strives for ("Pursuit of Excellence"); and how individuals are expected to manage both internal and external relationships ("Respect for the Individual").

⁴ Boundary systems are especially critical in those businesses in which a reputation built on trust is a key competitive asset.

Cabe ressaltar que essas fronteiras não se limitam aos padrões de conduta ética, pois muitas delas são estratégicas, visando garantir que as pessoas tenham a clara percepção de quais oportunidades poderão diminuir a posição competitiva da empresa (SIMONS, 1995). Desta forma, os sistemas de fronteira são expressos geralmente em termos negativos ou como padrões mínimos.

Contudo, tais padrões, que geram limites às organizações, são trabalhados em um sentido amplo, tendo como perspectiva, evidenciar quais atividades estão fora dos limites permitidos pela organização, ao invés de padronizar o que tem de ser feito. Pode-se dizer que este sistema são os freios de uma organização. Toda empresa necessita deles, ou seja, assim como os carros de corrida, as empresas que são mais rápidas e possuem um foco maior no desempenho necessitam dos melhores freios (SIMONS, 1995). Sendo assim, este sistema auxilia os gestores a delimitar o campo de atuação estratégica das empresas (OYADOMARI, 2008).

Tal procedimento está relacionado à visão de que não se deve dizer às pessoas o que se fazer através do estabelecimento de procedimentos operacionais padrões e livros de regras. Se usado como limitador, este sistema tende a diminuir a capacidade criativa, pois ele faz com que se perca os funcionários empreendedores. Por outro lado, quando se diz o que não se pode fazer, abre-se espaço para a inovação, isso dentro de limites estabelecidos (SIMONS, 1995).

Dessa forma, para Simons (1995), os sistemas de fronteira e os de crenças trabalham juntos e criam uma tensão dinâmica. Esta tensão ocorre entre o compromisso e a punição, unidos, os dois sistemas transformam as oportunidades ilimitadas em um espaço focalizado que funcionários e gerentes são incentivados a explorar ativamente. Esses sistemas estabelecem direção, motivação, inspiração e proteção contra danos potenciais que poderiam surgir devido ao comportamento oportunista (SIMONS, 1995).

2.4.3 Sistema de Controle Diagnóstico

“Sistemas de controle de diagnóstico trabalham como os mostradores no painel de controle de uma cabine de avião, que permitem ao piloto verificar se há sinais de

funcionamento anormal e para manter as variáveis críticas de desempenho dentro de limites pré-estabelecidos⁵”. (SIMONS, 1995, p.81).

O sistema de controle diagnóstico é formado pelos fatores-chave de sucesso para uma organização, podendo destacar entre estes o preço, o custo, a qualidade, o tempo e a inovação (HORNGREEN, FOSTER e DATAR, 2000).

Os sistemas de diagnóstico fornecem sinais sobre a saúde organizacional; representam importantes dimensões do desempenho, do mesmo modo como a temperatura do corpo e a pressão sanguínea (sinais vitais) são pistas sobre a saúde pessoal. As organizações podem apresentar centenas ou milhares de variáveis fundamentais para o sucesso, mas talvez nenhuma delas seja um vetor do sucesso estratégico. Algumas dessas variáveis às vezes são chamadas de “fatores críticos de sucesso”. Indicam que as operações estão “sob controle”. É preciso mensurar, monitorar e controlar as variáveis de diagnóstico, mas sua apresentação à alta gerência deve ser efetuada exclusivamente sob o critério de exceção, quando determinado valor ultrapassa os limites de controle e exige ações corretivas (KAPLAN E NORTON, 2000, p. 362).

Um dos objetivos principais deste sistema é a eliminação do peso do monitoramento constante por parte do gerente (SIMONS, 1995). Pode-se afirmar assim que estes sistemas possuem uma característica de *feedback*, sendo utilizados como forma de monitoramento do desempenho organizacional, visando a correção de desvios existentes na empresa. A análise deles é feita a partir de variáveis críticas para o desempenho, também conhecidas como fatores críticos de sucesso (CRUZ, ATHAYDE e FREZATTI, 2008).

Verifica-se que os gerentes utilizam destes sistemas para monitorar as metas e a rentabilidade da organização, além de medir o progresso que se está fazendo em direção a estas metas, tais como o crescimento das receitas e a participação de mercado. Contudo, estes sistemas não são adequados para garantir um controle efetivo, sendo importante a utilização de outros sistemas complementares (SIMONS, 1995).

Esses sistemas são de grande importância à organização por conseguirem dar a empresa uma noção precisa de qual o caminho se está seguindo e, com isso, a partir das metas estabelecidas, com base no sistema de diagnóstico, consegue-se comunicar, educar e se oferecer confiança na viabilidade de uma nova estratégia (SIMONS, 1994).

⁵ Diagnostic control systems work like the dials on the control panel of an airplane cockpit, enabling the pilot to scan for signs of abnormal functioning and to keep critical performance variables within preset limits.

2.4.4 Sistema de Controle Interativo

Os sistemas de controle interativo são “[...] os sistemas de informação formais que os gerentes utilizam para se envolver regularmente e pessoalmente nas decisões dos subordinados⁶” (SIMONS, 1995, p. 86). Normalmente, estes sistemas são simples de entender e através deles os gerentes seniores podem participar das decisões dos subordinados, sendo o foco desses sistemas a atenção e aprendizado sobre as principais questões estratégicas da organização (SIMONS, 1995).

Para Ferreira e Otley (2005), estes sistemas se limitam a forma como os controles diagnósticos são utilizados, pois alguns são usados de maneira mais proeminente (interativos) e outros de maneira mais rotineira (diagnóstico). Tais sistemas permitem aos gerentes uma percepção ampla sobre a organização, fornecendo detalhes suficientes para encontrar vulnerabilidades específicas, oportunidades que surgem e a fonte dos principais problemas que requerem respostas pró-ativas (SIMONS, 1995). Nesse sistema ainda são produzidos o acompanhamento e a mensuração das medidas de desempenho, tendo em vista melhorar as estratégias da empresa, são identificadas e monitoradas as incertezas estratégicas e/ou ambientais, a fim de se verificar as situações que afetam as premissas fundamentais da estratégia (LUNKES, 2006).

Ferreira e Otley (2005) afirmam que esta modalidade de sistema de controle, apresentada por Simons (1995), possui cinco diferentes subáreas que precisam existir simultaneamente para que um controle possa ser considerado interativo. Essas áreas são: uso intensivo pelos gerentes seniores, uso intensivo pelos gerentes operacionais, difusão dos desafios e debates do controle em reuniões face a face, foco em incertezas estratégicas e um apoio e facilitação ao envolvimento não invasivo no suporte.

Estes sistemas apresentam as informações formais com as quais os gestores dialogam ativamente com seus subordinados com o objetivo de implementar as estratégias organizacionais. Eles permitem o diálogo em toda a organização, servindo como o captador dos questionamentos e

⁶ [...]the formal information systems that managers use to involve themselves regularly and personally in the decisions of subordinates.

debates a respeito dos dados, pressupostos e planos subjacentes em busca do aprendizado e melhoria contínua (KAPLAN e NORTON, 2000). Esse diálogo aberto pelo sistema permite a potencialização das estratégias emergentes, possibilitando à empresa não só perceber, em tempo hábil, as mudanças relevantes que podem ocorrer no ambiente, como também tentar modificar as regras sobre as quais a organização opera, tais como mudanças de tecnologia, preferência dos consumidores, estratégias dos concorrentes, entre outras. Essa percepção permite a empresa uma rápida e eficaz adaptação ao novo ambiente e a criação e divulgação de novas estratégias (CRUZ, ATHAYDE e FREZATTI, 2008).

Uma das principais características do controle interativo é a necessidade de a administração superior estar fortemente envolvida em sua utilização, não sendo porém estes sistemas utilizados exclusivamente pelos gestores deste nível superior, mas em toda organização, objetivando promover e provocar a discussão e ênfase na aprendizagem. Esses sistemas também lidam com as incertezas estratégicas, podendo demonstrar a necessidade de uma mudança também estratégica. Destarte, qualquer sistema de controle pode ser utilizado de forma interativa, contudo, em circunstâncias normais, um sistema qualquer de controle gerencial pode servir como o sistema de controle interativo em somente um ponto do tempo (TUOMELA, 2005).

A vantagem essencial do controle interativo é o seu suporte para a aprendizagem de circuito duplo, ou seja, o uso interativo dos sistemas de medição estratégica de desempenho pode auxiliar a empresa a identificar as estratégias emergentes, podendo levar à reforma dos modos existentes de controle (KAPLAN e NORTON, 2000). Nesta mesma linha de raciocínio, ao se alterar as estratégias da empresa, as crenças e os limites prevalescentes também são questionados. Logo, o debate que surge a partir dos relatórios de desempenho estratégico pode acabar por reformular as estratégias da organização e, como consequência, também induzir a mudanças em todas as quatro alavancas de controle (TUOMELA, 2005).

Devido a algumas semelhanças existentes entre os sistemas de controle diagnóstico e os sistemas de controle interativo, tende-se a confundir os dois no ato da identificação deles dentro de uma organização. A partir disso, Simons (1995) afirma que o sistema de controle interativo possui quatro características que o distinguem do controle diagnóstico:

1. eles se concentram nas mudanças constantes das informações que são consideradas como potencialmente estratégicas para os gestores da organização;
2. essas informações possuem significância suficiente para ser necessária a frequente atenção a ela por parte de gerentes operacionais de todos os níveis;
3. os dados conseguidos neste sistema são mais bem analisados em reuniões cara a cara entre os superiores, sub-ordenados e colegas; e
4. o sistema é um catalizador para a criação de suposições e planos de ação a ser considerados pela empresa.

Sobre essa distinção, Oyadomari (2008, p. 31) afirma que esses dois sistemas são complementares, apresentando as diferenças do uso diagnóstico e do uso interativo conforme o quadro 3.

QUADRO 3 – Principais diferenças entre o uso diagnóstico e o uso interativo

Dimensão	Uso Diagnóstico	Uso Interativo
Quanto à atenção da alta direção	Pouca, delega para os subordinados	Muita, envolve-se pessoalmente
Quanto às estratégias	Estratégias planejadas	Estratégias emergentes
Quanto ao resultado	Correção de desvios Aprendizado de circuito simples	Formação de novos planos de ação Aprendizado de circuito duplo
Quanto ao escopo	Variáveis Críticas de desempenho	Incertezas estratégicas
Quanto à frequência de interações com os subordinados	Diálogo esporádico Gestão por excessão	Diálogo contínuo Agenda recorrente
Quanto ao uso nos níveis organizacionais	Delegado ao <i>staff</i>	Múltiplos níveis gerenciais

Fonte: Oyadomari (2008, p.31)

Dessa forma, não é a utilização de ferramentas adicionais de controle que garante um maior uso interativo do sistema de controle, mas sim, a forma como essas ferramentas são utilizadas que determinam a extensão e as diferenças existentes entre os sistemas de controle diagnóstico e interativo. Nesse sentido, alguns mecanismos de controle podem ser utilizados de forma diagnóstica ou interativa, sendo a forma de utilização que determina sua real natureza (FERREIRA e OTLEY, 2005).

Assim, na discussão interativa (controle interativo) das áreas estratégicas problemáticas dá-se as ações uma maior visibilidade, reforçando a responsabilização dos culpados, enquanto nos controles de diagnóstico é provável que os fatores externos suavizem os resultados e que os problemas principais acabem por serem ignorados e/ou não percebidos pelos outros. É provável ainda que os sistemas de controle interativo, baseados em informações não financeiras e detalhadas, possuam uma maior resistência em sua aplicação para alguns indivíduos (TUOMELA, 2005).

Ante o exposto, nota-se que na visão de Simons (1994) as quatro alavancas de controle sempre podem ser encontradas junto aos sistemas de controle gerencial, sendo que elas estão atreladas à estratégia da organização. Essa estrutura das alavancas pode ser resumida conforme o Quadro 4.

QUADRO 4 – Características das quatro alavancas de controle

	Sistemas de Crenças	Sistemas de Limites	Sistema Diagnóstico	Sistema Interativo
Natureza do Sistema	Conjunto explícito de crenças compartilhadas que definem os valores básicos, propósitos e direções.	Declaração formal dos limites e regras que têm de ser respeitadas.	Sistemas de <i>feedback</i> utilizados para monitorar os resultados organizacionais e corrigir desvios com relação aos padrões de desempenho	Sistemas de controle utilizados pelos gerentes regularmente e de maneira personalizada nas atividades de decisões dos subordinados.
Propósito	Proporcionar dinamismo e orientação para os comportamentos de busca de oportunidades	Permitir a criatividade individual dentro de limites determinados de liberdade.	Providenciar motivação, recursos e informação para garantir que as estratégias importantes da organização e suas metas serão atingidas.	Focar a atenção organizacional nas incertezas estratégicas e assim, provocar o aparecimento de novas iniciativas e estratégias.
Variáveis-chave	Valores essenciais	Riscos a se evitar	Variáveis Críticas de Desempenho	Incertezas Estratégicas
Exemplos	• Declaração de missão • Declaração de Visão • Crenças • Declaração de propósitos	Regras, limites e proibições claras em: • Códigos de conduta organizacional • Sistemas de planejamento estratégico • Sistemas de orçamento de Capital	Variáveis Críticas de Desempenho: • Plano de lucros e orçamento • Sistemas de metas e objetivos • Sistemas de monitoramento de projetos • Sistema de monitoramento das receitas	Incertezas estratégicas: Qualquer sistema pode ser interativo se: • Garantir que o sistema é uma importante agenda para discutir com os subordinados. • Garantir que o sistema seja focado por toda a organização • Promover a participação em reuniões face a face com os subordinados • Promover continuamente desafios e debates sobre a realidade, suposições e planos de ação.

Fonte: Adaptado de Simons (1994, p. 172).

Observa-se que essa forma de visualização dos sistemas de controle gerencial procura abarcar toda a estrutura de uma organização, desde a sua cultura e limites até o controle de seus procedimentos e estratégia. Um setor que tem necessitado dessa visão holística da realidade empresarial é o setor de construção civil, que devido ao seu crescimento e a todas as suas

peculiaridades tem necessitado de melhores sistemas de controle gerencial e melhores formas de controle estratégico.

2.5 Construção civil

Várias são as formas de se definir o setor da construção civil. Na contextualização desta pesquisa, foram observadas as definições de Costa (2007) e de Steppan (2006), as quais abordam que o setor de construção possui diversas áreas, partindo da construção habitacional até a construção pesada, e que seu macrossetor agrega um conjunto de setores que são interligados à sua atividade econômica.

Conforme a Receita Federal, a área da construção civil abrange “[...] a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo” (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012). Já o Ministério da Educação (MEC) diz que,

[...] estão incluídas nesta área as atividades referentes às funções planejamento e projeto, execução e manutenção e restauração de obras em diferentes segmentos, tais como edifícios, estradas, portos, aeroportos, canais de navegação, túneis, instalações prediais, obras de saneamento, de fundações e de terra em geral, estando excluídas as atividades relacionadas às operações, tais como a operação e o gerenciamento de sistemas de transportes, a operação de estações de tratamento de água, de barragens, etc (MEC, 2000, p. 9).

Os produtos deste setor são caracterizados por sua dimensão e unicidade, diferenciando-se das demais indústrias pelo fato de serem os fatores que se deslocam até o produto, possuindo este último uma posição fixa. Este tipo de produção, com posição fixa, tem por característica os trabalhos sob encomenda, com projetos específicos, baixo volume de produção e baixa padronização do produto (MARELLI, 2005).

Para Rossetti (2005), a indústria da construção civil possui duas características básicas. A primeira que a maioria do esforço produtivo é desenvolvido em um único local, o canteiro de obras, e a segunda que há um grande e variado número de participantes no processo produtivo, a maioria com significativa influência e responsabilidades. Segundo Vanzella e Vanzella (2003, p.

149) “[...] além da quantidade de empresas de construção civil, outra característica da atividade é a complexidade das operações que envolvem as diversas etapas de execução de uma obra, qualquer que seja a espécie”. Com isso, o volume de recursos, o tempo de duração da construção (geralmente superior a um exercício), a complexidade dos contratos, além das particularidades de cada obra acarretam a necessidade de um controle e de um gerenciamento das diversas etapas do processo de construção (VANZELLA E VANZELLA, 2003).

Steppan (2006, p. 23) acrescenta que algumas particularidades distinguem o setor da construção civil da indústria de transformação, sendo estes:

- o produto construído não segue um padrão de produção, já que cada obra é única;
- o processo produtivo é disposto por etapas autônomas e sucessivas no tempo;
- o processo construtivo sofre dependência dos fatores climáticos;
- não há homogeneidade quanto a capacidade técnica e econômica, nem relações contratuais entre os vários agentes (usuários, clientes, projetistas, financiadores, construtores).

Outro aspecto importante a se salientar do setor de construção civil é sua importância para o desenvolvimento do país, “[...] este complexo [construção civil] é um setor-chave por impactar de forma direta e indiretamente em toda a economia, pelo grande encadeamento para frente e para trás com vários outros setores econômicos estritamente dependentes da atividade construtora” (SOUZA, 2009, p.70). Tal situação pode ser percebida ao se verificar que, segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de 2006, publicada pelo IBGE, o setor de construção civil é classificado em quarto lugar entre as atividades mais utilizadas pela administração pública (REZENDE, 2009). O setor da construção civil ainda requer a utilização de inúmeros insumos, contribuindo significativamente com a geração de riquezas em torno de uma longa e complexa cadeia que envolve fornecedores, serviços de comercialização, manutenção e exploração das construções, entre outros, sendo tal geração de riquezas percebida de forma especial no setor imobiliário (STEPPAN, 2006).

