
Características de Controle Organizacional de Empresas da Região Sul do Brasil

Carlos Alberto Diehl

Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Campus Universitário. Trindade. Florianópolis/SC. CEP: 88040-970
E-mail: cd@unisinós.br

Elisangela Santos da Silva Boose

Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS
Av. Unisinós, 950. Bairro Cristo Rei. São Leopoldo/RS. CEP: 93022-010
E-mail: elisboose@gmail.com

RESUMO

Nesse estudo são analisadas as principais características do controle de gestão de empresas estabelecidas na Região Sul do Brasil, segundo a Tipologia de Controle Organizacional sugerida por Gomes e Salas (2001): Familiar, Burocrático, *Ad Hoc* e Por Resultados. O alinhamento de empresas com essa categorização é investigado por meio de uma survey, tratando-se de uma pesquisa aplicada e descritiva, com abordagem quantitativa. Os dados foram obtidos mediante respostas aos questionários padronizados. Foram identificadas 13 empresas com Controle Familiar, 3 com controle *Ad Hoc*, 20 com controle Burocrático e 12 com controle Por Resultados. Os resultados obtidos revelam vários pontos de concordância entre os sistemas de controle adotados nas empresas pesquisadas e constantes na literatura, bem como algumas discordâncias. Entre as características mais citadas destacam-se: controles e decisões centralizadas e o uso de controles internos formais. Os resultados mostram que a tipologia proposta por Gomes e Salas (2001) pode ser usada para entender os sistemas de controle das organizações, oferecendo informações de valor para apoio à tomada de decisão.

Palavras-chave: Tipologia do controle organizacional. Estratégia. Estrutura organizacional. Controle de gestão.

Characteristics of Organizational Control of Companies of Southern Region of Brazil

ABSTRACT

This study analyzes the main features of management control of enterprises located in southern Brazil, according to the Typology of Organizational Control suggested by

Gomes and Salas (2001): Family, Bureaucratic, Ad Hoc and On Results. The companies' alignment with this categorization is investigated through a survey. This is an applied and descriptive research, with quantitative approach. Data were obtained from the sample companies' responses to standardized questionnaires. We identified 13 companies with Family Control, 3 with Ad Hoc control, 20 with Bureaucratic control and 12 controlled by Results. The results reveal several points of agreement among the control systems adopted in the surveyed companies and established in the literature as well as some disagreements. Among the most frequently characteristics cited are: controls and centralized decisions and the use of formal internal controls. The results show that the typology proposed by Gomes and Salas (2001) can be used to understand the control systems of organizations, providing valuable information to support decision-making.

Keywords: Typology of organizational control.Strategy. Organizational structure. Management control.

1 INTRODUÇÃO

Os gestores precisam estar atentos às mudanças internas e externas do ambiente organizacional, buscando uma maior flexibilidade, velocidade, inovação e integração para atuar em um cenário em constante mudança. Neste processo podem ser utilizados diferentes mecanismos de controle, formais ou informais, dando preferência àqueles condizentes com a cultura, estratégia e estrutura da organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Os desenhos organizacionais que funcionaram bem no passado, estão sofrendo mudanças. As empresas buscam opções, e as respostas devem ser ágeis para atender a demanda dos clientes que estão cada vez mais exigentes. Esta nova realidade exige que as estratégias sejam planejadas de acordo com esse propósito, pois o ajuste entre a estrutura organizacional e o ambiente é essencial para que a empresa alcance suas metas. Para Donaldson (1999), a adoção de certos tipos de estrutura pode conduzir à melhores resultados quando estas são compatíveis com a estratégia, pois existem certas combinações de estrutura e de estratégia que podem resultar em um melhor desempenho organizacional.

Para adequar seu funcionamento às mudanças ambientais, as organizações definem seu planejamento de maneira a aproveitar as oportunidades que surgem de

acordo com suas estratégias, e se estruturam e coordenam suas atividades de distintas formas, conforme sua estrutura organizacional, inclusive para se proteger das ameaças (CERTO; PETER 2005).

Segundo Pettigrew e Massini (2003, p.11),

[...] o novo ambiente competitivo colocou as estruturas hierárquicas tradicionais sob uma pressão dupla. Primeiro, as pesadas camadas hierárquicas da média gerência tornam-se muito caras; segundo, estas camadas estão impedindo o fluxo de informações e a rapidez nas respostas necessárias para a flexibilidade e a inovação. Como resultado, as organizações aparentemente têm recorrido a uma ampla diminuição dessas camadas com o objetivo de remover estas caras barreiras à ação. A remoção das camadas tem sido acompanhada por uma forte descentralização, tanto operacional como estratégica.

A formulação do desenho da estrutura e da estratégia permite determinar metas específicas para os centros de responsabilidades, de modo que cada responsável tome decisões coerentes com os objetivos preestabelecidos. Desta maneira, o que se pode esperar de um sistema de controle são ações que promovam o alcance dos objetivos almejados, em consonância com sua estratégia. Assim, entender as características de controle organizacional da empresa é fundamental para (re) desenhar sua estrutura, de acordo com as demandas do ambiente, e, portanto, de sua estratégia.

