

COPPEAD/UFRJ

RELATÓRIO COPPEAD Nº 243

**O CONTROLE GERENCIAL EM
EMPRESAS ESTATAIS BRASILEIRAS**

O ESTUDO DE CASO DA CBTU

**Josir Simeone Gomes*
Eduardo S. Spiller****

Março de 1991

* Professor Titular da FEA e da COPPEAD/UFRJ. Doutor em Administração e em Contabilidade.

** Engenheiro, Mestre em Administração pela COPPEAD/UFRJ.

COPPEAD/UFRJ

RELATÓRIO DE PESQUISA Nº 103

O CONTROLE GERENCIAL EM
EMPRESAS ESTATAIS BRASILEIRAS

O ESTUDO DE CASO DA CBTU

Josir Simeone Gomes*
Eduardo S. Spiller**

Março de 1991

* Professor Titular da FEA e da COPPEAD/UFRJ. Doutor em Administração e em Contabilidade.

** Engenheiro, Mestre em Administração pela COPPEAD/UFRJ.

RESUMO

Utilizando a metodologia adotada por GOMES (83), este trabalho resume os resultados obtidos por SPILLER (89) em sua Tese de Mestrado em Administração na COPPEAD/UFRJ, que objetivou estudar a natureza e o estado do sistema de controle gerencial adotado pela Companhia Brasileira de Trens Urbanos - CBTU, assim como a influência de agentes de controle governamental externo sobre esses sistemas.

Este relatório de pesquisa é parte integrante da linha de pesquisa "Controle Gerencial em Empresas Estatais Brasileiras e o Impacto dos Agentes Controladores Externos". FINEP/COPPEAD.

1 INTRODUÇÃO

Neste estudo optou-se por pesquisar o sistema de controle gerencial de uma das maiores empresas estatais brasileiras, em comparação a um conjunto de conhecimentos que destaca a importância dos aspectos motivacionais no projeto de sistemas de controle gerencial. Assim, o controle é encarado como um processo capaz de influenciar o comportamento dos membros da organização, através de procedimentos empregados para aumentar a probabilidade da ocorrência dos comportamentos dirigidos ao alcance dos objetivos da organização, sendo investigada a existência dos mecanismos considerados básicos para o exercício da função de controle.

O plano de referência adotado baseia-se na consideração motivacional percebida na análise do sistema de controle gerencial, análise essa realizada levando-se em conta a ambigüidade dos objetivos, a mensuração dos resultados, o conhecimento sobre os efeitos das intervenções e a repetitividade das atividades a serem controladas.

O processo de controle gerencial é aquele que possibilita um efeito aprendido, permitindo à organização a correção de seus erros e o reforço de seus pontos fortes na busca do atingimento do "goal congruence" - alcance de metas congruentes com os objetivos da organização como um todo. A organização se vale de um sistema de planejamento e controle que procura ligar planos, programas, orçamentos e operações, em termos de níveis hierárquicos e horizonte temporal - curto e longo prazos - através de um sistema de informações que comunique à organização o que se espera alcançar e as possíveis alternativas de realização. Para tanto, desenvolve um processo de controle gerencial que:

- a) utiliza dados contábeis que possibilitem uma comunicação clara dos objetivos da organização;

- b) facilita a assimilação e aceitação dos objetivos pelos gerentes, de modo que possam transformá-los em metas administrativas capazes de motivar os empregados a alcançarem os resultados esperados de modo eficiente e eficaz;
- c) utiliza medidas de avaliação de desempenho que, além de possibilitar uma aferição correta dos resultados, seja aceita como justa pelos empregados;
- d) não deixa dúvidas quanto ao grau de envolvimento da alta direção da empresa no processo, demonstrado através de participação efetiva nas atividades de programação, avaliação de desempenho, implementação dos sistemas de planejamento e controle, e a forma como, continuamente, efetua revisões e modificações no processo de controle gerencial;
- e) possibilita a existência de centros de responsabilidades nos quais se perceba independência de um centro em relação aos outros centros e substancial autonomia em relação à direção da empresa, de modo que a medida de responsabilidade quanto aos resultados alcançados pelo centro reflita o desempenho real do centro de responsabilidade;
- f) possibilita a realimentação do sistema, de modo a permitir que a alta direção da empresa utilize os relatórios gerados como "inputs" do próprio processo e do processo orçamentário dos próximos anos;
- g) permite à administração desenvolver um sistema de recompensas que incentive os empregados ao alcance das metas gerais da organização;
- h) permite a existência de um processo de treinamento e aperfeiçoamento do pessoal, de maneira que se eleve a capacitação profissional dos mesmos.

2 METODOLOGIA

Levando-se em conta as características e os propósitos deste estudo, optou-se pelo método de estudo de casos, enquadrando-se esta pesquisa no tipo "estudos de campo de natureza exploratória".

