

**Universidade Presbiteriana Mackenzie**  
**Centro de Ciências Sociais e Aplicadas**  
**Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

**Controles gerenciais num ambiente de incertezas  
estratégicas: estudo de caso no setor de autopeças**

**Wellington Prattes da Silva**

**São Paulo**  
**2016**

**Wellington Prattes da Silva**

**Controles gerenciais num ambiente de incertezas estratégicas:  
estudo de caso no setor de autopeças**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.**

**Orientador: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari**

**São Paulo**

**2016**

S486c Silva, Wellington Prattes da  
Controles gerenciais num ambiente de incertezas  
estratégicas: estudo de caso no setor de autopeças /  
Wellington Prattes da Silva - 2016.  
65 f. : il. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial)  
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2016.  
Orientação: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Bibliografia: f. 60-62

1. Sistemas de controle gerencial. 2. SCG. 3. Incertezas  
estratégicas. 4. Planejamento e estratégia I. Título.

CDD 658.15

**Wellington Prattes da Silva**

**Controles gerenciais num ambiente de incertezas estratégicas:  
estudo de caso no setor de autopeças**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.**

**Orientador: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari**

**Aprovado em: \_\_\_\_\_**

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari - Orientador  
Universidade Presbiteriana Mackenzie**

---

**Prof. Dr. Ronaldo Gomes Dutra de Lima - Examinador Interno  
Universidade Presbiteriana Mackenzie**

---

**Prof. Dr. Paulo Sergio Lima Pereira Afonso – Examinador Externo  
Universidade do Minho**

À minha mãe, essa mulher guerreira e exemplo de vida, com seu grande amor e sua simplicidade, me educou e me ensinou à andar sozinho... por isso cheguei até aqui...  
Te amo.

## **AGRADECIMENTOS**

À Deus, supremo criador, que nunca me desampara e sempre orienta meus passos. Nos momentos em que me senti mais fraco, me amparou com suas fortes mãos. Me mostrou que a Sua fidelidade dura para sempre. Sim, ao único Deus seja dada a Honra, a Glória e o Louvor, por intermédio de Jesus Cristo, para todo o sempre. Amém!

Ao meu orientador, Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari, pelos ensinamentos, pelo apoio, pela paciência, incentivo, motivação e dedicação nas orientações. É um brilhante mestre.

À amiga Carolina Righetti pela imensa contribuição na pesquisa e atenção dedicada. Não tenho palavras para agradecê-la.

Ao amigo Rodrigo Segateli por suas contribuições em todo o período do mestrado.

À Denise Santos, pelo amor e carinho, e pelo incessante apoio para que o meu sonho fosse realizado.

À Fernanda Prattes pela colaboração intensa.

À Taís Evelin da secretaria do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Mackenzie, por toda ajuda e presteza.

A todos que contribuíram de alguma forma para a conclusão dessa fase em minha vida, o meu muito obrigado.

*“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor,  
mas lutei para que o melhor fosse feito. Não  
sou o que deveria ser, mas Graças a Deus,  
não sou o que era antes”.*

*(Martin Luther King)*

## RESUMO

Num cenário de competitividade em nível crescente, as empresas têm utilizado as ferramentas dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) para auxiliarem a gestão dos negócios e tomadas de decisões. Em uma compreensão mais ampla, Malmi e Brown (2008) consideram o SCG como um pacote e, em seu modelo, com cinco formas de abordagens de controle: administrativo, cibernético, remuneração e recompensas, planejamento e cultural. Na literatura nacional, poucos estudos têm utilizado essa abordagem. Os controles gerenciais têm maior ou menor relevância dependendo das condições ambientais da empresa, como as incertezas estratégicas, que são eventos externos não previstos que podem inviabilizar as estratégias da organização. O objetivo do presente trabalho é entender como os gestores de uma Indústria do setor de Autopeças nacional, segmento econômico caracterizado por alto grau de incertezas, utilizam controles gerenciais para garantir o desempenho organizacional. Para tanto, realizou-se um estudo de caso, de caráter explanatório, que permitiu, além de novas contribuições, coletar informações, observações e entrevistas, que foram analisadas e comparadas. Observou-se grande ênfase dos Controles de Planejamento, a despeito do alto grau de incertezas estratégicas, sugerindo que os dois construtos não são antagônicos. Os Controles Cibernéticos estão muito relacionados aos Controles de Planejamento, e que os Controles Orçamentários auxiliam os gestores a gerenciar de forma mais eficaz o comportamento dos custos, gerando uma grande interação entre a área de controladoria e a área de produção. No tocante ao Controle de Remuneração e Recompensa, os resultados sugerem baixa influencia no comportamento disfuncional dos gestores e equipes, por não ser tão representativo e por ter um componente qualitativo no processo de avaliação. Concluiu-se que o modelo de Malmi e Brown (2008) é adequado para estudar o funcionamento dos controles gerenciais em uma empresa, e que, no caso estudado, há uma grande aderência entre os componentes do pacote. Restou comprovado que todos os benefícios dos controles gerenciais são latentes, mesmo em um ambiente caracterizado por alto grau de incertezas estratégicas.

**Palavras-chave:** Sistemas de Controle Gerencial; SCG; Incertezas Estratégicas; Planejamento e estratégia.



## ABSTRACT

In a scenario of increasing level of competitiveness, companies have used tools from the Management Control Systems (MCS) to assist business management and decision making. In a broader understanding, Malmi and Brown (2008) consider the MCS as a package, and its model contains five forms of control approaches: administrative, cybernetic, wages and rewards, planning, and cultural. In the national literature, few studies have used this approach. Management controls are more or less relevant, depending on the environmental conditions of the company, such as strategic uncertainties, which are external events that cannot be foreseen and may hinder the organization's strategies. The objective of the present study is to understand how industry managers from the national auto parts sector - economic segment characterized by a high degree of uncertainty - use management controls to ensure organizational performance. For this purpose, we performed an explanatory case study analysis, which allowed, in addition to new insights, to collect information, observations and interviews that were tested and compared. We observed a great emphasis in planning controls, despite the high degree of strategic uncertainties, suggesting that the two constructs may not be antagonistic. The cybernetic controls were highly associated with planning controls, and the budgetary control helped managers to conduct costs behavior more effectively, generating a great interaction between the control and production areas. Regarding the wages and rewards control, results suggest it had a small influence on the dysfunctional behavior of managers and teams, because it was not very representative and had a qualitative component in the evaluation process. We conclude that the model of Malmi and Brown (2008) may be suitable for studying the management controls functioning in a company, and that in the case studied, there was a strong cohesion between package components. We demonstrated that all the benefits from management controls were latent even in an environment characterized by a high degree of strategic uncertainty.

**Key-words:** Management control system; MCS; Strategic Uncertainty; Planning and strategy.

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS</b> .....	11
<b>LISTA DE QUADROS</b> .....	12
<b>LISTA DE ILUSTRAÇÕES</b> .....	13
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	14
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	18
2.1 Incertezas Estratégicas .....	18
2.2 Sistema de Controle Gerencial (SCG) .....	18
2.2.1 Controles de Planejamento .....	21
2.2.2 Controles Cibernéticos .....	22
2.2.3 Controles de Remuneração e Recompensa .....	23
2.2.4 Controles Administrativos .....	23
2.2.5 Controles Culturais .....	24
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	25
3.1 Tipo de Estudo .....	25
3.2 Protocolo de estudo de Caso .....	25
3.3 A Empresa .....	27
3.4 Procedimento de coleta de dados .....	28
3.5 Procedimento para tratamento e análise dos dados .....	31
3.6 Cronologia da pesquisa .....	32
<b>4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	33
4.1 Incertezas Estratégicas .....	33
4.2 Controles de Planejamento .....	36
4.2.1 Planejamento de Longo Prazo .....	37
4.3 Controles Cibernéticos .....	39
4.3.1 Controle Orçamentário .....	39
4.3.2 Controle de Fluxo de Caixa .....	44
4.3.3 Gestão à Vista ou Gestão Visual e Monitoramento pelos Pares .....	46
4.4 Controles de Remuneração e Recompensa .....	48
4.4.1 Avaliação de Desempenho .....	48
4.4.2 Remuneração .....	50
4.5 Controles Administrativos .....	52
4.6 Efeitos do Uso dos Controles Gerenciais .....	54

<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>60</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>63</b>

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANFAVEA: Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores

B2B: *Business to Business*

BSC: *Balanced Scorecard*

CG: Contabilidade Gerencial

EBITDA: *Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization*

EVA: *Economic Value Added*

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

LRP: *Long Range Plan*

OBZ: Orçamento Base Zero

PLR: Participação nos Lucros e Resultados

PPR: Programa de Participação nos Resultados

SCG: Sistemas de Controle Gerencial

SEBRAE: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SG&A: *Sales, General & Administrative*

SOX: *Sarbanes-Oxley Act*

TQM: *Total Quality Management*

YOY: *Year Over Year*

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Explicação sintética do Pacote do Sistema de Controle Gerencial .....	20
Quadro 2: Procedimentos para a Pesquisa de Campo .....	26
Quadro 3: Relação de Entrevistados.....	30
Quadro 4: Tempo empregado na fase de entrevistas .....	30

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Estrutura da Dissertação.....	16
Figura 2: Pacote de Sistema de Controle Gerencial .....	19
Figura 3: Instrumentos de Coleta de Dados e Evidências.....	28
Figura 4: Cronologia da pesquisa.....	32

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos o mercado empresarial tem apresentado grande modificação em função da globalização e da competitividade em nível crescente. A sobrevivência passou a liderar os objetivos das empresas, exigindo a melhor capacitação dos profissionais e a utilização de ferramentas para auxiliarem a gestão dos negócios e tomadas de decisões.

O desempenho organizacional passou a ser a grande preocupação entre os profissionais que atuam diretamente no mercado e que acompanham de perto a competitividade do mercado e as oscilações econômicas. Essa preocupação estendeu-se aos acadêmicos, evidenciando-se através de estudos de Estratégia. A ideia principal de uma das correntes é que a diferença de desempenho reside nos recursos e capacidades possuídas pela organização como inovação, aprendizagem organizacional, orientação para mercado, dentre outras. Estudos em Contabilidade Gerencial tem investigado diferentes aspectos dessa corrente teórica e seus relacionamentos com desempenho (OYADOMARI, FREZATTI, CARDOSO, MENDONÇA NETO E BIDO, 2011; FREZATTI, BIDO, CRUZ E MACHADO, 2014).

A indústria de Autopeças exerce um papel de ator principal na contribuição para a geração de riqueza nacional. No atual cenário político-econômico, muitos são os desafios para os gestores da indústria e a busca de melhores práticas gerenciais para geração de eficiência e produtividade.

Qualquer decisão ou atitude do administrador deve ser tomada após ter em mãos dados que reflitam o cotidiano da empresa e que mostrem a real situação da mesma. Com isso, as empresas buscam ferramentas de controle gerencial que visam facilitar uma análise da empresa. Muitas organizações têm implantado processos e técnicas de gestão que dão suporte a execução de suas estratégias. O Sistema de Controle Gerencial (SCG) tem evoluído muito ao longo dos últimos 20 anos partindo, de uma visão de um assunto meramente técnico e padronizado, para uma visão estratégica como instrumento fundamental para gestão dos negócios.

Os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) podem ser considerados como um pacote (MALMI;BROWN, 2008) em uma compreensão mais ampla, para facilitar o desenvolvimento de uma teoria mais adequada sobre como configurar um conjunto de controles para suportar objetivos organizacionais, atividades de controle e

direcionar o desempenho organizacional. Na proposta de Malmi e Brown (2008) a visão do SCG como um pacote adota cinco formas de abordagens de controle: administrativo, cibernético, remuneração e recompensas, planejamento e cultural.

A abordagem de estudar os controles gerenciais como um pacote direciona a atenção para configurações do SCG, pois enquanto as variáveis forem estudadas isoladamente, o conhecimento sobre as configurações de SCG, empiricamente manifestado, permanecerá modesto (MALMI; BROWN, 2008).

Na literatura nacional, poucos estudos têm utilizado essa abordagem, com exceção dos exemplos dos estudos de Alves (2010), Isidoro (2012), etc. Embora muitas empresas adotem os SCG (OYADOMARI, 2008), ainda é incipiente o conhecimento sobre como “atuam em conjunto e sobre quais são os aspectos relevantes dessa interação” (ALVES, 2010).

A abordagem da Teoria da Contingência (CHIAVENATO, 2004) assume que os controles gerenciais têm maior ou menor relevância dependendo das condições ambientais da empresa, como incertezas estratégicas, complexidade do sistema de produção, dentre outras (AGUIAR; FREZATTI, 2007). Sendo assim, faz sentido incluir o construto Incertezas Estratégicas que pode influenciar o funcionamento desse pacote de controles gerenciais, uma vez que uma das características do ambiente de negócios brasileiro são as incertezas estratégicas (CORRÊA; SLACK, 1994), conceituadas como eventos externos não previstos que podem modificar as estratégias vigentes (SIMONS, 2000).

Um dos segmentos econômicos no Brasil que é caracterizado por alto grau de incertezas é a indústria de Autopeças, conforme boletim de Inteligência do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2015), com matéria e com referência da Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores (Anfavea).

O objetivo do presente trabalho é entender como os gestores, em um ambiente com eventos externos não previstos que podem inviabilizar as estratégias atuais, utilizam controles gerenciais e técnicas operacionais para garantir o desempenho de uma empresa do setor de Autopeças da Indústria Nacional.