Gomes e Salas (2001) propõem uma tipologia que categoriza o controle gerencial das organizações em função de sua dimensão e de seu contexto de atuação. Os autores apresentam nessa proposta certa consolidação de características de controle organizacional de estudos anteriores, tais como os de Anthony (1965), Lorange e Morton (1974), Hofstede (1975) e Flamholtz (1979). Assim, a classificação sugerida consegue agregar um conjunto significativo de características, o que possibilita mais facilmente a identificação de tipos de controle organizacional.

Flamholtz (1996) defende que as organizações requerem o controle gerencial porque são formadas por pessoas de diferentes interesses, cumprindo diferentes tarefas e que possuem diferentes perspectivas. Na falta de um sistema para motivar o desempenho em direção aos objetivos da organização, provavelmente, as pessoas vão

tomar decisões e agir de maneira a atender suas necessidades e metas pessoais, que nem sempre são as mesmas da organização. Anthony e Govindarajan (2002, p.34) afirmam que o “controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas”. Essa definição envolve atividade de controle gerencial como, por exemplo, planejar o que a organização fará; decidir sobre ações a serem implantadas; avaliar informações; considerações sobre o comportamento (orientando as ações dos indivíduos em função dos objetivos organizacionais); e instrumento de implantação da estratégia, sendo que o sistema de controle gerencial deve auxiliar na obtenção dos objetivos e na execução das estratégias.

Diante de tais constatações surge a seguinte questão de pesquisa: Quais as tipologias de controle organizacional identificadas em empresas estabelecidas na Região Sul do Brasil?

Em decorrência do problema, o objetivo geral do estudo é analisar as principais características do controle de gestão de empresas estabelecidas na Região Sul do Brasil, segundo a Tipologia de Controle Organizacional sugerida por Gomes e Salas (2001). Para tanto, o artigo inicia por essa introdução, apresentando na seqüência uma revisão da literatura que abarca controle de gestão e tipologia de controle organizacional. Após, são descritos os procedimentos metodológicos, seguidos pela apresentação e análise dos dados e da discussão dos resultados. Por fim, são apresentadas as considerações finais, seguidas das referências.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Durante o decorrer do século XX o conceito de controle de gestão sofreu modificações. Inicialmente, baseava-se apenas em verificar se o planejado fora executado, e mais recentemente analisa-se o processo como um todo, observando as variáveis que alteram o processo, ou os porquês do sucesso ou insucesso desses controles e, ainda, os fatores mais relevantes e seus impactos dentro das organizações.

Imoniana e Nohara (2004) definem controle como a espinha dorsal do exercício de gestão. O controle pressupõe a tomada de decisões e a ação para assegurar a realização dos objetivos da organização, baseados em sua missão. Segundo Gomes e Salas (2001), os conceitos de controle de gestão foram divulgados no início do século por Taylor (1906), Emerson (1912), Church (1913) e Fayol (1916). Outros autores desenvolveram suas teorias relacionadas ao controle de gestão, entre eles, Urwich (1928), que identificou cinco princípios do controle: responsabilidade, evidência, uniformidade, comparação e utilidade. Rowland (1947) associou o controle ao planejamento, destacando a forte relação existente entre ambos. Goetz (1949) analisou o controle de gestão do ponto de vista do contador, interpretando o controle como a ferramenta para assegurar a conformidade aos planos. Fayol (1949) parte do princípio de que existem leis imutáveis que regem os sistemas de controle: prever, organizar, mandar, organizar, coordenar e controlar. Segundo o autor, o controle era visto como uma verificação de que tudo estava acontecendo conforme o planejado.

Diante das idéias defendidas por Fayol (1949), observa-se a preocupação na maneira de controlar, não levando em consideração os aspectos motivacionais, ou seja, o importante para o autor é a melhor maneira de controlar e, com isso, válida para todo e qualquer tipo de organização. Para Mayo (1933 *apud* GOMES; SALAS, 2001), no entanto, as pessoas agem movidas por outras razões que não somente as questões materiais.

Com o passar dos anos novos conceitos foram incorporados, novas linhas de pensamento surgiram e, com isso, novas definições de controle de gestão emergiram. Para Anthony (1965), controle de gestão é o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados eficaz e eficientemente. Neste sentido, o controle de gestão está relacionado ao planejamento e controle, buscando a congruência com a satisfação das motivações de cada indivíduo (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002, p.34). Para esses autores, o controle gerencial (ou de gestão) é “o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam as estratégias adotadas.”

Na década de 1980 foram desencadeados estudos sobre a relação existente entre o meio ambiente e o funcionamento das organizações. Nessa época, surgiram críticas e dúvidas sobre o processo; essas lacunas começaram a ser preenchidas por meio de estudos realizados nos sistemas de controles provenientes da sociologia e da filosofia, objetivando o entendimento do controle organizacional a partir de uma ampla visão social (SALAS; GOMES, 1995).

Passados alguns anos, Gomes e Salas (2001, p.23) defendem que o controle de gestão se refere “ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos e externos à organização e que influenciam o comportamento dos indivíduos. Gazzoni (2003, p.28) define o controle de gestão como uma

[...] ferramenta essencial para o desenvolvimento das organizações, apresentando uma análise contínua dos resultados esperados, fornecendo aos gestores a realidade da empresa, permitindo a tomada de decisão, que conduzam aos objetivos traçados no planejamento.