Por outro lado, por causa de sua singularidade e complexidade, o setor de construção apresenta algumas características negativas as quais atrapalham o seu desenvolvimento, dentre elas destacam-se (HAGA, 2000):

- projeto separado da produção;
- o autoritarismo presente no setor, que gera um ambiente de conflitos potenciais;
- a cultura do desperdício e despreocupação com os aspectos de ordem, limpeza e higiene pessoal;
- as características do processo de construção, como complexidade de detalhes, excessivo número de insumos, variabilidade de consumo de recursos em função da imprevisibilidade nas durações;
- a dependência do estado, a concorrência por menores preços;
- produtos geralmente únicos e não seriados;
- produto fixo e operários móveis, ao contrário da produção em cadeia presente em outros setores industriais;
- emprego de especificações complexas, quase sempre contraditórias e muitas vezes confusa;
- responsabilidades dispersas e pouco definidas.

Sobre sua forma de atuação, Bonízio (2001, p. 3) elenca três formas básicas:

- a prestação de serviços, em que a empresa de construção recebe uma remuneração fixa ou variável pela execução da obra, ficando os riscos da atividade por conta do contratante;
- a execução por empreitada, em que a empresa de construção assume os riscos dos custos de construção e o contratante paga um preço predeterminado pela construção;
- a incorporação imobiliária, em que a empresa de construção toma a iniciativa da construção e comercialização da(s) unidade(s) imobiliária(s).

Já Marelli (2005) afirma que este setor possui duas modalidades distintas de sistemas produtivos:

- a incorporação – quando a empresa produz e estoca suas unidades por verificar uma previsão de demanda pelo produto e
- o contrato por empreitada - onde a construção é realizada com o reembolso das despesas e o pagamento de bonificações a construtora, uma espécie de produção sob encomenda.

Isso posto, para Steppam (2006, p. 25):

[...]a caracterização do setor da construção civil é diferente do observado numa produção em série. O processo retrata uma sucessão de fases com coordenações distintas, com relações bilaterais entre os agentes (projetista-construtor, construtor-subempreiteira, cliente-construtora), com grande dispersão de responsabilidades e pouca integração entre os agentes.

Ante a isso, percebe-se que o setor de construção civil é um dos que possui grande abrangência e complexidade, pois possui diversas características singulares, algumas positivas e outras negativas. Neste contexto, o próprio processo de produção do setor é diferenciado, o que traz consigo grandes dificuldades e peculiaridades no planejamento e na execução de sua gestão.

Com a internacionalização do setor da construção e o aumento do tamanho, da complexidade e da extensão dos projetos, torna-se cada vez mais difícil alcançar os objetivos estipulados pelo setor, tornando-se ineficazes as estimativas feitas pelos métodos tradicionais de planejamento e controle (TAZ e YAMAN, 2005). Logo, as empresas necessitam mudar seus paradigmas para se ajustarem à nova realidade do setor, devendo as organizações utilizar de sistemas de controle adequados de maneira rotineira e eficiente (BAYRAKTAR *et al*, 2011). Com isso, ao se considerar a grande quantidade de investimentos que vem sendo feita nesse setor, e as diversas modificações que vêm sendo vivenciadas nele, tais como a busca por melhores processos produtivos e a criação de novos modelos de planejamento e controle, torna-se importante a identificação e estruturação de um sistema de controle gerencial para o setor de construção, seja para melhorar a sua estratégia, seja para melhorar os seus controles.

Sendo assim, além de se preocupar com a estratégia geral da organização, as empresas de construção civil trabalham com microestratégias, pois cada novo edifício exige um planejamento de custos, tempo e estrutura, pois a eficiência de um projeto está ligada a execução de um planejamento eficaz (TAZ e YAMAN, 2005).

Apesar das dificuldades inerentes ao setor, a especialização e o avanço tecnológico têm aumentado a complexidade do processo de construção, exigindo novas formas de gestão e coordenação de processos (FONTENELLE e MELHADO, 2002). Por isso que uma gestão e organização eficazes são necessárias para que as empresas desse setor consigam apresentar o desempenho esperado (MORATTI, 2010).

Logo, a estrutura das empresas do setor da construção exige dessas empresas uma boa estratégia com uma eficaz estruturação de metas e objetivos. Além disso, dado as peculiaridades do setor e a constante elaboração de projetos, as empresas necessitam controlar eficientemente a execução das estratégias, garantindo que as mesmas sejam atendidas. Dada a grande variedade de projetos com que as empresas lidam no dia a dia, torna-se importante a utilização e manutenção de um sistema de controle gerencial que possa dar suporte às empresas no planejamento, controle e execução de suas estratégias.

Assim, pode-se dizer que, devido as peculiaridades e aos novos desafios do setor de construção civil, as empresas deste setor necessitam planejar, controlar e executar sua estratégia de maneira eficiente e eficaz, garantindo que aquilo que foi planejado seja realizado da melhor forma possível. Uma das maneiras de se alcançar essa realização efetiva da estratégia, é a utilização de sistemas de controle interligados às suas estratégias, o que garante um melhor controle e, conseqüentemente, um melhor desempenho estratégico por parte dessas organizações (KOPER, NG e PAUL, 2007; SIMONS, 1994; 1995).

A utilização de sistemas de controle gerencial integrados, portanto, às estratégias das empresas do setor de construção civil podem auxiliá-las a superar os desafios que vêm sendo impostos a este setor, gerando para as mesmas: estratégias e controles melhores e como resultado um melhor desempenho.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Caracterização da pesquisa

O delineamento desta pesquisa se baseia na tipologia de Beuren *et al* (2006), o qual serve para identificar os planos e estruturas que serão utilizados para a obtenção das respostas. Quanto aos objetivos, o presente estudo é classificado como descritivo, pois descreve as características de uma determinada população bem como o estabelecimento de relações entre as variáveis. Além

disso, estuda as características de um grupo; as opiniões, atitudes e crenças de uma população; a identificação de associação entre variáveis, entre outros (GIL, 2008). Neste trabalho são descritos o funcionamento e a utilização dos sistemas de controle gerencial nas organizações de construção civil além de identificar qual a relação entre esses sistemas e a formação da estratégia das empresas.

Os procedimentos da pesquisa se referem à forma como o estudo é conduzido, ou seja, como os dados serão obtidos (BEUREN *et al*, 2006). Nesta dissertação se utiliza a pesquisa bibliográfica e o estudo de casos múltiplos, como procedimentos para se alcançar os objetivos propostos. Segundo Lakatos e Marconi (2007), a pesquisa bibliográfica abrange toda a bibliografia tornada pública em relação ao tema de estudo, tendo por finalidade colocar o pesquisador em contato com o que já foi escrito sobre determinado assunto, sendo importante ir além da repetição do que existe, procurando um novo enfoque e conclusões inovadoras.

Em relação ao estudo de casos múltiplos, Dooley (2002) o define como uma pesquisa acadêmica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto real, quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são evidentemente claros e múltiplas fontes de evidência podem ser utilizadas. Nesse sentido, Yin (2010) destaca que o estudo de caso é a estratégia que deve ser utilizada para exame dos acontecimentos contemporâneos quando não se podem manipular os comportamentos relevantes. O estudo de caso foi utilizado nesta pesquisa como forma de se captar os dados de uma maneira mais próxima da realidade, a fim de ser possível a captação das relações que ocorrem dentro das organizações.

Finalmente, esta pesquisa possui um caráter qualitativo dada a abordagem do problema, pois se busca alcançar o lado subjetivo dos fenômenos como forma de entender a essência dos mesmos, procura-se aprofundar o conhecimento além do que pode ser percebido pela mensuração dos dados (DEMO, 1995). Neste sentido, objetiva-se analisar de maneira mais profunda o fenômeno que está sendo estudado, a fim de que se conheça, de maneira adequada, a natureza do fenômeno social (GIL, 2008).

Deve-se salientar ainda que este estudo é essencialmente qualitativo quanto a sua abordagem. Devido as suas peculiaridades a pesquisa qualitativa necessita de ser validada para sua maior

credibilidade, neste sentido é importante a ligação entre os elementos da plataforma teórica e os achados da investigação, além disso, é necessária a utilização de múltiplas formas de coleta de dados, permitindo a comparação dos resultados encontrados (MARTINS e THEÓPHILO, 2009). Destarte, mais do que a mera coleta dos dados, a pesquisa passa pela análise dos mesmos com a literatura estudada e também por um processo de triangulação, que no caso da presente pesquisa, ocorreu por meio de entrevistas, observação e análise documental, conforme explicitado mais adiante no plano de coleta de dados.

3.2 Estudo de Caso

O principal procedimento deste estudo foi a execução de um estudo de múltiplos casos. Um dos aspectos de grande questionamento quanto ao estudo de caso diz respeito ao seu rigor metodológico. De acordo com Gibbert, Ruigrok e Wicki (2008), para se garantir o rigor nesse tipo de estudo, quatro critérios devem ser observados: validade interna, validade de constructo, validade externa e confiabilidade. A validade interna está relacionada à capacidade do pesquisador de gerar uma argumentação lógica capaz de resguardar as conclusões encontradas; a validade de constructo se relaciona com a qualidade da conceituação e a operacionalização dos conceitos relevantes; a validade externa está ligada ao estabelecimento de uma perspectiva de generalização analítica, ou seja, uma teoria; e a confiabilidade vinculada a diminuição dos erros aleatórios, permitindo que pesquisadores que seguem os mesmos passos cheguem a conclusões semelhantes (GILBERT, RUIGROK e WICKI, 2008).

Para garantir a confiabilidade do estudo, torna-se importante a utilização de um protocolo de pesquisa, podendo o mesmo ser definido como “[...] um instrumento orientador e regulador da condução da estratégia de pesquisa” (MARTINS e THEÓPHILO, 2009, p.66). Os elementos do protocolo de pesquisa são apresentados no quadro 5.

QUADRO 5 – Protocolo para execução do estudo de caso

1º Identificação das empresas participantes do estudo
--

Estudo das informações públicas e seleção das empresas
Contato com as empresas
2º Reconhecimento das empresas
Identificação do <i>modus operandi</i> da organização
Obtenção e análise do organograma
3º Realização de entrevistas semi-estruturadas (três níveis)
Gravar áudio das entrevistas
Transcrever as entrevistas
Enviar <i>feedback</i> aos entrevistados
Triangular entrevistas com documentos e observações
Efetuar questionamentos adicionais aos entrevistados, se necessário.
4º Analise dos dados obtidos
Analisar o conteúdo com base nos objetivos do trabalho
Analisar a interação ente as variáveis
Comparar achados empíricos com a teoria
Alcançar novos <i>insights</i> teóricos
5º Apresentação de <i>feedback</i> aos participantes
Entrega do trabalho final e apresentação dos resultados às empresas pesquisadas

Fonte: Elaborado com base em Alves (2010).

3.2.1 Identificação das empresas participantes do estudo

Quanto à população alvo, decidiu-se por utilizar as empresas do setor de construção civil. Este setor possui grande importância para a economia, seja pela grande abrangência de sua cadeia produtiva, seja por sua grande absorção de mão-de-obra, sendo inclusive considerado como o termômetro da economia (THEODORO, 2011; LOBATO, 2011; PAZZINI, FERREIRA e PAZZINI, 2007). Além disso, este setor possui diversas peculiaridades em que o planejamento e controle de grande importância para ele.

A respeito da localização das empresas, foram pesquisadas empresas que se encontram na região metropolitana de Belo Horizonte, estado de Minas Gerais. Esta região foi escolhida por duas causas principais: acessibilidade e retorno a população local.

3.2.1.1 Seleção das empresas pesquisadas

No caso da presente pesquisa, por se tratar de um estudo de casos múltiplos, foram selecionadas duas empresas do setor de construção, da forma como se segue.

Inicialmente foram identificadas as empresas que compõem o corpo de associados do Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de Minas Gerais (SINDUSCON-MG), em um total de 333 empresas cadastradas. Dessas empresas, foram selecionadas aquelas que possuem acesso ao seu sítio na internet a partir da página do SINDUSCON e que estejam localizadas na Região Metropolitana de Belo Horizonte. Com essa primeira triagem foram selecionadas um total de 136 empresas.

Dentre essas 136 empresas selecionadas, fez-se uma nova triagem a partir da análise do conteúdo dos sítios das empresas, na busca por evidências de possuírem algum grau de estratégia definida, bem como algum nível de controle gerencial. Para seleção dessa nova triagem foram utilizadas quatro palavras-chaves: Missão, Visão, certificação ISO 9001 e PBQP-H (Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade do Habitat).

A missão e a visão são elementos de estratégia. A missão refere-se ao objetivo geral, ou a razão da existência de uma organização, portanto, o ponto de partida para a análise da formulação e implantação da estratégia de um negócio (SIMONS, 2000). Já a visão diz respeito a um propósito geral que se estende a toda a organização, contextualizando e dando direção aos papéis e responsabilidades de cada gerente, sendo importante que ela seja clara, contínua e consistente (MINTZBERG e QUINN, 2001).

Quanto a ISO 9001, ela é um certificado de qualidade dos sistemas de gestão de uma empresa, com foco nos sistemas de gestão da qualidade. O objetivo de sua aplicação é melhorar a forma de trabalho e de gerenciamento de uma organização. Segundo a BSI Brasil – empresa responsável pela certificação no país - os benefícios de implantação dessa estrutura são (BSI, 2012):

- uma abordagem estratégica dos sistemas de gestão, maximizando os ativos;
- uma melhora do desempenho e da gestão de riscos da organização;
- padronização dos processos da companhia;
- melhora na qualidade dos produtos e redução de desperdícios.

Com isso, entende-se que uma empresa que possui sistema de gestão ISO, possui estrutura física e motivação para implantar sistemas de controle que estejam alinhados as estratégias da empresa.

Finalmente, o PBQP-H foi criado pelo Governo Federal a fim de se cumprir os compromissos firmados pelo país na Carta de Istambul (Conferência do Habitat II/1996), sendo sua meta a melhoria da qualidade do habitat e a modernização produtiva do setor da construção civil. Para se alcançar essas metas, o programa busca melhorar a qualidade dos materiais, a qualificação da mão de obra, a normatização técnica, entre outros aspectos operacionais, para se aumentar a competitividade do setor, a melhoria da qualidade de produtos e serviços, a redução de custos e a otimização na utilização de recursos públicos, gerando uma estruturação de um novo ambiente tecnológico e de gestão para o setor de construção civil (MINISTÉRIO DAS CIDADES, 2012). Novamente, entende-se que empresas engajadas em um programa PBQP-H estão mais bem estruturadas e motivadas para trabalhar indicadores alinhados as estratégias.

Portanto, esses termos foram escolhidos por serem indicativos da existência de estratégias na empresa, principalmente ao se considerar a existência de uma missão e uma visão e da utilização de sistemas de controle gerencial, a partir da existência dos controles de qualidade, a ISO 9001 e o PBQP-H.

Desta nova triagem foram selecionadas 19 empresas, sendo estas organizações contatadas para participação na pesquisa. Quanto à forma de contato, inicialmente foi entregue uma carta convite (APENDICE C) a cada empresa contendo uma contextualização dos objetivos e importância do trabalho, bem como de qual seria a participação da empresa no mesmo.

Após uma semana da entrega das cartas, entrou-se em contato com as empresas (por telefone e e-mail), para esclarecer eventuais dúvidas sobre a pesquisa e verificar a disponibilidade das

organizações de auxiliar, esclarecendo de forma mais aprofundada o objetivo da pesquisa, seus procedimentos e os dados que seriam coletados e utilizados da organização. Desses contatos foram selecionadas para o estudo duas empresas que concordaram em disponibilizar os dados necessários para correta execução da pesquisa, considerando-se como dados necessários principalmente o acesso aos documentos internos, à estrutura e rotina da empresa e a disponibilidade para responder as entrevistas.

Por pedido das empresas participantes, seus nomes serão mantidos em sigilo, sendo as mesmas identificadas nesta pesquisa como Empresa A e Empresa B.

3.2.2 Plano de Coleta de Dados

Segundo Gil (2009, p. 7), “[...] para garantir a qualidade das informações obtidas no estudo de caso, requer-se a utilização de múltiplas fontes de evidência”, ou seja, para a execução da pesquisa faz-se necessária a utilização de mais de uma fonte a fim de se comprovar as evidências identificadas. No caso da presente pesquisa são utilizados basicamente três métodos de coletas de dados, os quais são entrevista, observação e análise de documentos (APENDICE B).

3.2.2.1 Entrevista

A entrevista (APENDICE A) foi realizada com diretores e sócios das empresas, gerentes da área de qualidade e financeira e engenheiros das obras. Quanto ao tipo de entrevista, foi aplicada uma entrevista semiestruturada, pois para Thiollent (1980), este tipo de entrevista é aplicado a partir de um pequeno número de perguntas abertas, sendo possível adaptar as perguntas conforme a realidade.

Sobre a estrutura dessas entrevistas, as mesmas foram baseadas na teoria estudada e em estruturas de questionários e entrevistas apresentadas por outros autores, buscando gerar um roteiro adequado aos objetivos da pesquisa. Contudo, este roteiro foi atualizado durante as entrevistas,

conforme se percebeu a necessidade da investigação junto às organizações pesquisadas de fatores levantados durante os questionamentos, a fim de se incorporar peculiaridades referentes à organização pesquisada.

3.2.2.2 Observação

A observação foi utilizada como forma de se verificar nas empresas a existência de murais de comunicação, a utilização da rotina de controles e análise de desempenho, a interferência de cada setor na elaboração e controle gerencial, a divulgação de informações relevantes dos objetivos da organização, e demais informações necessárias para conhecimento do sistema de controle gerencial utilizado, focando-se nas quatro alavancas de Simons, sistemas de crenças, sistemas de fronteiras, sistemas de controle diagnóstico e sistema de controle interativo.

Além disso, observou-se como é feita a formação e implantação dos objetivos da empresa, como os diversos setores se envolvem com esses objetivos, como acontece a estruturação e a execução de metas. Verificou-se ainda qual a importância de cada setor para a concretização das mesmas, qual a visão que se tem da organização perante a sociedade e seus concorrentes, qual o conhecimento sobre as estratégias da organização e demais informações a cerca das estratégias organizacionais existentes.

3.2.2.3 Análise de Documentos

Foram analisados, nas empresas pesquisadas, os documentos relacionados à estratégia e aos sistemas de controle gerencial da organização, tais como códigos de ética e de conduta, relatórios internos a funcionários, memorandos de comunicação, relações de índices e modelos de controle gerencial, atas de reuniões, manuais de qualidade, manuais aos empregados, entre outros.