Considerando essa argumentação, a presente dissertação teve como questão de pesquisa: **Como funcionam os Controles Gerenciais em uma empresa do setor de Autopeças com alto grau de Incertezas Estratégicas?**

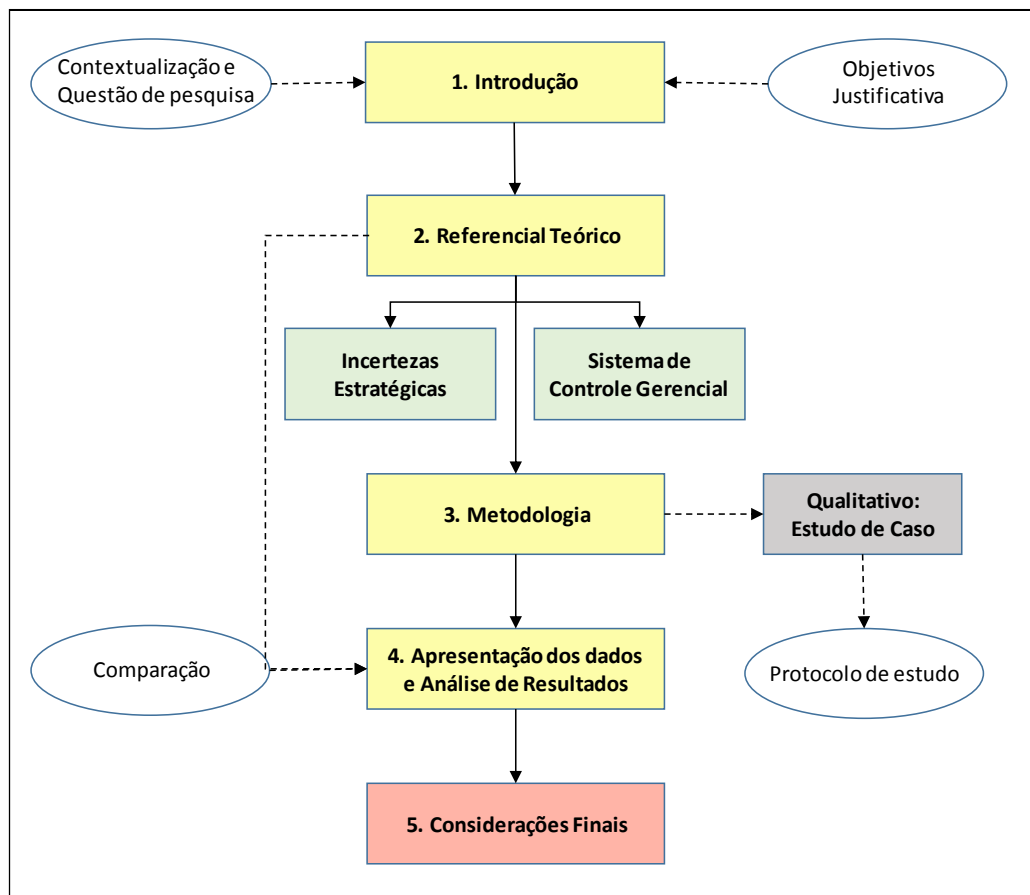


Esta questão de pesquisa faz parte de um projeto de pesquisa amplo, liderado pelo professor orientador Prof. Dr. Jose Carlos Tiomatsu Oyadomari, com incentivo do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, sendo um estudo qualitativo desenvolvido pelo pesquisador, que faz parte de uma equipe de vários pesquisadores.

A principal justificativa em desenvolver esse tema tem fulcro na criação de estudo empírico sobre temas relacionados as incertezas estratégicas e tipos de controle (cibernéticos, planejamento, culturais, administrativos e remuneração) que pode gerar contribuições para literatura nacional e também internacional, pois esses construtos ainda não foram estudados de forma conjunta. Ao mesmo tempo, o tema é de interesse para os práticos que podem entender o papel dos controles gerenciais na melhoria de processos e desenvolver modificações em seu sistema de controle gerencial para melhorar essa capacidade.

A estruturação do presente trabalho acadêmico está dividida em cinco capítulos. A figura 1 apresenta a estrutura do trabalho:

Figura 1: Estrutura da Dissertação



Fonte: Adaptado de Isidoro (2012)

O primeiro capítulo apresentado descreve a contextualização do trabalho com o cenário relativo ao assunto e o contexto da questão de pesquisa que direciona a dissertação, os objetivos a serem alcançados para esclarecimento da questão, bem como a justificativa para o estudo, apontando contribuições de ordem prática e teórica.

O segundo capítulo contempla o referencial teórico que permite verificar o estado do problema de pesquisa, sob o aspecto teórico e de outros estudos e pesquisas já realizados, buscando conceitos e atualidades no que concerne ao Sistema de Controle Gerencial, utilizando o modelo da Teoria de Malmi e Brown (2008), e o conceito de Incertezas Estratégicas.

O Terceiro Capítulo discorre sobre a metodologia que orienta o pesquisador e detém a explicação de todos os procedimentos que se supõem necessários para a execução da pesquisa.

O Quarto Capítulo demonstra os dados obtidos com a pesquisa e a análise dos resultados.

O Quinto Capítulo contempla as considerações finais que a pesquisa trouxe ao meio acadêmico e profissional, bem como as recomendações para pesquisas futuras.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Esse capítulo tem como objetivo apresentar os principais fundamentos que balizam esta pesquisa, começando por conceituar Incertezas estratégicas e Sistema de Controle Gerencial (SCG).

### **2.1 Incertezas Estratégicas**

Na visão de Simons (2000) incertezas estratégicas são os eventos externos não previstos e que podem invalidar as estratégias atuais. Já Merchant e Van der Stede (2007) chamam de incerteza ambiental um amplo conjunto de fatores que, individualmente ou coletivamente, torna difícil ou impossível de prever o comportamento futuro de uma variável. Quanto ao ambiente, incerteza pode incluir mudanças na situação política e econômica, ações de competidores, clientes, fornecedores, incluindo trabalhadores e órgãos reguladores, e a incerteza é maior quando as mudanças tecnológicas são maiores (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Na literatura de operações, Corrêa e Slack (1994) já apontavam para o maior ambiente de incerteza vivido por empresas brasileiras quando comparada com empresas inglesas. Em um estudo com empresas do ramo automotivo e autopeças, eles identificaram as principais incertezas em relação à suprimimento de materiais, *mix* da demanda, quebra de máquinas, absenteísmo da mão de obra, introdução de novos produtos.

Já Widener (2007) com base nos dados coletados dividiu as Incertezas em tecnológicas, competitivas e operacionais, sendo que no modelo final apresentado as incertezas tecnológicas não foram utilizadas em função da baixa carga.

### **2.2 Sistema de Controle Gerencial (SCG)**

O Sistema de Controle Gerencial integra de forma lógica técnicas, dispositivos e sistemas que reúnem informações e tem como objetivo auxiliar os gestores na tomada de decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho organizacional, além disso, assegurar que os

comportamentos e decisões de seus funcionários estejam consistentes com os objetivos e estratégias da organização (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Da definição do SCG, na citação de Isidoro (2012), as principais finalidades de utilização são:

- a) comunicar os objetivos da organização de forma clara;
- b) garantir que os membros da equipe (gestores e empregados) entendam as ações exigidas deles para alcançar os objetivos da organização;
- c) comunicar os resultados obtidos para toda organização; e
- d) assegurar que os gestores possam se adaptar às mudanças no ambiente.

Isidoro (2012) reforça que todo sistema de controle deve apresentar ao menos quatro componentes, sendo:

- 1) dispositivo detector;
- 2) elemento avaliador;
- 3) componente executante; e
- 4) rede de comunicação.

Entender os SCG como um pacote pode auxiliar o desenvolvimento de uma melhor teoria de como o desenho do controle trabalha os objetivos da organização, o controle das atividades e cumpre o desempenho organizacional (MALMI; BROWN, 2008).

Malmi e Brown (2008) apresentam uma tipologia para a abordagem dos SCG como um pacote, a fim de contribuir com estudos empíricos sobre esse fenômeno. Essa tipologia foi desenvolvida pela análise e síntese de muitas pesquisas sobre SCG, contendo cinco tipos de controle: culturais, planejamento, cibernético, remuneração e recompensa e administrativo. A tipologia pode ser apreciada na figura 2.

Figura 2: Pacote de Sistema de Controle Gerencial

Controles Culturais						
Grupos		Símbolos			Valores	
<b>Planejamento</b>		<b>Controles Cibernéticos</b>				<b>Remuneração e Recompensa</b>
Planejamento Estratégico	Planejamento Operacional	Orçamento	Sistema de Mensuração Financeira	Sistema de Mensuração não-financeira	Sistema de Mensuração Híbrida	
Controles Administrativos						
Estrutura de Governança		Estrutura Organizacional			Políticas e Procedimentos	

Fonte: Malmi e Brown (2008)

A tipologia representada por Malmi e Brown (2008) na Figura 2, mostra os controles culturais no topo por ainda assumirem controles sutis, de poucas mudanças. No meio, o planejamento, os controles cibernéticos e a remuneração e recompensas, os quais são fortemente utilizados pelas organizações atuais. E por fim, a base constituída pelos controles administrativos que criam a estrutura para o controle exercido pelo planejamento, controles cibernéticos e remuneração e recompensa. Malmi e Brown (2008) apontam os elementos, a conceituação e os componentes desse pacote no Quadro 1.

Quadro 1: Explicação sintética do Pacote do Sistema de Controle Gerencial

Elementos	Conceituação	Componentes
<b>Administrativo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Organização de indivíduos (projeto de organização e estrutura);</li> <li>- Monitoramento do comportamento e dos responsáveis pelo monitoramento (governança);</li> <li>- Especificação dos comportamentos/ tarefas que devem ser executadas ou não realizadas (políticas e procedimentos).</li> </ul>	Desenho e estrutura organizacional, estrutura de governança dentro da empresa, políticas e procedimentos.
<b>Cibernético</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Medidas que permitem quantificação de um fenômeno subjacente, atividade ou sistema;</li> <li>- Padrões de desempenho ou metas a serem cumpridas;</li> <li>- Processo de <i>feedback</i> que permite a comparação dos resultados das atividades com o padrão estabelecido;</li> <li>- Realimentação do sistema;</li> <li>- Capacidade de modificar o comportamento do sistema ou atividades subjacentes.</li> </ul>	Orçamentos, Medidas financeiras, Medidas não financeiras, Medidas híbridas (contêm tanto medidas financeiras e não financeiras, como o <i>Balanced Scorecard</i> ).
<b>Remuneração e Recompensa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Motivar e aumentar o desempenho dos indivíduos e grupos com recompensas, controlando a direção, duração e intensidade do esforço.</li> </ul>	Estipular recompensas e ou compensação para a realização de metas.
<b>Planejamento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Objetivos das áreas funcionais da organização, orientando esforço e comportamento;</li> <li>- Padrões a serem alcançados em relação às metas;</li> <li>- Objetivos alinhados em todas as áreas funcionais da organização.</li> </ul>	Planejamento de metas e ações para o curto prazo, com foco tático. Planejamento de alcance de metas e ações de médio e longo prazo, com foco estratégico.
<b>Cultural</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Valores, crenças e normas sociais que influenciam o comportamento dos funcionários.</li> </ul>	Controles baseados em valor, controles dos grupos, símbolos.

Fonte: Adaptado de Malmi e Brown (2008)

Para fins desse estudo foram abordados os componentes do Modelo Malmi e Brown (2008), com exceção dos controles culturais.

### 2.2.1 Controles de Planejamento

O sistema de controle gerencial de uma organização também compreende o planejamento devido que parte do processo de controle é a comparação de resultados reais com os planos (ANTHONY; GOVINDARAJAN; 2008). Segundo Isidoro (2012) o planejamento ocorre sempre antes do acontecimento, evidenciando uma forma *ex ante* de controle, ou seja, o planejamento é baseado em prognóstico e em suposição, sendo fundamentalmente subjetivo e estimativo. Funcionando como mecanismo de Controle, no modelo de Malmi e Brown (2008), primeiramente a organização formula suas metas, depois direciona os esforços para cumprimento desta meta, esclarecendo o nível de comportamento e esforço necessário para os membros da organização, a fim de atingirem essas metas.

O planejamento é fundamental para que a organização consiga acompanhar os resultados obtidos, utilizando o controle comparativo dos resultados reais com os planejados.

Conceitualmente, segundo Malmi e Brown (2008), o planejamento é subdividido em duas abordagens com base no horizonte de tempo utilizado no plano. São eles:

a) Planejamento Estratégico, as metas estabelecidas são para médio e longo prazo, com período superior a 12 meses. Está relacionado positivamente com o desempenho da empresa, muito embora a efetividade dessa técnica diminua à medida que a incerteza ambiental aumenta. Geralmente é projetado pela alta direção da organização, e se destina a cumprir os objetivos mais amplos e complexos, ou seja, por isso envolve mais tempo para ser efetivado.

b) Planejamento Operacional, que tem foco no curto prazo, geralmente num futuro imediato, de período inferior a um ano. Apresenta um detalhamento de como os objetivos mais amplos do planejamento estratégico deverão ser realizados nas atividades diárias, envolvendo assim menos tempo.

Malmi e Brown (2008) defendem que o planejamento não requer muito enfoque financeiro e sim gerenciamento de estratégias na direção do que as pessoas fazem, tal como uma lista de tarefas para guiar o que os funcionários devem fazer ou se comportar.

### 2.2.2 Controles Cibernéticos

Os controles cibernéticos têm como característica fundamental a comparação dos resultados realizados com os resultados planejados. Estão relacionados a controles que possuem medição de desempenho, comparação com padrões, indicação de eventuais variações e geração de uma decisão de correção com base nessa variação apontada, frequentemente oriundos do orçamento ou do Sistema de metas da empresa (MALMI; BROWN, 2008).

Na tipologia de Malmi e Brown (2008) são divididos em orçamentos, mensuração financeira, mensuração não financeira e mensuração híbrida.

1) Orçamento: é uma ferramenta que suporta os gestores para realização do planejamento e controle, possibilitando a previsão de gastos futuros e alinhamento dos resultados esperados. No orçamento define-se de maneira formal os recursos financeiros que serão utilizados na execução das atividades empresarias, pelo tempo determinado no processo. Segundo Isidoro (2012), o orçamento é uma forma *ex ante* para a capacidade de avaliar o planejamento e uma forma *ex post* de avaliar o controle, um vez que é baseado em ações que já aconteceram ou decisões já realizadas.

2) Mensuração Financeira: envolve a análise dos resultados econômicos realizados, geralmente focados em indicadores de lucratividade e rentabilidade e também metas de vendas e ou de *market share*. Normalmente são utilizadas informações oriundas da contabilidade (demonstrativos financeiros). Exemplos de natureza financeira incluem o fluxo de caixa, o cálculo de retorno de investimentos, *Economic Value Added* (EVA), retorno operacional sobre os ativos (ROA); retorno sobre o patrimônio líquido (ROE), entre outros;

3) Mensuração Não-Financeira: são os sistemas de medidas sem demonstração financeira, como indicadores de desempenho mais relacionados à dimensão aprendizagem, processos, clientes. São exemplos o controle de qualidade dos produtos, avaliação de atendimento ao cliente, pontualidade nas entregas, moral dos funcionários, participação de mercado. Malmi e Brown (2008) atribuem como causas da utilização de medidas não financeiras as iniciativas de gestão, como *Total Quality Management* (TQM).

4) Mensuração Híbrida: envolve as medidas financeiras e não financeiras no mesmo sistema. Segundo Alves (2010), o modelo mais difundido de controle híbrido

é o modelo *Balanced Scorecard* (BSC). Na visão de Frezatti, Relvas e Junqueira (2010) o foco do BSC é o de estabelecer uma relação entre a eficácia na gestão e as operações, por meio do alinhamento entre a estratégia de negócio e o desempenho operacional, utilizando uma composição de medidas, metas, objetivos e requisitos que reflitam a estratégia de negócios da organização.