Diehl e Queiroz (2000) acentuam que o controle de gestão deve refletir o posicionamento estratégico da empresa, e que está desenhado para auxiliar os agentes envolvidos, de forma a influenciá-los em direção à estratégia.

Para Gomes e Salas (2001), o controle organizacional pode ser classificado em quatro tipos: Controle Familiar, Controle Burocrático, Controle por Resultados e Controle *Ad-hoc*, resumidos no Quadro 1. Esses tipos são discutidos a partir da próxima seção.

Segundo a proposta dos autores, as empresas podem ser enquadradas nesses quatro tipos, em função de sua dimensão e de seu contexto social de atuação. As empresas de pequena dimensão têm em geral menor formalização dos seus sistemas e instrumentos de controle; já as de grande dimensão têm maior formalização. Quanto ao contexto, as empresas de atuação mais local têm possibilidade de maior centralização, uma vez que o ambiente tende a ser menos dinâmico e, portanto, a centralização é possível. Em contextos internacionalizados, há maior descentralização, como forma de enfrentar a imprevisibilidade e turbulência.

		Contexto Social	
		Local	Internacional
Dimensão	Pequena	Centralizada Controle familiar Limitada	Descentralizada Controle <i>Ad-hoc</i> Formalização
	Grande	Controle burocrático Elevada	Controle por resultados Formalização

Quadro 1: Tipologia do Controle Organizacional
 Fonte: Gomes e Salas, 2001, p.56.

a) Controle Familiar

Esse tipo é utilizado em empresas com controles mais informais e centralizados, sendo sua dimensão, dentro do contexto social, considerada local. Não necessariamente ou unicamente envolve empresa familiar, mas organizações com características semelhantes, ou seja, com ênfase nas relações pessoais.

Para Gomes e Salas (2001, p.57),

no controle familiar, a gerência realiza um controle muito centralizado, com uma certa delegação, mas com uma limitada descentralização que reduz a necessidade do controle. Neste ambiente, não se atribui muita importância aos mecanismos formais e aos sistemas de controle financeiro.

A liderança é geralmente exercida pelo proprietário que ocupa a gerência, onde centraliza a tomada de decisão, baseado na confiança e no espírito da amizade pessoal. As limitações a esse sistema são mais relevantes em ambientes de maior competição, onde surgem ameaças à figura do líder, pois ao centralizar as decisões há certa letargia para reagir às demandas e mudanças. Para superar os conflitos, faz-se necessário um estilo mais participativo e voltado para resultados.

Outra característica do controle familiar refere-se à limitada formalização, sendo essa complementada por supervisão direta. Tendo em vista a não existência de regras escritas, observa-se o reflexo dos valores e cultura do proprietário ou fundador que

centraliza as decisões. Segundo Hage (1980), a centralização pode ser definida como a proporção em que os grupos participam nas decisões estratégicas, em relação ao total de grupos. Então, quanto maior a participação dos grupos, menor será a centralização.

Nas decisões centralizadas o supervisor deve: (1) planejar e programar o trabalho [curto prazo]; (2) esclarecer tarefas e coletar idéias para aperfeiçoamento; (3) avaliar desempenhos e avaliar os subordinados; (4) recomendar aumentos salariais e novas atribuições; (5) informar aos subordinados sobre objetivos e expectativas da organização; (6) informar aos níveis superiores quais as necessidades e realizações da unidade de trabalho; (7) recrutar, treinar e desenvolver trabalhos que alcancem os padrões de desempenho; e (8) incentivar e manter o entusiasmo pelo trabalho (SCHLESINGER; KLEIN, 1987). Devido a centralização em poucas pessoas, a necessidade de treinamento e especialização no trabalho é baixa dentro da organização.

A estrutura centralizada pode ser identificada pela distribuição do poder para a tomada de decisões e pela avaliação das atividades. Se estas atividades estiverem centralizadas no topo da hierarquia, caracteriza-se a centralização. Assim, a tomada de decisão tende a ser rápida, porém podem ser ignorados fatos relevantes por serem desconhecidos pelos tomadores de decisões.

Mintzberg (2003) sugere que uma estrutura pode ser caracterizada como centralizada quando todo o poder de tomada de decisão está situado em um único ponto da organização. De outra forma, quando o poder de tomada de decisão está disperso entre muitas pessoas, caracteriza-se a estrutura como descentralizada. O mesmo autor afirma que a decisão de centralizar ou descentralizar decorre da questão 'divisão do trabalho *versus* coordenação', de forma semelhante ao que ocorre com a maioria dos problemas de estrutura, destacando ser a centralização a forma mais segura de manter a coordenação na tomada de decisão.

Para Gomes e Salas (2001), as empresas controladas principalmente pela supervisão direta são típicas de organizações novas e pequenas, que possuem sistemas simples e não regulamentados em toda a organização. As empresas com

controle familiar são caracterizadas pela pequena dimensão, com estratégias formalizadas de curto prazo, utilizam o orçamento como ferramenta de gestão, e as informações (demonstrações contábeis) são consideradas na tomada de decisão.

b) Controle Burocrático

Esse controle é próprio de ambientes pouco competitivos e de organizações de grande porte, fortemente centralizadas, normalmente, com operações locais.