3.3 Plano de Análise de Dados

Com base nos dados coletados foi feita uma análise dividida em três etapas:

- 1) classificação dos sistemas de controle gerencial conforme as alavancas de Simons (1995);
- 2) identificação das estratégias formais e/ou informais utilizadas pela organização;
- 3) análise da relação entre os sistemas de controle e as estratégias identificadas.

Na primeira etapa, os dados coletados são separados, conforme a estrutura das alavancas de controle de Simons (1995), identificando como os sistemas de controle gerencial das empresas se encaixam nas alavancas de crenças, de fronteiras, de controle diagnóstico e de controle interativo. A separação dos sistemas de controle gerencial, de acordo com as alavancas de controle, ocorreu a partir dos elementos identificados nos dados coletados de cada empresa e das *proxies* das alavancas de controle verificadas na teoria (QUADRO 6).

QUADRO 6 – Alavancas de Controle e principais proxies identificadas

Alavanca de Controle	<i>Proxies</i>
Alavanca de Crenças	• Fatores chave de sucesso; • Modelos de gestão; • Visão e missão; • Lema inspirador; • Valores Centrais; • Propósitos; • Direcionamentos que a organização pretende seguir.
Alavancas de Fronteiras	• Limitação da gestão de escolhas de oportunidades pelas equipes; • Plano de negócios como limitador; • Debate estratégico para definição de limites; • Vetores estratégicos para controle das oportunidades a serem exploradas ou não; • Oficinas estratégicas; • Códigos de conduta; • Códigos de ética; • Regras e sanções; • Sistemas de planejamento estratégico formalizados; • Regulamentos internos.
Alavancas de Controle Diagnóstico	• Orçamento; • Plano de negócios; • Monitoramento de produção e vendas; • Balanced Scorecard; • Benchmarking; • EVA® • Controles internos; • Sistemas de monitoramento de objetivos individuais.
Alavancas de Controle Interativo	• Discussões; • Mesas redondas; • Troca e disseminação de experiências; • Grupos de acompanhamento de sinais de mercado; • Reuniões face a face com subordinados; • Planos com base em contínua evolução diante de dados de debate; • Reuniões de análise de desempenho; • Estudo de viabilidade.

Fonte: Adaptado de Ferreira e Otley, (2005); Damke, Silva e Walter (2011); Koper, Ng, Paul (2007).

Na segunda etapa da análise empírica são identificadas as estratégias utilizadas pelas empresas. Essa identificação se baseia nas *proxies* identificadas na teoria (QUADRO 7) e nos dados levantados com a entrevista, observação e análise documental.

QUADRO 7 – Estratégias genéricas e principais *proxies* identificadas

Estratégias Genéricas	<i>Proxies</i>
Liderança no custo total	• Alavancagem de capital; • Engenharia de processos bem desenvolvida; • Rigoroso controle de custos; • Incentivos baseados em metas quantitativas.
Diferenciação	• Serviço sobre encomenda; • Desenvolvimento próprio de produtos; • Certificações de qualidade de produtos e processos • Incentivo ao empreendedorismo e criatividade de seus funcionários; • Incentivos baseados em metas qualitativas.
Enfoque	• Nicho de mercado específico;

Fonte: Adaptado de Porter (1986) e Barros Neto (1999).

A partir do que foi identificado, realizou-se uma análise da relação existente entre os sistemas de controle e as estratégias. Dentro desta análise verificou-se a estrutura dos métodos de controle gerencial das empresas, a abertura a participação dos funcionários na elaboração de planos e estratégias e a importância dos sistemas de controle para a elaboração das metas e objetivos.

4 RESULTADOS

4.1 RECONHECIMENTO DAS EMPRESAS

Conforme apresentado no protocolo de execução da pesquisa, visa-se identificar e apresentar o organograma e o modo de operação de cada organização pesquisada. Pretende-se também apresentar o panorama sobre o qual a organização está instalada.

4.1.1 EMPRESA A

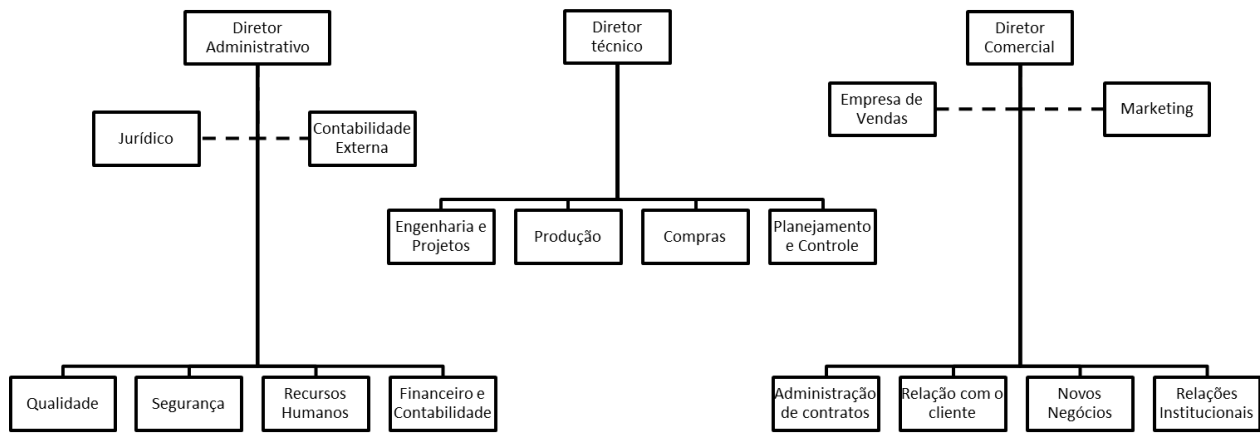
A empresa A é formada por um grupo de empresas da área de construção civil, com um faturamento médio de R\$ 600.000 (seiscentos mil reais) por mês e 74 funcionários. A empresa foi criada em 1985 com o objetivo de trabalhar na área de construção pesada. À medida que a empresa foi crescendo e foi entrando em novos nichos de mercado, foram-se criando novas empresas para atender a essas necessidades, transformando-se em um grupo da área de construção. Atualmente o grupo possui 3 sócios e 4 empresas agregadas, sendo:

- uma empresa de empreendimentos imobiliários para a classe B cujos apartamentos possuem valores de venda entre R\$ 250.000 (duzentos e cinquenta mil reais) e R\$ 500.000 (quinhentos mil reais);
- uma empresa de empreendimentos imobiliários para a classe A, cujos apartamentos possuem valores a partir de R\$ 500.000 (quinhentos mil reais);
- uma empresa para corretagem de negócios e
- uma empresa voltada à área de meio ambiente.

Conforme mencionado, a empresa possui três sócios que compõem a diretoria da organização. Cada um deles é responsável por uma área específica, sendo um sócio responsável pela área

administrativa, um responsável pela área técnica e um responsável pela área comercial, conforme se pode visualizar no organograma da empresa (FIGURA 12).

FIGURA 12 – Organograma da empresa A



Fonte: Manual de qualidade da empresa

Nessa visão, o sócio mais antigo da empresa é o responsável pela parte técnica, que utiliza seu conhecimento em técnicas de engenharia civil para estruturar as técnicas que serão utilizadas em cada obra, a melhor estrutura, os tipos de materiais e coisas do gênero. O segundo sócio é responsável pela parte administrativa da empresa, ele responde pela administração da empresa, pelo acompanhamento da estrutura financeira, pelo acompanhamento da compra e vendas dos materiais de construção e de escritório, e outras funções correlatas. Já o terceiro sócio é o responsável pela área comercial, é ele quem busca novos empreendimentos, quem faz a precificação e a campanha de venda, o estudo de viabilidade dos novos projetos, e o acompanhamento dos novos projetos e dos recebimentos das vendas.

Auxiliando os diretores na gestão do negócio existe um gerente de projetos, contratado há pouco tempo para reestruturar os processos da empresa e auxiliar no planejamento das ações que a empresa seguirá. A empresa possui também profissionais responsáveis pela qualidade, pelos

recursos humanos, pela parte financeira de pagamentos, pela parte financeira de recebimentos e os engenheiros responsáveis pela coordenação das obras.

Quanto aos seus processos, a empresa possui a certificação ISO 9001 e PBQP-H nível A, sendo que para conseguir e manter essas certificações a empresa possui alguns documentos que a auxiliam no seu controle. Os principais documentos da empresa hoje são o organograma; controle de materiais e serviços; objetivos e planejamento da qualidade; lista mestra de projetos; lista mestra de controle de documentos e registros; manual da qualidade; plano de qualidade da obra; orçamento e planos de ação.

Sobre o seu funcionamento, a empresa procura atender as classes A e B e se encontra em fase de crescimento e reestruturação, objetivando ser uma empresa de médio porte com capacidade de gestão de até 10 obras simultaneamente, conforme mencionado pelo sócio e diretor comercial. Nesse sentido, os sócios vêm estruturando as estratégias gerais da organização, sendo o planejamento dessas estratégias feito por um gerente de projetos que tem se utilizado de planos de ação para especificar os passos para se alcançar o objetivo pretendido. Além disso, a empresa deseja “enxugar” os seus processos e abrir espaço para uma política organizacional mais estratégica. Nessa política o escritório será responsável pelas novas ideias de negócio, enquanto as obras se preocuparão com a gestão de operações, conforme mencionado pelo gerente de projetos.

A empresa possui algumas diretrizes gerais e pretende fazer com que seus funcionários obedeçam a essas diretrizes. Não é comum, no dia a dia da organização, a utilização de advertências ou punições, mas sim, a presença da conversa com os funcionários, a fim de garantir a execução dos serviços de forma correta. Segundo o diretor comercial, a escolha por este método de correção acontece por causa do público com que se trabalha, pois uma advertência para o pessoal da construção civil pode gerar a perda de um bom trabalhador.

Quanto aos seus trabalhos, atualmente a empresa está encerrando duas obras e está com uma obra em fase de execução. Esta última obra está sendo utilizada como projeto piloto para a nova estruturação que a empresa pretende ter em suas edificações. Além disso, a empresa possui uma

nova obra para iniciar nos próximos meses, sendo essa uma das primeiras obras da empresa que está passando por um planejamento minucioso antes do início das operações.

A empresa trabalha com poucos funcionários próprios, utilizando na maioria dos casos a contratação de empreiteiros para a execução dos serviços. Segundo o sócio e diretor comercial da empresa, tal escolha acontece porque os próprios trabalhadores têm preferido trabalhar por empreitada e porque, como o empreiteiro recebe por trabalho concluído, esse tipo de contratação evita ineficiências na produção da obra.

Para melhor controle de suas operações, a empresa tem utilizado um sistema ERP, chamado SIENGE, próprio para a construção civil. Este sistema possui controle de orçamento e acompanhamento da obra, além do travamento das compras de acordo com o que está orçado. Para uma melhor tomada de decisões, a empresa também tem o objetivo de utilizar uma ferramenta de *Business Intelligence* (BI) em um futuro próximo.

Quanto à estrutura financeira da empresa, esta atua com capital próprio e de terceiros, trabalhando com muitos sócios investidores - um dos motivos pelo qual a empresa repassa os custos operacionais das obras. Por isso, a empresa trabalha com a estrutura de SPE (sociedade de propósito específico), na qual as receitas e despesas pertencem a cada obra até o término da mesma, sendo repassada uma porcentagem das receitas para manutenção dos custos fixos do escritório. Além disso, a aprovação de novos projetos para a organização só é aceita se os mesmos passam em três critérios de viabilidade, os quais são: que o projeto tenha 20% de lucro sobre o VGV (valor geral de vendas); tenha ao menos 35% de lucro sobre seu custo; e tenha um índice de ao menos 0,70 sobre o custo raso⁷.

Quanto aos planos e perspectivas, segundo o gerente de projetos e o diretor comercial e sócio, a empresa pretende ter a capacidade de gerir 10 obras grandes simultaneamente, chegando a um faturamento próximo a 100 milhões anuais em cinco anos. Devido às sociedades que a organização possui em cada obra, e para melhor gerenciamento de sua estrutura, ela pretende

⁷ Custo raso ou custo direto da construção, é o custo de construção excluído dos benefícios e despesas indiretas (BDI).

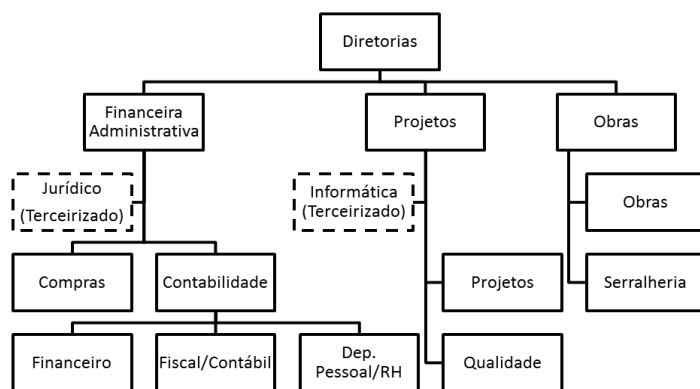
transformar o seu escritório em uma estrutura enxuta e estratégica, onde serão traçados os objetivos e metas da organização e onde serão auditadas as operações que ocorrem nas obras, repassando a parte de controle operacional diretamente para cada obra.

4.1.2 EMPRESA B

A empresa B atua na área de construção civil e de arquitetura, possui uma receita média mensal de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e 28 funcionários. Criada em 2004, a empresa possui três sócios e iniciou os seus trabalhos na execução de obras públicas e de projetos de arquitetura. A empresa está alterando sua área de atuação das obras públicas para a incorporação e construção de edifícios. Sua área de atuação está voltada para a região metropolitana de Belo Horizonte. Sobre seu público alvo, a empresa trabalha com construções e projetos para as classes A e B.

Conforme citado, a empresa é composta por três sócios, estes que compõem a diretoria da organização. Cada sócio é responsável por uma área específica, existindo, portanto, na organização três diretorias centrais, como se pode observar no organograma da empresa (FIGURA 13): uma diretoria financeira administrativa; uma diretoria de projetos e uma diretoria de obras.

FIGURA 13 – Organograma empresa B



Fonte: Adaptado dos dados da empresa

A Diretoria Administrativa Financeira possui subordinada a ela as áreas de compras, contabilidade e jurídica, sendo esta última terceirizada. Além disso, a contabilidade possui subordinada a si três outras áreas: financeiro, fiscal/contábil e departamento de pessoal/RH. Uma questão interessante percebida nessa organização se deve ao fato de a mesma não terceirizar o serviço de contabilidade, sendo o mesmo feito dentro da própria empresa, por contadora contratada.

A diretoria de projetos é responsável pela parte de projetos arquitetônicos e tem subordinada a ela as áreas de projetos, qualidade e informática, essa última também terceirizada. Já a diretoria de obras é responsável pelo acompanhamento das obras da empresa e possui como áreas subordinadas a área de obras e a da serralheria, referente aos cuidados de uma serralheria que a empresa possui.

Quanto aos seus processos, a empresa possui as certificações ISO 9001 e PBQP – H nível A. Dentro dessa estrutura a empresa, seguindo as regras estabelecidas para se obter essas certificações, possui uma grande gama de documentos que a auxiliam em sua estruturação e gerenciamento da qualidade. Dentre os quais se podem citar o código de ética, o organograma, atas de reuniões, o manual do colaborador, o cronograma de acompanhamento das obras, o manual da qualidade e relatórios de monitoramento de produção e vendas.

Sobre o seu funcionamento, a empresa possui uma estrutura hierarquizada, na qual os sócios e também diretores são os responsáveis pela formulação e acompanhamento das estratégias. O acompanhamento do tempo e qualidade das obras é feito diretamente por um dos sócios com o auxílio da gerente de projetos, que é o responsável pelo acompanhamento das obras e pelo setor de qualidade da empresa. Além disso, existe um encarregado de obras que já se encontra há muito tempo junto a organização e que vem sendo treinado para o acompanhamento da evolução das obras.

Visando uma alta padronização de seus serviços, a empresa possui diversas regras de conduta e execução dos serviços. Dentre essas regras estão a forma de armazenagem de materiais, a forma

de execução dos trabalhos feitos pela empresa, posturas do funcionário dentro da organização, dentre outras.

Quanto aos seus trabalhos, atualmente a empresa está trabalhando com uma obra de edifício residencial, voltada para a classe B. Para a execução dessa obra, a empresa alterou seu contrato social, acrescentando à sua função de construtora a de incorporadora. Para melhor controle da obra a empresa utiliza um ERP chamado UAU, que é um *software* voltado para a área da construção. Atualmente, todo o controle da obra e alimentação do sistema acontece por meio do escritório central da empresa. Contudo, de acordo com a diretora administrativa, a organização pretende instalar estações avançadas em cada obra para que a parte de compras, execução de serviços, recebimento e utilização de materiais, e outras operações inerentes a obra, possam ser atualizadas no sistema a partir da própria obra.

Quanto à sua estrutura financeira, a empresa utiliza capital próprio para o financiamento de sua obra, ou seja, não trabalha nem com SPE nem utiliza de orçamentos separados por obra. Dessa forma, todo dinheiro recebido e gasto pela empresa parte do escritório central, fazendo a mesma o melhor controle para alocação financeira dentro das obras existentes. O controle da situação das obras se dá basicamente pelo acompanhamento do cronograma físico e financeiro das obras.

Quanto aos planos e perspectivas da empresa, conforme mencionado por uma das sócias e diretora administrativa na entrevista, “as coisas vão surgindo e elas acontecem naturalmente”, demonstrando que os planos da empresa vão se adaptando de acordo com o momento vivenciado pela mesma. Com isso, a empresa hoje não possui um grande plano de crescimento, mas sim o objetivo de ir acompanhando as perspectivas e anseios do sócio. A mesma diretora afirmou que “quando a gente cansa a gente recua um pouco e puxa a empresa para trás”, evidenciando que o trabalho da empresa vai acompanhando as necessidades dos sócios.