### **2.2.3 Controles de Remuneração e Recompensa**

Na ótica de Alves (2010), os controles de remuneração e recompensa, de natureza financeira e não financeira, buscam alinhar os objetivos de indivíduos e grupos com os objetivos organizacionais. Embora geralmente sejam vinculados a controles cibernéticos, também podem estar vinculados a outros tipos de controle, tais como Planejamento e Administrativo. Dessa maneira, os controles de remuneração e recompensa são os incentivos para a realização dos objetivos definidos no planejamento.

No entendimento de Isidoro (2012), o esforço do empregado na atividade pode impactar no desempenho em três sentidos:

- 1) direção do esforço: foco na tarefa do empregado;
- 2) duração do esforço: quanto tempo o empregado consegue dedicar a tarefa;
- 3) intensidade do esforço: atenção que o empregado se dedica para a tarefa.

### **2.2.4 Controles Administrativos**

De acordo com Malmi e Brown (2008), os controles administrativos estão relacionados ao direcionamento do comportamento dos indivíduos, ao próprio monitoramento e a definição do processo de especificação das tarefas desempenhadas ou não. Os autores consideram 3 subgrupos: estrutura organizacional, estrutura de governança e políticas e procedimentos (MALMI;BROWN, 2008).

1) Estrutura organizacional é uma forma de especificar a função de cada funcionário, o que contribui para o controle mediante a redução da variabilidade de comportamento e, por sua vez, elevando sua previsibilidade (ALVES, 2010).

2) Estrutura de governança refere-se a estrutura e composição do quadro de dirigentes da organização, incluindo suas equipes de projetos e gerenciamento das



unidades. Este controle assegura que os gestores coordenem suas atividades de forma vertical e horizontalmente (MALMI; BROWN, 2008). Segundo Alves (2010) um exemplo de controle relacionado à estrutura de governança é a agenda de reuniões executivas que, ao estabelecerem prazos, direcionam o comportamento dos membros da organização.

3) Políticas e Procedimentos são definidos com uma abordagem burocrática, com o objetivo de especificar os processos e comportamentos desejados em uma organização (MALMI; BROWN, 2008), constituindo-se como referências formais para guiar a atuação de seus membros (ALVES, 2010).

### **2.2.5 Controles Culturais**

Na tipologia de Malmi e Brown (2008), são considerados 3 tipos de controles culturais: controles de valores, controles de símbolos e controles de grupos.

a) Grupos: são valores e crenças por meio de cerimônias de grupo, em que indivíduos são expostos a um processo de socialização que lhes introduz habilidades e valores. Essa socialização pode estar relacionada a grupos profissionais, como médicos e contadores, ou grupos de uma organização, como unidades ou divisões organizacionais (MALMI; BROWN, 2008).

b) Símbolos: podem ser representados pela forma como os espaços físicos são estruturados, a forma como as pessoas se vestem, por exemplo, em algumas indústrias japonesas é comum ver os diretores da área de produção vestindo uniformes.

c) Valores: conforme Isidoro (2012) é o conjunto de definições que os gerentes comunicam e reforçam formalmente aos seus subordinados para fornecer valores básicos, aspirações, caráter, propósitos e a direção da organização, a fim de que estes os adotem.

Embora a cultura como indutor de comportamento pode ser considerada um mecanismo de controle (MALMI; BROWN, 2008) e permeia todo o sistema de controle influenciando comportamentos, uma vez que o sistema de crenças é utilizado para compensar os efeitos comportamentais negativos associados com a incerteza estratégica (Widener, 2007), neste estudo, não foi considerado o efeito dos controles culturais para fins de pesquisa, por assumirem características de controles sutis, de pouca mudança.

### **3 METODOLOGIA**

Considerando os propósitos deste trabalho, definiu-se pelo método de estudo de caso por sua adequação em investigar fenômenos sociais complexos, permitindo ao investigador a visualização de eventos da vida real (YIN, 2005). Afirma Castro (2011) que o tipo de pesquisa sugere os métodos de análise a serem utilizados. Esse capítulo tem como objetivo demonstrar o método para realização da pesquisa.

#### **3.1 Tipo de Estudo**

Inicialmente, foi feito um estudo de revisão da literatura sobre o tema proposto. Esse tipo de estudo contribui na obtenção de informações sobre a situação atual do tema ou problema pesquisado, por meio de publicações existentes, considerando-se opiniões similares e diferentes a respeito do tema de pesquisa (GIL, 2004).

Num segundo momento, dada a complexidade acerca de Incertezas Estratégicas, dos sistemas de controles gerenciais e a intenção do pesquisador em uma análise empírica mais profunda e qualitativa dentro de um contexto real, a estratégia desta pesquisa desenvolveu-se por meio de um estudo de caso em uma Indústria de Autopeças com profissionais gestores de negócios, por terem um maior entendimento sobre as incertezas estratégicas e aspectos relacionados aos controles gerenciais. Martins (2008) confirma que “estudo de caso possibilita a penetração em uma realidade social, não conseguida plenamente por um levantamento amostral e avaliação exclusivamente quantitativa”.

Segundo o entendimento de Isidoro (2012), a pesquisa tem caráter explanatório, uma vez que a aplicação da teoria de Malmi e Brown (2008), acerca do SCG, objetiva entender e explicar o que está acontecendo ou o fenômeno que levou a acontecer, considerando as relações de causa e efeito.

#### **3.2 Protocolo de estudo de Caso**

Segundo Yin (2005), para aumentar a credibilidade da pesquisa, optou-se pela utilização de um protocolo de estudo, essencial para garantir a confiabilidade da pesquisa e orientar o pesquisador na coleta de dados.

No entendimento de Zanelli (2002), a “credibilidade de uma pesquisa consiste na articulação da base conceitual e de adotar critérios rigorosos no uso da metodologia, além de transmitir confiança às pessoas e à organização estudada, de modo que o pesquisador se certifique e garanta que não trará nenhum transtorno na condução do estudo”.

A definição de procedimentos e regras auxilia o pesquisador na coleta de dados e evidências, inclusive considerando quem ou onde as informações poderão ser coletadas. Sendo assim, o protocolo de pesquisa, deve apresentar a abordagem de campo e itens do projeto de pesquisa, incluindo a questão de pesquisa e os objetivos, tornando-se um roteiro para ser seguido pelo pesquisador, para levantar os aspectos questionados na pesquisa (ALVES; 2010).

Quadro 2: Procedimentos para a Pesquisa de Campo

<b>1º Viabilizar Estudo</b>
Estudo revisão literária sobre o tema
Contatar empresa
Obter Autorização
Definir principais questões para pesquisa
Agendar entrevistas
<b>2º Realizar entrevistas com pessoas-chave</b>
Estudar modelo de atuação da empresa
Compreender cronologia do tema na empresa
Gravar áudio das entrevistas
Transcrever entrevistas
Comparar conteúdo entre as entrevistas
Efetuar questionamentos adicionais
<b>3º Analisar</b>
Analisar conteúdo com base no modelo
Analisar interações entre variáveis
Comparar achados empíricos com teoria
Alcançar novos Insights teóricos

Fonte: Adaptado de Alves (2010)

### 3.3 A Empresa

O nome da empresa não será mencionado, respeitando o compromisso de confidencialidade da pesquisa, utilizando o nome fictício Empresa Autobrtools.

Com base nas informações obtidas nas pesquisas e no site da empresa, a organização em estudo é uma empresa do Setor de Autopeças, localizada em São Paulo.

Essa organização iniciou suas operações há mais de 10 anos no país, no mesmo segmento. Suas atividades compreendem o fornecimento à indústria automotiva de peças estampadas para corpo-estrutural, quadros e outras estruturas de chassi, bem como conjuntos soldados complexos para pequenos e grandes carros, crossovers, picapes e utilitários esportivos. A visão é um acumulado de convicções que direcionam sua trajetória, crendo na liderança mundial, de forma consistente, operando em um nível de excelência que oferece o mais alto valor para os *stakeholders*.

Os valores organizacionais declarados são definidos como princípio que guiam a vida da empresa, tendo o papel de atender aos objetivos e necessidade de todos à sua volta. A empresa declara em seus valores, dentre outros aspectos, a preocupação com saúde, segurança, meio ambiente, inovação, responsabilidade social e trabalho em equipe.

Classificada como de grande porte, essa organização na faixa de 500 funcionários no país e está presente em mais de 10 países.

Além da legislação trabalhista bastante rígida em relação aos direitos dos empregados, é bastante forte a presença dos sindicatos de trabalhadores.

Os clientes são as montadoras e a conquista do cliente está vinculada a um processo de oferecer a melhor solução para um determinado lançamento de automóvel, sendo que o desempenho das vendas dos produtos está vinculado ao sucesso das vendas desse veículo.

### 3.4 Procedimento de coleta de dados

A viabilidade do projeto, para Castro (2011), depende vitalmente do tipo de dados utilizados, bem como os métodos utilizados na sua coleta.

Segundo Martins (2008), “em um estudo de caso, análises e reflexões estão presentes durante os vários estágios da pesquisa, particularmente quando do levantamento das informações, dados e evidências, em situações em que resultados parciais sugerem alterações, correções de rumo.”

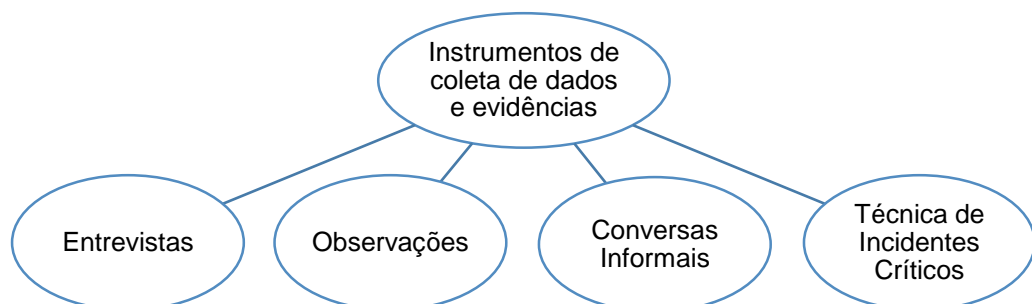
O procedimento de coleta para um estudo de caso deve ser amplamente planejado, pois é uma tarefa complexa e, por vezes, não é de fácil realização. Segundo Yin (2005) a ausência do correto procedimento pode invalidar na totalidade o trabalho de investigação.

Para garantir a boa condução da pesquisa, o pesquisador definiu o planejamento operacional e a técnica para obtenção dos dados e evidências.

O planejamento operacional foi desenhado de uma forma ampla e definido da seguinte forma:

- 1) Contato formal com a empresa para obtenção da autorização para pesquisa;
- 2) Explanação dos objetivos do estudo;
- 3) Definição dos entrevistados;
- 4) Definição de critérios para acesso à organização e às informações, quais são confidenciais e quais podem ser divulgados;
- 5) Coleta das evidências, por meio das técnicas descritas na figura 3.

Figura 3: Instrumentos de Coleta de Dados e Evidências



Fonte: Adaptado de Yin (2005)

A entrevista é a técnica mais utilizada como metodologia de estudo, fato justificável por esta ser aplicável a qualquer função, e mais conhecida universalmente.

A entrevista é uma conversa com um objetivo e um encontro interpessoal que se desenrola num contexto e numa situação social determinados, implicando a presença de um profissional e de um leigo (MATTOS, 2005). Para esse estudo decidiu-se por utilizar entrevista semi-estruturada e entrevista não-estruturada.

Em relação às entrevistas semi-estruturadas foram definidas perguntas relevantes que não poderiam ser esquecidas nos tópicos, porém, com perguntas livres correlacionadas a conversa, permitindo uma interação do entrevistado e entrevistador.

O roteiro prévio do questionário utilizado nas entrevistas está apresentado no Apêndice 1.

Adicionalmente, foi considerada a técnica de entrevista não-estruturada, que é aquela em que é deixado ao entrevistado decidir-se pela forma de construir a resposta e tem sido cada vez mais utilizada na pesquisa de administração (MATTOS, 2005).

A forma mais aberta de entrevista, desafia as pré-concepções do entrevistador, o que traz para a pesquisas novos insights. Além disso, permite ao entrevistado responder a perguntas dentro da sua própria estrutura de referência – permitindo conhecer a perspectiva da pessoa – profundidade qualitativa – exige que os significados que os indivíduos atribuem aos eventos sejam entendidos nos seus próprios termos (MATTOS, 2005).

Neste estudo foram realizadas entrevistas com gestores da empresa estudada de São Paulo, com vasta experiência profissional em indústria no setor de autopeças, sendo oito do sexo masculino e uma do sexo feminino.

As entrevistas ocorreram durante o horário comercial, que compreende das 9:00hs às 18:00hs, de acordo com a disponibilidade de horário dos entrevistados, e entre os meses de Junho/2015 e Setembro/2015.

Além do pesquisador, mais dois entrevistadores participaram das entrevistas.

Com o objetivo de entender e avaliar o contexto da empresa em relação ao tema de estudo, as entrevistas foram gravadas e transcritas de forma literal.

O quadro 3 demonstra o perfil dos entrevistados:

Quadro 3: Relação de Entrevistados

Ordem	Gênero	Formação	Experiência Profissional	Empresa Atual
<b>Entrevistado 1</b>	Masculino	Engenharia	Iniciou como estagiário de engenharia e trabalha há 19 anos em indústria de autopeças.	Diretor de <i>Customer Service</i> .
<b>Entrevistado 2</b>	Masculino	Engenharia	Atua há 41 anos no setor automotivo.	Diretor de Operações há 4 anos na empresa
<b>Entrevistado 3</b>	Masculino	Engenharia	Atua há 16 no mercado no setor de solda.	Gerente de Produção na área de engenharia de processo.
<b>Entrevistado 4</b>	Masculino	Engenharia	Trabalhou a carreira toda no setor automotivo.	Gerente de Produção no setor de estamparia.
<b>Entrevistado 5</b>	Feminino	Administração e Finanças	Atua há 17 anos no mercado.	Gerente de Controladoria há 7 anos na empresa.
<b>Entrevistado 6</b>	Masculino	Engenharia	Atua há 18 anos no setor automotivo.	Gerente Executivo de Compras há 5 anos.
<b>Entrevistado 7</b>	Masculino	Administração e Finanças	Atuou a carreira toda no setor automotivo.	Diretor de Finanças há 3 anos.
<b>Entrevistado 8</b>	Masculino	Engenharia	Atua há 15 anos na indústria de autopeças.	Supervisor de Manutenção há 5 anos no setor.
<b>Entrevistado 9</b>	Masculino	Engenharia	Trabalha há 18 anos no setor automotivo.	Supervisor de Controle de Qualidade.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador

As entrevistas foram transcritas logo após o seu término, para permitir maior fidelidade aos dados, evitando que o pesquisador deixe de transcrever situações importantes que não foram captadas pelos instrumentos de registro, tais como as ênfases ou as expressões faciais. Adicionalmente, o imediato registro é importante para possibilitar a reformulação de perguntas e melhoria das próximas entrevistas. O tempo utilizado na entrevista está no quadro 4.