Segundo Gomes e Salas (2001, p.58), os controles burocráticos são

baseados em normas e regulamentos bastante rígidos. Estes sistemas de controle adotam a estrutura funcional com grande número de cargos de chefia, distribuídos hierarquicamente, mas com muito pouco grau de autonomia. Por esta razão, não é de estranhar a ênfase atribuída aos mecanismos formais e à sofisticação dos sistemas de controle financeiro, totalmente baseados em medidas contábeis e muito poucos instrumentos gerenciais.

O controle burocrático é característico de empresas com cultura avessa a mudanças. As limitações a esse controle aparecem quando ocorrem mudanças importantes no meio ambiente socioeconômico ou político, que impliquem uma maior exposição deste tipo de organização a um mercado mais competitivo.

No controle burocrático, a motivação é reduzida e a valorização é em função dos aspectos políticos, ou seja, mediante a busca do poder. Para Silva (2002), “o controle burocrático é exercido através de regras, procedimentos, divisão formal do trabalho, hierarquia e estrutura formal da organização.”

Para Gomes e Salas (2001) o controle burocrático é utilizado em atividades rotineiras que permitem uma elevada formalização e em que prevalece a especificação dos procedimentos a realizar. Esse tipo de controle implica a decomposição das tarefas e das atividades que se delegam em elementos facilmente definíveis e repetitivos, que permitem a delegação sem perder o controle e sem requerer demasiada supervisão direta. O risco desse controle é que pode prevalecer à eficiência da tarefa em detrimento do resultado global, se houver demasiado foco na tarefa específica.

A tomada de decisão é em função das demonstrações contábeis e a estratégia é formalizada a curtíssimo prazo.

c) Controle por Resultados

O controle por resultados costuma existir em contextos sociais muito competitivos e se destaca pelos sistemas de controle financeiro. Nesse tipo de controle ocorre a descentralização por meio de amplos centros de responsabilidade, assim contribuindo para o aumento das responsabilidades e do grau de autonomia. As avaliações levam em conta os resultados obtidos, principalmente financeiros. Gomes e Salas (2001) destacam que a dimensão da empresa obriga a formalização dos procedimentos e do comportamento, de tal forma que a utilização de técnicas padronizadas facilita o controle. Nesse caso, faz-se uso de mecanismos sofisticados de controle financeiro.

Para os autores, o controle por resultados diferencia-se do controle burocrático, uma vez que o sistema financeiro é mais abrangente e faz-se necessário utilizar critérios de gestão como, por exemplo, de informações gerenciais. Diferencia-se na informação contábil tendo em vista que utiliza critérios e informações que auxiliam os gestores na tomada de decisão, em um grau detalhado de informações, não considerando apenas a informação fiscal.

A limitação do controle por resultados baseia-se na fragilidade do próprio conceito de resultado, que tem relação com a motivação e a participação das pessoas no processo de definição dos mecanismos de controle que serão utilizados para avaliar o desempenho dos centros de responsabilidade. Os critérios estabelecidos podem direcionar os esforços das pessoas a situações não previstas ou não desejáveis pelos responsáveis no desenho do sistema de controle, gerando distorções.

Por outro lado, o controle por resultados é utilizado quando existe a delegação de uma série de funções. Descentraliza-se uma parte importante das decisões, especifica-se uma série de objetivos e padrões relativos ao resultado e avalia-se o comportamento de um responsável em função do resultado obtido. Nesse contexto, um sistema de controle por centros de responsabilidade é fundamental para assegurar e facilitar o

cumprimento dos objetivos, conforme afirmam Gomes e Salas (2001). Os autores colocam, ainda, que o controle por resultados é característico de organizações com grande dimensão voltadas para o mercado internacional. A estratégia é formalizada com ênfase no curto prazo e a tomada de decisão é baseada nas informações gerenciais, bem como nos resultados obtidos.

d) Controle Ad-hoc

Na tipologia do controle organizacional, o controle *ad-hoc* baseia-se na utilização de mecanismos não-formais que promovam o autocontrole, normalmente em ambientes muito dinâmicos e de grande complexidade.

Gomes e Salas (2001, p.60) afirmam, com referência ao controle *ad-hoc*:

Também se desenvolvendo em estruturas bastante descentralizadas, embora com limitada utilização de medidas financeiras, estas organizações realizam atividades que dificultam a formalização dos procedimentos e de comportamentos por não possuírem características rotineiras e cujos fatores críticos não são de caráter financeiro ou de produção fabril, mas de marketing, predominantemente direcionados para a inovação.

Ainda, de acordo com os autores, como característica desse controle destaca-se a descentralização, sendo esta identificada a partir do poder de tomada de decisões e também pela avaliação das atividades desenvolvidas. Se ambos forem distribuídos pela organização, então se caracteriza a descentralização. Quanto mais descentralizada for a organização, maior é a confiança da administração nos níveis hierárquicos. Observa-se que a descentralização é preferida na medida em que a empresa cresce. Como decorrência surge outra forte característica do controle *ad-hoc*, a elevada profissionalização, com profissionais especialistas ocupando cargos específicos para determinadas funções. A descentralização pode destacar-se no controle *ad-hoc*, também, por aumentar as vantagens competitivas, tendo em vista a expansão dos mercados e a possibilidade de competir livremente.