Nota-se, portanto, que as duas empresas pesquisadas, apesar de terem algumas semelhanças, possuem perfis de funcionamento distintos e estruturas diferentes, o que traz contribuições para as percepções dos controles gerenciais e estratégias do setor. O quadro 8 apresenta o panorama geral das empresas pesquisadas.

QUADRO 8 – Panorama das empresas pesquisadas

	Empresa A	Empresa B
Nº de sócios	Três	Três
Faturamento médio mensal	R\$ 600.000,00	R\$ 200.000,00
Nº de Funcionários	74	28
Software de Gestão	SIENGE	UAU
Estratégia Genérica	Enfoque	Enfoque
Estratégia Geral	Tornar-se uma empresa Média	Não possui
Estratégia Atual	Reestruturação da empresa	Adaptação a área de incorporação imobiliária

Fonte: dados colhidos pelo autor

5. ANÁLISE DE RESULTADOS

5.1. Classificação dos sistemas de controle gerencial conforme as alavancas de Simons (1994)

Esta primeira parte da análise visa identificar como os controles gerenciais se encaixam nas alavancas de controle propostas por Simons (1994) a partir dos dados coletados nas empresas.

5.1.1 Alavancas de crenças

Para Simons (1995), as alavancas de crenças estão relacionadas à evidenciação dos valores centrais da organização que estão ligados à suas estratégias. Essa alavanca tem o objetivo de capacitar as pessoas e dar coragem às mesmas, fazendo com que elas se comprometam com a organização.

A partir da análise de documentos realizada, percebeu-se que tanto a empresa A, quanto a empresa B possuem crenças bem definidas, ou seja, ambas as empresas possuem missão, visão e políticas de qualidade formalizadas em seus manuais de qualidade, pois os textos dessas estruturas possuem a característica de inspirar os funcionários. Além disso, a empresa B possui em seu manual um conjunto de valores, que mostram ainda mais a busca da empresa pela inspiração de seus funcionários, já a empresa A só apresenta os valores em seu sítio.

Ao se cruzar as informações disponibilizadas nos manuais de qualidade com a informação disponibilizada no sítio da empresa, o que se percebe, no caso da empresa B, é que a missão e a visão apresentadas no sítio são diferentes das que são apresentadas nos manuais, evidenciando uma possível desatualização do sítio da organização. No caso da empresa A, seus valores estão discriminados somente em seu sítio da internet, não sendo os mesmos mencionados no manual de

qualidade da firma e nem repassados aos funcionários da organização, evidenciando certa falta de identificação com esses valores.

Ao se verificar a documentação identificada, as observações e as entrevistas realizadas percebem-se algumas diferenças entre as duas empresas. A empresa B possui uma estrutura de crenças formalizada e busca fazer com que elas façam parte do dia a dia da organização. Observou-se ainda que todos os funcionários são treinados para saber sobre as crenças da organização, tanto no momento da entrada deles na empresa, quanto periodicamente, no dia a dia da organização. Além disso, todas as pessoas que foram entrevistadas souberam, e expressaram de alguma forma, os caminhos da organização, bem como um ou mais de seus valores. Ademais, tanto no escritório, quanto nas obras, esses valores estavam expostos nos murais da empresa, demonstrando uma preocupação prática da empresa em apresentar suas crenças e valores a todos na organização.

Já no caso da empresa A, notou-se que, apesar da existência de crenças formalizadas em documentos, essas não são fortemente repassadas às pessoas da organização, não sendo neste caso fonte de inspiração. Em geral, a percepção dos valores da organização foi apresentada de forma diferente por cada um dos entrevistados. Além disso, ao serem questionados sobre os valores da empresa, algumas das respostas foram: “Os valores da empresa são parte da qualidade” (DIRETOR COMERCIAL); “Os diretores não conhecem as métricas da qualidade, suas rotinas e documentos” (GERENTE DA QUALIDADE); “não percebi quais são os valores da organização até o momento” (GERENTE FINANCEIRO); “Pode ser que tenham valores definidos em algum papel, mas eu não consigo identificar isso” (GERENTE DE PROJETOS). Verifica-se, pelo citado, que a noção de crenças para a empresa A, apesar de existir de maneira formalizada, não possui reconhecimento por parte dos funcionários da organização.

O quadro 9 apresenta as principais ferramentas de crenças identificadas junto as empresas pesquisadas.

QUADRO 9 – Principais ferramentas de crença identificadas e seu uso

	EMPRESA A	EMPRESA B
Ferramentas identificadas	Visão, missão e valores.	Missão, visão e valores.
Aplicação das ferramentas de crenças	• Percepção de que os valores são função da qualidade; • Incoerência entre as visões das pessoas sobre os valores da organização; • Não existe exposição da missão, visão e valores a todos.	• Treinamentos constantes de seus funcionários; • Coerência de todos sobre as crenças e valores da organização; • Exposição da missão, visão e valores em murais no escritório e na obra.

Fonte: Dados coletados pelo autor

5.1.2. Alavancas de Fronteira

De acordo com Simons (1995), as alavancas de fronteira tendem a limitar e a controlar os comportamentos indesejáveis na organização. Eles estabelecem as regras que devem ser seguidas e quais os comportamentos devem ser evitados pelos funcionários.

Embora as duas organizações possuam algum tipo de procedimento de fronteira formalizado, esses procedimentos são mais claros na empresa B. A respeito dos procedimentos comuns, as duas organizações possuem limites claros quanto ao controle financeiro das compras, devendo os mesmos serem aprovados pela diretoria (para qualquer valor no caso da empresa B e para valores acima de dois mil reais no caso da empresa A). Além disso, devido às normas ISO 9001, as duas organizações possuem procedimentos documentados, que padronizam a forma de execução dos principais trabalhos realizados pelas empresas. Além desses procedimentos comuns, a empresa B possui um código de ética e um manual do colaborador que trazem os direitos e obrigações dos funcionários, especificando, a partir de regras, os limites onde cada colaborador pode chegar.

Ao se observar na prática o cumprimento destas regras, nota-se que as duas empresas cobram a existência de um controle financeiro eficaz das compras, mas que a empresa B possui um controle maior do cumprimento das demais regras e procedimentos. Nesse sentido, além de possuir um maior número de regras e de passar essas regras a todos os funcionários que são admitidos, a empresa B acompanha de perto o cumprimento dessas regras, penalizando aqueles

que as descumprirem com advertências, e no caso específico de faltas, com a perda da cesta básica. Já a empresa A, não possui o costume de repassar as regras aos funcionários quando eles são admitidos e, além disso, essa empresa não costuma utilizar de advertências quando há descumprimento de uma regra. A conduta da empresa A está baseada, principalmente, na conversa com seus funcionários para que esses mudem seu comportamento.

De maneira geral, apesar das duas organizações possuírem em algum grau as alavancas de fronteira formalizadas, percebeu-se que o controle dessas alavancas é feita de maneira mais eficaz pela empresa B.

O quadro 10 demonstra as principais ferramentas de fronteira identificadas nas organizações pesquisadas.

QUADRO 10 – Principais ferramentas de fronteira identificadas e seu uso

	EMPRESA A	EMPRESA B
Ferramentas identificadas	• Controle das compras efetuadas na organização; • Procedimentos para controle de materiais e serviços.	• Controle das compras efetuadas pela empresa; • Procedimentos para controle de materiais e serviços; • Código de ética; • Manual do Colaborador.
Aplicação das ferramentas de fronteiras	• Aprovação de compras só pelos sócios da empresa, para compras acima de R\$ 2.000,00; • Estabelecimento de regras de forma informal; • Alinhamento das regras a partir de conversas com funcionários.	• Aprovação de compras só pelos sócios da empresa; • Estabelecimento de regras de condutas formalizadas; • Alinhamento das regras da organização através de conversas e advertências.

Fonte: Dados coletados pelo autor

5.1.3. Relação entre alavancas de crenças e alavancas de fronteira

Sobre as relações existentes entre as alavancas de crenças e de fronteira, Simons (1995) observa que existe, entre essas alavancas, uma tensão dinâmica entre o compromisso e a punição. Tensão

essa que faz com que juntos estes sistemas transformem oportunidades ilimitadas em um espaço focalizado a ser explorado ativamente por todos na organização.

Com esta visão relacional, as duas organizações apresentaram estruturas diferentes. A empresa B se mostrou como uma empresa que explora essa tensão em seu escritório e utiliza as limitações como forma de dar os limites a seus funcionários e os incentivar a buscar novas soluções. Em suas operações cotidianas junto as obras, a empresa trabalha com regras e punições mais direcionadas, limitando parte da criatividade de seus funcionários em troca do oferecimento de um serviço mais padronizado, utilizando para isso regras mais exatas do que se deve fazer, e penalizações ao descumprimento dessas normas. Conforme afirmou a diretora de projetos e sócia, “para haver padronização, a liberdade tem que ser limitada”.

Por outro lado, a empresa A possui limites mais amplos, o que permite a seus funcionários um maior grau de liberdade na realização das operações cotidianas, contudo, conforme mencionado anteriormente, a cultura de crenças dessa organização não está bem disseminada, o que pode fazer com que a criatividade e esforços dos funcionários da organização foquem na realização de serviços fora dos objetivos centrais da empresa. Além disso, no caso da empresa A, o descumprimento de regras não é penalizado formalmente, mas é feita uma correção de conduta a partir de conversas diretas com o colaborador.

Dessa forma, verifica-se que a utilização das crenças e fronteiras nas organizações pesquisadas é mais valorizada na empresa B, a qual possui uma estrutura em que as crenças e as regras são mais utilizadas, atentando-se sempre para o conhecimento de todos sobre a cultura da organização e para os limites que devem ser evitados, ao se utilizar de penalizações para a manutenção desses limites. Por outro lado, a empresa A não possui um relacionamento eficaz entre crenças e fronteiras, possuindo uma cultura organizacional desestruturada e limites estabelecidos de forma informal, tanto em sua divulgação, quanto em sua manutenção junto aos funcionários. A empresa não utiliza desses modelos formais de estruturação de crenças e limites, mas tem como forma informal de manutenção dos mesmos as conversas e os aconselhamentos.

Notou-se que, com essas diferentes formas de políticas, os funcionários da área administrativo-financeira da empresa B demonstraram melhores resultados junto à organização do que os funcionários da mesma área da empresa A. Já nas obras, a estrutura de contratação da empresa A se mostrou mais eficaz do que a da empresa B.

5.1.4. Alavanca de controle diagnóstico

A alavanca de controle diagnóstico visa monitorar e controlar os fatores que são críticos para o sucesso da organização, objetivando garantir que as metas sejam alcançadas de maneira eficiente e eficaz (SIMONS, 1995). Sobre este aspecto, espera-se que o controle seja bem documentado nas empresas em análise, uma vez que estas possuem certificações como a ISO 9001 e a PBQP-H. Essas certificações exigem em seus escopos uma diversidade de documentos e procedimentos que controlem as operações da organização, dentre os principais documentos exigidos por essas normas tem-se: manual de qualidade, procedimentos para execução dos serviços, procedimentos para controle de materiais, listas de verificação dos serviços realizados, entre outros. Contudo, os procedimentos exigidos por estas certificações estão voltados para o controle de procedimentos da qualidade, o que faz com que em algumas situações os controles financeiros dessas empresas sejam ineficientes.

A partir do exposto, verificou-se que as duas empresas pesquisadas possuem documentações relativas ao controle diagnóstico. Ao se analisar esses controles por organização percebem-se ainda algumas semelhanças e diferenças entre as ferramentas utilizadas e as formas de utilização das mesmas.

Observou-se que a empresa A possui tanto controles financeiros quanto controles da qualidade. Um aspecto utilizado pela empresa A na área financeira é o acompanhamento do cronograma físico e financeiro das obras, pois verificam se o planejamento feito está sendo cumprido e se fazem as correções necessárias quando existe algum desvio nos gastos. Para esta operação a empresa utiliza de um ERP, chamado SIENGE. Esse *software* possui um controle de orçamento e

um controle para compras atrelado ao orçamento projetado pela empresa. Para melhor utilização do *software*, a empresa o utiliza em seu escritório central e em suas obras, mantendo os seus dados na nuvem, sendo possível, dessa forma, o conhecimento de todas as operações realizadas pela obra em tempo real.

Na parte de controles financeiros, verificamos que a empresa não tem feito antecipadamente os projetos das obras de forma detalhada, o que impossibilita controlar as compras de acordo com o máximo de gastos esperado para a obra. Tal dificuldade faz com que a empresa tenha um controle do que está sendo comprado, mas não consiga evitar compras além do planejado, exceto manualmente. Com isso, ela não possui a capacidade de comparar o que se pretendia gastar em produtos com o efetivamente gasto e não percebe quando os limites de compras estão sendo alcançados ou ultrapassados.

Para suprir esse problema, a empresa faz uso do seu sistema somente para entrada e controle de dados, não aproveitando a capacidade de gestão do mesmo. Contudo, conforme repassado nas entrevistas, a empresa tem corrigido esse erro para sua próxima obra. Nesse sentido, na percepção dos gerentes, o ERP não será capaz de fornecer aos gerentes e diretores todas as informações necessárias da tomada de decisão, estando nos planos da empresa também a implantação de um sistema de *Business Intelligence* (BI) posteriormente.

A empresa A tem utilizado planos de ação para seus projetos internos e para os projetos de execução das obras. Esses planos trazem em seu escopo quais as ações que precisam ser feitas, quem é o responsável por elas, o prazo para execução e um *feedback* se tudo ocorreu ou não conforme o planejado e porque. Esta estrutura permite a empresa um acompanhamento de suas ações e uma cobrança do responsável pelas ações não executadas, permitindo maior eficiência no processo de execução. Além dos planos de ação feitos no Microsoft Excel®, a empresa também utiliza, para melhor acompanhamento dos prazos das obras, planejamentos montados a partir do software MS Project®.

A empresa possui ainda um controle sobre os custos das obras, no qual ela acompanha o quanto cada obra está custando para a organização e em quanto cada obra auxilia no pagamento das

despesas fixas. Contudo, a empresa não possui, no momento, um controle de desperdício, não possui, conseqüentemente, uma visão sobre a eficiência dos serviços e sobre as perdas ocorridas no processo. Segundo o diretor comercial e o gerente de projetos, no novo projeto da empresa, pretende-se fazer não só um planejamento mais eficaz, mas também cadastrar todos os gastos da obra no sistema, o que permitirá a criação de um controle de desperdícios.

Isso posto, a empresa A tem a capacidade de identificar se a obra está seguindo ou não o custo previsto, mas não sabe qual serviço está sendo executado de maneira mais eficiente. Além disso, a empresa não possui uma avaliação do desempenho da organização como um todo. Embora ela consiga identificar o resultado final de cada obra individualmente, ela não possui a capacidade e nem qualquer tipo de fluxo que identifique o desempenho da empresa como um todo.

Um dos motivos para essa visualização ineficaz do detalhamento de custos das obras ocorre devido à complexidade de manutenção desses tipos de controle. Conforme informações do gerente financeiro, para uma de suas obras, a empresa tem feito um controle mais minucioso de gastos, visto que a mesma possui um financiamento atrelado à evolução da obra. No entanto, o levantamento e estruturação dos dados, exigidos para se acompanhar a obra consome 15 dias de trabalho da área financeira. Isso ocorre devido ao grande número de documentos exigidos e à necessidade do levantamento dos controles. Esse é um dos motivos pelos quais a empresa vem buscando a melhoria de seus processos.

A observação do desempenho das obras é feita a partir do método de sociedade de propósito específico (SPE), ou seja, as receitas e despesas de uma obra pertencem unicamente a ela até o seu término, sendo retirada mensalmente uma porcentagem das receitas para o pagamento das despesas fixas da empresa. De acordo com o diretor comercial, a obra precisa se pagar, e acrescenta: “a gente não retira, definitivamente, dinheiro da obra antes dessa obra se resolver, pois isso é muito perigoso, (...) [se] aparece alguma coisa de repente na obra aí você trava, é o que está acontecendo com esse pessoal [outras construtoras]”. Apesar do lucro da obra nesse sistema só vir após a entrega da mesma, o objetivo da organização hoje é alcançar grau de otimização e eficiência suficientes para que a mesma consiga ter ganhos já com os valores recebidos das SPEs para pagamentos das despesas fixas.

A respeito da análise de desempenho dos funcionários, essa não é feita diretamente. Contudo, conforme percebido e mencionado nas entrevistas, as obras dessa empresa trabalham quase que totalmente com a contratação de empreiteiros para a execução dos serviços. Considerando-se que esses empreiteiros recebem pela quantidade de serviço efetivamente prestado, a empresa acredita que o desempenho dos mesmos será sempre o melhor possível, sendo mais necessário que uma avaliação de desempenho, um controle da qualidade dos serviços prestados, que são feitos de forma básica pela organização. Essa análise da qualidade dos serviços é feita na observação do dia a dia, a partir da verificação do cumprimento das atividades planejadas, segundo a percepção do engenheiro responsável.

Apesar da inexistência de bonificação por desempenho para os funcionários, esses possuem uma bonificação pela ausência de faltas. A empresa decidiu por estabelecer essa gratificação para tentar evitar o alto número de faltas de seus funcionários, conseguindo, com esse estímulo, uma diminuição dessas ausências.

Quanto aos controles de qualidade utilizados pela organização, a análise de documentos demonstrou que a empresa possui diversas ferramentas de controle, como um manual da qualidade, mapas dos processos da organização, controle de documentos, controle de materiais e serviços, plano de controle de materiais, controle das auditorias, listas para verificação de serviços, entre outros tipos de controles internos. Na prática, a partir das entrevistas e observações feitas, percebe-se que, apesar da existência desses materiais de controle de qualidade, a utilização da maior parte deles é feita somente pelo responsável pela qualidade, sendo que diretores e demais gerentes não possuem o conhecimento sobre o que estes documentos tratam. Além disso, por tais documentos não acompanharem o desenvolvimento da empresa, eles não são vistos no momento como processos de qualidade da organização, mas como processos de qualidade para atendimento das regras ISO. Tal situação faz com que muitos dos processos não sejam implementados na prática, e fiquem sob a responsabilidade da gerente de qualidade, não tendo impacto no dia a dia dos demais.