De modo a permitir a comparação do sistema de controle gerencial adotado pela empresa estudada com aqueles referenciados na literatura, e analisar o impacto do meio ambiente externo sobre o controle gerencial da organização, foram identificadas variáveis contextuais e situacionais, classificadas em categorias - de modo a alcançar uma sistematização dos dados obtidos ao longo das entrevistas e confrontá-los com os itens definidos no plano de referência teórico. Essas variáveis se apresentam da seguinte forma:

1 Variáveis Componentes do Sistema de Controle Gerencial:

- a) Objetivos Organizacionais;
- b) Sistema de Contabilidade Gerencial;
- c) Processo Orçamentário;
- d) Medidas de Avaliação de Desempenho.

2 Variáveis Ambientais Externas: O impacto das agências de controle externo (SEST, SOF, SPO/MT e Ciset/MT).

A necessidade de aprofundar os conhecimentos relativos às peculiaridades da empresa, fez com que se optasse pela aplicação de questionário mediante entrevista pessoal conduzida pelo próprio pesquisador. Buscou-se, ainda, obter documentos gerados internamente à empresa que pudessem subsidiar a interpretação correta das informações obtidas verbalmente, além da legislação dos documentos referentes às principais atribuições e operação dos principais agentes de controle externos, SEST, SOF, SPO/MT e

CISET/MT.

A pesquisa de campo foi realizada no período de 07 a 30 de março de 1990, tendo sido desenvolvidas dez entrevistas, conforme o previsto.

Após a realização da coleta de dados procedeu-se à análise do caso estudado, cuja descrição permitiu uma investigação de natureza qualitativa dos resultados obtidos na coleta, com base na estrutura de perguntas dos questionários, relacionando-se esses resultados aos fundamentos teóricos abordados e ao plano de referência.

Os resultados desta pesquisa devem ser circunscritos apenas ao caso estudado, não sendo, portanto, passíveis de generalização.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO CASO

3.1 Características Gerais da Empresa

A Companhia Brasileira de Trens Urbanos - CBTU, empresa de economia mista, da qual a União, através da controladora RFFSA, detém 99,9% de suas ações, tem sua sede na Cidade do Rio de Janeiro e atua no setor de transportes urbanos sobre trilhos.

Criada pelo Decreto nº 89.396, de 23/02/84, a CBTU sucedeu à ENGEFER, assumindo os sistemas de transporte ferroviário urbano do Rio de Janeiro e de São Paulo, que eram da RFFSA, e de Recife e Belo Horizonte, então a cargo de consórcios liderados pela EBTU, os quais estavam em início de operação. A seguir, passou a administrar também as linhas de subúrbio do nordeste, nas cidades de Fortaleza, Natal, João Pessoa, Recife, Maceió e Salvador, todas anteriormente geridas pela RFFSA.

Ao final de 1989, os serviços da Companhia atendiam a dez regiões metropolitanas - incluindo-se aí a região de Porto Alegre, através da TRENSURB, empresa também controlada pela RFFSA que, por delegação, passou a ser supervisionada pela CBTU - contando seus sistemas de transporte com cerca de 700 km de extensão, servindo, nesse ano, a mais de 520 milhões de passageiros.

Quando de sua criação, a CBTU absorveu cerca de 800 empregados da extinta ENGEFER, em sua maioria lotados na sede, e aproximadamente 20.000 outros da RFFSA e dos consórcios responsáveis pela construção dos metrô de superfície de Recife e Belo Horizonte, distribuídos nas diversas regiões já citadas.

Segundo os dados publicados no Balanço de 1989, o patrimônio líquido da empresa alcança US\$ 1.726,7 milhões *, considerando-se os recursos para aumento de capital, no montante de US\$ 580,2 milhões, a serem integralizados no início do exercício de 1990, situando a companhia entre as onze maiores empresas não-financeiras existentes no país.

O grau de autonomia financeira, medido pela relação recursos próprios/recursos totais, é da ordem de 7,1%, revelando alto grau de dependência do Governo. A relação exigível-patrimônio líquido, da ordem de 95,6%, melhor expressa sua real situação de endividamento, decorrente de financiamentos assumidos pela CBTU, com aval da União, para aplicação em Ativo Permanente.

O valor das receitas de tarifas praticadas pela companhia, sob o estrito controle do Governo Federal, representou, ao final do exercício de 1989, aproximadamente 3,9% do seu custo total, devido à política social que rege os transportes de massa.