Em organizações com controles descentralizados, a tomada de decisão tende a ser mais lenta, pois envolve diversas áreas. Contudo, pode ser mais completa e eficaz, uma vez que as realidades das diversas áreas envolvidas são conhecidas e avaliadas antes de decidir. “Os administradores dos escalões inferiores conhecem bem as condições locais, tendo por princípio, portanto, condições de tomar melhores decisões que seus superiores” (GOMES; MANDIM, 2005, p.60).

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A seguir são apresentados os procedimentos metodológicos da pesquisa realizada, tendo como base os conceitos sugeridos por Gil (1999).

Quanto à natureza a pesquisa é aplicada, por gerar conhecimentos para a aplicação prática dirigida à identificação das características do controle organizacional. Com relação à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa quantitativa. Gil (1999) acrescenta que a abordagem quantitativa se caracteriza por traduzir em números, opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas como: porcentagem, média, etc. Ela é também descritiva, pois visa descrever as características de determinada população baseada na tipologia do controle organizacional.

O instrumento de pesquisa utilizado foi um questionário contendo 40 questões fechadas, fazendo-se uso de escala Likert de cinco posições para avaliar o grau de concordância do respondente com as afirmativas, e uma alternativa adicional caso o respondente não se dispusesse ou não soubesse responde-la. Também havia uma parte do questionário destinada a caracterização dos respondentes.

As questões propostas no instrumento foram revisadas por dois especialistas com atuação em pós-graduação em contabilidade e devidamente ajustadas, após o que o instrumento foi enviado às empresas que compunham a população.

Estabeleceu-se como população da presente pesquisa as empresas que constavam no cadastro da Revista Amanhã, Grandes e Líderes - 500 Maiores do Sul, edição 2006, compreendendo empresas localizadas nos Estados do Paraná, Rio

Grande do Sul e Santa Catarina. A escolha dessas empresas se deu com base no pressuposto de que dado o seu porte estariam em melhores condições de responder ao instrumento de pesquisa e a escolha da região levou em consideração a sua importância socioeconômica no país.

Após a confirmação de dados, o questionário foi encaminhado para 478 empresas, pois 22 tinham sido absorvidas por outras ou não dispunham de dados de contato. Destes, 10% (48) retornaram devidamente preenchidos, compondo a amostra da pesquisa, portanto, considerada como uma amostragem por acessibilidade (GIL, 1999). As respostas aos questionários foram analisadas mediante o uso de estatística descritiva.

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

De acordo com as informações prestadas pelas empresas, as mesmas foram enquadradas nos blocos 1, 2, 3 ou 4 (Quadro 2), considerando seu porte em número de funcionários, pelos critérios do SEBRAE, e seu contexto de atuação (local ou internacional). Para tanto, foram usadas as informações fornecidas na segunda parte do questionário e consultas aos sites das empresas respondentes. Cada bloco representa uma categoria de controle organizacional, segundo a tipologia proposta por Gomes e Salas (2001). As empresas estão representadas por letras.

As empresas identificadas no **bloco 1**, classificadas como **Familiares**, somam 13, sendo que nove desempenham atividades de prestação de serviços, duas são indústrias e duas são comércio. Como característica predominante em tais organizações, constata-se que cerca de 90% delas consideram existir centralização de decisões, exceção feita à empresa AQ, que discordou da referida afirmativa. Nota-se uma preocupação com o planejamento, particularmente em estabelecer metas e cumpri-las.

Destacam-se como características nesse bloco: (a) utilização de informações contábeis para mensurar o resultado e tomar decisões; (b) os funcionários são especialistas em suas atividades; (c) em apenas três empresas o controle é exercido pelo fundador ou proprietário; (d) há delegação de funções; (e) as estratégias são

formalizadas por meio do planejamento estratégico, e foco no longo prazo. Ressalta-se o alto índice de concordância com a existência de procedimentos e normas de controle formais, o que contradiz a literatura, uma vez que para empresas com controle familiar é esperada baixa formalização.

		Contexto Social	
		Local	Internacional
Dimensão	Pequena	Centralizada Bloco 1 (13 empresas – 9S, 2I, 2C) Controle familiar Limitada C, D, G, M, R, S, Y, Z, AA, AD, AI, AQ, AT.	Descentralizada Bloco 2 (3 empresas – 1S, 2I) Controle <i>Ad-hoc</i> Formalização J, P, T
	Grande	Bloco 3 (20 empresas – 13S, 4I, 3C) Controle burocrático Elevada A, E, F, H, I, K, L, O, Q, AC, AF, AK, AL, AM, AO, AP, AR, AS, AU, AV.	Bloco 4 (12 empresas – 2S, 9I, 1C) Controle por resultados Formalização B, N, U, V, W, X, AB, AE, AG, AH, AJ, NA.

Quadro 2: Classificação das empresas da amostra de acordo com sua tipologia
 Fonte: os autores com base na pesquisa e na tipologia do controle organizacional (GOMES e SALAS, 2001). Legenda: S=serviços; I=Indústria; C=Comércio.