Um dos motivos da não realização dos processos da empresa é a falta de entendimento dos empregados quanto ao seu funcionamento, e também o esquecimento deles devido à grande quantidade de serviços a se realizar. Para melhorar tal situação, as obras contam com um manual de procedimentos operacionais. Contudo, conforme foi percebido nas entrevistas e observações, esse manual precisa ser mais bem elaborado para atender a necessidade desses trabalhadores, pois o material é muito denso, com grande quantidade de textos, o que dificulta o interesse dos trabalhadores. Segundo a gerente da qualidade, o ideal seria que eles possuíssem mais figuras explicativas e fossem apresentados de forma mais didática. Outro motivo ainda para a não realização dos processos da qualidade, é que eles, muitas vezes, são vistos somente como uma necessidade para a empresa obter certificação, sendo trabalhados somente em épocas de auditoria. Conforme mencionado pela gerente da qualidade, seria interessante a visualização da importância da qualidade no dia a dia da organização.

Dessa forma, os controles de qualidade realizados pela organização são mais informais, estabelece-se os objetivos e metas pelo contato direto entre os diretores e os demais funcionários no dia a dia da organização. Os controles desses objetivos ficam a cargo da percepção dos funcionários que estão na obra. Como mencionado por um dos engenheiros de obra sobre a monitoração de planos e metas, “basicamente é na obra, no olho mesmo”. Com isso quando se percebe um atraso em algum setor tenta-se acelerar os trabalhos ou aumentar a carga horária dos trabalhadores. Um exemplo citado por um dos engenheiros de obras é que o controle da quantidade de cimento é feita de acordo com sua percepção, ou seja, quando ele identifica que o cimento acabou ou está para acabar ele faz um novo pedido desse material.

Observa-se, a partir do exposto, que a empresa A possui um controle mais complexo na questão dos estudos de viabilidade e financeiros das obras. Em contraponto, o controle de execução das obras é mais precário, mesmo a empresa possuindo grande número de documentos de controle de qualidade.

Sobre a empresa B, esta é uma empresa com mais controles de qualidade do que financeiros. Segundo seus diretores, a empresa tem passado por melhorias em seus sistemas de controle, pois uma parte considerável da estrutura de controle das obras da empresa são executadas a partir de

um *software* de gestão, o UAU. Os sistemas de controle que a empresa utiliza hoje são, basicamente, os orçamentos, manuais da qualidade, controle de procedimentos, controle de materiais, de serviços na obra, de execução de serviços, e outros semelhantes.

Quanto aos orçamentos, a empresa, atualmente, trabalha com um orçamento de venda da obra e um orçamento de custos. O orçamento de vendas serve como base para a empresa conhecer qual o valor previsto de entradas na organização com os empreendimentos construídos, enquanto o orçamento de custos visa identificar e acompanhar os gastos feitos com os empreendimentos. Com essa estrutura, a empresa não consegue acompanhar o resultado financeiro das obras antes que elas terminem, e mais do que isso, no caso de algumas obras da empresa, o processamento de dados está em atraso, o que faz com que obras já terminadas a dois ou três meses ainda não tenham tido uma apresentação de seus resultados finais.

Em relação à estrutura financeira da empresa B, ela trabalha com capital próprio para a construção de suas edificações e não tem a pretensão de utilizar de recursos de terceiros, exceto para alguns financiamentos feitos pela Caixa. Assim, sua estrutura de caixa não trabalha com SPEs, segundo a diretora financeira, é complexo manter um caixa próprio para cada obra, pois as entradas variam muito, especialmente na época em que a empresa trabalhava com obras públicas, e, por isso, muitas vezes uma obra tem de bancar a outra até novas entradas de dinheiro da obra deficitária.

Ainda a respeito da parte financeira, a empresa possui um forte controle sobre as compras realizadas para as obras. Toda a compra, a se realizar na empresa, necessita passar por duas aprovações: quando a obra verifica a necessidade de um novo material o pedido para compra desse material é feito e precisa ser aprovado pelo diretor de obras; a partir da aprovação para compra pelo diretor de obras, caso a organização não possua esse item em estoque, são levantados ao menos dois orçamentos de compra diferentes que são apresentados à diretora financeira, que aprova ou não a compra, bem como aprova qual dos orçamentos deverá ser utilizado. Entretanto, devido a essa estrutura, a empresa às vezes passa por alguns problemas nas obras, pois como os pedidos de compras são feitos de acordo com a verificação de que o material está acabando, já que os pedidos ainda não são feitos via sistema, algumas vezes ocorre dos

pedidos não chegarem ao escritório, ficando a obra sem um material necessário para a execução de seus serviços.

Percebeu-se, segundo o depoimento de todos os entrevistados, que quase tudo na empresa é documentado de alguma forma. E que a empresa utiliza treze indicadores não financeiros para analisar o seu desempenho, tanto da empresa com um todo, como de cada obra (QUADRO 11). Esses indicadores são avaliados mensalmente a partir de uma reunião de análise crítica, na qual é apresentado o resultado de cada indicador individualmente, os problemas que haviam sido percebidos na reunião anterior, o que já foi melhorado e o que precisa ser feito para o próximo mês.

QUADRO 11 – Indicadores mensurados pela empresa B

INDICADORES MENSURADOS PELA EMPRESA B	
ÁREA DE ALCANCE	INDICADORES
Qualidade	• N° de não conformidades; • N° de não conformidades em auditoria; • Atingir todos os objetivos mensalmente; • Reunião de análise crítica.
Compras	• Avaliação mensal dos fornecedores.
Recursos Humanos	• Treinamento mensal dos funcionários. • Inovações tecnológicas: Participação trimestral da diretoria em treinamentos, palestras, feiras e reuniões; • Avaliação de desempenho semestral dos funcionários; • Avaliação anual de satisfação dos funcionários.
Projeto	• Índice de propostas feitas / aceitas; • Avaliação de satisfação do cliente.
Obras	• Índice de executado pelo planejado; • Avaliação da satisfação do cliente.

Fonte: Manual da Qualidade da empresa B

O sistema utilizado pela empresa (UAU) a auxilia em seus controles de qualidade. Por meio dele a empresa consegue fazer o acompanhamento do orçado *versus* o planejado, a avaliação dos fornecedores, o acompanhamento das compras e entregas nas obras e diversas outras análises de controle da qualidade. Contudo, o sistema ainda não está sendo utilizado em todo o seu potencial, devido à falta de entrada de dados e a ausência de computadores nas obras. Para as novas obras da empresa, verificou-se que ela pretende utilizar mais a capacidade do sistema.

Um dos controles utilizados para acompanhamento da qualidade dos serviços prestados na obra é o cronograma de execução da obra. Segundo alguns dos entrevistados, o mais correto seria o cálculo exato dos tempos de produção para a execução dos trabalhos nas obras e do número de funcionários responsáveis pela mesma. Mas a empresa trabalha mais pela experiência, sendo necessário um constante remanejamento de mão de obra para execução dos serviços necessários. Conforme o diretor de obras da empresa B, “na hora que você põe o pé na obra a cabeça da gente falta entrar em curto”.

Acerca dos controles das obras, a empresa hoje não possui um controle de desperdícios. Segundo a diretora financeira, sempre existem desperdícios em uma obra, não tendo como controlá-los, pois durante a obra sempre existe algum detalhe que foge ao controle. A forma que a empresa tem utilizado para amenizar esse desperdício é a reutilização das sobras em outras obras, mantendo os materiais que sobraram armazenados na serralheria da empresa até a sua utilização.

A empresa B faz também um acompanhamento dos serviços executados na obra a partir de uma lista de verificação de serviços, por meio da qual se consegue perceber que tipo de trabalho foi executado, em que dia, em qual quantidade e quem foi o responsável por ele. Avaliando-se a qualidade do trabalho executado e a necessidade de consertá-lo ou refazê-lo dependendo da situação. Esta lista também é utilizada pela empresa como fonte de verificação da necessidade de reciclagem dos treinamentos feitos com os funcionários.

Quanto à análise de desempenho dos funcionários, a empresa faz avaliações constantes de seus funcionários. Estas avaliações são feitas a partir de um questionário padrão respondido pelos supervisores diretos dos colaboradores. Dessa forma, os funcionários da organização são avaliados pelos seus supervisores, esses são avaliados pelos gerentes, que são avaliados pelos diretores. Além dessa avaliação, a empresa executa uma autoavaliação com seus funcionários, na qual eles apresentam a sua visão sobre a sua forma de execução dos serviços.

Em relação à bonificação sobre o desempenho de funcionários, a empresa já implantou por duas vezes algum tipo de gratificação. Em um primeiro momento a empresa implementou um 14º

salário atrelado às faltas do funcionário, ou seja, aquele funcionário que não faltasse ganhava uma bonificação ao fim do ano. Em um segundo momento, tentando melhorar o desempenho de seus funcionários, a empresa estabeleceu um cartão bônus ligado à avaliação de desempenho, que quando alcançasse uma boa pontuação em sua avaliação poderia receber uma bonificação de até 10% de seu salário. Contudo, conforme mencionado pelos diretores e gerentes da empresa, essa bonificação atrapalhou o desempenho dos trabalhadores, pois os mesmos não conseguiam entender as diferenças entre as suas bonificações e a dos outros, e acabavam trabalhando menos e gerando mais confusões sempre que o resultado dos bônus chegava, o que levou a retirada desse tipo de bonificação.

Atualmente a empresa não está trabalhando com nenhuma bonificação de desempenho para os seus funcionários, exceto a manutenção da cesta básica para aqueles que não possuem mais que uma falta. Segundo a diretora financeira da empresa, a base desse tipo de serviço é complicada e não importa “o que a gente fizer ou não para os funcionários, não fará diferença”.

Desta forma, percebe-se que a empresa B possui uma grande quantidade de documentações de controle de qualidade, que são importantes para o acompanhamento da qualidade da obra e da execução dos serviços. Contudo, a empresa ainda não possui eficiência na sintetização desses documentos, o que faz com que a empresa tenha muitos dados, mas ainda não possua uma percepção completa do todo da obra e da organização para uma melhor tomada de decisão. Além disso, a organização possui poucos controles financeiros, o que dificulta a visualização dos resultados efetivos de cada obra.

Analisando os sistemas de controle gerencial das empresas pesquisadas sobre a ótica da alavanca de controle diagnóstico, nota-se que elas possuem, de forma clara, variáveis críticas para acompanhamento de seu desempenho. Sendo que as áreas de controle variam de acordo com cada organização, tendo a empresa A uma maior preocupação com os controles financeiros e de viabilidade das obras e a empresa B uma preocupação maior com o controle de qualidade na execução dos serviços.

O quadro 12 apresenta as principais ferramentas de controle diagnóstico identificadas na pesquisa.

QUADRO 12 – Principais ferramentas de controle diagnóstico identificadas e seu uso

	EMPRESA A	EMPRESA B
Ferramentas identificadas	• Procedimentos para controle de materiais e serviços; • Lista de verificação de serviços executados; • Planos de ação; • Cronograma físico financeiro das obras.	• Cronograma físico financeiro das obras; • Lista de verificação de serviços; • Ficha para avaliação de funcionários;
Aplicação das ferramentas de controle diagnóstico	• Controle constante da viabilidade e do financeiro dos projetos; • Aplicação das listas de verificação de serviços constantemente; • Avaliação do desempenho de funcionários feita informalmente; • Conhecimento do resultado por obras, mas falta do conhecimento do resultado da organização. • Falta de controle de desperdícios;	• Pouco acompanhamento financeiro das obras; • Avaliação constante dos funcionários; • Controle constante da qualidade dos serviços das obras; • Falta de controle de desperdício;

Fonte: Dados coletados pelo autor

5.1.5 Alavanca de Controle Interativo

Sistemas de controle interativo são os sistemas utilizados regularmente pelos gerentes a fim de que esses gerentes possam se envolver pessoalmente nas decisões de seus subordinados. Eles são utilizados para se avaliar as incertezas estratégicas da organização visando o aprendizado das oportunidades e ameaças à organização e uma resposta proativa a essas percepções (SIMONS, 1995).

Nota-se que os controles interativos estão ligados à capacidade da empresa de utilizar seus controles além de sua capacidade de gerar diagnósticos. Ela utiliza esses controles para identificar oportunidades e ameaças que se encontram em seu ambiente e para aprender junto aos seus empregados, dando oportunidade a eles de repassar as informações percebidas.

A percepção obtida das organizações analisadas é que os controles por elas utilizados possuem muito mais características de diagnósticos do que de controle interativo. Tais controles são mais utilizados para verificar a concretização do que foi exigido e menos para a análise de possíveis novos rumos a serem tomados. Contudo, essas organizações trazem consigo algumas características de controle interativo.

Quanto à empresa A, para analisar as possibilidades estratégicas de um novo negócio, essa empresa utiliza de um cálculo de viabilidade dos projetos, sendo a aceitação de todos os projetos vinculada a aprovação deste estudo de viabilidade. Este estudo é baseado em três premissas, a saber: os projetos precisam ter uma previsão de 20% de lucro sobre o VGV (Valor Geral de Vendas), 35% de lucro sobre o custo e um índice de 0,70 de lucro sobre o custo raso.

Além disso, esta empresa verifica, a partir do controle gerencial, o que pode ser melhorado para as próximas obras. A empresa não só identifica sempre os pontos fortes e fracos de cada obra executada, como também escuta a visão dos engenheiros das obras para fazer as alterações de padrões de trabalho quando necessário. Logo, os procedimentos de trabalho são sempre discutidos entre os envolvidos. Porém, esse incentivo a aprendizagem organizacional ainda é feito de forma informal, mais em conversas do dia a dia do que a partir de estruturas formais de incentivo, ou mesmo bonificações por boas ideias. Por isso, muitas vezes essa estrutura de aprendizagem não é bem utilizada por todos os que precisam dela na organização, não sendo nem percebida pelos empregados em algumas situações.

Dentro do escritório, verifica-se que a empresa realiza a integração entre os diversos setores da organização, mas esta integração ainda é falha. Uma das modificações da empresa para melhorar a intercomunicação entre os funcionários foi a colocação deles em uma mesma sala, de forma que todos possuíssem contato entre si com mais facilidade. Anexa a essa estrutura, encontra-se a sala dos diretores, também sempre próximos aos funcionários do escritório. Apesar de essa estrutura ter melhorado a comunicação interna da organização, ela acarretou alguns problemas, como a falta de privacidade ao tratar de assuntos diversos na organização e de funcionários presenciando as brigas existentes entre os diretores, mostrando fragilidade no processo de decisão.

Uma das formas de verificar o que está ocorrendo em toda a empresa é por meio de reuniões. A empresa A possui basicamente dois tipos de reuniões, as trimestrais e as que ocorrem na obra. As reuniões trimestrais são feitas no escritório com todos os engenheiros de obra, onde cada um expõe a situação de cada obra, as dificuldades e encaminhamentos, os planejamentos executados, andamentos, entregas, prazos e os planos para os próximos passos. Nessa reunião os diretores expõem a situação da empresa como um todo e quais os planos deles para o futuro da organização. Já as reuniões de planejamento na obra, são reuniões que acontecem toda semana, nelas os diretores fazem os encaminhamentos e o planejamento para a semana junto com o engenheiro de obra, apresentando as tarefas a se executar e as metas a se cumprir.

Segundo o Diretor Comercial e os gerentes entrevistados, apesar das diversas decisões tomadas nas reuniões, elas não possuem uma ata de controle, exceto nos casos de reuniões societárias, nas quais se tomam decisões que dependem do acordo de todos os sócios. Fora esses casos, as decisões tomadas nas reuniões, bem como as ações decididas, são anotadas de forma individual e depois cobradas pelos diretores com o passar do tempo. Observou-se, portanto, que esse tipo de estrutura acaba levando a alguns erros de entendimento do que deveria ser feito efetivamente.

Acerca da troca de informações feitas entre as obras, os escritórios e mesmo as informações repassadas internamente entre os escritórios, observou-se que esse contato normalmente é feito de forma direta e informal, a partir de ligações, e-mails e conversas informais. Dessa forma, assim ao precisar de alguma informação, as obras entram em contato com um dos diretores, seja pessoalmente nos encontros semanais, seja por meio do telefone. Essa estrutura de informação é vista por parte da empresa como uma necessidade de se manter uma transmissão de informação ágil, sem muita burocratização, mantendo somente poucos formulários padronizados.

Por outro lado, parte da organização acredita que a necessidade de se tirar dúvidas sempre com a diretoria acaba por gastar parte do tempo que o diretor poderia utilizar para análises mais estratégicas da organização. Percebe-se ainda que, devido ao alto grau de informalidade com que a informação é passada, existem problemas de entendimento entre o que foi passado e o que é efetivamente executado. Logo, a transmissão de informação na empresa costuma ser falha. Um

dos exemplos citados foi o fato de algumas vezes dois diretores passarem duas ordens diferentes sobre a mesma situação, inviabilizando um entendimento exato do que deve ser feito.

Em relação ao ambiente externo, a busca pelo melhor serviço e pelo aproveitamento das melhores oportunidades, a empresa investe nas pessoas, em sistemas de qualidade e nas melhores técnicas de obras. Um exemplo citado por vários funcionários foi a utilização de monocapa nas obras, um sistema que permite ganho de tempo na execução dos serviços de revestimento.

Sobre os controles interativos na empresa A, nota-se que ela possui uma estrutura de controles e *feedbacks* mais informal, mantendo um relacionamento que prioriza uma passagem de informação mais rápida, sem priorizar pelo registro exato dessa informação. Tal situação tem tido como resultado um encaminhamento mais rápido e efetivo das informações, mas em contrapartida tem levado a existência de desentendimentos em relação à verdadeira informação passada.

A empresa B possui uma estrutura mais formalizada e padronizada. Embora a empresa se mostre aberta à interatividade, visando à melhoria, sua estrutura está mais voltada à área de diagnóstico, em que os objetivos são dados pela diretoria, devendo os funcionários alcançá-los.