Nesse mesmo exercício, a empresa apresentou os seguintes valores em sua Demonstração de Resultados: Receitas Operacionais - US\$ 182,3 milhões; Despesas Operacionais - US\$ 224,5 milhões (destacando-se nesse item as Despesas Financeiras Líquidas de Receitas, US\$ 40,4 milhões - relevante em relação ao prejuízo apresentado a seguir - e as Despesas de Pessoal, US\$ 27,3 milhões, incluindo os encargos sociais, para um efetivo de cerca de 22.400 empregados); Receitas Não-Operacionais - US\$ 2,3 milhões; Despesas Não-Operacionais - US\$ 1,5 milhões; Efeitos Inflacionários - 16,0

* A expressão dos valores em dólares americanos, neste estudo, se dá a partir dos valores em cruzados novos publicados no Balanço de 1989 da empresa, convertidos pelo valor médio das pontas de compra e venda daquela moeda, no câmbio oficial, cotada no último dia útil do mesmo ano a NCz\$ 11,302. Essa conversão visa a permitir uma melhor interpretação dos valores ao longo do tempo, face à crescente desvalorização da moeda nacional.

milhões. Assim, chegou ao prejuízo de US\$ 25,4 milhões, que corresponde a cerca de 6% da receita total apurada ou a 1,5% do patrimônio líquido. As limitações tarifárias e os altos níveis de despesas necessárias à sua manutenção têm levado, desde a criação da empresa, a sucessivos resultados negativos, que acumulados atingem a cifra de US\$ 184,9 milhões.

3.2 Aspectos Organizacionais

No tocante aos aspectos organizacionais, a CBTU, em dezembro de 1989, constituía-se de cinco Diretorias, além da Presidência, a saber: Administração e Finanças; Engenharia; Planejamento; Transportes; Recursos Humanos e Organizacionais. Há, ainda, seis superintendências operadoras, denominadas Superintendências de Trens Urbanos (STU's), responsáveis pelos sistemas de transporte ferroviário de grandes regiões. São as STU's Rio de Janeiro, São Paulo, Recife (englobando os sistemas de Recife, Natal, João Pessoa e Maceió), Belo Horizonte, Fortaleza e Salvador. Essas Superintendências possuem autonomia administrativa e operacional, sujeitas, porém, a normas emanadas da administração Central (AC) - sede da empresa - que tem como atribuições principais o controle e a priorização dos grandes investimentos, bem como o repasse de recursos financeiros.

A pirâmide hierárquica da empresa é formada por catorze níveis, denominados cargos de confiança, cujo preenchimento, na sede, se dá a partir de indicação da Diretoria, de chefes de departamentos ou de assessoria. Nas superintendências operadoras, os Superintendentes de Trens Urbanos têm autonomia para nomear os seus subordinados.

A função de controle gerencial é bastante dispersa na estrutura organizacional, sendo desempenhada, na sede, por cinco departamentos (Planejamento Empresarial, Orçamento, Custos,

Financeiro e Contabilidade - em nível imediatamente abaixo das Diretorias) e, nas unidades operadoras por órgãos funcionalmente equivalentes, situados abaixo do nível do Superintendente-Geral, em níveis hierárquicos que variam em função das dimensões de cada unidade, em termos de extensão da via, número de empregados e volume de passageiros transportados.

3.3 Objetivos Organizacionais

O Planejamento Estratégico desenvolvido pela CBTU sofre profundas influências externas, como reflexo da própria estratégia traçada pelo Governo para o alcance de suas metas globais. Não obstante as limitações encontradas, esse planejamento retrata os objetivos específicos da empresa, que são estabelecidos pela própria Companhia.

A divulgação dos objetivos para o ambiente interno é restrita aos níveis hierárquicos mais altos, sendo utilizados meios informais para seu conhecimento pelo restante dos empregados, incluídos aí vários níveis de gerência.

Observa-se a não-sedimentação do processo de planejamento, na medida em que a execução dos planos e programas fica sujeita às mudanças na alta direção, implicando a descontinuidade desses. Outros aspectos, como a variedade de culturas existentes na empresa e a diferença de nivelamento teórico entre os gerentes, parecem ser também responsáveis pela não-sedimentação desse processo.

Embora afastada dos sistemas vistos como eficazes na literatura, a empresa encontra-se num processo de desenvolvimento de um modelo que atenda à diversidade de culturas existentes em seu ambiente e às limitações externas que lhe são impostas. Há, portanto, um alto grau de ambigüidade de objetivos da empresa, o que, para HOFSTEDE (1981), dificulta o estabelecimento e a

comunicação dos objetivos a serem alcançados pelos membros da organização. Essa colocação é reforçada pelos depoimentos obtidos, que retratam a existência de uma dicotomia na qual a Companhia é, por um lado agente social do Governo, e, por outro, uma empresa de transportes. Tal dualidade de propósitos traz aos seus executivos alto grau de ansiedade e frustração, dificultando ainda mais o alcance do "goal congruence". Além disso, a empresa não conta com mecanismos que, conforme FLAMHOLTZ (1979), desenvolvam a motivação e propiciem a comunicação e a integração dos membros da organização, para a perseguição dessa congruência.

Finalmente, constata-se a ausência da "distinção entre objetivos e metas, no que tange ao tempo de resposta, ao nível hierárquico na organização daquele que toma as decisões, ao nível de importância das ações e ao nível de julgamento envolvido (complexidade)" - ANTHONY (1965). Em que pese o planejamento estratégico estabelecer as diretrizes para o controle gerencial, este não estabelece as diretrizes para o controle operacional, carecendo de integração entre processos e a função gerencial.