Quadro 4: Tempo empregado na fase de entrevistas

Ordem	Áudio
<b>Entrevistado 1</b>	01:19:52
<b>Entrevistado 2</b>	0:51:00
<b>Entrevistado 3</b>	01:00:08
<b>Entrevistado 4</b>	01:00:08
<b>Entrevistado 5</b>	01:09:39
<b>Entrevistado 6</b>	00:41:33
<b>Entrevistado 7</b>	01:10:20
<b>Entrevistado 8</b>	00:40:00
<b>Entrevistado 9</b>	01:15:02
<b>Total</b>	<b>9:07:42</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador

Segundo Zanelli (2002), a técnica de observação coloca o pesquisador dentro do contexto estudado, para compreender a complexidade, gerando “*insights* para uma interlocução mais competente”. É de fundamental importância que seja informal e dirigida, centrada unicamente em observar objetos, comportamentos e fatos de interesse para o problema em estudo, mesmo que obtidos informalmente.

Por meio das conversas informais, obtidas durante a condução da pesquisa, obteve-se evidências não perceptíveis nas entrevistas e na observação. Quando o pesquisador se utiliza desta técnica, é necessário manter o sigilo das pessoas com as quais obteve informações.

Como todos os entrevistados da Empresa Autobrtools são gestores ligados diretamente ao negócio e aos processos, a Técnica de Incidentes críticos também foi empregada, uma vez que serve para analisar alguns incidentes relatados por pessoas qualificadas e capacitadas para julgamento no que concerne à eficiência de determinado trabalho. A técnica possibilitou a extração de componentes eficientes para o objetivo do trabalho, uma vez que permitiu o registro de comportamentos específicos que impactam positiva ou negativamente o desempenho da atividade da empresa pesquisada, facilitando observações que levem à proposição de melhorias que resultem em uma maior eficácia.

Para Lima, Antunes, Mendonça Neto e Peleias (2012) “a vantagem mais importante que se apresenta no uso de fontes múltiplas de evidências é o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação, ou seja, um processo de triangulação. Assim, qualquer descoberta ou conclusão em um estudo de caso provavelmente será muito mais convincente e acurada se baseada em várias fontes distintas de informação, obedecendo a um estilo corroborativo de pesquisa.”

### **3.5 Procedimento para tratamento e análise dos dados**

Após a coleta dos dados, conforme item anterior, o conteúdo foi organizado de forma a facilitar a comparação pelo pesquisador. Segundo Yin (2005), a análise das evidências de um estudo de caso é um dos menos desenvolvidos e mais difíceis aspectos na realização desse tipo de estudo.

Assim, foram criadas estratégias híbridas com as múltiplas fontes de evidências, desenvolvendo um processo de corroboração enfatizada pela triangulação das fontes dos dados, cujas fontes fizeram parte de um conjunto do



banco de dados desenvolvido para este fim, incluindo anotações e narrativas, conforme sugerido por Yin (2005).

Segundo Merriam (2009) a análise dos dados é uma das “mais importantes e por muitos, mais desafiadora, parte do processo da pesquisa qualitativa”, por isso deve ser gerenciada essa análise durante toda a coleta dos dados. (ALVES, 2010)

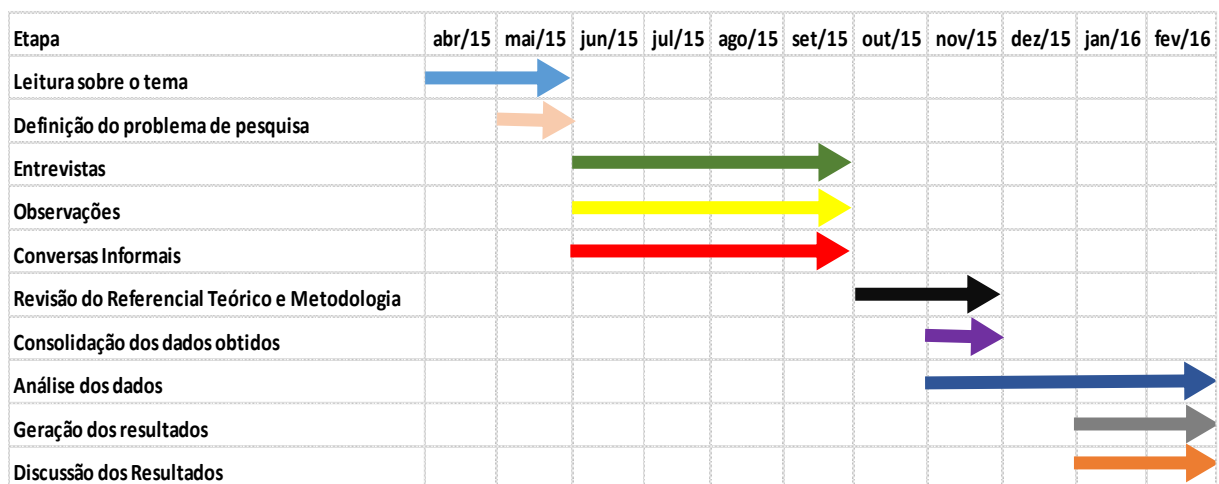
Importante destacar que a análise de dados e conteúdo não foi realizada seguindo a metodologia de Laurence Bardin, mas sim segundo o modelo da tipologia de controle, realizada por leitura extensiva do texto confrontada com o modelo de Malmi e Brown (2008).

### 3.6 Cronologia da pesquisa

O registro do estudo de caso foi organizado para o pronto acesso tanto cronologicamente e/ou topicamente, respeitando a cronologia da pesquisa.

A figura 4 demonstra a cronologia de pesquisa, apresentando as diferentes etapas de sua execução e os períodos de tempo utilizados.

Figura 4: Cronologia da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo pesquisador

## 4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo tem como objetivo apresentar os dados que foram levantados ao longo da pesquisa, demonstrando sua análise e os resultados obtidos.

### 4.1 Incertezas Estratégicas

Os eventos externos não previstos e que podem impactar ou invalidar as estratégias atuais da empresa, na visão da maioria dos Entrevistados, está muito presente na Indústria, em especial no Setor de Autopeças. Abaixo algumas citações:

[...] o ambiente de incertezas é muito alto. Porque as incertezas estão em todos os lados. (Diretor de *Customer Service*)

[...] logicamente a incerteza maior é em cima do volume. (Diretor de Operações)

[...] o que eu vejo hoje a gente acaba trabalhando muito com os volumes de produção, na verdade acho que até deixou de ser uma incerteza, é uma certeza de problema. (Gerente de Produção)

[...] essa incerteza do mercado é o que prejudica o nosso planejamento, afeta muito a gente. (Gerente de Produção de Estamparia)

[...] eu tenho, por exemplo, incertezas em compras. (Gerente de Executivo de Compras)

[...] o nível de incerteza é, digamos assim, altíssimo. (Diretor de Finanças)

O ambiente externo é uma variável significativa considerando apenas as situações em que os elementos do ambiente não são previsíveis. Com base na opinião do Diretor de *Customer Service*, existem algumas incertezas que podem ser “imaginadas” mas não previstas no negócio de Autopeças.

No meu ponto de vista as principais incertezas são: Incerteza de cotação, incerteza de volume, incerteza cambial, incerteza em relação às leis governamentais (ex. mudança IPI), incertezas relativas a estratégia da montadora para longevidade do veículo. (Diretor de *Customer Service*)

A questão cambial impacta a Empresa Autobrtools, pois se o câmbio estiver desfavorável à produção local pelas montadoras, estas acabam importando outros produtos de países próximos como Argentina e México, reduzindo a produção local.

Na avaliação de impacto da desoneração no ambiente produtivo, não ficou evidenciado o impacto, considerando a visão do Diretor de Operações. Mais relevante para a produção, de fato, é a questão da incerteza em relação ao volume.

[...] na área de produção entendo que a desoneração não impacta. A desoneração afeta a área de Finanças, ou seja, se tiver um *saving* desse assunto ele incorpora ao *budget*. Agora quando você tiver o pênalti é uma desoneração. Mais ou menos assim...o que você vai fazer para pagar? Logicamente a incerteza maior é em cima do volume. (Diretor de Operações)

O aço é o material mais utilizado pela indústria de autopeças. Qualquer problema em relação ao material, o impacto pode ser muito grande, seja por falta ou por excesso. A programação deve ser bem precisa, porém, qualquer imprevisto pode comprometer o processo produtivo e o fluxo de caixa, com base na visão dos entrevistados 1 e 2.

[...] se o aço acabar você tem o risco de parar a montadora, pagar pênaltis e isso pode quebrar uma empresa. Se o aço sobrar, você tem problema no seu inventário e pode descapitalizar todo o seu caixa. (Diretor de *Customer Service*)

[...] nossa programação de aço com 90 dias antes do uso. Coloca o programa com 60 dias para usá-lo com 90 dias, que a matéria-prima vale 65% do custo do seu produto. Se o mercado continuar em queda, com 90 dias temos que prever o que vai acontecer. [...] O maior desembolso de caixa é do Aço. Então esse é o primeiro. Quando você analisa programa tem que avaliar tudo, falar com todo mundo para saber o que vai acontecer...o que pode mudar...com amigos de montadora, logística, até com a equipe de limpeza. (Diretor de Operações)

Como a empresa só pode vender os produtos para as montadoras, o volume de vendas é sensível à demanda dos compradores finais dos veículos. Portanto, o volume de vendas é dependente, além da preferência do consumidor, a fatores não controláveis como taxa de juros, crédito e imposto.

O processo de venda começa com uma vitória na concorrência, com outras empresas de autopeças, para fornecer para um determinado veículo a ser lançado pela montadora. Para isso a Empresa Autobrtools necessita fazer investimentos, que são devolvidos pela montadora por meio das compras futuras. Nesse caso, não só o investimento fica dependente do volume de vendas, mas também a rentabilidade, conforme o Diretor de *Customer Service*:

Muitas vezes o volume de vendas não é atingido ou vende muito mais do que é esperado, que no curto prazo não é bom, pois você pode estar descapitalizado, com investimentos altos e você tem que tomar esse capital para atender uma demanda extraordinária. É um risco alto. (Diretor de *Customer Service*)

Todavia, o cenário de incertezas estratégicas não pode ser confundido com o risco, uma vez que no risco a preocupação é com situações em que as probabilidades podem estar ligadas a determinados eventos passíveis de ocorrência, enquanto que a incerteza define as situações em que os elementos do ambiente não são previsíveis (CHENHALL, 2003). O Diretor de Operações explica que existe uma diferença em relação à Incertezas Estratégicas na subida de volume, uma vez que a mudança de ritmo de produção afeta matéria-prima, utilização de maquinário e produção. Num entendimento inicial, no que tange ao ramo automotivo e autopeças, as incertezas estavam voltadas para suprimento, materiais, *mix*, quebra de máquinas, absenteísmo e em produção de novos produtos.

[...] quando está subindo, o cara muda o ritmo, você não tem matéria-prima, você não tem máquina para produzir, você tem que correr atrás. Hoje estava conversando com o nosso presidente que disse: Bons tempos aqueles que nós ficávamos brigando para o cara não te meter um débito que diz que parei a linha dele, porque não forneci. E você tem de vir aqui provar que a culpa foi dele e não foi minha. (Diretor de Operações)

O Gerente de Produção comenta sobre uma previsibilidade do *mix*:

[...] o *mix* hoje não está sendo tão assim variável, a gente consegue ter uma noção.” (Gerente de Produção).

Há ainda a alteração no *mix* de vendas das montadoras conforme o Diretor de Finanças:

[...] às vezes você não consegue atender porque mudaram o *mix* de um determinado carro... sem nos avisar com antecedência, e pela quantidade você não consegue alterar o processo interno. (Diretor de Finanças)

O Gerente de Produção menciona, ainda, que se tivesse que atribuir uma nota ao ambiente de incerteza da Empresa Autobrtools, considerando de 0 a 10, quanto maior a nota, maior a incerteza, a nota seria 8, demonstrando um nível alto.

[...]acho que hoje a incerteza, o que eu vejo hoje a gente acaba trabalhando muito com os volumes de produção, na verdade acho que até deixou de ser uma incerteza, é uma certeza de problema. Acho que nota 8, está bem alta mesmo. (Gerente de Produção)

A Empresa Autobrtools é afetada pelas paradas nas montadoras-clientes. Assim, é necessário obter informações sobre o provável comportamento das montadoras. Nota-se que para monitorar as incertezas estratégicas os gestores utilizam-se de informações não formalizadas como informações dos chamados infiltrados, mas também recorrem a informações como o boletim de vendas – *release* – das vendas dos veículos no mercado, o que é feito conforme o Gerente de Produção.

[...] a gente acaba tendo os infiltrados, os ex-funcionários que acabam pegando uma informação ou outra, mas nada oficial né? ... O nosso residente ele consegue muito mais, uma informação mais precisa que às vezes o próprio comercial...O residente pode ser da logística ou alguém que trabalha para nós dentro do nosso cliente, para atender a gente com algum evento de acompanhar a qualidade ou a própria logística para dar um acompanhamento no processo lá...Mas é uma informação extraoficial, aquilo que ele ouve, ele nos dá. E tem algumas vezes alguma pessoa de um escalão maior que já trabalhou talvez com algum dos clientes e ele acaba ligando para um amigo, alguma coisa assim, para ter pelo menos uma noção do que está acontecendo. Mas nada oficial. (Gerente de Produção).

As incertezas estratégicas significam mudanças na dinâmica competitiva ou nas competências internas que os gestores da alta administração monitoram, de modo que o risco é uma fonte de dano potencial para a organização. Nesse sentido, o risco apresenta semelhança com a incerteza, pois requer um maior processamento de informações para avaliar a probabilidade de risco e a magnitude de qualquer dano resultante.

## 4.2 Controles de Planejamento

A Empresa Autobrtools tem grande preocupação com o planejamento da organização, seja ele estratégico ou operacional, num horizonte de curto, médio ou longo prazo. O Planejamento dos objetivos, metas e ações no horizonte de tempo são bem definidos para garantir a lucratividade e continuidade dos negócios.