Dentro dessa estrutura, a empresa B costuma dar grande incentivo para a profissionalização de seus funcionários, ou seja, a empresa os incentiva a continuarem seus estudos, seja através da continuação da alfabetização, seja pela realização de cursos, ou ainda pela busca de uma graduação. Por outro lado, não é incentivada a aprendizagem organizacional e o surgimento de novas ideias no ambiente de trabalho.

A empresa chegou a implantar o sistema de caixa de sugestões nas obras para incentivar a criatividade por parte dos funcionários, mas a mesma não surtiu efeito, já que não tem recebido sugestões. Além disso, a empresa costuma escutar algumas ideias passadas informalmente pelos empregados a fim de identificar pontos de melhoria. Muitas dessas ideias são aproveitadas pela diretoria em suas resoluções gerais, mas, em geral, a estrutura de procedimentos da empresa é

hierarquizada, sendo as ações a se realizar demandadas pela diretoria e executadas pelos funcionários.

De acordo com a diretoria, limitar a liberdade dos funcionários nas novas formas de realização dos procedimentos é necessário para manter um padrão e a qualidade dos serviços prestados. A diretoria sabe que os funcionários que estão trabalhando diretamente com a obra, normalmente, não possuem uma visão de empresa, utilizando a possibilidade de sugestão de novas ideias somente para pedir benefícios próprios, tais como a participação nos lucros, plano de saúde para toda a família, diminuição das advertências, e não para benefícios para a empresa, como a sugestão de melhoria de algum serviço.

No que diz respeito às reuniões executadas na empresa, de maneira mais formal, ela possui uma reunião mensal de análise crítica. Essa reunião é executada entre os sócios e a gerente da qualidade, e nela são apresentados o desempenho dos índices de qualidade da organização e são discutidos os problemas organizacionais. Essa reunião foi estabelecida inicialmente para atender uma exigência da implantação do sistema de gestão da qualidade, mas acabou se tornando uma reunião mensal de estruturação da organização, sendo tal reunião não só lavrada em ata com os pontos discutidos, mas também com as ações encaminhadas para os próximos meses.

A empresa também possuía um café da manhã mensal com todos os seus funcionários, em que se aproveitava para gerar interação entre todos os funcionários, nessas reuniões eram oferecidas palestras e formações a fim de formar os funcionários na área técnica e na área pessoal. A partir desse ano, porém, essas reuniões serão trimestrais. Além dessas reuniões, a interação entre o escritório e as obras é incentivada a partir da constante visita dos funcionários às obras para execução de serviços diversos.

De forma mais informal, o encarregado de obras sempre faz reuniões com os seus subordinados a fim de alinhar os procedimentos que deverão ser executados. Apesar dos constantes pedidos da diretoria e da responsável pela qualidade, essas reuniões não costumam ser formalizadas por atas de reunião. Já no escritório, não é comum a realização de reuniões, existem mais as comunicações necessárias para o trabalho do dia a dia. Além disso, como incentivo para melhorar

a comunicação interna, vem-se fazendo uma leitura e discussão conjunta de livros entre os trabalhadores do escritório, sendo tal reunião realizada cerca de três vezes por semana.

Sobre a transmissão de informação dentro do escritório e entre o escritório com as obras, existe uma visão geral das pessoas da organização que a comunicação é falha e, por isso, alguns procedimentos vêm sendo estabelecidos para aperfeiçoá-la. Uma das melhoras percebidas pela empresa quanto à transmissão de informação, foi a utilização do correio interno do UAU para a comunicação interna. A utilização desse sistema fez com que os pedidos e trocas de informações fossem formalizados, evitando problemas de interpretação sobre as mensagens enviadas. Além disso, o sistema permite a visualização de quando a mensagem foi lida, dando a percepção sobre o recebimento ou não da mensagem pelo destinatário. Finalmente, a utilização desse sistema fez com que as informações transmitidas fossem formalizadas e arquivadas, permitindo a verificação futura do que havia sido pedido, evitando desentendimentos quando da verificação entre o que foi pedido e o que foi realizado.

Outra forma de comunicação muito utilizada pela empresa B são os quadros de avisos. Esses quadros existem no escritório central da organização e em cada uma das obras, sendo colocados neles todas as informações relevantes da organização, tais como: os aniversariantes do mês; programações de trabalho nos feriados; cursos de especialização disponibilizados na região; índices da qualidade; missão, visão e valores da empresa; notícias relevantes; entre outros.

Já a comunicação entre o escritório e as obras, como o sistema UAU ainda não se encontra na obra, essa é feita a partir de visitas diárias do diretor de obras aos empreendimentos, onde são percebidas as necessidades da obra e repassados os novos objetivos e metas. Além disso, quando necessárias, são realizadas comunicações via telefone entre o encarregado de obras e o escritório para a resolução de problemas mais imediatos.

Finalmente, sobre a melhoria de processos e análise das oportunidades de mercado, a empresa atualiza seus equipamentos conforme a necessidade da organização. Além de a empresa se interessar em conhecer os melhores processos utilizados na construção civil, ela faz um constante

benchmarking com uma empresa de construção de Belo Horizonte sobre pontos-chaves da área de atuação (a última feita foi uma pesquisa salarial do mercado da construção).

Observa-se, com isso, que a empresa B possui uma cultura muito mais de controle do que de interação. Assim, embora a empresa se mostre aberta a receber sugestões de seus funcionários e use parte dessas sugestões em seus planejamentos, normalmente o planejamento é pensado pela diretoria e executado pelos funcionários, havendo um forte controle na execução e padronização de processos. Por outro lado, a empresa estimula o crescimento e aprendizado individual de cada funcionário.

O quadro 13 apresenta as principais ferramentas de controle interativo identificadas nas empresas pesquisadas.

QUADRO 13 – Principais ferramentas de controle interativo identificadas e seu uso

	EMPRESA A	EMPRESA B
Ferramentas identificadas	• Planilhas de análise de viabilidade; • Reuniões trimestrais de planejamento.	• Reuniões de análise crítica; • Atas das reuniões de análise crítica; • Reuniões trimestrais com todos os funcionários da organização.
Aplicação das ferramentas de controle interativo	• Estímulos a novas ideias de forma informal; • Busca do acompanhamento das novidades tecnológicas do mercado; • Transmissão de informação de forma informal.	• Estímulo a novas ideias de forma informal; • Acompanhamento das novidades de mercado a partir de <i>benchmarking</i>, pesquisas e auxílio externo; • Transmissão da informação dentro do escritório de forma formal.

Fonte: Dados coletados pelo autor

5.1.6. Percepção das alavancas de controle de Simons nas empresas pesquisadas

Simons (1994) ao apresentar sua estrutura de alavancas de controle apresentou um método de padronização dos sistemas de controle gerencial que gerasse uma visão mais abrangente sobre a estrutura das organizações. A partir disso, Ferreira e Otley (2005) encontraram indícios de que a

existência de aspectos de todas as alavancas em uma organização é necessária para que elas possam ser bem sucedidas.

Na presente pesquisa, ao se avaliar a estrutura das empresas pesquisadas, percebeu-se que ambas possuem em maior ou menor grau todas as estruturas de alavancas apresentadas por Simons (1995), havendo grande variação entre o grau de formalidade existente nessas empresas.

Sobre a visão das crenças da organização, ambas as empresas pesquisadas possuem uma estrutura de valores essenciais, pois possuem visão e missão definidas, políticas de qualidade, valores empresariais e coisas do gênero. Percebeu-se, no entanto, que a existência formal de valores essenciais não faz com que eles sejam utilizados, como fora observado enquanto uma das empresas utilizava seus valores essenciais formais como cerne para o dia a dia da organização, na outra empresa eles existem mais como forma de validação externa.

Sobre as fronteiras, ambas as empresas também possuem a noção dos riscos a se evitar, sendo que a empresa B possui uma estrutura mais formal e com maior cobrança do que a empresa A. Enquanto a primeira utiliza de código de ética, manual do colaborador e da cobrança da padronização de procedimentos e controles, mantendo uma estrutura clara dos limites da organização, a segunda não possui limites bem definidos, apesar de também ter os manuais de procedimentos e controle, esta organização é mais aberta à modificação desses processos. Verificou-se que a empresa B, mais formalizada e padronizada, possui maior característica punitiva ante as transcrições das regras estabelecidas do que a empresa A, que por sua estrutura mais informal acaba por não aplicar punições a seus empregados.

Quanto aos sistemas de controle de diagnóstico, ambas as empresas possuem variáveis críticas de desempenho, contudo, elas variam de acordo com cada organização. Enquanto a empresa A possui um caráter mais financeiro, com maior controle sobre a viabilidade das obras a se executar e sobre os controles financeiros e de recebimentos da mesma, a empresa B possui uma visão mais voltada a qualidade da execução da obra, tendo como variáveis críticas a forma como os procedimentos são executados e a qualidade dos controles das obras.

Quanto aos sistemas de controle interativo, percebeu-se que as incertezas estratégicas são pouco exploradas pelas empresas pesquisadas. Ambas possuem algum incentivo a fazer mudanças estratégicas devido às ocorrências do ambiente, mas nenhuma delas possui um incentivo real e formal para a interação entre as ideias de toda a estrutura organizacional. Com isso, verifica-se que a empresa A ouve as ideias de seus funcionários dos diversos setores. Porém não existe participação efetiva de toda a empresa no planejamento da organização ou na mudança do mesmo. Por outro lado, as reuniões de análise da empresa B são fechadas à diretoria e à área da qualidade, não havendo participação efetiva de outros setores da organização, e apesar de os funcionarem serem ouvidos, em geral os objetivos da empresa são demandados da diretoria, cabendo aos demais setores o alcance dos mesmos.

Desta forma, nota-se que as empresas pesquisadas apresentaram uma estrutura de crenças e cultura organizacional formal, bem como uma estrutura de fronteiras. Contudo, percebeu-se que nem sempre a existência formal dessas estruturas leva efetivamente a utilização das mesmas no dia a dia da organização como fonte de inspiração e guia de seus funcionários. Da mesma forma, dentro da realidade das duas empresas pesquisadas, percebeu-se que elas focam basicamente nos sistemas de controle diagnóstico, buscando controlar o alcance de metas e objetivos pré-estabelecidos pela organização, sendo ainda pouco utilizados nessas organizações os controles interativos.

5.2. Estratégia Organizacional das empresas pesquisadas

Segundo Anthony e Govindarajan (2006, p. 92), a estratégia é “[...] a direção geral em que uma organização planeja mover-se para atingir seus objetivos”. Dessa forma, a estratégia está ligada aos caminhos que a empresa traça visando chegar a algum lugar específico. A partir dessa perspectiva, Porter (1986) apresenta três estratégias genéricas que podem ser seguidas pelas organizações: a estratégia de custo, a estratégia de diferenciação e a estratégia de enfoque. A estratégia de custo está relacionada à liderança em custo pela empresa, a estratégia de

diferenciação está ligada à empresa almejar possuir um produto único no mercado e a estratégia de enfoque está relacionada ao enfoque pela empresa em um determinado grupo comprador.

Analisando a realidade das empresas pesquisadas, percebe-se que ambas possuem uma estratégia genérica de enfoque, fazendo construções para as classes A e B. Contudo, nota-se que a empresa A possui uma estratégia de enfoque mais geral, objetivando atender a uma ampla gama de consumidores. Já a empresa B trabalha uma estratégia de enfoque mais restrita, buscando atender as necessidades da região em que ela está inserida.

Dentro dessa perspectiva, observa-se que as empresas possuem fracos controles de custos e nenhum controle de desperdício nas obras. Tal situação pode ser explicada pela maior margem de valor agregado alcançada pelas empresas na venda de seus produtos, o que dá à empresa uma maior capacidade de suportar custos maiores e as perdas advindas de desperdícios.

Considerando as estratégias gerais de cada uma das empresas, têm-se duas situações diferentes. A empresa A está com uma estratégia de crescimento moderado, seu objetivo é alcançar de 6 a 10 obras simultaneamente, com um faturamento de 20 a 25 milhões por obra, pretendendo essa empresa alcançar o faturamento geral de 100 milhões por ano. Dentro desta estratégia, a empresa também anseia transformar o seu escritório em um setor estratégico e enxuto, assim, o escritório trabalharia com poucas pessoas de alta qualificação e teria como objetivo pensar as estratégias de longo prazo da organização e auditar as operações realizadas nas obras, sendo o mesmo capaz de acompanhar até 10 obras, conforme citado anteriormente. Para alcançar esse objetivo estratégico, a empresa necessitará otimizar a quantidade de processos, procedimentos e formulários existentes, mantendo em sua estrutura formulários que serão efetivamente utilizados pela organização e auxiliarão a mesma em seus controles e tomadas de decisões.

Desse modo, para acompanhar essa mudança de perfil do escritório, a estratégia da empresa prevê uma mudança da estrutura do escritório e das obras, pois não só se executará trabalhos próprios, mas também os trabalhos de administração, tais como contratações, compras e controle de qualidade. Uma das dificuldades percebidas pela empresa na implantação dessa estratégia é o alinhamento entre as visões da organização e as estruturas da qualidade, visto que no momento,

essas estruturas, necessárias para manutenção das certificações ISO 9001 e PBQP-H, não têm acompanhado as mudanças da organização – segundo a gerente da qualidade.

Dentro dessa visão de crescimento, melhoramento dos processos e transformação do escritório, a estratégia de curto prazo da empresa A é a reorganização de seus processos, iniciando pela reestruturação da área financeira da organização. Para o acompanhamento dessa estratégia de reestruturação, a empresa tem utilizado do estabelecimento de metas e objetivos claros, de um plano de ação geral e de alguns planos mais específicos de controle.

Nesse sentido, a empresa pretende aperfeiçoar o planejamento operacional e os controles existentes, em vistas de possuir uma melhor visualização dos resultados obtidos e do resultado financeiro da empresa como um todo. Tal transformação da estrutura financeira da empresa tem como objetivo uma melhor visualização da realidade financeira da empresa, possibilitando uma melhor tomada de decisão, especialmente quanto às decisões de investimentos e financiamentos.

Ao contrário da empresa A, que já possui uma estratégia bem definida para os próximos anos, mesmo seguindo a mesma estratégia genérica de enfoque, a empresa B não possui uma estratégia de longo prazo. Nesse sentido, a diretora financeira afirmou sobre a execução das estratégias da empresa, que "as coisas vão surgindo e elas acontecem naturalmente", e ainda que "quando a gente cansa a gente recua um pouco e puxa a empresa para trás", ou seja, no caso da empresa B a estratégia é estabelecida a cada ano, conforme a percepção dos sócios sobre o ambiente em que a empresa se encontra e sobre os anseios particulares dos mesmos. De acordo com o que foi apresentado, os projetos da empresa ocorrem conforme surge a demanda. Com isso, a diretora de projetos afirmou que muitos dos projetos são criados por intuição, dos quais são estabelecidos os objetivos que a empresa quer alcançar e depois delimita-se o tempo necessário para que esses planos sejam gerenciados, tendo sempre planos alternativos para o caso das coisas não darem certo. Quanto ao acompanhamento desses planos, em geral, os sócios se reúnem para identificar qual a melhor estratégia a se seguir durante o ano, anotando de maneira informal quais são os objetivos e responsabilidades de cada um.

No que diz respeito à estrutura das estratégias atuais, conforme foi percebido nas entrevistas e no dia a dia da organização, a empresa está passando por um momento de reestruturação, tem revisto os seus valores e traçado novos caminhos. Nesse sentido, a empresa saiu de uma estrutura que chegou a ter 200 funcionários para a estrutura atual com 28 funcionários próprios. Hoje, a empresa investe na qualificação desses funcionários para avaliar a possibilidade de um crescimento posterior. Além disso, a empresa tem aprimorado a sua estratégia de vendas e encontrado melhores parceiros de corretagem, a fim de melhor se especializar na parte de incorporação imobiliária.

É interessante observar que devido a sua estrutura mista de incorporação de obras e elaboração de projetos arquitetônicos, a empresa B hoje possui duas visões sobre conquista de novos clientes. Enquanto na parte de incorporação a empresa identifica as oportunidades e demandas, na área de projetos arquitetônicos a empresa já se encontra consolidada, não sendo feito mais busca de novos clientes para essa área. Conforme mencionado pela diretora de projetos, os clientes vêm à empresa naturalmente, seja por indicação, seja por ver o nome da empresa em placas de projetos em execução ou no catálogo telefônico. Isso posto, no caso da empresa B, as estratégias são mais genéricas, não tendo a mesma uma estratégia exata a ser seguida, mas sim um acompanhamento dos acontecimentos de cada momento da empresa que gera as novas estratégias e objetivos que a empresa irá perseguir.

Ao se comparar as estratégias das duas organizações, verifica-se que mesmo possuindo uma estratégia genérica de enfoque, com o objetivo de atender as classes A e B, a forma de formação dessas estratégias possui variação. Enquanto a empresa A já possui uma meta bem definida, sabendo aonde pretende chegar e quais os seus objetivos de curto e longo prazo, a empresa B não possui uma estratégia de longo prazo, gerando seus objetivos e metas de acordo com as percepções dos sócios sobre o ambiente em que ela se encontra inserida.

Outro aspecto importante a se evidenciar é o de que, conforme observado, a empresa A tem trabalhado principalmente com estratégias pretendidas enquanto a organização B tem trabalhado principalmente com estratégias emergentes. Segundo Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), a estratégia pretendida é aquela que os gerentes planejaram se baseando na análise da dinâmica de

competitividade e nas capacidades atuais da empresa, já as estratégias emergentes são aquelas que surgem espontaneamente na organização, como resposta às oportunidades e ameaças percebidas. Assim, enquanto a empresa A almeja alcançar as estratégias que foram planejadas e estabelecidas por ela, dando pouco espaço à utilização de estratégias emergentes, a empresa B não possui uma estratégia estabelecida, trabalhando somente com as percepções dos sócios sobre as mudanças ambientais, ou seja, somente com estratégias emergentes.

Os principais pontos referentes à estratégia das duas organizações estão evidenciados no quadro 14.