3.4 Sistema de Contabilidade Gerencial

A CBTU não dispunha de um sistema de contabilidade gerencial implantado até a época da realização desta pesquisa. Nessa empresa, o instrumento de controle e acompanhamento dos gastos é o sistema de custos, que obtém as informações para a sua operação a partir do sistema de contabilidade financeira.

O sistema de custos é operado em ambiente de microcomputadores, e está disponível para todas as Superintendências operadoras da organização, sendo seu uso restrito, e a qualidade das informações geradas precária, devido principalmente:

- a) à sua não-integração com o sistema de orçamento, capaz de fornecer, na forma, no tempo e na quantidade, um mínimo de informações a serem tratadas por esse sistema;
- b) à não-adoção do conceito de centros de responsabilidade;
- c) à característica da estrutura organizacional que mantém, em diretorias distintas, órgãos responsáveis por contabilidade, custos e orçamento, aspecto que parece dificultar a integração das ações na ausência de mecanismos projetados para superar essa separação;
- d) à defasagem, no tempo, entre os fatos e as informações divulgadas, inclusive quanto à obtenção das informações provenientes do sistema de contabilidade.

Como resultado da não-integração dos sistemas, a obtenção das informações é prejudicada, estendendo este prejuízo à confiabilidade das informações tratadas. Não sendo os relatórios adequados às necessidades dos executivos da organização, dificultam, inclusive, a interpretação dos fatos, na medida em que se observam conflitos entre as informações apresentadas pelos diversos relatórios produzidos na empresa.

Outras áreas, como a Diretoria de Engenharia, geram também relatórios, esta, a partir do Sistema de Gerenciamento Técnico - SGT, que visa a acompanhar a evolução dos projetos e programas desenvolvidos com recursos para investimentos, de modo independente em relação às áreas de confiabilidade e de orçamento. Relatórios gerenciais que, segundo executivos da área que deles tomam conhecimento, são satisfatórios por permitirem o reforço de comportamento e a correção de rumos.

Em última análise, os fatores que trazem as maiores dificuldades à implantação de relatórios adequados são:

- a) a inconsistência dos dados;
- b) a estanqueidade dos sistemas;
- c) a existência de "ilhas de poder e influência" que permitem o desenvolvimento de trabalhos similares e concorrentes;
- d) a estrutura organizacional inadequada;
- e) o número excessivo de relatórios contendo informações e demais, não preparados de acordo com o público-alvo;
- f) a defasagem, no tempo, entre a ocorrência dos fatos e a divulgação das informações;
- g) a inadequação dos sistemas de contabilidade, custos, orçamento e pessoal às necessidades de controle da organização.

No tocante à definição e compreensão do conceito de centros de responsabilidade, apesar de todos os executivos entrevistados os dominarem e julgarem necessário desenvolvimento de ações que levem ao seu emprego, há apenas a formalização dos centros de despesas, sem, no entanto, haver a apropriação e a análise adequadas dos custos incorridos, não havendo preocupação com a controlabilidade dos fatores referentes a cada centro, nem com a delegação de autoridade VANCIL (1976).

Constata-se a necessidade de alterar o plano de contas da Companhia no que tange às contas de resultado, de maneira a permitir maior abertura das contas de despesa, por natureza, e, assim, melhor atender às atividades de apropriação e avaliação de custos, desde que o pessoal esteja preparado para explorar as

informações geradas.

A partir desse componente, conclui-se que o sistema não atende aos mínimos requisitos encontrados na literatura acerca dos sistemas eficazes, devido:

- a) ao não-direcionamento para os aspectos comportamentais, uma vez que as atenções são voltadas para os aspectos históricos dos relatórios, com o foco centrado em controles rotineiros como o de materiais, por exemplo;
- b) ao modelo em uso na empresa, baseado nos sistemas de contabilidade financeira, custos e orçamento, todos isolados, e sem que seja levado em consideração o conceito de responsabilidade contábil que, para VANCIL (1976), é "a pedra angular de todo o sistema de contabilidade gerencial, devendo ser a contabilidade estruturada de modo a fornecer a medida dos efeitos financeiros das atividades do Administrador";
- c) a não estarem disponíveis instrumentos que, conforme ANTHONY (1965), "permitam que a administração se assegure que os recursos obtidos sejam aplicados de forma eficaz e eficiente no alcance dos objetivos da organização;
- d) à não-consideração de que é necessário motivar as pessoas para que atinjam os objetivos organizacionais, coordenando as atividades, influenciando as decisões e as ações dos membros e fornecendo "feed-back" sobre as operações - FLAMHOLTZ (1979) - carecendo a empresa implantar ou refinar os quatro componentes básicos do seu sistema de controle gerencial: metas, padrões, métodos de medição e métodos de administração de recompensas.

Finalmente, cabe ressaltar que, apesar do afastamento observado em relação à literatura, verifica-se "a preocupação com

a evolução dos padrões organizacionais que levem à mudança nos sistemas de controle, para refletirem essa evolução" LORANGE & MORTON (1974), através do desenvolvimento de trabalhos com vistas à implantação de um Sistema Gerencial e o conseqüente aperfeiçoamento e integração do Sistema de Custos.