A avaliação dos objetivos internos e cenário externo é fundamental, pois não existe possibilidade de crescimento sem crescimento do mercado ou carro novo no mercado. A dependência dos lançamentos é absoluta. (Diretor de *Customer Service*)

Como o negócio da Empresa Autobrtools é *Business to Business* – B2B, limitado apenas para comercialização exclusiva com a montadora, não podendo vender para o mercado ou concessionárias, é de fundamental importância considerar que o negócio da Empresa Autobrtools só gira se a montadora vender o carro.

Nosso *business* é B2B – *business to business*. Eu ganho uma peça e só posso vender para linha de montadora daquele carro. Eu não posso vender para concessionária...eu não posso vender para o mercado. Eu dependo de a montadora vender o carro para eu vender a peça. (Diretor de *Customer Service*)

Na visão do Diretor de Finanças, os Controles de Planejamento estão completamente ligados aos Controles Cibernéticos, relacionados ao Orçamento.

É a partir do *budget* que nós discutimos tudo o que acontece em todas as áreas, desde os projetos novos, novos programas e os respectivos investimentos. Então uma coisa está atrelada a outra, a venda e o investimento que vai ser feito. (Diretor de Finanças)

#### 4.2.1 Planejamento de Longo Prazo

É fundamental a definição dos volumes de vendas através de planejamento de longo prazo. A Empresa Autobrtools utiliza o processo intitulado de *Long Range Plan* (LRP), para projetar os próximos 3 anos, o qual é desenvolvido com base no estudo de Mercado de uma consultoria que faz a projeção da venda de veículos em nível global, e que é adotado pela corporação em nível mundial. A partir daí, são feitas diversas reuniões com a área Comercial, Controladoria e Logística para fazer ajustes finos considerando o cenário atual da economia, política de incentivos fiscais, *market share* por montadora, nível de preço, projeção de reajustes e descontos, definindo-se assim, o volume de peças vendáveis e preço unitário, o que resulta no total de vendas em reais por mês.

Sempre em autopeças, a forma como a Empresa Autobrtools administra o negócio não é muito diferente das demais empresas. Como eu estava dizendo eu trabalhei na Empresa B que é uma empresa americana e o formato é muito parecido, bem padrão mesmo, é basicamente como funciona. Nós fazemos um planejamento estratégico, nós temos um *budget* que é para o próximo ano, e um LRP – *Long Range Plan*...que enxerga 1 e mais 2 anos, é por aí que a gente começa a dar nossa direção. (Diretor de Finanças)

O Diretor de *Customer Service* reforça o desenho do modelo e a importância do LRP.

Para isso fazemos um processo chamado LRP - *long range plan*. Eu analiso o tempo de vida dos produtos que já tenho, quais são os carros que virão no período futuro, onde tenho que atuar para repor a venda ou crescer de acordo com o planejamento da empresa.(Diretor de *Customer Service*)

Todo desenho é fundamentado na avaliação conjunta dos objetivos internos e do cenário externo, uma vez que o crescimento está ligado diretamente ao mercado, destaca o Diretor de *Customer Service*.

Pode chegar ao ponto de o objetivo de crescimento ser muito maior que o crescimento do mercado e isso é impossível acontecer. Crescimento orgânico é aquilo lá, o mercado brasileiro vem crescendo 3% ou 4% ao ano. Você não vai disparar a não ser que você entre num carro que por algum motivo cresça 20 %. Fora disso, você segue o crescimento ou depende do mercado. (Diretor de *Customer Service*)

Para definição dos números, a Empresa Autobrtools utiliza *EBITDA*.

Isso ainda continua sendo uma base mais macro a partir da venda da primeira linha e do investimento que digamos é pré-aprovado. Quando nós começamos a montar as demais linhas, então a gente entra na questão de volume de todos os custos agregados, correlacionados a volumes, preços e as despesas que são do negócio como um todo. Depois que é montado esse primeiro desenho daí a gente verifica quais são os indicadores que daí surgiram...é a venda, contribuição de margem, aqui nós usamos *EBITDA*, tem empresas que usam o lucro líquido. (Diretor de Finanças)

Após a definição do *EBITDA* é possível avaliar a viabilidade dos negócios e as tarefas que serão executadas, bem como as metas redução de custo ou ajuste de precificação.

Então nós temos a definição do *EBITDA* e a partir desse *EBITDA* você vai ver se aquilo é viável ou não. E aí nós vamos estabelecer as *tasks*, as metas de redução de custo ou de melhoria no preço. Aí são estabelecidos para cada área essas metas e então, por exemplo, o pessoal da área de compra vai ter algumas metas estabelecidas de redução de custo de matéria-prima ou renegociação com os fornecedores de serviço ou de materiais que não são matéria-prima. (Diretor de Finanças)

Com base nos dados apresentados, nota-se uma grande ênfase dos Controles de Planejamento, a despeito do alto grau de incertezas estratégicas, sugerindo que os dois construtos não são antagônicos. Em outras palavras, mesmo com alto grau de incertezas estratégicas, o que em princípio invalidaria os benefícios do processo de planejamento, isso não ocorre, o que sugere que essa relação causal, quando testada em estudos quantitativos, tenda a não se mostrar significativa.

### 4.3 Controles Cibernéticos

Conforme mencionado na sessão anterior, os Controles Cibernéticos estão muito relacionados aos Controles de Planejamento.

#### 4.3.1 Controle Orçamentário

O orçamento ou *budget* é elaborado anualmente e seu processo tem início em meados de junho, e término no final de setembro. Neste trabalho, são projetados demonstrativo de resultado e fluxo de caixa detalhados para os doze meses do ano seguinte. No início do processo, a Matriz que consolida as informações de todas as plantas e envia calendário detalhado com todas as etapas a serem cumpridas para se realizar o *budget* de forma padronizada. A Controladoria coordena todo o processo e todas as áreas da empresa são envolvidas neste trabalho.

A partir da definição de vendas, parte-se para a definição de custos (diretos e indiretos). A análise se inicia com o estudo do “YOY: *year over year*”, ou seja, a partir da última projeção do demonstrativo de resultado (*forecast* de doze meses do ano corrente que é revisado mensalmente) são levantadas diversas variações que vão impactar na formação do orçamento do ano seguinte, por exemplo, os reajustes de salário (dissídio), reajustes de contrato, variação da taxa de dólar, mudança de incentivos fiscais, como por exemplo, desoneração da folha de pagamento, definição de despesas com lançamento de projetos futuros (*launch*), e assim por diante.

Ao final da análise de “YOY” é definido juntamente com a liderança da Matriz qual será a meta de *EBITDA* e por diferença é calculado o nível de eficiência necessário para se atingir o objetivo de *EBITDA*. O valor de eficiência é distribuído entre os diretores locais que devem apresentar seus planos para cumprimento das metas.

Esta fase do processo acontece anualmente, em meados do mês de setembro, quando todas essas informações de demonstrativo de resultado, juntamente com a projeção de fluxo de caixa, são registrados no sistema global da companhia e diversos relatórios padronizados são preenchidos para alinhamento com a Matriz. A Controladoria também é responsável por dividir as metas detalhadamente ao nível de cada área/gerente responsável.



A partir deste ponto, são realizadas reuniões periódicas entre presidência e diretoria local para monitorar os planos de eficiência, bem como, outros novos fatores que possam influenciar o orçamento. Tudo isso é tratado em um relatório de Riscos e Oportunidades.

No ano seguinte, a cada mês, é realizado o fechamento contábil e *forecast*. É feita a comparação entre orçado e realizado de cada linha do demonstrativo de resultado e fluxo de caixa. São levantadas as justificativas das variações e também o plano de ação para recuperar possíveis perdas. Então, com informações atualizadas, é feita uma nova projeção para os meses seguintes (*forecast*). O Diretor de Finanças relata sobre o processo:

[...]a gente pega o *budget* que foi feito para o ano que vem, quando chega em janeiro a gente revisa, fevereiro 1+ 11, março 2+ 10...em todos os meses revisamos tudo, todos os indicadores se os projetos estão acontecendo ou não. (Diretor de Finanças)

A empresa tem um alto nível de acompanhamento orçamentário, o que é feito em nível mundial, conforme o Diretor de Finanças.

Toda semana lá na Matriz tem uma reunião...chamada de *Flash Meeting*...eles falam que é para saber o que está acontecendo com o negócio no mundo. Então além dessa reunião mensal, toda semana, às segundas-feiras nós mandamos um relatório dizendo o que aconteceu, se está tudo de acordo com o *forecast*. Semana passada mandamos um *flash* reduzindo a venda porque a Empresa C mandou uma informação que não iria trabalhar nem segunda e nem terça. Eles avisaram na quinta feira que não iam trabalhar, daí mal terminamos de enviar, já vem essa outra... (Diretor de Finanças)

Aliado a esse acompanhamento semanal, é muito comum que os executivos da Matriz estejam presentes. A participação é muito bem percebida na ótica do Diretor de Finanças que relata:

[...] os Americanos estão sempre aqui, eu gosto quando eles estão aqui. (Diretor de Finanças)

Apesar do elevado grau de rigidez orçamentária, ele é combinado com dois aspectos: (1) a capacidade de discussão das metas; (2) os valores organizacionais. No primeiro aspecto destaca-se a visão do Diretor de Finanças.

Aqui há possibilidade de discutir as metas. Tentamos ser sempre mais realistas. Nem conservador e nem otimista. Dentro de um cenário de informações de possíveis acontecimentos, prevemos o que é mais realista. Se você coloca metas muito agressivas, você corre o risco alto de não atingir. Na Empresa Autobtools nossa meta é uma parte de um todo. Nós temos 7% que vai somando com os demais... se não cumprimos, o todo fica prejudicado, e se alguém não fizer mais do que

está fazendo, também não vai atingir o total. A meta da empresa fica em risco. (Diretor de Finanças)

Já no segundo aspecto o Diretor de Finanças assevera que:

A Empresa Autobrtools é uma empresa que respeita muito as pessoas. Ela pede, ela exige, mas nada que falte com a integridade das pessoas ou que comecem a ficar doentes. Vamos supor, fazer tudo a qualquer custo não é feito assim não. Caiu o volume, o que vocês vão fazer para poder minimizar? E aí vamos tomando algumas ações. Acho que nem se trata de pressão...é uma questão lógica. Se cair o volume, o que vai ser feito para tentar minimizar? Isso vem de forma positiva. As pessoas têm que pensar no que fazer para não piorar a situação, pois se não fizer nada pode ser pior lá na frente. Pode vir uma ação muito mais radical. Começa a mandar todo mundo embora, pessoas que você não podia, por uma questão de segurança, por uma questão de *compliance*. O que a administração da Empresa Autobrtools faz é bem razoável, já trabalhei em lugares que não era assim, vinha uma ordem direta e era muito negativo. (Diretor de Finanças)

No processo de avaliação orçamentária, isola-se as variações decorrentes do volume conforme o Diretor de Operações.

Quanto é a minha perda por volume e quantas ações eu vou fazer para suportar uma perda de volume para eu manter aquela mesma base do *budget*. Então fica um gráfico de quatro colunas: a do *budget*, adicional, a perda por volume e a situação real. Essa situação real, ela tem que suportar a queda de volume. (Diretor de Operações)

O Diretor de Operações entende o papel do *budget* um pouco diferente do que é percebido pelos demais entrevistados. Na visão dele o processo do *budget* tem tratamento particular e exclusivo.

A minha convicção é aquilo que eu aprendi na minha vida profissional, quando eu entrei na Empresa X. Eu entrei na área de Finanças. Eu trabalhava com *controllable*, entendeu? Então os gráficos, inclusive que nós fizemos juntos, lá a gente trabalhava assim, puxei os gráficos da pasta que eu trouxe. Ah, porque você não esquece o *budget* ?, *budget* é *budget*. Tinha um chefe lá que falava assim: *Budget* é *budget*, nele você nunca mexe e nunca você esquece. Você vai atualizando os outros indicadores, mas sempre lembrando que você tem um *budget* para atingir. (Diretor de Operações)

Os custos da fábrica são controlados de forma global, porém, anteriormente à chegada do Diretor de Produção, eles eram mais segmentados, conforme a fala do Gerente de Controladoria.

[...] não tem subdivisões aqui dentro da planta de SP. É uma planta só. O negócio é muito parecido, então assim a gente tem a estamperia, ali a solda, é muito parecido. Então, quando eu entrei ele era mais segmentado, quando o Diretor de Operações entrou, ele quis juntar mais. Então por exemplo, o *plant manager* ele é responsável pela planta como um todo, inclusive parte da qualidade, da segurança,

manutenção e produção. Então ele fica ali com tudo e tem os gerentes dele que ficam subdivididos nessas áreas. E aí a gente tem uma planilha de controle que mede lá mensalmente o *budget* dele se atingiu ou não atingiu[...] (Gerente de Controladoria)

Avaliando a questão de custo, observou-se que os maiores custos são: 1º Matéria-prima, 2º Serviços (Contratos com terceiros) e 3º Mão de Obra.

A ideia do Orçamento Base Zero (OBZ) foi comentada pelo Diretor de Operações, que contou um pouco da sua experiência quando iniciou suas atividades na Empresa Autobrtools.

Quando eu entrei aqui há quatro anos e meio atrás, não trabalhei muito *flow*. Vamos falar de produtividade, vamos falar do custo zero que é aquilo que você vai cortar gordura mesmo, tá. Depois que passar por essa fase eu estabeleci metas de 5 anos a onde em dois anos a gente trabalha somente na parte operacional. Que gera corte de gordura, implantação de sistemas kaizens...e coloca um processo de produtividade na cabeça de todo mundo, sistemas de células de produção, onde cada célula é autônoma, cada célula tem o seu engenheiro, tem o seu supervisor, seu ferramenteiro, influencia a célula, tem que funcionar sozinho. Não tem que ter interferência do gerente todo dia dizendo o que você precisa fazer, gerente tem que gerenciar e não operacionalizar. E aí depois na segunda fase nós começamos a controlar contratos e depois em dois anos seguinte que seria *insource*, isso foi umas metas mais ou menos que é... universalmente se faz com cortes de custo, você vai pegando seus custos maiores e vai analisando ele e vai trabalhando ele até[...] (Diretor de Operações)

Na avaliação *insource* é considerado o custo total. O Diretor de Operações comentou sobre o processo de pagamento de fornecedor, destacando que o valor contratado já considera mão de obra, maquinário, custo de gestão, frete e lucro do fornecedor.