No **bloco 2**, que reúne empresas cujo controle é **Ad Hoc**, foram identificadas 3 organizações, sendo duas do setor industrial e uma do setor de serviços. Como característica desse grupo de empresas, constata-se que em duas das três as decisões são centralizadas, (**P** e **T**) e em uma (**J**) descentralizada. Na empresa **P** concorda-se que a estratégia é formalizada em longo prazo. Nas demais está presente tanto o curto como o longo prazo. Algumas características se fazem presentes em todas elas, como destacado a seguir:

- O controle de gestão oferece informação para o planejamento estratégico sendo observado na sua elaboração: a definição, a comunicação e revisão dos objetivos em longo prazo;
- Os resultados são comparados com os objetivos preestabelecidos, adotando-se

- ações corretivas quando não atingidos;
- Quando os gerentes participam da elaboração do processo orçamentário, as metas são mais facilmente atingidas;
 - O ambiente no qual a organização está inserida é competitivo;
 - Os funcionários conhecem as estratégias estabelecidas pela empresa;
 - A missão está sendo cumprida;
 - A cultura dos sócios e diretores influencia na missão da empresa;
 - O sistema de informações é integrado com todas as áreas
 - Há utilização da informação contábil para a tomada de decisão;
 - As funções são realizadas por pessoas de confiança.

Outra particularidade que ganha destaque é a centralização, uma vez que a característica esperada para esse bloco é a descentralização. Por exemplo, em todas as empresas há concordância de que seus controles sejam centralizados e apenas em uma as decisões estratégicas são descentralizadas. Em outra se considera que há descentralização de decisões, ou seja, nos três tópicos referentes à descentralização foram confirmados apenas dois em empresas distintas. Os resultados desse bloco devem ser examinados com reserva, em função da pequena quantidade de respondentes.

As empresas do **bloco 3**, identificadas como tendo **Controle Burocrático**, segundo a tipologia de Gomes e Salas (2001), totalizam 20, sendo 13 com atividade de prestação de serviço, 4 indústrias e 3 de comércio. Em 13 dessas empresas há centralização de decisões, enquanto em outras 3 há discordância, ou seja, são consideradas descentralizadas. Nas demais não há concordância ou discordância da afirmativa. Com exceção das empresas **K** e **L**, nas demais os procedimentos e normas são considerados formais.

Destacam-se, ainda, no bloco, as seguintes características: (a) funções realizadas por pessoas de confiança; (b) participação dos gerentes na elaboração do orçamento; (c) estratégias formalizadas por meio do planejamento estratégico; (d) existência de indicadores de desempenho econômico que auxiliam no planejamento organizacional.

A tendência no controle burocrático é que a estratégia seja formalizada a curtíssimo prazo. No entanto, apenas na empresa **O** há concordância com a referida assertiva. Em outras dez há discordância, ou seja, são formalizados no longo prazo. Outra contradição é com referência ao ambiente, uma vez que as empresas classificadas no bloco atuam em ambiente pouco competitivo, pois têm contexto de atuação local, porém, conforme as respostas, 75% dos respondentes o consideram competitivo. Com relação à formalização, 65% consideram os controles existentes como formais.

Já as empresas com **Controle Por Resultados**, apresentadas no **bloco 4**, somam 12 (9 indústrias, 1 comércio e 2 prestadoras de serviços). Nas que desempenham atividade industrial, em apenas 4 os respondentes concordam parcialmente que existe descentralização (**B**, **N**, **AG** e **AJ**), sendo que no questionamento acerca da centralização, em 8 das 9 empresas há concordância de que esta seja parcial ou total. Outra característica desse tipo de controle é a utilização da informação gerencial, todavia, em nenhuma empresa há concordância com a sua utilização. Em seis (**B**, **U**, **V**, **AE**, **AG**, **AJ**) há concordância parcial e nas empresas **U**, **V**, **AG** e **AJ** a resposta é idêntica quanto à utilização da informação contábil, ou seja, são utilizadas ambas as informações na tomada de decisão, característica desse tipo de controle. Outras características que se destacam no bloco supracitado:

- As metas são alcançadas com mais facilidade quando ha participação dos gerentes na elaboração do processo orçamentário;
- O controle de gestão e a estratégia estão interligados;
- Exigem-se funcionários especialistas para a realização de funções específicas;
- O controle de gestão oferece a informação para a tomada de decisão;
- O sistema de informação é ágil e preciso e interage entre todas as áreas da empresa;
- Os resultados alcançados são comparados com os objetivos previamente determinados;
- Realizam-se correções quando ocorrem desvios do planejado;
- Há delegação de funções, o que configura os centros de responsabilidades;

- O ambiente é competitivo.

Em todas as empresas do bloco observa-se concordância, total ou parcial, com a formalização de procedimentos e normas.

As empresas **N** e **X** destacam-se por ser controladas pelo fundador ou proprietário, característica marcante do controle familiar.

Tendo a cultura voltada para resultados, em 92% das empresas da amostra classificadas no bloco há concordância que os colaboradores recebem premiações ou bonificações quando as metas são atingidas. Além disso, em 75% há concordância de que o comportamento dos responsáveis é avaliado em função dos resultados obtidos; o mesmo percentual de respondentes considera que existem mecanismos formalizados de avaliação de desempenho dos gestores.

Conclui-se, por meio da análise, que nas empresas classificadas nos blocos 1, 2, 3 e 4 são encontradas características em seus controles que estão de acordo com a tipologia proposta por Gomes e Salas (2001). O quadro 3, a seguir, resume essas concordâncias.