3.5 Processo Orçamentário

Não se observa, de modo geral, um envolvimento efetivo da Diretoria em todas as fases do processo, carecendo este de apoio gerencial e de discussões, em nível hierárquico mais elevado, com vistas à análise das repercussões dos cortes, segundo os horizontes temporais definidos, e de ações corretivas, particularmente no que diz respeito ao orçamento de custeio.

A participação das pessoas no processo se mostra deficiente, a partir do sentimento de falta de "feed-back", uma vez que, mesmo recebendo os relatórios contendo as dotações aprovadas, não há discussões sobre os valores neles consignados.

A rigidez existente em torno da divisão do orçamento em capital e custeio atrela a dinâmica administrativa da organização pela existência do "dinheiro marcado", exigência de âmbito externo à empresa, e sugere ineficácia na alocação de recursos.

Tendo como horizonte temporal o período de apenas um ano, o orçamento deixa de ser um importante instrumento de planejamento estratégico, pois não considera projetos de mais longa maturação.

Quanto ao conteúdo e acompanhamento do processo, este carece de meios capazes de melhor informar o desempenho das diversas áreas e permitir a avaliação desse desempenho, o que gera, inclusive, a criação de sistemas duais para o atendimento de necessidades particulares de determinadas áreas, como o SGT, já citado.

Apesar da compreensão das diferenças existentes entre os objetivos específicos da empresa e suas metas - retratados em seu processo orçamentário - e os objetivos gerais perseguidos pelo Governo, observa-se uma significativa falta de compromisso dos executivos com o orçamento, até pela inexistência de parâmetros de aferição do desempenho dos centros de gestão, a partir desse componente.

Em última análise, chega-se a dois aspectos relevantes, em relação ao processo orçamentário, que indicam a falta de consideração dos efeitos comportamentais no desempenho dos seus executivos. O primeiro é relativo às suas características de instrumento de controle financeiro, com ênfase nas medidas de curto prazo que, no rigor com que são seguidas as dotações fixadas, reflete um estilo administrativo de restrição orçamentária. Isso pode implicar descontinuidade de ações gerenciais, cujos efeitos irão se refletir a médio e longo prazos. Esse aspecto pode ser, também, decorrente da instabilidade do ambiente externo, com reflexos nos procedimentos orçamentários da empresa, em razão das restrições a que está sujeita pelo segmento de mercado no qual atua e pela própria condição de empresa estatal, integralmente dependente do Tesouro, o que vem a limitar o estabelecimento de metas, tanto nas áreas operacionais, quanto na área administrativa.

O segundo ponto é a dissociação do processo de avaliação da atuação das unidades operadoras que, devido ao fato de o processo orçamentário considerar o efeito das ações passadas e das desejáveis e prováveis ações futuras, se torna um importante padrão de desempenho. Seria relevante, em termos de efeitos motivacionais, o estabelecimento de padrões de desempenho consentâneos com as metas orçamentárias, em que o próprio controle exercido sobre as rubricas do orçamento teria efeito realimentador, "feed-back", no sentido da correção de desvios de comportamento.

3.6 Medidas de Avaliação de Desempenho

Analisando-se as variáveis empregadas para o estudo desse componente, observa-se que a utilização de medidas formais para o processo de avaliação de desempenho das unidades operacionais e administrativas restringe-se à apuração de índices de desempenho operacional - como pontualidade, intervalo entre trens e outros dessa natureza, sem que, no entanto, existam padrões para aferição desses índices - que retratam apenas, de modo global, a empresa e não os centros de gestão.

As informações contidas nos relatórios gerados pela área de orçamento, por sua vez, apontam somente o estado, em determinado instante, dos recursos orçamentários, segundo cada item, não sendo realizada qualquer análise de desempenho dos centros de gestão.

A apropriação imprecisa e inadequada dos itens de material e a inexistência de apropriação de mão-de-obra acentuam o distanciamento das práticas utilizadas pela Empresa daquelas preconizadas como adequadas pela literatura.

A estanqueidade entre os sistemas de controle parece dificultar o estabelecimento de procedimentos de controle gerencial que levem a um nível de gerenciamento adequado.

A análise da relevância do sistema formal de avaliação e recompensas, em função de promoções e incentivos financeiros ou não-financeiros, sugere não haver recompensas extrínsecas, nem tampouco punições relacionadas com o desempenho das pessoas na função. As promoções, em nível gerencial, são baseadas no tempo de serviço ou em critérios subjetivos, como a indicação dos superiores hierárquicos.

No caso das punições, a forte influência dos sindicatos parece inibir as ações coercitivas dos gerentes, chegando a haver

consideráveis barreiras quanto à dispensa de empregados comprovadamente faltosos, o que pode levar ao desgaste da autoridade dos executivos e à desmotivação dos demais empregados.