Porque quando você paga um fornecedor para te fornecer a peça, você está pagando não só mão de obra, mas o custo de máquina dele, o custo de área dele, o frete e o lucro, então, se eu tenho área, se eu tenho máquina... se eu não tenho que aumentar um custo fixo, ou seja, não tenho que aumentar um homem de logística, nem um ferramenteiro, nem um gerente, nem um diretor aí fica mais fácil. (Diretor de Operações)

Todos os projetos idealizados na Empresa Autobrtools são submetidos à aprovação da Matriz, bem como a solicitação e recurso para desenvolvimento e implementação. Qualquer projeto deve estar previsto no orçamento.

[...] é feito um estudo, cada projeto ele é submetido a Matriz, a não ser o custo zero, você não precisa de dinheiro você se vira. Se você precisa de dinheiro você precisa pedir, prever no ano anterior para o cara te aprovar e depois tem que pedir aprovação de novo. (Diretor de Operações)

Para garantir o melhor controle de custo a área de compras procura as melhores oportunidades e melhora os contratos fazendo processos de eficiência. O Gerente de Executivo de Compras relata um exemplo da atuação da área de compras no controle de custo.

A inflação “médica” desse ano para você ter uma ideia, ela vem em um nível de mais ou menos 20% de inflação. Então quando você tem uma previsão em *budget* de 5,5% e vem 20%, distorce. E você tem um problema. Você tem que fazer eficiência em outros contratos para poder compensar a perda que você teve naquele contrato e no final das contas tem que fechar. Esse ano nós ainda estamos bem. Nós tínhamos uma meta de 6,5 % de inflação e eu faço acompanhamento da inflação desses contratos aí... e hoje nós estamos em torno de aproximadamente de 5%, ou seja, eu ainda consegui ficar abaixo do 6,5%. Mas para o ano que vem na minha opinião, realmente a gente vai ficar em torno de 6,5%, mas a minha meta é 5,5%. Eu acho que no mínimo, o que eu vou fazer no ano que vem é em torno de 6,5%. Então eu já estou prevendo que eu vou estourar o 5,5%, porque a gente vai segurando muitos reajustes e deixando para o final do ano, para poder passar o ano. E aí chega em janeiro e aplica. (Gerente de Executivo de Compras)

Outro grande “vilão” que merece atenção redobrada, é que o custo de mão de obra no Brasil. Nos últimos anos vem crescendo demais e está ficando muito caro, inclusive até mais caro que a Europa.

[...] três anos atrás nos fizemos um curso na Europa já estava maior que Portugal. (Diretor de *Customer Service*)

Na visão do Diretor de Operações, existe um contrassenso quando o governo fala que precisamos ter mais produtividade. Não considera que produtividade não significa aumento de trabalho e diminuição de remuneração, e que o imposto não está dentro da produtividade, não está dentro do custo da mão de obra. O Diretor de *Customer Service* explica o custo:

Hoje se você for ver o custo da mão de obra para a indústria oficialmente 110%, se comparar com Europa, com Ásia lá é 25, 30%. É 110% e não está incluso os custos que não são entre aspas indiretos, por exemplo, o PLR isso já virou um direito adquirido, a empresa pode ter feito 12 meses de prejuízo, mas você tem que pagar o PLR, se você não pagar vai ter uma greve, já virou um custo, se você coloca isso daí, já estamos falando aí de 125 %, 130% em cima da mão de obra. (Diretor de *Customer Service*)

Outro ponto observado foi em relação ao controle de custo quando da necessidade de aumento ou diminuição de pessoal por conta de produtividade. Na subida parece ser mais fácil o manejo, que na queda.

Na queda você tem que ficar manejando, e esse “manejamento”, por exemplo, se a gente dá as férias, não deixa de ser uma economia para a empresa, mas não é uma economia cem por cento, é uma economia de cinquenta por cento... Tem o custo fixo e a variável, com a parte fixa não interessa o que você vai fazer do resto variável. (Gerente de Produção)

Esclarece o Gerente de Produção de Estamparia que mesmo com o afastamento temporário do colaborador, existem custos que ele não consegue diminuir, por exemplo, restaurante e fretado.

[...] eu tenho que pagar o restaurante, a empresa ela cobra o mínimo, mas toda a estrutura, ela vai estar lá, eu não consigo eliminar...O fretado, por exemplo, eu tenho dez linhas de fretado, eu vou diminuir o quadro, eu não consigo pegar trinta e cinco só de fretado para eliminar uma linha, eu tenho o meu balanceamento, então começa a vir menos pessoas no fretado, mas a minha despesa com fretado é a mesma. Por isso que é ruim para a gente administrar, no volume ascendente nós temos outros probleminhas de contratar, de treinar, de volume maior, de mais movimentação, mas para a gente é muito mais confortável na subida do que na descida. (Gerente de Produção de Estamparia)

Uma saída encontrada pela Empresa Autobrtools para reduzir custo foi a revisão de contratos de serviços. Esse rigor no controle de custos e do *budget* fez com que a empresa buscasse soluções para reduzir os custos com transporte dos funcionários. A Empresa Autobrtools não aceitou o reajuste proposto pela empresa que transporta os funcionários, e nesse caso após uma negociação foi feito um remanejamento de funcionários em relação aos turnos de produção, de modo que algumas linhas foram eliminadas, com isso o custo não foi elevado. Esse é um exemplo que a busca por redução de custos estimulou a flexibilidade da alocação da mão de obra.

#### **4.3.2 Controle de Fluxo de Caixa**

Notou-se com o resultado das entrevistas que existe uma grande preocupação da Empresa Autobrtools em realizar, de forma adequada, o processo para Controle de Fluxo de Caixa. Existe um processo de acompanhamento diário.

Aí você vê, nós temos um fluxo de caixa diário também praticamente...O pessoal da tesouraria controla o dia, tudo que pagou e tudo que recebeu e além disso tem esse fluxo de caixa que nós fazemos que são mensais e aí a gente discute aqui também o que vai fazer. (Diretor de Finanças)

O Fluxo de Caixa mensal considera o *CAPEX*, na explicação do Diretor de Finanças.

[...] sai do resultado do *EBITDA* e aí põe o *CAPEX*. Isso é mensal. Todos os meses...porquê tem os gastos mensais e daí passa pela linha do capital de giro, o que acontece com os inventários, contas a receber, impostos... até chegar na linha *intercompany*, antes das transações financeiras que nós temos de *intercompany*. (Diretor de Finanças)

Um cuidado adicional está em relação a puxada de aço com a Usina, que pode impactar diretamente o Fluxo de Caixa, conforme comenta o Gerente de Controladoria.

[...] a mesma coisa de puxada de aço, a gente tem lá que responder pelo inventário que impacta diretamente no fluxo de caixa, mas aqui é o Gerente Executivo de Compras que é responsável pela puxada do aço com a usina, aí se esse aço está grande, tem que falar "espera aí Gerente, não dá pra gente suportar esse volume de aço" e ele vai falar que foi o pessoal da fábrica que olhou o *release* dos clientes e falou que precisava disso, o pessoal da fábrica diz que o *release* estava errado, pede para reclamar com o cliente e devolver para a usina. Então assim, tem bastante conflito aqui entre as áreas, principalmente entre engenharia, fábrica e compras nessa questão de puxada de aço. (Gerente de Controladoria)

A preocupação, também é destacada, pela questão do *cash flow* compor a lista de medidores para avaliação de desempenho.

[...] como que são esses medidores que eles consideram para o pagamento do bônus?! É o *EBITDA*, a questão da margem de contribuição, *cash flow*, geração de caixa, ganho de novos negócios (vendas) e se eu não me engano *internal control*. (Gerente de Controladoria)

A Matriz acompanha semanalmente temas ligados a *Cash Flow* no processo chamado de *flash*, conforme destaca o Gerente de Controladoria.

[...] semanalmente a gente manda um *report* para a Matriz que chama *flash*, que é sinalizando se realmente nós vamos atingir o *forecast* do mês ou não e porque, aí entra a venda, a *EBITDA*, *cash flow*, inventário. (Gerente de Controladoria)

Dado o atual cenário, na visão do Diretor de *Customer Service*, o principal objetivo da Empresa Autobrtools é a sobrevivência. Inclusive destaca que não é desejo exclusivo, mas do mercado.

[...] se a coisa continuar do jeito que está, eu temo que daqui alguns meses a indústria brasileira será afetada em sua capacidade de pagamento. Os volumes estão muito baixos no geral. O mercado de carros é um termômetro. Se observarmos as grandes crises afetam primeiramente os carros, as viagens, companhias aéreas e bens de

consumo duráveis. Por último vai chegar no varejo. Este mês observei uma notícia que o varejo estava caindo 3% e disse: Agora complicou. As demais cadeias fora da automotiva, são os clientes da automotiva. Se essas cadeias enfraquecem não se vira o mercado automotivo. Enquanto está na faixa superior e o mercado se recupera antes de atingir esses níveis de outras cadeias é uma coisa. Agora não. É uma situação preocupante. Esperamos que as medidas do ministro da Fazenda, Levy e tudo o que estão tentando fazer surtam os efeitos necessários para melhorar o 2º semestre de 2016. Mas o mercado brasileiro investiu muito nos últimos anos, se capacitou para 4 milhões de veículos e esse ano vai fazer uns 2,3 milhões. Imagina com esse nível de ociosidade como fica a situação. E todo mundo endividado com os investimentos feitos. (Diretor de *Customer Service*)

E complementa que a geração de caixa é usada de forma estratégica.

[...] a geração de caixa é utilizada. Estrategicamente a reposição dos negócios, mas planejamento muito bem os desembolsos. Sempre olhando para o caixa. Não dá para se aventurar num projeto muito arriscado. Isso não é o *DNA* da empresa. (Diretor de *Customer Service*)

#### **4.3.3 Gestão à Vista ou Gestão Visual e Monitoramento pelos Pares**

Para tornar o processo de gestão efetiva, a Empresa Autobrtools, adotou a Gestão à vista ou Gestão Visual, principalmente no chão de fábrica, para integrar todas as equipes de trabalho em prol dos mesmos objetivos, através de uma comunicação confiável e transparente. A gestão à vista é uma forte aliada para os processos de comunicar e engajar os colaboradores, uma vez que as informações relevantes são colocadas à vista de todos, permitindo o acompanhamento de indicadores da área, *status* de projetos e tendências. Essa possibilidade de enxergar os dados atualizados de forma ampla favorece a tomada de decisões acertadas, minimizando problemas e prejuízos. (OPSERVICES, 2016)

No ambiente da Empresa Autobrtools, o processo de gestão à vista traz dois grandes benefícios para a produção: compartilha os bons resultados com os envolvidos, mantendo profissionais motivados e engajados, e acusa os maus resultados, tarefa que nem sempre é fácil para o chefe e muitas vezes dolorosa para a equipe. A fácil assimilação das informações possibilita que os próprios profissionais tomem uma medida quando o desempenho está baixo, sem a necessidade de um supervisor constantemente pegando no pé para isso acontecer, contribuindo diretamente para a produtividade, trabalho em equipe e bom clima no ambiente de trabalho.

Em relação à facilidade de assimilação das informações, o Gerente de Produção afirma que:

[...] eu lembrei quando estava no Senai e lá tinha uma competição de 5S, onde a gente ia colocando mesmo o carrinho na frente e tal, e quem ganhava, ganhava uma bola. Aí eu falei vamos colocar um carrinho legal que fica visível para todo mundo. Um gráfico lá às vezes o operador não entende, ele vê lá tantos por cento e tal, agora o carrinho andando ele vê, é diferente. E a gente tentou colocar dessa forma[...]. (Gerente de Produção).

A organização também utiliza o esquema de colocar a fotografia do operador mais habilitado para trabalhar num determinado posto, o que também funciona como um *peer monitoring*, conforme a fala do Gerente de Produção.

Então a gente coloca ali o nome do titular que é o nome do melhor cara que a gente tem para trabalhar naquele posto e dois reservas que já estão habilitados, se aquele faltar o outro entra no lugar, para a gente não ter que treinar naquele instante, já tem alguém preparado e a gente percebe que isso acaba dando uma responsabilidade maior para o operador, ele vê ali o rosto dele, o nome dele e fala “é meu isso aí, eu vou cuidar melhor”. (Gerente de Produção)

A Empresa Autobrtools também tem o seu desempenho comparado com as outras subsidiárias em nível mundial, consoante a fala do Diretor de Operações:

[...] tem um diretor mundial de qualidade, ele manda todo o mês o fechamento mundial e a gente consegue chegar onde nós estamos. Espera sair o resultado mensal certo, acaba sendo diário. Porque a gente tem monitoramento diário. Não somente da qualidade interna assim como o custo da não qualidade. Quando você tem retrabalho, você tem inspeções internas, tudo isso dentro do custo da não qualidade. Eu trato isso bastante com o meu time, para que não apareça no cliente. (Diretor de Operações)

Ficou evidente que o desempenho da Empresa Autobrtools também é avaliado pelo cliente.

A forma como o cliente avalia a gente... Ela representa 50% da decisão futura de um novo negócio. Porque tanto qualidade, quanto logística tem poder de veto como eu disse. Eles podem brecar, mesmo que nós tenhamos o melhor preço, porque nem querendo as vezes, porque automaticamente você entra no *business on hold*. Então a montadora tem lá um sistema de avaliação que são quatro pilares: Compra, Qualidade, Logística e Finanças. Todos esses quatro departamentos tem que estar em um sinal verde para que o fornecedor possa ser nomeado num novo produto. Se um colocar vermelho, não é. Então se você teve uma série de problemas de qualidade, a qualidade te coloca nesse *business on hold* e você está automaticamente fora. (Diretor de Customer Service)



Os dados apresentados mostram que os Controles Cibernéticos são bastante utilizados na Empresa Autobrtools, e que os Controles Orçamentários auxiliam os gestores a gerenciar de forma mais eficaz o comportamento dos custos, proporcionada também por uma grande interação entre a área de controladoria com a área de produção.

Outros controles utilizados são os de custos e os controles de fluxo de caixa, este último não é abordado de forma literal no Modelo de Malmi e Brown (2008), sendo apresentado mais como um indicador.

Além disso, a Matriz exerce o controle por meio do fornecimento dos recursos necessários tanto para novos investimentos como para cobertura de fluxo de caixa. Esse controle por um lado limita bastante a autonomia dos gestores da Empresa Autobrtools, ao mesmo tempo em que dá aos gestores uma zona de conforto à medida que em caso de resultados ruins a Matriz estará pronta a socorrê-los.

Destaque-se também a utilização de mecanismos de comunicação dos controles como o Gestão à Vista que estimula o comportamento dos gestores em busca de maior desempenho, uma vez que nesse modelo os indicadores dos pares também são apresentados. É um instrumento interessante para aproximar pessoas com linguagens e ferramentas diferentes numa empresa.