QUADRO 14 – Estratégias seguidas pelas organizações pesquisadas

	EMPRESA A	EMPRESA B
Estratégia Genérica	Enfoque e Diferenciação	Enfoque e Diferenciação
Estratégia de Longo Prazo	• Tornar-se uma empresa média; • Alcançar faturamento de 100 milhões; • Criar escritório enxuto.	• Não possui.
Estratégia de Curto Prazo	• Reestruturação dos procedimentos da empresa; • Melhora dos controles financeiros.	• Reestruturação dos procedimentos da empresa; • Especialização em incorporação imobiliária.
Surgimento das estratégias	• Estratégias deliberadas.	• Estratégias Emergentes

Fonte: Dados coletados pelo autor.

5.3. Relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais

Após análise dos sistemas de controle gerencial utilizados pelas organizações pesquisadas, bem como das estratégias utilizadas pelas mesmas, é importante o entendimento de como os sistemas de controle gerencial se relacionam com a estratégia nessas organizações e de qual a percepção das organizações pesquisadas quanto aos sistemas de controle gerencial existentes.

Um aspecto a se observar é que na opinião de todos os entrevistados a manutenção de um sistema de controle gerencial é essencial para a correta execução das estratégias de uma organização.

Também é importante salientar que em ambas as empresas as ferramentas de controle existentes são utilizadas de forma a validar as estratégias da organização.

Segregando essa relação entre os SCGs e a estratégia por empresa, tem-se que na empresa A, as estratégias estão bem definidas, porém a maior parte dos seus controles gerenciais é informal. Nessa ótica, pôde-se observar que a empresa não utiliza de seus controles para o gerenciamento de suas crenças, ou para limitações e regras da organização, mas utiliza controles somente para acompanhamento diagnóstico e controles interativos da situação da empresa. Tais controles são utilizados para monitoramento dos objetivos e metas da organização e como base de elaboração das microestratégias.

A utilização dos controles como diagnóstico acontece a partir da utilização de ferramentas financeiras e da qualidade, que possuem o objetivo de monitorar as ações realizadas pela empresa. As ferramentas frequentemente utilizadas são as de orçamentos (cronograma financeiro das obras), de controles internos (listas de verificação de serviços) e as de monitoramento de produção e vendas (cronograma físico das obras e planos de ação). Estas ferramentas são utilizadas de forma a garantir a correta aplicação das estratégias elaboradas pela organização.

Já a utilização dos controles interativos ocorre a partir de ferramentas de análise de mercado e de disseminação do conhecimento, com o objetivo de auxiliar na elaboração das microestratégias da organização. As ferramentas mais utilizadas nessa linha são as de estudo de viabilidade (planilhas de análise de viabilidade dos empreendimentos) e as de reuniões face a face com subordinados (reuniões trimestrais de planejamento). Essas ferramentas são utilizadas como base para planejamento e elaboração das estratégias de construção da empresa pesquisada.

A empresa A está em processo de reestruturação, e tem como principais objetivos a simplificação de procedimentos e a utilização de seus controles gerenciais, como sistemas para identificar novas estratégias para a organização. Contudo, para que a organização consiga alcançar tal grau de maturidade operacional, faz-se necessário que ela sistematize e formalize seus controles gerenciais informais (especialmente na área de crenças e fronteiras) e que melhore a sua

percepção sobre seus controles gerenciais, a fim de fazê-los funcionar efetivamente como um sistema.

Ainda que possua a mesma estratégia genérica, de enfoque, a estruturação da empresa B é diferente da encontrada na empresa A. No caso da empresa B, esta trabalha sem uma estratégia definida, traçando suas metas a cada ano de acordo com o ambiente e a percepção dos sócios. Por outro lado, os sistemas de controle gerencial da empresa B são mais estruturados e formais, possuindo a empresa controles para gerenciamento de suas crenças, fronteiras, diagnósticos e controles interativos. No caso dessa organização, seus controles são utilizados como forma de garantir a execução de seus objetivos e metas e como ferramenta para o planejamento e evolução dos serviços prestados pela empresa.

A utilização dos controles como crenças e fronteiras advém por meio de ferramentas de inspiração e controles que têm o objetivo de apresentar e delimitar as funções dos empregados na organização. As principais ferramentas utilizadas por essa empresa são visão, missão, valores centrais, limitação da gestão de escolhas de oportunidades pelas equipes (Controle do processo de compras), Códigos de ética e Códigos de conduta (Manual do Colaborador). Estas ferramentas são utilizadas para se garantir um padrão comportamental dos funcionários da empresa, tendo em vista a busca da criação de uma cultura organizacional.

Os controles diagnósticos são utilizados através das ferramentas financeiras e de indicadores da qualidade, possuindo como objetivo a monitoração das ações realizadas pela empresa, como no caso da empresa A. As principais ferramentas de controle empregadas são o orçamento (cronograma financeiro), monitoramento de produção e vendas (cronograma físico), controles internos (lista de verificação de serviços) e sistemas de monitoramento de objetivos individuais (ficha para avaliação de funcionários). Estas ferramentas são utilizadas como forma de controlar o padrão de qualidade dos serviços prestados pela empresa bem como garantir que as metas pensadas para o ano sejam atingidas.

Os controles interativos, no caso da empresa B, são ferramentas de acompanhamento de reuniões e de disseminação de conhecimento, utilizados para evoluir os processos internos e entender a

situação em que a organização se encontra. As principais ferramentas utilizadas são as reuniões face a face com subordinados (reuniões trimestrais com todos os funcionários da organização) e as reuniões de análise de desempenho (reuniões de análise crítica e as atas dessas reuniões). Devido à falta de uma estratégia de longo prazo, essas ferramentas são utilizadas para o controle das metas estabelecidas para cada indicador de desempenho e para divulgação dos planos da empresa para o curto prazo.

Como os sistemas de controle da área financeira da empresa ainda não estão bem estruturados, essa faz um menor acompanhamento dos objetivos e metas financeiras alcançadas, não utilizando com clareza de ferramentas capazes de demonstrar a viabilidade dos projetos executados e do retorno alcançado pelos mesmos.

Dessa forma, o que se percebeu, sobre a relação entre os sistemas de controle gerencial e a estratégia nas empresas pesquisadas, foi que na realidade dessas empresas são utilizadas algumas das ferramentas de controle gerencial apresentadas por Simons (1995). No entanto, as ferramentas utilizadas por essas empresas não são integradas, inexistindo, portanto, uma visão de sistema de controle gerencial que sirva de base para a formação de novas estratégias.

Essa incapacidade da utilização dos SCG para formação da estratégia ocorreu nas empresas pesquisadas por dois motivos principais. Primeiramente devido à informalidade de muitos dos sistemas utilizados por uma das empresas, o que impossibilita a criação de um histórico de dados que sirva de base para a criação de novas estratégias. Em seguida, devido à ausência de uma estratégia de longo prazo por parte da outra organização, o que faz com que a empresa não possua um objetivo exato a cumprir, e consequentemente, não consiga gerar novas estratégias.

O quadro 15 apresenta as principais percepções identificadas sobre a relação entre as estratégias e os sistemas de controle gerencial nas empresas pesquisadas.

QUADRO 15 – Relação entre estratégias e sistemas de controle gerencial nas organizações pesquisadas

	EMPRESA A	EMPRESA B
Estratégia Genérica	Enfoque	Enfoque
Sistemas de controle gerencial	Essencialmente informais	Essencialmente formais
Relacionamento entre controles e estratégia	• Visa garantir a execução dos objetivos; • Não possui visão sistêmica dos controles gerenciais; • Visa a melhora dos procedimentos operacionais da organização; • Não são fontes da formação de novas estratégias; • Não existe um histórico de dados para criação de novas estratégias.	• Visa garantir a execução dos objetivos; • Não possui visão sistêmica dos controles gerenciais; • Visa a melhora dos procedimentos operacionais da organização; • Não possui estratégia de longo prazo.

Fonte: dados coletados pelo autor

6. CONCLUSÕES

Este trabalho teve como objetivo analisar as interações existentes entre a formação estratégica das empresas e os sistemas de controle gerencial por elas utilizados. Teve-se como parâmetro de análise o sistema de alavancas de controle preconizado por Simons (1995), em uma amostra de empresas da construção civil. Dentro desta perspectiva, fez-se um estudo de múltiplos casos, nos quais se buscou entender quais os sistemas de controle gerencial utilizados por essas organizações, quais as suas estratégias genéricas e gerais, e como os sistemas de controle gerencial estão relacionados à formação da estratégia dessas empresas.

Sobre a estratégia dessas organizações, ambas as empresas possuem uma estratégia genérica de enfoque voltada para atender as classes sociais A e B. Com isso foram identificadas duas estruturas estratégicas diferentes, a primeira formação de estratégia baseada em uma perspectiva de crescimento da organização, com uma visão da necessidade de reestruturação de procedimentos e processos e a segunda não possuindo uma estratégia específica de longo prazo, tendo como perspectiva estratégias de curto prazo (para um ano) estruturadas de acordo com as perspectivas imediatas de mercado.

A partir das estratégias analisadas, observou-se que, mesmo possuindo uma mesma estratégia genérica de atuação, a aplicação dela varia muito nas duas empresas pesquisadas. Nota-se, com este estudo, que mesmo quando se busca atingir públicos semelhantes, a estruturação das estratégias pode variar de acordo com a realidade de cada organização e os anseios dos sócios.

Sobre os sistemas de controle gerencial utilizados, no que diz respeito às crenças e fronteiras da organização, verificou-se que as empresas possuíam uma estrutura mínima de valores essenciais, mas que a existência formal dessa estrutura não leva necessariamente a aplicação desses controles.

Nesse sentido, pôde-se perceber que, em algumas situações, os valores essenciais podem ser elencados por uma organização devido a modismos administrativos ou pela exigência de algum

órgão regulador, sendo que, quando aplicados dessa forma, esses valores não geram uma cultura geral dentro da organização. Quanto às principais ferramentas de crenças identificadas nas empresas pesquisadas, tem-se: Missão, Visão, Política de Qualidade e Valores.

Em relação às fronteiras existentes na organização, foram identificadas a existência da delimitação de riscos de maneira formal e informal. No primeiro caso as regras da organização estão descritas em manuais e códigos de ética, estando claros quais são os riscos a se evitar e, como consequência, o sistema de punições no caso do descumprimento dessas regras é o mais utilizado, sendo a penalização mais comum a advertência. Já no modelo mais informal, as regras são repassadas no dia a dia da organização, não é comum punir quando há quebra dessas regras, e a principal forma de ajuste é a conversa com o trabalhador.

Na análise das alavancas de controle de diagnóstico e de controle interativo verificou-se que as empresas estão mais voltadas para o controle diagnóstico, pois elas estão mais preocupadas com as variáveis críticas para desempenho do negócio. Parte do controle dessas variáveis ocorre de maneira formal e parte de maneira informal, sendo diferentes as variáveis críticas de controle observadas nas organizações pesquisadas.

Em geral, as organizações utilizaram de métricas para o acompanhamento do cronograma físico/financeiro e da qualidade dos fornecedores, agregando a essas métricas variáveis financeiras e qualitativas, sendo percebida uma preferência por uma ou outra. As principais ferramentas de controle diagnóstico identificadas foram: índice de controles de vendas, cronogramas físico/financeiro, listas de verificação de serviços, índices e metas de qualidade, análise e avaliação de fornecedores.

Quanto às alavancas de controle interativo, notou-se, neste estudo, que as incertezas estratégicas são menos controladas pelas organizações pesquisadas, sendo que tal alavanca é utilizada pelas organizações, mas com pouca frequência. A utilização desses controles também ocorreram de forma diferente entre as duas organizações, preferindo uma a utilização dos controles interativos para identificar as variáveis de mercado necessárias para o entendimento da viabilidade da construção de novos empreendimentos, e a outra preferindo a utilização desses controles como

forma de acompanhamento de indicadores e divulgação de perspectivas. As principais ferramentas de controle interativo identificadas nas organizações foram: análise de viabilidade, reuniões de análise entre todos os integrantes da organização, reuniões de análise crítica, treinamentos e avaliações feitas junto aos empregados.

A partir da perspectiva das alavancas de controle, o que se pôde observar é que as empresas possuem em suas estruturas características de todas as alavancas apresentadas por Simons (1995). Todavia, em alguns casos essas estruturas formais existentes nas empresas não são praticadas, não trazendo, por consequência, ganhos efetivos a organização. Por outro lado, em outras situações, notou-se que existem alguns sistemas de controle gerencial não formalizados que são utilizados pela organização.

Respondendo a principal questão deste trabalho que foi: “quais as interações entre a formação estratégica das empresas e a utilização de sistemas de controle gerencial?” Tem-se que as organizações pesquisadas possuem algumas ferramentas de controle gerencial em suas estruturas, contudo, essas organizações não possuem uma visão sistêmica. Além disso, essas organizações não costumam utilizar seus controles gerenciais como base para a formação de suas estratégias, em alguns casos pelo fato de grande parte dos controles serem informais e em outros devido à inexistência de uma estratégia formalizada de longo prazo para a organização.

Com esta pesquisa, percebeu-se que as grandes dificuldades, no que diz respeito à utilização dos sistemas de controle gerencial e a formação das estratégias das empresas pesquisadas, encontram-se na falta de uma melhor estruturação e planejamento dos controles utilizados, bem como de uma melhor utilização dos controles existentes para a tomada de decisão. Para a melhor utilização desses controles seria relevante ainda, formalizar, elaborar e acompanhar mais de perto os controles da área financeira. Além disso, a fim de se aperfeiçoar a formação de novas estratégias a partir de seus controles, faz-se necessário que as organizações possuam uma estratégia geral de longo prazo para melhor identificar os objetivos que se pretende atingir.

Este estudo verificou ainda que as normas de controle e padronização de qualidade, como a ISO 9001 e a PBQP-H, trazem para as empresas a obrigação da utilização de uma série de ferramentas

de controles de qualidade, dando em troca uma certificação que atesta a qualidade dessas organizações. Contudo, apesar da qualidade das ferramentas de controle implantadas, pode ocorrer, de elas só servirem para que a empresa possua essa certificação de qualidade, não sendo utilizadas de forma útil nos procedimentos e na tomada de decisões no dia a dia da organização.

Além disso, percebeu-se que o viés da qualidade utilizado por essas certificações pode fazer com que as organizações foquem na elaboração de procedimentos e controles de qualidade da empresa, não tendo a mesma preocupação com os controles e procedimentos financeiros – visto que os mesmos não são padronizados por essas normas. Isso posto, faz-se necessário que as organizações que se certificam nesses padrões de qualidade, utilizem ao máximo as ferramentas implantadas para a tomada de decisão da empresa e que tais organizações aproveitem da *expertise* alcançada na área da qualidade, para a elaboração de procedimentos e controles da área financeira.

Quanto às limitações deste trabalho, salienta-se que o mesmo foi baseado em um estudo de múltiplos casos e que, por essa razão, não possui a intenção de gerar nenhum tipo de generalização. Consideram-se importantes as informações alcançadas como *insights* de possíveis problemáticas e soluções na área de sistemas de controle gerencial e estratégia, adquiridas em uma pesquisa mais aprofundada de conteúdo.

Dadas as limitações e objetivos do presente trabalho, sugere-se, como futuras pesquisas, o estudo da utilização de sistemas de controle gerencial em outras organizações e a análise da estrutura de formação da estratégia nas empresas baseadas em controles gerenciais.

7. REFERÊNCIAS

ALVES, Adriano B. *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional*. São Paulo: USP, 2010. 112f.

Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ANDREWS, Kenneth. The Concept of Corporate Strategy. In: FOSS, Nicolai F. *Resources firms and strategies: a reader in the resource-based perspective*. Nova York: Oxford University, 2003.

Disponível em: < [http://books.google.com.br/books?hl=pt-](http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=Zj7JwMcMoY0C&oi=fnd&pg=PA52&dq=The+Concept+of+Corporate+Strategy&ots=2r0NHtCnin&sig=DcVuog13pgCu5mGW1CAgHrJnLsU#v=onepage&q&f=false)

[BR&lr=&id=Zj7JwMcMoY0C&oi=fnd&pg=PA52&dq=The+Concept+of+Corporate+Strategy&ots=2r0NHtCnin&sig=DcVuog13pgCu5mGW1CAgHrJnLsU#v=onepage&q&f=false](http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=Zj7JwMcMoY0C&oi=fnd&pg=PA52&dq=The+Concept+of+Corporate+Strategy&ots=2r0NHtCnin&sig=DcVuog13pgCu5mGW1CAgHrJnLsU#v=onepage&q&f=false)>. Acesso em: 02/09/2012

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2006.

ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2008.

AZEVEDO, Rogério C. et al. Avaliação de desempenho do processo de orçamento: estudo de caso em uma obra de construção civil. *Ambiente Construído*, Porto Alegre, v. 11, n. 1, p. 85-104, jan./mar. 2011.

BARROS NETO, José de P. *Proposta de um modelo de formulação de estratégias de produção para pequenas empresas de construção habitacional*. Porto Alegre: UFRGS, 1999. 226f. Tese (Doutorado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.

BAYRAKTAR, Mehmet E. et al. Decision tool for selecting the optimal techniques for cost and schedule reduction in capital projects. *Journal of construction Engineering and Management*, v. 137, n.9, p. 645-655, set. 2011.

BEUREN, Ilse M. et al. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2006.

BONÍZIO, Roni Cleber. *Um estudo sob os aspectos relevantes da contabilidade e o seu uso em empresas do setor de construção civil*. São Paulo: USP, 2001. 188 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BRUINING, Hans; BONNET, Marcel; WRIGHT, Mike. Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, v. 15, p. 155-177, 2004.

BSI BRASIL. *ISO 9001 qualidade*. Disponível em:

<http://www.bsibrasil.com.br/certificacao/sistemas_gestao/normas/iso9001/>. Acesso em: 02/10/2012.

CARDOSO, Francisco F. Estratégias empresariais e novas formas de racionalização da produção no setor de edificações no Brasil e na França. Parte 1: O ambiente do setor e as estratégias.

Estudos Econômicos da Construção, v.2, 1996.

CARDOSO, Francisco F. Estratégias empresariais e novas formas de racionalização da produção no setor de edificações no Brasil e na França. Parte 2: Do estratégico ao tático – as novas formas de racionalização da produção no Brasil e na França. *Estudos Econômicos da Construção*, v.2, 1996.