Quanto ao aspecto relativo ao treinamento e desenvolvimento de técnicos e gerentes, constata-se a existência de ações no sentido do aperfeiçoamento do pessoal, particularmente os técnicos, através de cursos ministrados internamente ou externamente. Há, ainda, um modelo aprovado de formação e desenvolvimento de engenheiros, não implementado por falta de recursos.

No que tange aos níveis gerenciais, não existe um programa formal de formação ou aperfeiçoamento gerencial, sendo a realização dos eventos esporádica e a ocorrência de treinamentos, em nível de pós-graduação, motivada por iniciativa dos interessados ou por indicação de suas respectivas diretorias.

Baseando-se no fato de que um sistema de controle gerencial é fundamentalmente um sistema de medidas, que busca orientar, corrigir e reforçar comportamentos, havendo para tanto a necessidade de formalização dos instrumentos adotados, conclui-se, a partir da análise deste componente, que o sistema de planejamento e controle desenvolvido pela CBTU encontra-se afastado dos sistemas de controle gerencial eficazes, referenciados na literatura.

3.7 Análise do Impacto da Sest e Outros Agentes de Controle Externo Sobre o Sistema de Controle Gerencial da Empresa

O Sistema de Controle Gerencial projetado pela CBTU não sofreu alterações em razão do controle exercido pela SEST ou por outros agentes externos, havendo, em termos de competência para fixação de objetivos, o deslocamento, de dentro para fora, através da centralização do poder decisório, sobre as suas atividades econômico-financeiras, nesses agentes externos.

A concentração dos modelos de controle adotados pela SEST, SOF, SPO/MT e Ciset/MT deixa de levar em conta os aspectos físicos e comportamentais da função orçamentária, tendo como medida o orçamento anual. Essa base fundamentada no curto prazo ignora os efeitos dos resultados apresentados pela empresa a longo prazo, impactando acentuadamente o processo de controle gerencial desenvolvido internamente, mormente devido à sua quase total dependência de recursos do Tesouro Nacional.

No caso da SEST, o controle por ela realizado gera como consequência do impacto percebido pelo sistema de controle gerencial da empresa:

- a) a limitação dos objetivos da Companhia;
- b) a restrição da autonomia e da capacidade criativa dos executivos;
- c) a dificuldade em comparar os resultados alcançados em relação às metas estabelecidas;
- d) a impossibilidade do uso das informações geradas no sentido de corrigir os rumos tomados.

Observa-se, ainda, que o volume de informações exigidas pela SEST e demais agentes de controle provoca um considerável esforço de alocação de mão-de-obra, de tal ordem, que levou à criação de um setor na área de orçamento, exclusivamente para o atendimento desses agentes, como forma de ajustamento do processo às restrições e exigências impostas.

A análise deste componente sugere que o aumento do esforço de trabalho dedicado ao levantamento e fornecimento de informações aos agentes externos não é decorrente somente do volume de exigências a que a Empresa está submetida, mas da própria

deficiência do sistema de controle interno, insuficiente e incapaz de produzi-las e tratá-las de maneira que satisfaça às suas próprias necessidades e às dos agentes externos.

Como decorrência dos diferentes tipos de relatórios exigidos, segundo necessidades e entidades distintas, verifica-se a reclassificação dos dados a serem fornecidos, de acordo com os critérios estabelecidos externamente. As diferenças nos conceitos que definem as grandezas sobre as quais são informados os valores, podem afetar a qualidade da informação, fato não percebido pela SEST, porquanto não exerce controle sobre os aspectos contábeis de registro das operações. É observado, também, o desenvolvimento de sistemas duais como é o caso dos Sistemas ARPA e SIFLUX da Ciset/MT, operados pela CBTU, e o SIAFI, da Secretaria do Tesouro Nacional, paralelos aos sistemas de orçamento, de contas a pagar e de caixa e bancos. Essas constatações se enquadram no que ANTHONY & HERZLINGER (1975) denominaram, respectivamente, de "Crosswalking" e "Dual System", bem como as características técnicas e comportamentais identificadas por esses autores são, neste caso, registradas.

É importante citar a inexistência de relatórios elaborados pelos agentes externos nos quais estejam contidas avaliações e orientações para o reforço do comportamento ou para a correção dos desvios observados, o que leva os gerentes a crer que as informações por eles emitidas não são de fato analisadas pelos agentes externos, o que acarreta certo descompromisso com a qualidade das informações.

Apenas no caso da SEST, através de seu relatório anual, a empresa toma conhecimento da análise realizada, mesmo assim, com grande defasagem de tempo, o que inviabiliza o desenvolvimento de ações que visem à correção de rumos.

Outro ponto a destacar é a multiplicidade de atribuições e objetivos, que faz com que, na ausência de parâmetros adequados, seja prejudicada a avaliação de desempenho das entidades vinculadas, inclusive por falta de metas claras e precisas que permitam a estruturação e o preparo prévio das entidades controladas para prover as informações básicas acerca de suas realizações.