#### **4.4 Controles de Remuneração e Recompensa**

A avaliação de desempenho é percebida como uma política importante de gestão, sendo integrada à administração para a gestão de pessoas, perdendo o caráter punitivo, e adquirindo o status de meio de mensurar as necessidades e realizações organizacionais e individuais da equipe.

##### **4.4.1 Avaliação de Desempenho**

Segundo Silva e Luz (2010), a avaliação de desempenho é percebida como uma política importante de gestão, sendo integrada à administração para a gestão de pessoas, perdendo o caráter punitivo, e adquirindo o status de meio de mensurar as necessidades e realizações organizacionais e individuais da equipe. Complementam que a gestão de desempenho engloba variáveis ligadas à gestão estratégica de

peçoas, indo além da avaliação de desempenho isoladamente, uma vez que ao avaliar o desempenho do indivíduo, a organização envolve-se em analisar os resultados e aperfeiçoá-los com base nos dados apurados.

Na Empresa Autobrtools o processo de avaliação é individualizado e sistêmico. A atualização no sistema ocorre duas vezes por ano, sendo processo obrigatório para todos os níveis organizacionais. O Diretor de Operações destaca que independente da atualização no sistema ocorrer duas vezes por ano, os gestores acompanham diariamente o desempenho dos funcionários, avaliando as competências individuais e as metas atribuídas, para ao final de cada ciclo, pontuar no sistema e, em seguida, realizar as reuniões de *feedback*. O Diretor de *Customer Service* corrobora o entendimento.

[...] se atualiza 2 vezes por ano e logicamente o dia a dia você vai monitorando todo mundo para chegar a cada semestre e você fazer uma avaliação.” (Diretor de Operações).

[...] você é obrigado a fazer uma reunião de *feedback* no fechamento das avaliações. (Diretor de *Customer Service*)

Toda a avaliação é formada por aspectos qualitativos e quantitativos. Neste momento leva-se em consideração desempenho, planejamento, organização, liderança e outros aspectos importantes no processo, além das perspectivas de carreira. O processo de avaliação é coordenado pela Matriz e abrange todas as empresas do conglomerado, sempre considerando as questões culturais e regionais para realizar alguma adaptação.

Inicialmente são definidas as metas por departamento, por região e globalizadas. O objetivo é manter todos os funcionários inseridos no contexto como um todo e todos recebem isso como um *target*. Existe a definição de qual nível de qualidade a empresa deseja apresentar, por tantas Partes pode Milhão (PPM), desempenho de entrega com avaliação de 95%, o desempenho *EBITDA* desejável em determinado percentual, alto peso da avaliação de *Internal Controls*, e assim são avaliados ponto a ponto.

O processo de avaliação considera a apresentação de resultados, notas atribuídas e *feedback* com apresentação dos pontos forte e pontos de melhoria. A Escala de avaliação é de 4 níveis, sendo: Atendeu Plenamente, Atendeu, Atendeu com Ressalvas e Não atendeu. Ao final do processo o funcionário deve assinar

digitalmente a avaliação, inclusive informando se Concorda ou Não com os resultados apresentados. O Diretor de *Customer Service* descreve uma parte do processo:

Quando atendeu plenamente, ok. Quando com ressalvas a gente faz observação e vai futuramente conversar, “*rankeia*” isso, dou as notas. Sistemicamente o cara lá, o funcionário recebe isso. Ele avalia, ele vai ter um prazo, acho que é uma semana ou duas semanas. Ele vai avaliar e ele vai dizer se ele concorda, tem uma parte dele: “ Eu concordo” ou ele vai dar a observação dele e vai mandar para mim de volta. Eu vou ter que pegar de novo, ler a resposta dele, aí sim a gente vai fazer uma reunião e juntos a gente fecha cada ponto. Assim que é feito a avaliação. E é um processo bacana, ele é sistêmico, não tem como escapar, você tem que fazer isso aí. Senão fica aberto no sistema, você fica recebendo lá o e-mail e o cara lá que você tem que avaliar. E depois isso no futuro é usado para uma promoção. (Diretor de *Customer Service*)

#### 4.4.2 Remuneração

A remuneração tem como principal objetivo proporcionar ao indivíduo o reconhecimento do esforço em forma de recompensa, por sua contribuição para os resultados organizacionais. (SILVA; LUZ, 2010)

Utilizando as citações de Silva e Luz (2010) o sistema de remuneração da Empresa Autobrtools é dividido em: remuneração direta, representado pela parcela fixa recebida pelo trabalhador como pagamento pelo desempenho de suas tarefas, com periodicidade mensal; remuneração indireta, representado pelo conjunto de benefícios complementares, também com o intuito de proporcionar segurança e conforto; e a remuneração variável, representada pela PLR ou Bônus, pagos em função dos resultados alcançados e do desempenho obtido.

Relata o Diretor de Finanças sobre a definição global dos objetivos e a composição para remuneração variável observando 45% *EBITDA*, 45% *cash flow* e 10% de *Controllable*.

Os objetivos são definidos globalmente, então você já tem um peso, por exemplo, para remuneração e bônus eles definem 45% *EBITDA*, 45% *cash flow* e 10% é uma melhoria que nos falamos que é *Controllable*, que são todas as ações que nós fazemos que não são afetadas por volumes ou variação cambial, são os controles das despesas do dia a dia são esses 10%... SG&A (*Sales, General & Administrative* – Vendas, Administrativos e Gerais). (Diretor de Finanças)

O processo de avaliação e remuneração variável é extremamente confiável, sendo, inclusive, avaliado por Auditores Externos, na percepção do Diretor de *Customer Service*.

[...] inclusive, é auditado no final lá. E uma auditoria, por exemplo, uma KPMG, uma Deloitte que audita e isso é feito globalmente, é fechado tudo e aí sim sai a *performance* desses[...] (Diretor de *Customer Service*).

Como a indústria no Brasil não está em uma boa fase, o resultado não tem sido o esperado e fala-se em crise no mercado, observou-se uma situação difícil na ótica do Diretor de *Customer Service*.

[...] é um período difícil porque hoje se você olhar a situação econômica, infelizmente você falar de PLR, bônus é um negócio contrassenso, né? (Diretor de *Customer Service*)

Questionou-se sobre o pagamento da Remuneração variável nos últimos anos, que foi realizado, muito em função da grande parcela do variável ser composta pelo resultado Global da empresa, o que representa 60% do valor, uma vez que a parcela do resultado local representa 40% do variável. O Diretor de Finanças esclarece o assunto.

Pagou porque uma parte a gente conseguiu...Esse *Controllable*...foi muito bom. Nosso ambiente de controles é muito bom....E tem uma outra divisão que eles pegam 60% dos objetivos, ele é global. A remuneração vai ser feito de acordo com o resultado global e 40% regional. Então se nós não atingirmos, mas eles atingiram, o inverso também...se eles atingirem 100 e agente 0, nós vamos ter 60 % é assim que funciona. É feito anualmente. (Diretor de Finanças)

Uma consideração importante em relação ao processo de pagamento da Remuneração Variável foi observada pelo Gerente de Controladoria. A diferença em relação ao mercado está na dependência do resultado da Matriz para composição do Variável e a desconsideração da avaliação individual de desempenho para pagamento da remuneração variável.

Na empresa que eu trabalhava tinha uma regra, mas tinha uma avaliação pessoal, então você recebia o seu bônus de acordo com a sua avaliação. Aqui não, é avaliação da empresa. Então aí tem o PPR que são para as pessoas da operação mesmo, são de acordo com alguns medidores que é só local, não tem nada da Matriz e é fechado os medidores com o sindicato. Então por exemplo, *scrap*, reclamações de qualidade, quebra de protocolo logístico, esses medidores mais operacionais mesmo. O cargo só até a mão de obra direta, e a mão de obra indireta, entra alguns supervisores, mas diretamente ligados a

produção, chão de fábrica. Aí para o administrativo e gerentes para cima, já entra o bônus e nesse bônus sim é considerado parte de resultado Brasil 40% e 60% global. (Gerente de Controladoria)

Outra questão que deve ser observada em relação a remuneração variável é que a visão de pagamento com base nos lucros e resultados, na visão do Diretor de *Customer Service*, está um pouco deturpada para os empregados e sindicato da categoria. A percepção é que a Participação nos Lucros e nos Resultados deixou de ser condicionada ao resultado positivo, e passou a ser considerada como parcela de salário. Independente da empresa ter apresentado no exercício o resultado almejado, ou até mesmo ter apresentado balanço negativo, tem obrigação de pagar a PLR.

Hoje se você for ver o custo da mão de obra para a indústria oficialmente 110%, se comparar com Europa, com Ásia lá é 25, 30%. É 110% e não está incluso os custos que não são, entre aspas, indiretos, por exemplo, o PLR isso já virou um direito adquirido, a empresa pode ter feito 12 meses de prejuízo, mas você tem que pagar o PLR, se você não pagar vai ter uma greve, já virou um custo, se você coloca isso daí, já estamos falando aí de 125 %, 130% em cima da mão de obra. (Diretor de *Customer Service*)

O Departamento de RH realiza avaliação dos valores pagos como remuneração fixa pela Empresa Autobrtools para equiparar ao mercado. O valor da remuneração variável gira em torno de 2 salários adicionais aos 13 fixos (12 mensais e 13<sup>o</sup>), o que representa aproximadamente 15% do total.

Os resultados apresentados sugerem que por não ser tão representativo e ainda ter um componente qualitativo no processo de avaliação, a remuneração variável não influencia um potencial comportamento disfuncional dos gestores.

#### **4.5 Controles Administrativos**

No tocante a organização, a Empresa Autobrtools possui definição da sua estrutura e composição dos dirigentes, bem como suas equipes para gestão de processos e projetos, incluindo linhas de responsabilidade e definição de autoridade.

Todavia, na visão do Gerente de Controladoria, quando questionado sobre a clareza da definição dos objetivos estratégicos e transparência da diretoria para as áreas, existe um ponto de vista divergente.

[...] não, não está claro. Até definição de responsabilidades também entre diretorias a gente ainda peca um pouco, não fica muito claro alguns pontos e gera essas tensões. (Gerente de Controladoria)

Ficou evidenciado que a Empresa Autobrtools possui código ética e de conduta explícito para todos os funcionários, reforçado pelos comentários dos Entrevistados 5 e 7. Para garantir que todos os gestores e diretores conheçam as regras e procedimentos, anualmente a Empresa Autobrtools exige que todos se atualizem através de *e-learning* e respondam questionário para teste de conhecimento, com certificação ao final do processo.

[...] tem código de conduta. Um questionário inclusive que você faz todos os anos, tem que responder. Ferramenta por *e-learning*... Todos os gerentes e diretores recebem via e-mail e tem que responder certo para avançar e tem várias situações que obrigatoriamente você tem que saber responder, depois sai um certificado no final. (Diretor de Finanças)

Um exemplo citado pelo Diretor de Finanças trata sobre o processo de treinamento.

[...] um exemplo... um supervisor de compra recebeu um determinado brinde de um fornecedor, aí ele fala o que pode, o que não pode, o que ele faria. Se você acertar vai avançando, tem umas quarenta questões lá e é monitorado, você é obrigado a fazer. (Diretor de Finanças)

Ficou constatado que a Empresa Autobrtools, por ser multinacional norte-americana de capital aberto, sujeita-se a Lei SOX - *Sarbanes-Oxley*. Em função disso, deve seguir as regras e procedimentos definidos na lei para não sofrer penalidades. A Matriz define juntamente com um profissional local responsável pelos controles internos quais procedimentos serão executados ao longo do ano. E ainda por duas auditorias independentes, uma que audita os procedimentos da SOX, e outra que audita as demonstrações contábeis.

A Empresa Autobrtools é uma empresa de capital aberto na bolsa americana, então ela tem SOX – *Sarbanes Oxley*. O planejamento feito no início do ano, acho que sou mais eu e uma coordenadora de controle interno, nós temos uma reunião com o pessoal da Matriz, com um diretor global de auditoria e de Sox e aí a partir das contas de balanço, aquelas contas que são mais relevantes, definimos quais serão os testes feitos durante o ano. Então a gente pega a conta de inventário, uma conta importante, um valor alto e então vai ser definido um planejamento de teste e calendarizado para cada área. Então nós verificamos não só em termos de valor, mas também aquilo que nós achamos que é, por histórico, uma área complicada...o valor não é alto mas ele pode potencializar. Então a gente trabalha também com esses controles...Então nós temos esses controles internos e esses testes que são feitos por uma pessoa dedicada e com experiência para fazer isso daí, além disso nós temos duas auditorias que são externas. (Diretor de Finanças)

Para garantia do processo, o mesmo pode ser avaliado pela Matriz, Controles Internos, Auditorias Interna e Externa.

Então nós temos esses controles internos e esses testes que são feitos por uma pessoa dedicada e com experiência para fazer isso daí, além disso nós temos duas auditorias que são externas. Uma que é a KPMG que faz a auditoria de SOX, ou seja, ela vem auditar todos os nossos procedimentos e inclusive auditar o trabalho do auditor, se o que ele está fazendo está de acordo ou não...Ela pega por exemplo os trabalhos do auditor. Ele fez 70 testes, ela pega aleatoriamente e poderá validar ou fazer de novo...então ela faz desse jeito. (Diretor de Finanças)

Todo processo de avaliação realizado pelas Auditorias, tem um papel fundamental para os processos, e na visão do Gerente de Controladoria, torna o processo bastante rígido e forte.

A gente tem uma avaliação bem rígida com as auditorias externas e internas, e aí a gente tem um relatório que fala se a gente está *green*, *red* em algum ponto que é considerado material, então isso é uma questão muito forte. (Gerente de Controladoria)

Na fala do Diretor de *Customer Service* percebe-se a preocupação com os concorrentes, porém ela é feita de maneira informal.

Nós fazemos *benchmarking* com tudo aquilo que pudermos. A gente quando conversa com o cliente, óbvio, tenta perguntar a *performance* do A, do B, tenta na medida do possível. E na questão do preço, é natural quando você está participando da cotação, você perdeu. Então você já sabe o que é pior e aí depois com o tempo você consegue saber quem ganhou também. No dia a dia isso fica fácil quando a gente faz visita na montadora, você vê lá de onde está vindo a peça. (Diretor de *Customer Service*)

Os resultados apresentados destacam a importância dos Controles Administrativos para nortear o comportamento das pessoas por meio de sua disposição em grupos, do monitoramento de comportamentos e do processo de especificar como as tarefas e o comportamento dos indivíduos, conforme proposto pelo modelo de Malmi e Brown (2008).