Tipo de Controle	Características da Literatura encontradas nas Empresas da Amostra
Controle Familiar	Centralização de decisões Controle exercido pelo fundador ou proprietário Utilização da informação contábil para a tomada de decisão
Controle <i>Ad-hoc</i>	Utilização da informação contábil para a tomada de decisão Estratégia de longo prazo
Controle Burocrático	Delegação de funções Centralização de decisões Procedimentos e normas formais de controle Funções realizada por pessoas de confiança
Controle por Resultados	Delegação de funções, o que configura os centros de responsabilidade. Ambiente competitivo Grande formalização Cultura voltada para resultados

Quadro 3: Características da literatura encontradas nas empresas da amostra

Por outro lado, algumas características distintas foram encontradas pela pesquisa. Em duas empresas cujo tipo de controle é por resultados, este é exercido pelos fundadores ou proprietários; em empresa cujo controle é *ad-hoc*, a estratégia é formalizada em curto prazo; em empresa com controle burocrático, o ambiente em que

está inserida é considerado competitivo, ou ainda, em empresa cujo controle é familiar, os procedimentos e normas de controles são considerados formais.

O quadro 4 resume as principais diferenças encontradas nas empresas da amostra em relação à proposta de Gomes e Salas (2001), em cada controle da Tipologia do Controle Organizacional:

Tipo de Controle	Características da Literatura (Gomes e Salas, 2001)	Características das Empresas Pesquisadas
Controle Familiar	Limitada Formalização	Normas e Controles Formais
	Decisões rápidas baseada no dia-a-dia e na figura do líder	Utilização de Informações Contábeis para a Tomada de Decisão
	Estrutura Organizacional Centralizada	Delegação de Funções
	Cargos Ocupados por Pessoas de Confiança	Funcionários Especialistas
	Estratégia Formalizada a Curto Prazo	Estratégia Formalizada a Longo Prazo
Controle <i>Ad-hoc</i>	Elevada Descentralização	Estrutura Centralizada
	Estratégia a Longo Prazo	Estratégia a Curto e Longo Prazo
Controle Burocrático	Estratégia de Curtíssimo Prazo	Estratégia de Longo Prazo
	Contexto Social pouco dinâmico, pouco hostil, não muito complexo	Ambiente Competitivo
Controle por Resultados	Grande dimensão, voltadas a resultados	Administradas pelo Fundador ou Proprietário

Quadro 4: Diferenças entre tipologia de controle conforme literatura e nas empresas pesquisadas

Há que se ter reserva com os resultados encontrados devido ao tamanho da amostra (10% da população), que pode ser considerado como uma restrição; a população escolhida, formada por organizações de destaque (grandes e líderes) em seu segmento, o que restringe a presença de empresas de menor porte, como é o caso de empresas classificadas como tendo controle familiar e controle *Ad Hoc*. Essa característica é decorrente do cadastro da revista utilizada, formado por empresas de melhor desempenho e maior porte. Outro aspecto já previsto por Gomes e Salas (2001) é a existência de certo hibridismo em relação às categorias da tipologia, o que pode inclusive ser decorrente de períodos de transição.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao serem analisadas as principais características do controle de gestão de empresas da Região Sul do Brasil, segundo a tipologia de controle organizacional, verifica-se que é elevada a participação do fundador ou proprietário no processo de gestão e controle, tanto nas de grande quanto nas de médio porte. Também, é possível perceber que na maioria das empresas considera-se que as decisões e os controles existentes são centralizados.

Na maior parte das empresas há controles internos formais, mesmo nas empresas com controle familiar ou *ad-hoc*, em que a liderança é exercida pelo proprietário ou fundador e os cargos de chefia são ocupados por pessoas de confiança, baseados na amizade, parentesco, etc. Em contrapartida, a grande maioria dos respondentes, mesmo com esse perfil, revela que exigem funcionários especialistas para a realização de funções específicas.

Sobre os sistemas de informações fundamentais ao apoio do modelo, e do processo de decisão e gestão, nota-se que na maioria das empresas de grande porte há um sistema integrado com suas diversas áreas. Já nas de médio porte este percentual é reduzido. Especificamente sobre informações contábeis, elas são utilizadas para auxiliar e orientar o processo decisório na maioria das empresas da amostra.

Igualmente, percebe-se, na maioria das empresas analisadas, que os funcionários conhecem as estratégias planejadas nas organizações e que o comportamento dos responsáveis é avaliado em função dos resultados obtidos. E, com relação à política dos resultados, percebe-se que os colaboradores recebem premiações ou bonificações quando as metas são atingidas. O ambiente em que as empresas estão inseridas é considerado competitivo, independente do ramo de atividade da empresa, o que faz com que os gestores monitorem o ambiente e os impactos que esse pode causar.

Quanto ao processo de gestão, na maioria das empresas as estratégias são formalizadas por meio do planejamento estratégico, direcionado para o

desenvolvimento e para o crescimento da organização, no longo prazo, sendo uma das etapas a preocupação com a definição, comunicação e revisão dos objetivos. Posteriormente, são realizadas análises, a fim de verificar falhas ou desvios em relação ao planejado e ações para corrigi-las, quando necessário.