4 CONCLUSÕES

A partir dos resultados obtidos na presente pesquisa, conclui-se que o Sistema de Controle Gerencial existente na CBTU não apresenta as principais características dos sistemas vistos como eficientes e eficazes no referencial teórico que fundamentou este estudo.

O afastamento existente entre as práticas pesquisadas e a literatura compulsada é evidenciado através dos seguintes itens:

- a) falta de consideração aos aspectos motivacionais no delineamento do sistema;
- b) base em medidas de avaliação incompletas;
- c) ausência de padrões de desempenho;
- d) não-utilização de medidas de avaliação de desempenho das unidades organizacionais;
- e) concentração do controle nos resultados de curto prazo;
- f) falta de capacidade em reforçar comportamentos e corrigir desvios, não havendo, inclusive, mecanismos de recompensas e punições;
- g) deficiência na comunicação dos objetivos aos membros da organização;
- h) falta de meios capazes de garantir a manutenção e execução das prioridades;

- i) ausência da distinção entre objetivos e metas no que tange ao:
 - 1) tempo de resposta;
 - 2) nível hierárquico na organização daquele que toma as decisões;
 - 3) nível de importância das ações;
 - 4) nível de julgamento envolvido (complexidade);

- j) falta de envolvimento efetivo da alta direção no processo de controle gerencial;

- l) não-emprego do conceito contábil;

- m) impossibilidade de se poder considerar o orçamento como instrumento de controle gerencial, por:
 - 1) ser voltado exclusivamente para aspectos da administração financeira, deixando, pois, de ser instrumento de planejamento;
 - 2) não ser direcionado para o alcance de resultados;
 - 3) não atentar para os aspectos comportamentais - motivação, participação e redução de conflitos;

- n) falta de integração entre os sistemas de informação existentes, que, da forma em que se encontram, parecem dificultar, inclusive, a percepção pelos gerentes da existência de um Sistema de Controle Gerencial, sendo esses sistemas inadequados às necessidades de informação da organização.

De maneira semelhante ao que apontou GOMES (1983) em suas conclusões, nesta pesquisa verificou-se a ocorrência de atenção seletiva de objetivos - ênfase no controle de gastos em detrimento da qualidade de serviços e substituição de equipamentos - e inversão de meios e fins - ênfase em medidas financeiras, implicando paralisação ou retardo de programas prioritários.

Ao serem comparados os resultados desta pesquisa com aqueles obtidos por ÁVILA (1983), verifica-se como ponto concordante que, também na CBTU, os critérios e as informações para subsidiar a seleção de projetos não são definidos formalmente, segundo os depoimentos colhidos, tendo, neste caso, forte expressão o comportamento político. Há, porém, um sistema de acompanhamento formal para os projetos.

Conforme foi possível verificar, a forma como o Sistema de Controle Gerencial está implantado impede uma avaliação segura quanto ao atingimento dos objetivos para os quais os programas/projetos foram criados.

Os achados desta pesquisa levam a concluir que muitos dos problemas detectados ao longo do estudo do Sistema de Controle Gerencial da CBTU poderiam ser atenuados ou mesmo eliminados, se o conjunto de conhecimentos sobre controle gerencial disponível na literatura pertinente fosse objeto de consultas e discussões pelos executivos da Empresa, principalmente, considerando-se o interesse e esforço demonstrado por esses executivos no sentido de aperfeiçoar o sistema em si, e o fato de tal processo de aperfeiçoamento estar em curso.

No tocante ao impacto produzido pelos agentes de controle externo sobre o Sistema de Controle Gerencial da Empresa, as conclusões são as que se seguem:

O controle praticado pelos diversos agentes é um elemento complicador dos mecanismos de controle interno - em grande parte ainda ineficazes - devido basicamente ao descrédito gerado pelo irrealismo dos parâmetros utilizados, uma vez que é entendido pelos executivos que o controle exercido externamente tornou-se um fim em si mesmo, não havendo orientações quanto ao aperfeiçoamento do gerenciamento da Empresa.

Segundo os achados desta pesquisa, o uso de parâmetros irreais e de medidas financeiras com vistas ao curto prazo - que deixam de considerar os aspectos físicos, as características da Empresa e o longo prazo necessário à manutenção dos programas e projetos - são os principais fatores inerentes ao controle externo que causa impacto ao Sistema de Controle Gerencial da Empresa, e de forma negativa.

A coexistência de diversos sistemas de controle na administração pública federal desprovidos de meios de integração, condição necessária para o alcance dos resultados esperados de modo eficiente e eficaz, levam à disfunções, como superposições de atividades, invasões de competência, controles múltiplos e gestões ineficazes, no âmbito desses agentes, obrigando a Empresa a dispendar tempo e outros recursos escassos para a coleta de informações nem sempre representativas, podendo levar a análises e diagnósticos inconsistentes, que embasem a tomada de decisões controvertidas.