#### **4.6 Efeitos do Uso dos Controles Gerenciais**

Com base no presente trabalho e corroborado ao entendimento de Oyadomari, Lima, Pereira e Silva (2013), observou-se que o uso SCG possui um papel importante no que tange ao processo de geração do conhecimento nas organizações e indutivo do comportamento dos profissionais, uma vez que gera informações para a tomada

de decisões, gerando melhor alocação de recursos, melhoria de processos, produtos, clientes e fornecedores, busca de oportunidades, de mudanças nos padrões das atividades organizacionais, entre outras decisões organizacionais.

Ficaram evidenciadas diversas passagens em que mostram aprendizagem e mais que isso, decisões. O Gerente de Produção menciona que:

[...] é uma coisa que a gente percebe, parece interessante, antes a gente não percebia isso por que não tinha essa noção, mas hoje a gente percebe que é muito mais fácil você gerenciar uma emergência de subida de volume do que numa emergência de queda. (Gerente de Produção)

Outra decisão que a diretoria tomou foi internalizar a produção de ferramentas, consoante o Gerente de Produção de Estamparia.

[...] porque a gente internou bastante ferramentas, então a gente dependia de mandar matéria-prima para o fornecedor para trazer o componente, hoje depende da gente, se a gente tem matéria-prima, a gente também flexibiliza a hora que eu vou estampar...nesse ponto foi um ganho, tanto econômico, quanto no trabalho. (Gerente de Produção de Estamparia)

O Gerente de Produção menciona qual foi o raciocínio utilizado:

[...] a gente percebeu que nosso volume estava caindo... e o gasto com o fornecedor não caía proporcionalmente, então a gente falou já que eu tenho carga/máquina aqui, vamos trazer os itens para produzir aqui... utilizamos a ociosidade e a mão de obra praticamente manteve, não teve acréscimo. (Gerente de Produção)

Essas duas decisões podem ser atribuídas a uma mudança na interação entre a área de produção e a área de controladoria conforme a fala do Gerente de Produção.

[...] nisso eu acho que a gente evoluiu muito nos últimos anos, a gente não tinha nenhum tipo de interação... um mundo era fábrica o outro mundo era Finanças....até os dois lados perceberem que tem essa interação e é muito assim, automático. (Gerente de Produção)

O Gerente de Produção também suporta essa interação ao afirmar que:

[...] a produção não entendia de Finanças ...e Finanças não entendia nada de produção, e havia um conflito. Quando o pessoal de Finanças passou a participar da reunião e entender do dia a dia da produção, o departamento não passou mais a apontar, passou a fazer parte da solução. E a Produção da mesma maneira que viu a importância daquele trabalho, da gente não produzir de qualquer maneira, mas produzir de uma maneira que você vai atingir os objetivos, então ficou um negócio bem legal. (Gerente de Produção)



Essa interação foi proporcionada pela entrada de um novo diretor de Produção no ano de 2011.

[...] em 2011 entrou um diretor, e ele tinha esse conceito bem robusto de onde ele veio e ele deu uma injeção dessa cultura. Atacando a despesa, então para a gente, para mim principalmente foi um choque de conhecimento exatamente, mas para mim, eu tenho guardado isso que foi a mudança da coisa dar certo e ambos se entenderem. Porque justamente ele era o meio, ele não deixava a Finanças entrar de qualquer jeito e não deixava a produção, ele foi assim, Finanças estava de um jeito e a produção estava de outro jeito, ele foi fazendo assim, minimizando o conflito. (Gerente de Produção)

A interação é diária pelo que o Gerente de Produção chama de *daily report*, na visão dele:

[...] a gente tem diariamente o *daily report* que vai colocando o que estava no *budget*, no *forecast* e quanto que a gente tem realmente realizado, e aí se tem um corte, por exemplo, no volume, já é acionada uma reunião para que a gente corte as despesas na mesma proporção. (Gerente de Produção)

Outro caso evidenciado foi a implementação da ferramenta *Kaizen*, que é uma filosofia de melhoria contínua e que foi implementada na Empresa Autobrtools, porém de forma diferente à apregoada pela Matriz, conforme relato do Gerente de Produção:

[...] na verdade eles vieram com a ideia da melhoria contínua de uma forma, e a gente percebeu que dessa forma para o nosso molde brasileiro não era a mais adequada... se tivesse um setor de melhoria contínua, ele ficaria isolado, não respirava, ele não conseguiria executar por que os outros funcionários iriam afirmar "melhoria contínua é com aquele pessoal ali"...E aí a melhoria contínua foi atribuída ao departamento de Engenharia Industrial que é um setor que interage com outros departamentos por vários motivos... e eles começaram a treinar o pessoal ... e toda vez que vamos fazer uma melhoria, acaba embutindo e treinando o pessoal. (Gerente de Produção)

No tocante a prática organizacional, a adoção de técnicas de gestão também é um fator que contribui para a redução de custos, alinhado ao uso diagnóstico do SCG para definição dos planos (NISUYAMA; OYADOMARI; CHEN; AGUIAR, 2016).

Os resultados evidenciam os benefícios dos controles gerenciais, mostrando que mesmo em um ambiente caracterizado por alto grau de incertezas estratégicas, os benefícios são latentes. Mas para que os benefícios sejam potencializados é necessária uma mudança da postura da controladoria, atuando como um *business partner*, com a controladoria atuando ainda mais próxima aos usuários das informações.

No conceito de controladoria como agente de *business partner*, no entendimento de Arenales (2016), além da área exercer suas competências tradicionais (pensamento lógico, capacidade analítica, habilidades técnicas), deve ser responsável por assumir o sucesso econômico e assegurar que a organização siga o Planejamento Estratégico, fomentando a transparência econômico-financeira dentro da organização e como copiloto em apoio a Diretoria e Gerencias. Adicionalmente, deve desafiar as premissas, pré-decisões e ideias do negócio, inclusive questionando as posições ou argumentos da maioria, para testar a qualidade do direcionamento.

Em resumo, na concepção de Arenales (2016), a controladoria deve ter competências analíticas, de integridade, de posicionamento firme, porém deve desafiar construtivamente, ter comunicação concisa, orientação para resultados, perspicácia empresarial e vontade de iniciar e conduzir mudanças.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados apresentados mostram que o Modelo Malmi e Brown (2008) é adequado para estudar o funcionamento dos controles gerenciais em uma empresa, e que no caso estudado há uma grande aderência entre os componentes do pacote, com destaque para os controles cibernéticos e de planejamento, mesmo em um ambiente caracterizado por alto grau de incertezas estratégicas.

O pacote do SCG sendo utilizado como ferramenta da alta administração para acompanhamento do orçamento, o foco dos custos industriais pela área de Controladoria, os controles de procedimentos checados por empresas externas de auditoria, além do Sistema de auto-avaliação de comportamento ético e a avaliação qualitativa pode contribuir para evitar comportamentos disfuncionais. Ficou evidente que a remuneração variável não exerce uma influência sobre potencial comportamento disfuncional, que parece ser moderada pela existência de controles administrativos e também pelo sistema de interdependência de metas (incluindo metas globais do grupo).

Também ficou evidenciado que o controle de fluxo de caixa é bastante relevante e utilizado, a despeito de pouco citado na literatura de contabilidade gerencial.

Outra contribuição do trabalho foi demonstrar a utilização da técnica Gestão à Vista ou Gestão Visual, que é bastante frequente nas organizações, mas pouco citada na literatura (SANTOS; HÉKIS; RIBEIRO; VALENTIM, 2014), e que é uma evidência do que se chama na literatura internacional de *peer monitoring*. Mesmo em um ambiente caracterizado por elevada utilização dos controles de planejamento e cibernéticos, esse controle é útil e complementar.

Os resultados têm as limitações de serem aplicáveis somente à organização estudada, portanto, não podem ser generalizados. A despeito disso, os resultados contribuem para literatura ao estudar os controles gerenciais como pacote no segmento de autopeças, caracterizado por alto grau de incertezas estratégicas.

Estudos futuros poderiam lançar novas luzes realizando estudos de caso longitudinal e mesmo em outro setor, com grau de incerteza diferente do presente trabalho.

Outra possibilidade de estudo é em relação aos aspectos legais, proveniente das incertezas das alterações da legislação brasileira, seja ela trabalhista, tributária ou comercial, eventos não previsíveis que podem modificar as estratégias das organizações e impactar diretamente os resultados do negócio.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, A.B. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional**, Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- AGUIAR, A.B., FREZATTI, F. **Sistema de Controle Gerencial e Contextos de Processo de Estratégia: Contribuições da Teoria da Contingência**. 7.Congresso Universidade de São Paulo. Área Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2007.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: MC Graw Hill, 2008.
- ARENALES, A. D. R. **O papel da controladoria como business partner**. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2016.
- CASTRO, C. M. **Como redigir e apresentar um trabalho científico**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2, p. 127-168, 2003.
- CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- CORRÊA, H. L.; SLACK, N. D. C. Flexibilidade estratégica na manufatura: incertezas e variabilidade de saídas. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 29, n. 1, p. 33-41, jan/mar 1994.
- FREZATTI, F., RELVAS, T. R. S., & JUNQUEIRA, E. BSC e a estrutura de atributos da contabilidade gerencial: uma análise no ambiente brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, v.50, n2, p. 187-198. 2010.
- FREZATTI, F.; BIDO, D. S.; CRUZ, A. P. C.; MACHADO, M. J. C. O papel do Balanced Scorecard na gestão da inovação. **Revista de Administração de Empresas**, v. 54, n. 4, p. 381-392, 2014.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- ISIDORO, C., **O impacto do desenho e uso dos sistemas de controle gerencial na estratégia organizacional**, Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

LIMA, J. P. C., ANTUNES, M. T. P., MENDONÇA NETO, O. R., PELEIAS, I. R. Estudos de Caso e sua Aplicação: Proposta de um Esquema Teórico para Pesquisas no Campo da Contabilidade. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, SP, v. 6, n. 14, p. 128-144, jan-abr, 2012.

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

MARTINS, G. A. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 9-18, jan./abr., 2008.

MATTOS, P.L.C.L. A entrevista não-estruturada como forma de conversação: razões e sugestões para sua análise. **Revista de Administração Pública - RAP**. Rio de Janeiro, v.39, n.4, p.823-47. Jul./ago, 2005.

MERCHANT, K. A., VAN DER STEDE, W. A. **Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives**. 850 p. Pearson, 2007.

MERRIAM, S. B. **Qualitative Research: A guide to design and implementation**. San Francisco: Jossey-Bass, 2009.

NISIYAMA, E. K.; OYADOMARI, J. C. T.; CHEN, Yen-Tsang; AGUIAR, A.B. O Uso dos Sistemas de Controle Gerencial e Técnicas de Gestão Operacional. **Brazilian Business Review**, v. 13, n. 2, Art. 3, p. 57 - 83, mar.-abr. 2016.

OPSERVICES, **O que é gestão à vista e como aplicá-la em sua empresa?**. Disponível em: < <https://www.opservices.com.br/gestao-a-vista/>> Acesso em 09 de jun. 2016.

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

OYADOMARI, J. C. T.; LIMA, M. P.; PEREIRA, D. L.; SILVA, B. O. T. Relacionamentos entre controle gerencial, aprendizagem organizacional e decisões. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 20, p. 53-74, 2013.

OYADOMARI, J. C. T., FREZATTI, F., MENDONÇA NETO, O. R., CARDOSO, R. L., BIDO, D. S. Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da resources-based view. **REAd - Revista Eletrônica de Administração**, v. 17, n. 2, p. 298-329, 2011.

SANTOS, R. P. S.; HÉKIS, H. R.; RIBEIRO, R. M.; VALENTIM, R. A. M. Avaliação e monitoramento de processos de produção utilizando recurso da gestão à vista em uma grande indústria do setor têxtil no Estado do Rio Grande do Norte. **Revista de Administração e Inovação**, v. 11, n. 1, p. 162-180, 2014.

SEBRAE, Mercado Automotivo no Brasil, **Boletim de Inteligência**, out 2015. Disponível em: <<http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/>> Acesso em 09 de jun. 2016.

SILVA, L. V.; LUZ, T. R. Gestão por competências: um estudo dos impactos gerados na avaliação de desempenho e remuneração. **Revista Gestão e Sociedade**, v. 4, n. 8, Maio/Ago, 2010.

SIMONS, R. **Performance measurement and control systems for implementing strategy**. Prentice Hall: New Jersey, p. 348, 2000.

WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 7, p. 757-788, 2007.

YIN. R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZANELLI, J. C. Pesquisa qualitativa em estudos da gestão de pessoas. **Estudos da Psicologia**, n. 7, p. 79-88, 2002.

## **APÊNDICES**

### **APÊNDICE 1 - Roteiro Para Entrevistas Semiestruturadas**



## APÊNDICE 1

### ROTEIRO PARA ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS

1. Qual a sua área de atuação, tempo de organização, experiência profissional e principais responsabilidades na empresa?
2. Como você caracterizaria o ambiente em que está inserida a Empresa? Dê uma nota de 0 a 10 para incertezas
3. Quais são as principais Incertezas Estratégicas?
4. Você pode nos contar como funciona o processo de avaliação de desempenho da organização? (planejamento estratégico, orçamento, forecast, correções, remuneração, nível de variações aceitas, explicação das causas das variações)
5. Nesse momento qual é o principal objetivo estratégico da empresa para o ano corrente? E qual é o indicador que mede se esse objetivo está sendo cumprido?
6. Quais são outros objetivos financeiros a serem cumpridos, mas não tão principais ou com menor peso?
7. Quais são os indicadores?
8. Indicadores de Desempenho Não Monetários.
9. Na sua área quais são os principais indicadores de desempenho monetário
10. Quais são os principais indicadores de desempenho não monetário?
11. Quais ferramentas são utilizadas para avaliar a situação e tomar decisão?
12. Como o Sistema de crenças e código de conduta são utilizados para direcionar as ações dos funcionários a atingirem as metas?
13. Qual é o papel da confiança quando os controles podem falhar ou não existir?
14. Controle por pares e gestão à vista.
15. Qual é o papel das crenças para evitar atribuir má performance à questão das incertezas?
16. Existe alguma outra filosofia que estimule a melhoria contínua?
17. Rolling Forecasting
18. Comparação com desempenho de concorrentes.
19. Qual é o papel da avaliação qualitativa no peso da remuneração variável ou mesmo da avaliação de desempenho de um gestor?
20. Como a empresa se adapta à questão de mudanças em:
  - a. Mix de produto
  - b. Volume
  - c. Mão de obra
  - d. Modificação de produto
  - e. Planejamento de máquinas