No decorrer do estudo procurou-se evidenciar as distinções nas organizações e em seus controles com o objetivo de esclarecer o controle de gestão não apenas como um simples sistema de controle financeiro e sim com fatores que o caracterizam, conforme a tipologia do controle organizacional.

Embora as características de cada tipologia sejam específicas, algumas se fizeram presentes na maioria das empresas, sejam elas com controle familiar, *ad-hoc*, burocrática ou por resultados. Por exemplo:

- Utilização de informações contábeis no processo decisório;
- Uso de procedimentos e normas formais;
- Centralização de decisões; e
- Estratégia formalizada no longo prazo.

Com isso, percebem-se nas empresas da amostra que as características se apresentam inúmeras vezes, de forma híbrida, possuindo, por conseguinte, características semelhantes oriundas de diferentes classificações. Isso comprova o que é previsto na tipologia do controle de gestão proposta por Gomes e Salas (2001), de que as empresas possuem características ora de um controle, ora de outro.

O conhecimento dos diversos tipos de controle pode auxiliar as organizações a alcançarem resultados mais satisfatórios, avaliando seus processos e planejamento. Assim, suas estruturas organizacionais são repensadas, adequando-se as formas de controle com vistas a obter melhores resultados, em consonância com sua estratégia e com o ambiente em que estão inseridas. Ao ajustarem sua estrutura organizacional e os respectivos controles de forma a melhor explorar o contexto em que estão atuando, tendem a obter melhores resultados.

Como futura investigação, sugere-se uma análise em maior profundidade das aparentes contradições dos achados desta pesquisa. Por exemplo, há empresas cujos respondentes afirmam ter controles formais e controles informais, e empresas em que

as informações sugerem diferentes posturas em relação à centralização. Também esse trabalho pode ser replicado em outras regiões do país e em outros países como do MERCOSUL, permitindo maior conhecimento das suas realidades, com vistas a reforçar a integração regional. Outra questão que pode ser aprofundada é verificar, por meio de estudos de caso, possíveis diferenças de comportamento de controle em vista do porte da empresa.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R.N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Havard Bussiness School. Boston.
- ANTHONY, R.N; GOVINDARAJAN, V. (2002). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- ASSAF NETO, A. (2003). *Finanças Corporativas e Valor*. São Paulo: Atlas.
- ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark, (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- CERTO, S.C; PETER, J. P; MARCONDES, R.C; CESAR, A.M.R. (2005). *Administração Estratégica - planejamento e implantação da estratégia*. (2 ed.). São Paulo: Pearson.
- DIEHL, Carlos Alberto. QUEIROZ, Antonio Diomário de. (2000). Controle de Gestão e o Ciclo de Inovação: Aspectos Dinâmicos de Custeio. In: VII Congresso Brasileiro de Custos. *Anais*, Agosto.
- FAYOL, H. (1949). *General and industrial management*. Pitman, London.
- GAZZONI, E.I. (2003). *Fluxo de Caixa*. Ferramenta de controle financeiro para a pequena empresa. Florianópolis: UFSC. Programa de pós-graduação em Engenharia de Produção. (*Dissertação de Mestrado*).
- GIL, Antonio Carlos. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas.
- GOETZ, B.E. (1949). *Management Planning and control*. McGraw-Hill, New Work.
- GOMES, Josir Simeone. MANDIM, João. (2005). Descentralização em Unidades de Negócios: Um Estudo de Caso no Setor de Confecção. *Revista Universo Contábil Blumenau* – Vol. 1, nº. 2, p. 58-71, mai/ago.

GOMES, Josir Simeone. SALAS, Joan M. Amat. (2001). *Controle de gestão: Uma abordagem contextual e organizacional*. (3 ed.). São Paulo: Atlas.

HAGE, Jerald. (1980). *Theories of Organizations*. New York: John Wiley and Sons, Inc.

IMONIANA, Joshua Onome; NOHARA, Jouliana Jordan. (2004). Cognição da estrutura de Controle Interno: uma pesquisa exploratória. In: *Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ENANPAD*, 28, Curitiba.

MINTZBERG, Henry. (2003). *Criando organizações eficazes: estrutura em cinco configurações*. (2 ed.). São Paulo, Atlas.

REVISTA AMANHÃ, GESTÃO, ECONOMIA E NEGÓCIOS. (2006). Grandes Líderes – 500 Maiores do Sul. (223 ed.) Agosto.

ROWLAND, F. H. (1947). *Business planing and control*. New York: Harper.

SALAS, Joan M. Amat; GOMES, Josir Simeone. (1995). Controle de gestão – uma perspectiva global. In: IV Congresso Internacional de Custos, *Anais*, ABC: Campinas, junho.

SCHLESINGER, Leonard A.; KLEIN, Janice A. (1987). The first-line supervisor: past, present and future. In: LORSCH, Jay W. (org) *Handbook of Organizational Behavior*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.

SILVA, Rosimeri Carvalho da. (2002). Controle Organizacional, Cultura e Liderança: Evolução, Transformações e Perspectivas. ENCONTRO DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 2. Recife. *Anais*. Recife: Observatório da Realidade Organizacional: PROPAD/UFPE.

Data de Submissão: 19/08/2010

Data de Aceite: 21/12/2010