A multiplicidade de atribuições e objetivos a cargo dos agentes externos, a ausência de parâmetros adequados e a restrição em quantidade e qualidade dos indivíduos alocados aos órgãos de controle prejudicam a avaliação de desempenho da Empresa, inclusive pela falta de metas claras e precisas que permitam a estruturação e o preparo prévio da Companhia para o provimento das informações relativas às suas realizações, e reforçam a dificuldade dessas entidades em cumprir o seu papel.

Os achados sugerem, ainda, que os mecanismos de controle utilizados pela SEST, SOF, SPO/MT e Ciset/MT, entre outros, não são direcionados para o alcance do "goal congruence".

Finalmente, pode-se também concluir que a descontinuidade administrativa, decorrente das sucessivas mudanças da alta direção da Empresa - cinco administrações ao longo dos seis anos de

existência da Companhia - provocadas por interferências políticas do Governo, concorre para a alteração de prioridades, reformulação dos objetivos da organização e falta de comprometimento dos dirigentes para com os propósitos, necessidades e dinâmica da CBTU, verificando-se, da mesma maneira, o não-direcionamento para a congruência de objetivos.

5 BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, R. N. Management accounting for the future. Sloan Management Review, v.13, n.3, p.17-34, Spring 1972.
- _____. Planning and control systems: a framework for analysis. Boston: Mass., Harvard Business School, 1965. 180p.
- _____; DEARDEN, J. Management control systems. 4. ed. Homewood, III.: R. D. Irvin, 1980, 724p.
- _____; HERZLINGER, R. Management control in nonprofit organizations. Homewood, III.: R. D. Irvin, 1975, 355p.
- _____; WELSH, G. A. Fundamentals of management accounting. Homewood, III.: R. D. Irvin, 1974, 558p.
- ÁVILA, M. G. Controle gerencial em centros de pesquisa e desenvolvimento: um estudo exploratório. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1983. Dissertação de Mestrado.
- BENTO, A. M.; FERREIRA, M. R. D. A prática da pesquisa em Ciência Social: uma estratégia de decisão e ação. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1982. 61p. (Relatório Técnico, n.54).
- CASTRO, C. M. A prática da pesquisa. Rio de Janeiro: McGraw-Hill do Brasil, 1978. 156p.
- DICIONÁRIO brasileiro da língua portuguesa. 8. ed. São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil Publicações, 1983.
- FAYOL, H. General and industrial management. London: Pitman, 1949.
- FLAMHOLTZ, E. G. Organization control system as a managerial tool. California Management Review, v.22, n.2, Winter 1979.
- GOMES, J. S. Controle gerencial - um plano de referência para pesquisa em empresas estatais no Brasil. Revista Brasileira de Contabilidade, n.68, 1989.
- _____. Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1983. 358p. Tese de Doutorado.
- HOFSTEDE, G. H. Management control of public and not-for-profit activities. Accounting, Organizations and Society, v.6, n. 3, 1981.

- HORNGREEN, C. T. Cost accounting: a managerial emphasis. 5.ed. Englewood Cliffs, N. J.: Prentice Hall, 1982. 996p.
- KLIASS, P. O processo de criação da SEST: aspectos e momentos da empresa estatal no Brasil. São Paulo: USP, 1989. 263p. Dissertação de Mestrado.
- LACERDA, C. R. S. O exercício da função produtiva pelo setor público da economia brasileira e o processo de desestatização. Rio de Janeiro: Escola Superior de Guerra, 1980. 36p. (Monografia, Tema 39).
- LODI, J. B. A entrevista: teoria e prática. 5.ed. São Paulo: Pioneira, 1986. 176p.
- LORANGE, P.; MORTON, M.S.S. A framework for management control system. Sloan Management Review, v.16, nº 1, Fall 1974.
- MERCHANT, K. A. The control function of management. Sloan Management Review, v.23, nº 4, Summer 1982.
- SANCOVSCHI, M. A função de controle gerencial nas instituições financeiras privadas no Brasil: uma perspectiva situacional. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1986. 248p. Tese de Doutorado.
- TAYLOR, F. M. On the art of cutting maetals. New York: American Society of Mechanical Engeneers, 1906. (Paper n.1119, Transactions).
- VANCIL, R. F. De que tipo de controle gerencial você precisa? Biblioteca Harvard de Administração de Empresas, v.2, n. 7, 1976. Reprint traduzido da Harvard Business Review.
- _____ ; LORANGE, P. How to design strategic planning system. Harvard Business Review, v.52, n.5, Sept./Oct. 1974.
- _____. O Planejamento estratégico em empresas diversificadas. Biblioteca Harvard de Administração de Empresas, v.4, n. 3, 1977. Reprint traduzido da Harvard Business Review.
- WELSH, G. A. Orçamento empresarial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983. 397p.
- WERNECK, R. L. F. Empresas estatais e política macroeconômica. Rio de Janeiro: Campus, 1987. 124p.
- _____. Uma contribuição à redefinição dos objetivos e das formas de controle das empresas estatais no Brasil. Rio de Janeiro: PUC/Departamento de Economia, jun. 1988. 50p. (Texto para Discussão, n. 196).