CHAKRAVARTHY, Balaji S., WHITE, Roderick E. Strategy process: forming, implementing and changing strategies. In: PETTIGREW, Andrew M., THOMAS, Howard, WHITTINGTON, Richard. *Handbook of strategy & management*, Sage, London, Great Britain, p. 182–205, 2002.

Disponível em: <

http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCoQFjAA&url=http%3A%2F%2Fciteseerx.ist.psu.edu%2Fviewdoc%2Fdownload%3Fdoi%3D10.1.1.198.3051%26rep%3Drep1%26type%3Dpdf&ei=kqlGUNf3NYy29gTgwoGQCQ&usg=AFQjCNGapQc2_eV3GYNMm0IT-oVxJAIZGg&sig2=PA2MPtv0ul2QVaapixP3HA>. Acesso em: 15/08/2012.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, n. 28, p. 127–168, 2003.

CONSTRUBUSINESS, 9, 2010, São Paulo. Congresso brasileiro da construção. Brasil 2022: planejar, construir e crescer. São Paulo. 2010. 229p.

COSTA, Magnos A. *Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária*. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, Cássia V. O. A. ; ATHAYDE, Marcia M. ; FREZZATI, Fábio . Considerações acerca do uso do Balanced Scorecard no processo de implementação e reformação das estratégias

organizacionais. In: XV Congresso Brasileiro de Custos, 2008, Curitiba. *Anais do XV Congresso Brasileiro de Custos*, 2008.

DAMKE, Elói Jr; SILVA, Eduardo D.; WALTER, Silvana A. Sistemas de controle e alinhamento estratégico: proposição de indicadores. *Rev. eletr. Estratégia e negócios*, Florianópolis, v.4, n. 1, p. 65-87, jan./jun. 2011.

DEMO, Pedro. *Metodologia Científica em Ciências Sociais*. São Paulo: Atlas, 1995.

DIEHL, Carlos A. Gestão Estratégica de Custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança *Contabilidade Vista & Revista*, v. 17, n. 1, pp. 69-97, Jan-mar/2006.

DOOLEY, Larry M. Case study research and theory building. *Advances in Developing Human Resources*. v. 4, n. 3, p. 335-354, 2002.

FERREIRA, Aldonio; OTLEY, David. The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis. *AAA Management Accounting Section*, p. 1-54, out. 2005.

FONTENELLE, Eduardo C.; MELHADO, Silvio B. *As melhores práticas na gestão do processo de projeto em empresas de incorporação e construção*. Artigo Técnico. Escola politécnica da universidade de São Paulo – USP, São Paulo, p. 1-20, 2002.

FREJ, Tatiana A.; ALENCAR, Luciana H. Fatores de sucesso no gerenciamento de múltiplos projetos na construção civil em Recife. *Produção*, v. 20, n.3, p. 322-334, jul./set. 2010.

GHEMAWAT, Pankaj. Competition and Business Strategy in Historical Perspective. *Business History Review*, v.76, n.1, p.37-74, 2000.

GIL, Antonio C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 2008

GIBBERT, Michael; RUIGROK, Winfried; WICKI, Barbara. What passes as a rigorous case study? *Strategic Management Journal*, n. 29, p. 1465-1474, 2008.

GOMES, Josir S. Controle gerencial na era da globalização. *Contabilidade vista & revista*, v. 8, n. 2, p. 26-36, out. 1997.

HAGA, Heitor C. R. *Gestão da rede de suprimentos na construção civil: integração a um sistema de administração da produção*. São Carlos, 2000. Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos 2000.

HOPWOOD, Anthony G. The archaeology of accounting systems. *Accounting Organization and Society*, v.12, n.3, p.207-234, 1987.

HORNGREEN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Cost accounting: a managerial emphasis*. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 2000

ITTNER, Christopher; LARCKER, David F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of accounting and economics*, v. 32, p. 349-410, 2001.

JUNG, Youngsoo; WOO, Sungkwon. Flexible Work Breakdown Structure for Integrated Cost and Schedule Control. *Journal of construction engineering and management* © ASCE, v.130, n. 5, p. 616-625, Set./Out. 2004.

KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. *Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

KOPER, Ralph; NG, Juliana; PAUL, Byron J. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, v. 18, p. 425-452, 2007.

LAKATOS, Eva M; MARCONI, Marina A. *Fundamentos de Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas, 2007.

LOBATO, Paulo H. Construção civil muda paisagem da orla de Petrolina. *Estado de Minas*, 29 mai. 2011. Caderno Economia. Disponível em:

<http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2011/05/29/internas_economia,230567/construcao-civil-muda-paisagem-da-orla-de-petrolina.shtml>. Acesso em: 02/03/2012.

LUNKES, Rogério J. et al. Aderência às alavancas de controle estratégico propostos por Simons: um estudo em empresas hoteleiras. In: III SEGET - Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2006, Resende. *anais eletrônicos* do III SEGET. Resende : AEDB, 2006. v. 1. p. 1-12.

MALMI, Teemu; BROWN, David A. Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, v. 19, p. 287-300, 2008.

MARELLI, Adalberto G. *Avaliação de requisitos para o desenvolvimento de sistemas de indicadores de desempenho em obras de construção civil sob o recorte analítico de redes de empresas*. São Carlos: USP, 2005. 113f. Dissertação (mestrado). Escola de Engenharia de São Carlos, da Universidade de São Paulo, São Carlos, 2005.

MARTINS, Gilberto A.; THEÓPHILO, Carlos R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2009.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO (MEC). *Educação profissional: referenciais curriculares nacionais da educação profissional de nível técnico. Área profissional: construção civil*. Brasília, 2000.

MINISTÉRIO DAS CIDADES. *Programa brasileiro da qualidade e produtividade do habitat*. Disponível em: <<http://www.cidades.gov.br/pbqp-h/estrutura.php>>. Acesso em: 02/10/2012

MINTZBERG, Henry. Patterns in Strategy Formation. *Management Science*, v. 24, n.9, p. 934-948, Mai. 1978.

_____. Crafting strategy. *Harvard Business Review*, v. 65, p. 66–75, jul. 1987.

_____; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. *Safari de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000.

_____; QUINN, James B. *O processo da estratégia*. Porto Alegre: Bookman, 2001.

_____ et al. *The strategy process: concepts, contexts, cases*. New Jersey: Prentice Hall, 2003.

MORATTI, Tathiana. *Diretrizes para a implantação da gestão estratégica de suprimentos em empresas construtoras*. São Paulo: USP, 2010, 193f. Dissertação (Mestrado) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

MOSIMANN, Clara P., FISCH, Sílvia. *Controladoria*. 2ª.Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MÜLLER, Cláudio J. *A evolução dos sistemas de manufatura e a necessidade de mudança nos sistemas de controle e custeio*. Porto Alegre: UFRGS, 1996. 207f. Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia, Universidade Federal do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1996.

PAZZINI, Felipe L. S.; FERREIRA, Marco A. M.; PAZZINI, Humberto S. Análise de viabilidade financeira de investimentos: abordagem determinística e de simulação de monte carlo como auxílio ao processo decisório. In: Seminários em Administração FEA-USP, 10, 2007, São Paulo. *Anais*. São Paulo: SEMEAD, 2007. P. 1-16.

PORTER, Michael E. *Estratégia Competitiva : técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

_____. *Estratégia Competitiva : técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

OTLEY, David. Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, v. 10, p. 363-382, 1999.

OYADOMARI, José C. T. *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos)*. São Paulo: USP, 2008. 138f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

RASDORF, William J.; ABUDAYYEH, Osama Y. Cost- and schedule-control integration: issues and needs. *Journal of Construction engineering and Management*, v. 117, n. 3, p. 486-502, Set. 1991.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Construção Civil*. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/prepararImpressao/ImprimePagina.asp>>. Acesso em: 14/02/2012

REZENDE, Isabelle C. R. *Análise comparativa das normas contábeis brasileiras, norte-americanas e internacionais aplicáveis ao setor de construção civil – um estudo de caso numa empresa do Estado da Paraíba*. João Pessoa: UNB/UFPB/UFNR, 2009. 109f. Dissertação (Mestrado) – Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/Universidade Federal da Paraíba/Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2009.

ROSSETTI, Anibal M. *Identificação de competências essenciais para formação e gerência de redes de empresas da construção civil*. São Carlos, 2005. 91f. Dissertação (Mestrado) - Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2005.

SALTER, Malcolm S. Tailor Incentive Compensation to Strategy, *Harvard Business Review*, p. 94-102, mar. 1973.

SIMONS, Robert. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organization and Society*, Great Britain, v. 12, nº4, p. 357-374, 1987.

_____. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, v. 15, p. 169- 189, 1994.

_____. Control in age of empowerment. *Harvard Business Review*, Reprint 95211, p. 80-88, mar./abr. 1995.

_____. *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. New Jersey: Prentice Hall, 2000.

- SOUZA, Vlamir V. *Evolução do complexo da construção civil brasileiro entre 2000 e 2005: uma abordagem de insumo-produto*. Porto Alegre: PUCRS, 2009. 74f. Dissertação (mestrado), Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2009.
- STEPPAN, Adriana I. B. *Investigação das práticas de contabilidade gerencial no setor da construção civil da cidade do Natal – RN*. Natal: UNB/UFPB/UFNR, 2006, 122f. Dissertação (Mestrado) – Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/Universidade Federal da Paraíba/Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2006.
- TAZ, Elcin; YAMAN, Hakan. A building cost estimation model based on cost significant work packages. *Engineering, Construction and Architectural Management*, v. 12, n. 3, p. 251-263, 2005.
- THEODORO, José. Nosso Tempo: Construção Civil - o Termômetro da Economia. *Rede Sul de Rádio*. 29 out. 2011. Disponível em: <http://www.redesul.am.br/Noticias/Especiais-Redesul/29/10/2011/Nosso-Tempo-Construcao-Civil__o-Termometro-da-Economia/88757/>. Acesso em: 02/03/2012.
- THIOLLENT, Michel. *Crítica metodológica, investigação social e enquete operária: Teoria e História*. São Paulo: Editora Polis, 1980.
- TUOMELA, Tero-Seppo. The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, v. 16, p. 293-320, 2005.
- VANZELLA, Senoir; VANZELLA, César R. Apuração de resultados na construção civil e incorporação imobiliária. *Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR*, Toledo, v. 4, n.2, jul./dez. 2003.
- WIDENER, Sally K. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organization and Society*. v. 32, p. 757-788, 2007.
- YIN, Robert K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2010.

APENDICE A

Roteiro para Entrevista

ROTEIRO PARA ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS

ENTREVISTADO

- 1. Há quanto tempo você está na empresa?**
- 2. Qual o seu cargo na organização? Quais funções você exerce?**
- 3. Já exerceu outro cargo na organização? Qual? Quando? Por quanto tempo?**
- 4. Qual a sua formação?**

ESTRATÉGIA

- 5. A organização possui um planejamento estratégico?**
- 6. Quais são os principais objetivos organizacionais? Como são definidos? Quais são os principais planos para atingir estes objetivos? Como são definidos?**
- 7. Quais são os principais objetivos de sua área? Como são definidos? Quais são os principais planos para atingir estes objetivos? Como são definidos?**
- 8. Como são implantados os objetivos e planos?**
- 9. Como a organização altera os seus objetivos devido às necessidades ambientais?**
- 10. As metas estabelecidas podem ser alteradas? Se sim, como é feito tal procedimento, quem pode interferir?**

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL – ALAVANCA DE CRENÇAS

- 11. Quais são os principais valores da organização? Como eles são transmitidos?**
- 12. Os valores organizacionais interferem nas regras da organização?**
- 13. Qual o nível de liberdade dado aos empregados para atuarem na empresa?**
- 14. A empresa possui uma missão e uma visão definidas? Como elas foram elaboradas? Elas inspiram seus empregados?**

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL – ALAVANCA DE FRONTEIRAS

15. Como são estabelecidos os limites de atuação da organização (atividades, mercados, riscos)?
16. Qual o sistema de regras e limitações da organização? As proibições são claras? Quais as punições para o descumprimento dessas regras e proibições?
17. Quais riscos são evitados pela organização?

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL – ALAVANCA DE CONTROLE DIAGNÓSTICO

18. Quais as principais atividades controladas pela organização? Como se dá esse controle? Quais as suas características? Há uma visão integrada ao se utilizar estes controles gerenciais?
19. Quais ferramentas de controle são utilizadas (*Balanced Scorecard, orçamento, etc.*)? A empresa costuma comparar os resultados alcançados com os resultados planejados? E com os resultados de anos anteriores?
20. Como é monitorada a realização de planos e metas? Quais os controles utilizados?
21. Como é recompensada a realização de planos e metas? Quais os controles utilizados?
22. Como a empresa avalia o alcance do desempenho planejado?
23. Quais são os indicadores chave de desempenho da organização?
24. A empresa utiliza índices de desempenho para avaliação de funcionários? Quais índices são utilizados?
25. Os funcionários possuem algum tipo de bonificação por desempenho? Se sim, como ela é calculada?
26. Com que frequência as medidas de desempenho são avaliadas? Como se dá essa avaliação?

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL – ALAVANCA DE CONTROLE INTERATIVO

27. Como são utilizados os sistemas de controle gerencial na organização? Somente como fontes de controle de realização das estratégias, ou também como uma das ferramentas utilizadas na formação da estratégia?

28. Como é estimulada a aprendizagem organizacional e o surgimento de novas ideias?

Quais os controles utilizados?

29. A organização possui reuniões interdisciplinares (reuniões entre pessoas de áreas diferentes para a troca de informações)? Ela possui grupos de trabalho interdisciplinares (pessoas de diferentes divisões trabalhando juntas em um mesmo projeto/tarefa)?

30. Quais são os controles gerenciais mais utilizados em reuniões e discussões entre superiores, subordinados e pares (debate de dados, premissas, planos de ação)? Como são utilizados?

INTERAÇÃO ENTRE SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL E ESTRATÉGIA

31. Há alinhamento entre as diversas unidades organizacionais (os esforços são na mesma direção)? Como é estimulado/garantido este alinhamento?

32. Quais são as principais áreas fornecedoras de informações?

33. Quais são as principais áreas usuárias de informações?

34. Como é feita a transmissão das informações dentro da organização? Quais os relatórios formais existentes? Como se dá a transmissão informal de informação (reuniões, encontros, etc.)?

35. Qual a importância dos controles gerenciais para a formação e execução dos objetivos e metas da organização?

36. Com que frequência são monitoradas as mudanças tecnológicas dos produtos da empresa? E os mercados concorrentes?

Fonte: Adaptado de Alves (2010); Bruining (2004); Koper, Ng e Paul (2007); Widener (2007).

APÊNDICE B

Base de dados utilizada para execução do estudo de caso

Base de dados utilizada no estudo de caso

CÓDIGO	EVIDÊNCIA
1	Documentos
1.1	Empresa A
1.1.1	Organograma da empresa
1.1.2	Procedimento de controle de materiais e serviços
1.1.3	Objetivos e planejamento da qualidade
1.1.4	Lista mestra de projetos
1.1.5	Lista mestra de controle de documentos e registros
1.1.6	Faturamento das empresas do grupo
1.1.7	Manual da qualidade
1.1.8	Mapas de processos
1.1.9	Plano de qualidade da obra
1.2	Empresa B
1.2.1	Organograma
1.2.2	Código de Ética
1.2.3	Modelo de Requisição de Materiais
1.2.4	Análise de reunião de análise crítica
1.2.5	Manual do Colaborador
1.2.6	Cronograma físico financeiro planejado
1.2.7	Objetivos e metas
1.2.8	Manual da Qualidade
1.2.9	Políticas e objetivos da qualidade

2.	Entrevistas Semi-Estruturadas
2.1	Empresa A
2.1.1	Diretor Comercial
2.1.2	Gerente da Qualidade
2.1.3	Engenheiro de obras
2.1.4	Gerente financeiro
2.1.5	Gerente de projetos
2.2	Empresa B
2.2.1	Diretora administrativa financeira
2.2.2	Gerente da contabilidade
2.2.3	Gerente de obras
2.2.4	Diretor de obras
2.2.5	Diretora de projetos
2.2.6	Gerente da qualidade
3	Observação
3.1	Empresa A
3.1.1	Visita a obra em fase final
3.1.2	Funcionamento Sistema SIENGE
3.1.3	Estrutura da organização
3.1.4	Visita a obra em andamento
3.2	Empresa B
3.2.1	Quadros de aviso da organização
3.2.2	Estrutura da organização
3.2.3	Reunião com a psicóloga
3.2.4	Visita a obra finalizada
3.2.5	Visita a obra em andamento
3.2.6	Reunião de análise crítica

APENDICE C

Carta de solicitação de Participação no estudo de caso

Prezado Diretor da empresa Alpha,

Estamos iniciando uma pesquisa de campo sobre os sistemas de controle gerencial e a formação da estratégia nas empresas de construção civil. O objetivo desta pesquisa é avaliar qual a importância da utilização destes sistemas de controle para o planejamento e formação das estratégias organizacionais, bem como quais as formas de utilização destes sistemas para a formação da estratégia.

Além de ser importante para a academia e a pesquisa em contabilidade no Brasil, esta pesquisa também é importante para a empresa que participar, pois permitirá um maior conhecimento sobre as estruturas de controle gerencial e sua relação com a estratégia, dando a empresa participante a oportunidade de conhecer suas estruturas gerenciais bem como seus métodos de planejamento.

Solicitamos portanto, apoio no sentido de nos abrir as portas para iniciarmos uma pesquisa *in loco*, a qual deverá durar aproximadamente 10 dias, contando com a observação das práticas, a entrevista, e, na medida do possível, a análise de documentos gerenciais, tais como os indicadores de controle e os relatórios de planejamento.

Antecipamos que os nomes das empresas participantes serão preservados, não sendo, sob nenhuma hipótese divulgados de forma pública. Além disso, nos comprometemos a entregar o resultado final da pesquisa para uso da empresa.

Sem mais para o momento, ficamos no aguardo de uma resposta por parte da empresa. Antecipadamente agradecemos e fazemos voto de ter nosso pleito atendido.